

**Cette rubrique traite de la comptabilisation des actifs et des passifs. Pour les participants qui n'ont aucune expérience de la comptabilité d'exercice, il peut être utile d'aborder ce sujet après avoir couvert les principes généraux du passif.**

IPSAS 13 est fondée sur IAS 17, Contrats de location. IAS 17 a été retirée par l'IASB; les entités appliquant les IFRS comptabiliseront désormais les contrats de location selon IFRS 16, Contrats de location. L'IPSASB a un projet de mise à jour de sa norme de location, mais ce projet n'est pas encore terminé.

Si les participants connaissent les IFRS, ils doivent savoir que la norme IPSAS 13 est fondée sur l'ancienne norme IAS 17 et non sur IFRS 16. Les différences sont plus grandes pour les locataires que pour les bailleurs.

*Le Manuel des normes comptables internationales du secteur public est la principale source faisant autorité sur les principes comptables internationaux généralement reconnus pour les entités du secteur public.*

*Toutes les informations contenues dans cette présentation sont exclusives et protégées par le droit d'auteur.*

Contrats de location 

### Classification des contrats de location

- IPSAS 13, Contrats de location exige la classification d'un contrat de location soit en contrat de location-financement, soit en contrat de location simple.
- Selon le transfert des risques et des avantages de la propriété de manière substantielle
- Risques – pertes dues à la capacité inutilisée, à l'obsolescence technologique, aux changements de valeur dus aux conditions économiques
- Avantages – attente d'un potentiel de service ou d'une exploitation rentable, gain de l'appréciation de la valeur
- Éléments de terrain et de bâtiments d'un bail classés séparément

Contrats de location 

La prévalence de la location dans le secteur public varie d'une administration à l'autre – déterminez s'il s'agit d'un problème important pour les participants ou non.

Si les participants ne sont pas familiers avec la comptabilisation des contrats de location, considérez une diapositive supplémentaire illustrant tous les types de baux qui sont courants dans leur juridiction.

## Contrats de location-financement

- Les risques et avantages inhérents à la propriété sont transférés en grande partie
- Dépend de la substance plutôt que de la forme
- Quelques exemples:
  - Transfert de propriété du bien au locataire à la fin du terme
  - Option d'achat de l'actif à un prix bien inférieur à la valeur du marché
  - La durée du bail couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif
  - La valeur actualisée des paiements de location minimaux est la juste valeur de l'actif

Et d'autres...

Contrats de location 

Insistez sur la nécessité de faire preuve de jugement professionnel. Si les participants ne sont pas familiers avec la comptabilité d'exercice, ils peuvent être moins à l'aise avec le concept de jugement professionnel. Envisagez d'ajouter une discussion, fondée sur les expériences des participants en matière de contrats de location, sur la façon d'appliquer les facteurs et d'exercer son jugement professionnel.

## Contrat de location ou Accord de Concession de Services (ACS) ?

- Le contrat de location pourrait faire partie d'accords plus larges
- PPP – en particulier les actifs à long terme et les actifs d'infrastructure
- Nécessité d'évaluer si un ACS
- S'il ne s'agit pas d'un SCA et contient un contrat de location simple/financement identifiable, la norme IPSAS 13 s'applique à la composante locative de l'accord.

Contrats de location 

La prévalence des accords de concession de services dans le secteur public varie d'une juridiction à l'autre – déterminez s'il s'agit d'une question importante pour les participants ou non. Si la juridiction n'utilise pas les accords de concession de services, cette diapositive pourrait être supprimée.

Les accords de concession de services sont examinés ailleurs dans le module sur les actifs (pages 74 à 85).

## Comptabilité du preneur – Contrats de location-financement

- Actifs loués et obligations locatives comptabilisés
- Actifs comptabilisés ultérieurement comme suit:
  - Immobilisations corporelles (IPSAS 17)
  - Immobilisations incorporelles (IPSAS 31)
- Initialement, le montant le plus petit de:
  - la juste valeur du bien loué
  - la Valeur actualisée des paiements minimaux de location
- Le taux d'actualisation est le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location
- Paiements minimaux de location répartis entre les frais financiers et la réduction du passif

### Exemple

Une entité conclut un bail de véhicule de 4 ans. La juste valeur du véhicule est de 25 000 CU. Les paiements de location annuels s'élèvent à 5 429 CU. La valeur résiduelle garantie est de 10 000 CU. Les véhicules sont amortis en ligne droite sur 8 ans. Le véhicule sera acquis à la fin de la location. Taux d'intérêt implicite = 8,5 %

Comment le contrat de location est-il comptabilisé dans les états financiers de l'entité ?

Contrats de location 

Si les participants ne sont pas familiers avec les contrats de location et les taux d'intérêt implicites, envisagez de démontrer comment les calculer (approximations, utilisation d'un tableur, etc.).

