

IPSAS 13—CONTRATS DE LOCATION

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s’inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 17 (Révisée en 2003), « Contrats de location », publiée par l’International Accounting Standards Board (IASB). L’IASB a autorisé la reproduction d’extraits de IAS 17 dans cette publication de l’International Public Sector Accounting Standards Board de l’International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - IAS) est celui qui est publié en anglais par l’IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s’adresser directement au service des publications de l’IASB: Publications Department, 1st floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

L’IASCF détient les droits d’auteur sur les Normes comptables internationales, les exposés-sondages et autres publications de l’IASB et de l’IASCF.

« IAS », « IASB », « IASC », « IASCF » et « International Accounting Standards » sont des marques appartenant à l’IASCF; leur utilisation est soumise à l’autorisation de l’IASCF.

IPSAS 13—CONTRATS DE LOCATION

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	IN1-11
Objectif	1
Champ d'Application	2-7
Définitions	8-11
Variations des Paiements au Titre de la Location entre le Commencement du Contrat de Location et le Début de la Période de Location	9
Contrats de Location avec Option d'Achat	10
Taux Marginal d'Endettement	11
Classification des Contrats de Location	12-24
Contrats de Location et autres Contrats	25-27
Contrats de Location dans les Etats Financiers du Preneur	28-44
Contrats de Location-Financement	28-41
Contrats de Location Simple	42-44
Contrats de Location dans les Etats Financiers du Bailleur	45-69
Contrats de Location-Financement	45-49
Comptabilisation Initiale	50-61
Contrats de Location Simple	62-69
Opérations de Cession-Bail	70-78
Dispositions Transitoires	79-84
Date d'Entrée en Vigueur	85-86
Retrait de IPSAS 13	87
Guide d'Application 1 – Classification des Contrats de Location	
Guide d'Application 2 – Comptabilisation des Contrats de Location- Financement par le Bailleur	
Guide d'Application 3 – Comptabilisation des Contrats de Location- Financement par le Preneur	

Guide d'Application 4 – Opérations de Cession-Bail Aboutissant à des
Contrats de Location Simple

Guide d'Application 5 – Calcul du Taux d'Intérêt Implicite dans les
Contrats de Location-Financement

Base des Conclusions

Table de Concordance

Comparaison avec IAS 17

La Norme comptable internationale du secteur public 13, « Contrats de location » (IPSAS 13) est énoncée dans les paragraphes 1 à 87. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 13 doit être lue dans le contexte de la Base des conclusions, et de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public ». IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Introduction

IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 13, « Contrats de location », remplace IPSAS 13, « Contrats de location » (publiée en décembre 2001); elle doit être appliquée pour les périodes de reporting annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. L'application anticipée est encouragée.

Raisons motivant la révision de IPSAS 13

IN2. L'IPSASB a élaboré la présente IPSAS 13 révisée en réponse au projet de l'IASB relatif à l'amélioration des Normes comptables internationales et dans le cadre de sa propre politique de faire converger, dans la mesure du possible, les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé.

IN3. Dans l'élaboration de la présente IPSAS 13 révisée, l'IPSASB a adopté la politique d'amender l'IPSAS en ce qui concerne les changements apportés à l'ancienne IAS 17, « Contrats de location » apportés à la suite du projet d'amélioration de l'IASB, sauf lorsque l'IPSAS initiale s'était écartée des dispositions de IAS 17 pour une raison spécifique au secteur public, de tels écarts sont conservés dans la présente IPSAS 13 et sont notés dans la comparaison avec IAS 17. Les modifications apportées à IAS 17, après le projet d'amélioration de l'IASB, n'ont pas été introduites dans IPSAS 13.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 13 sont décrits ci-après.

Définitions

IN5. Au paragraphe 8, la Norme définit les « coûts directs initiaux » comme des coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la rédaction d'un contrat de location, à l'exception des coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs. Auparavant, IPSAS 13 ne contenait pas cette définition.

IN6. La Norme définit le « début de la période de location » au paragraphe 8 comme « la date à partir de laquelle le preneur est autorisé à exercer son droit d'utilisation de l'actif loué ». Il se distingue du commencement du contrat de location qui est défini comme la « première date entre le contrat de location et la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat de location ». La Norme établit que la comptabilisation a lieu au début de la période de location sur la base des valeurs mesurées au commencement du contrat de location. Si le contrat de location est ajusté des variations des coûts du bailleur entre le commencement du contrat de location et le début de la période de location, l'effet de ces changements est réputé avoir eu lieu dès le commencement du contrat de location (voir le paragraphe 9). Auparavant, IPSAS 13 ne définissait pas le « commencement du contrat de location » et

supposait implicitement que le commencement du contrat de location et le début de la période de location étaient simultanés.