### Réponse:

L'entité du secteur public comptabilise le véhicule et le passif à la juste valeur du véhicule loué ou, si elle est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux de location, chacun déterminé au début du contrat de location. Les paiements minimaux de location sont les paiements sur la durée du bail que le locataire est, ou peut être, tenu d'effectuer, ainsi que tout montant garanti par le locataire. Dans ce cas, la juste valeur et la valeur actualisée des paiements minimaux de location, utilisant le taux d'intérêt implicite du contrat de location, sont de 25 000 CU. Par conséquent, le montant comptabilisé pour l'actif et le passif est de 25 000 CU. Il n'y a pas de coûts directs initiaux encourus dans le cadre de la location à inclure dans la valeur comptable du véhicule. Les paiements de location sont répartis entre les frais financiers et la réduction du passif impayé en utilisant le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location. Après comptabilisation initiale, l'entité comptabilise l'actif loué en immobilisations corporelles conformément à la norme IPSAS 17. En plus de la charge financière, le contrat de location-financement donne lieu à une dépense d'amortissement pour le véhicule. Étant donné qu'il existe une certitude raisonnable que l'entité deviendra propriétaire du véhicule à la fin de la durée du contrat de location, celui-ci devrait être amorti sur la période de vie utile prévue. On suppose que la valeur résiduelle du véhicule n'est pas significative.

## Exemple

Le tableau montre la répartition des paiements du contrat de location

	Année 1 (CU)	Année 2 (CU)	Année 3 (CU)	Année 4 (CU)
Paiement location (a)	5,429	5,429	5,429	15,429
Moins frais financiers @ 8.5% (b)	2,125	1,844	1,539	1,209
Réduction de passif (a) - (b) = (c)	3,304	3,585	3,89	14,221

À l'aide de l'information de la diapositive précédente et du tableau, pour chaque année du contrat de bail, qu'est-ce qui est :

- (a) Le solde de clôture du passif locatif ?
- (b) La dépense liée au véhicule loué ?
- (c) La valeur comptable du véhicule loué ?

Contrats de location 

La réponse à cette question de discussion est fournie dans le module Actifs (avec un modèle que les participants peuvent utiliser) – voir les pages 60 à 61 du module Actifs.

## Comptabilité du locataire – Location simple

- Actifs loués et obligations locatives **non** comptabilisés
- Paiements de location comptabilisés en charges
  - Base linéaire
  - Autre base uniquement si elle est représentative du schéma temporel de l'avantage de l'utilisateur
  - Ne reflète pas nécessairement les paiements

Contrats de location



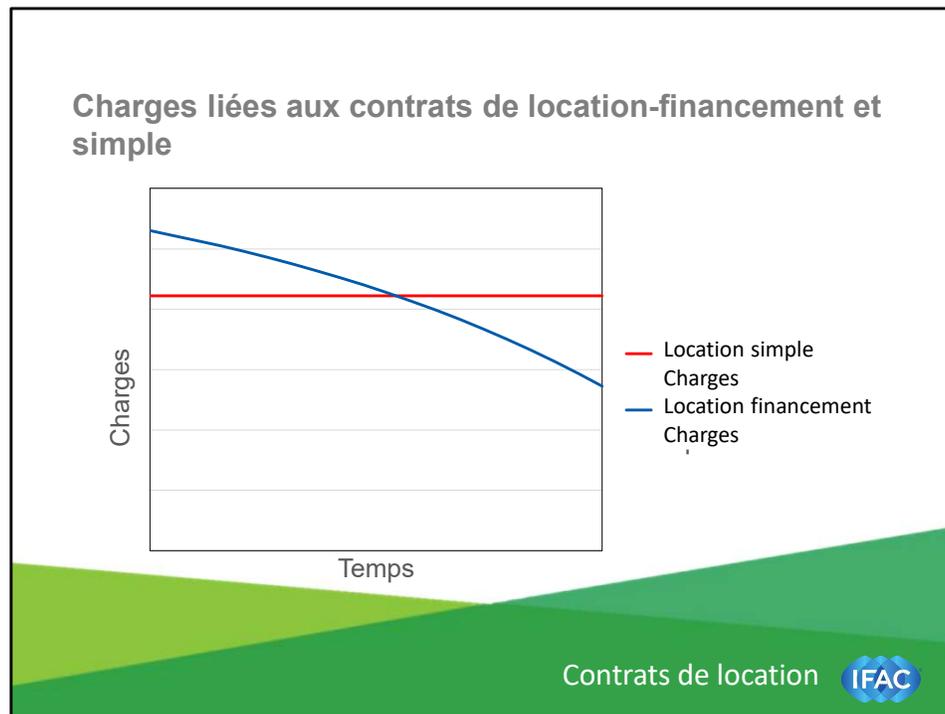
### Exemple

- La municipalité A loue un immeuble de bureaux pour 10 ans. Le bâtiment a une durée de vie prévue de 50 ans. La municipalité A comptabilise le bail comme un contrat de location simple.
- Pour l'inciter à conclure le bail, le bailleur exige tout paiement au cours des deux premières années du bail. Les paiements de location pour les huit années restantes sont de 100 000 \$ par année.
- Quelles dépenses de location la municipalité A devrait-elle comptabiliser:
  - (a) Au cours des années 1 et 2 ?
  - (b) De la 3e à la 10e année ?

Contrats de location 

### Réponse

La structure des paiements de location ne reflète pas la structure d'utilisation de l'immeuble de bureaux. Les frais de location devraient être linéaires, à moins qu'une autre base ne reflète mieux l'utilisation de l'actif, ce qui n'est pas le cas ici. Les frais de location totaux s'élèvent à 800 000 \$ (8 ans à 100 000 \$). Le bail est de 10 ans. La charge de location à comptabiliser chaque année est de 80 000 \$ (800 000 \$ divisé par 10 ans). C'est le cas pour a) les années 1 et 2 et b) les années 3 à 10.



L'explication de ce graphique est donnée dans le module Actifs (page 63).

## Comptabilité bailleur – Contrats de location-financement

- Les immobilisations corporelles ou les immobilisations incorporelles louées sont décomptabilisées
- Paiements de location à recevoir comptabilisés à l'actif (créance)
- Comptabilisation initiale à un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location
- La comptabilisation des produits financiers reflète un taux de rendement périodique constant de l'investissement net

Contrats de location 

## Exemple – Revenu Recognition

L'agence X loue un actif à la municipalité Y pour cinq ans. L'investissement net de l'Agence X dans le bail est de 50 000 CU. Le loyer annuel est de 11 740,95 CU (taux d'intérêt implicite de 5,6%) Il n'y a pas de valeur résiduelle à la fin de la période de location. Le tableau montre comment les produits sont comptabilisés.

Année	Créance au 1er janvier	Montants reçus	Produits	Créances au 31 décembre
20X1	50,000.00	(11,740.95)	(2,800.00)	41,059.05
20X2	41,059.05	(11,740.95)	(2,299.31)	31,617.41
20X3	31,617.41	(11,740.95)	(1,770.57)	21,647.03
20X4	21,647.03	(11,740.95)	(1,212.23)	11,118.31
20X5	11,118.31	(11,740.95)	(622.64)	0.00

Contrats de location 

Le contrat de location est comptabilisé comme un contrat de location-financement. Dans cet exemple, le fait qu'il n'y ait pas de valeur résiduelle à la fin de la période de location est supposé démontrer que la période de location couvre toute la durée de vie utile de l'actif. Le chiffre d'affaires est calculé en multipliant le solde à recevoir au 1er janvier par le taux d'intérêt implicite de 5,6%.

= 2 800 \$. Le solde de la recette (11 740,95 \$ – 2 800 \$ = 8 940,95 \$ l'année 20X1) réduit la créance au 31 décembre. En année 20X1, cela donne 50 000 \$ - 8 940,95 \$ = 41 059,05 \$.

## Comptabilité bailleur – Contrats de location simple

- Actifs loués **non** décomptabilisés
  - Dépréciation (IPSAS 17) ou amortissement (IPSAS 31), compatible avec d'autres actifs similaires
- Règlements de location comptabilisés en produits
  - Base linéaire
  - Autre base seulement si elle est plus représentative de la période dans laquelle les avantages tirés de l'actif loué sont diminués
  - Ne reflète pas nécessairement les rentrées de fonds
- Coûts directs initiaux
  - Ajouté à la valeur comptable de l'actif
  - Passé en charges sur la durée du bail

## Vente et accords de cession-bail

- La transaction donne lieu à un contrat de location-financement:
  - Tout excédent du produit de la vente sur la valeur comptable est reporté et amorti sur la durée du contrat de location
- La transaction donne lieu à un contrat de location simple :
  - Le prix de vente est égal à la juste valeur, au gain ou à la perte comptabilisés immédiatement
  - Prix de vente inférieur à la juste valeur, gain ou perte comptabilisé immédiatement
    - Sauf s'ils sont compensés par des paiements de location futurs à un prix inférieur au prix du marché - différés et amortis proportionnellement aux paiements de location
  - Le prix de vente supérieur à la juste valeur, l'excédent sur la juste valeur est reporté et amorti sur la période pour laquelle l'actif devrait être utilisé

Contrats de location



La prévalence des accords de cession-bail dans le secteur public varie d'une juridiction à l'autre – déterminez s'il s'agit d'un problème important pour les participants ou non.

## Informations requises

- Paiements minimaux de location
  - Payable (locataire) ou créance (bailleur)
  - Jusqu'à un an; entre un et cinq ans; et sur cinq ans.
- Actifs et Passifs
  - Contrats de location-financement uniquement
- Autres conditions du contrat de location
  - Description générale du matériel / conditions de location importantes
  - Loyers conditionnels
  - Sous-location (locataires)
  - Revenus non acquis, provision pour montants irrécouvrables, valeurs résiduelles non garanties (bailleurs de location-financement)

Contrats de location



## Questions et Discussions



- Visitez le site web de l'IPSASB  
<http://www.ipsasb.org>