Classification des contrats de location de terrain et de constructions

- IN7. Au paragraphe 20, la Norme impose qu'une entité considère séparément l'élément terrain et l'élément constructions lors de la classification d'un contrat de location de terrain et de constructions. Normalement, l'élément terrain est classé en tant que contrat de location simple, à moins que la propriété ne soit transférée au preneur au terme de la location. L'élément constructions est classé comme contrat de location simple ou comme contrat de location-financement selon les critères de classification établis dans la Norme. Les paiements minimaux sont répartis entre éléments terrain et constructions, proportionnellement aux justes valeurs relatives des droits dans un bail afférentes aux éléments terrain et constructions du contrat de location.
- IN8. Auparavant, IPSAS 13 n'était pas explicite sur la façon de classer un contrat de location de terrain et constructions et sur la façon de répartir le paiement du bail entre ces éléments.

Coûts directs initiaux encourus par les bailleurs

- IN9. La Norme impose que lors de la négociation d'un contrat de location-financement les bailleurs intègrent les coûts directs initiaux encourus dans l'évaluation initiale des créances liées à un tel contrat. Lors de la négociation d'un contrat de location simple, les coûts directs initiaux encourus par les bailleurs sont ajoutés à la valeur comptable de l'actif loué et comptabilisés sur la période de location sur la même base que les revenus locatifs. Ce traitement ne s'applique pas aux bailleurs fabricants ou distributeurs. Les bailleurs fabricants ou distributeurs comptabilisent les coûts de ce type comme une charge au moment de la comptabilisation du profit ou de la perte. (voir les paragraphes 50, 55 et 65)
- IN10. Antérieurement, IPSAS 13 contenait un choix sur la façon de comptabiliser de tels coûts: ils pouvaient soit être imputés comme une charge encourue ou répartie sur la durée de location et le choix de traitement s'appliquait tant aux contrats de location simple qu'aux contrats de location de financement.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est d'établir, pour le preneur et le bailleur, les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location-financement et des contrats de location simple.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation de tous les contrats de location, sauf:**
 - (a) **les contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables, et**
 - (b) **les accords de licences portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.**

Toutefois, la présente Norme ne doit pas s'appliquer à l'évaluation:

 - (c) **d'un bien immobilier détenu par des preneurs et comptabilisé comme immeuble de placement (voir la Norme comptable internationale du secteur public IPAS 16, « Immeubles de placement »);**
 - (d) **d'un immeuble de placement mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simples (voir IPSAS 16);**
 - (e) **d'actifs biologiques détenus par des preneurs en vertu de contrats de location-financement (voir la norme comptable nationale ou internationale traitant de l'agriculture); ou**
 - (f) **d'actifs biologiques mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location-simple (voir la norme comptable nationale ou internationale traitant de l'agriculture).**
3. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
4. La présente Norme s'applique aux accords qui transfèrent le droit d'utilisation des actifs, même s'ils imposent au bailleur des prestations importantes dans le cadre de l'exploitation ou de la maintenance desdits actifs. La présente Norme ne s'applique pas aux contrats de services qui ne transfèrent pas le droit d'utilisation des actifs de l'une des parties contractantes à l'autre partie. Des entités du secteur public peuvent conclure des accords complexes pour la fourniture de services, qui peuvent inclure ou non des contrats de location portant sur des actifs. Ces accords sont abordés dans les paragraphes 25 à 27.
5. La présente Norme ne s'applique pas aux contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de ressources naturelles, comme le pétrole, le gaz, le bois, les métaux et autres droits miniers, ni aux accords de licences portant sur des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur. En effet,

ces types d'accords sont de nature à créer des problématiques comptables complexes, qui doivent être traitées distinctement.

6. La présente Norme ne s'applique pas aux immeubles de placement. Les immeubles de placement sont évalués par les bailleurs et les preneurs conformément aux dispositions de IPSAS 16.
7. La « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public » publiée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques (EP) sont définies dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers ».

Définitions

8. Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Le début de la période de location est la date à partir de laquelle le preneur est autorisé à exercer son droit d'utilisation de l'actif loué. Il s'agit de la date de comptabilisation initiale du contrat de location (c'est-à-dire la comptabilisation des actifs, passifs, produits ou charges qui proviennent du contrat de location, selon le cas).

Le loyer conditionnel désigne la partie des paiements au titre de la location dont le montant n'est pas fixe mais qui est établie sur la base du montant futur d'un critère qui varie autrement que par l'écoulement du temps (par exemple, un pourcentage du chiffre d'affaires futur, le degré d'utilisation future, les indices des prix futurs et les taux d'intérêt du marché futurs).

La durée de vie économique désigne soit:

- (a) la période pendant laquelle il est prévu qu'un actif produise des avantages économiques ou un potentiel de service pour un ou plusieurs utilisateurs; soit
- (b) le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation de l'actif par un ou plusieurs utilisateurs.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Un contrat de location-financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine.

L'investissement brut dans le contrat de location est le total:

- (a) des paiements minimaux à recevoir au titre de la location par le bailleur dans le cadre d'un contrat de location-financement, et
- (b) de toutes les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur.

La **valeur résiduelle garantie** est:

- (c) Pour le preneur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par une personne qui lui est liée (le montant de la garantie étant le montant maximum qui pourrait devenir exigible en toute circonstance); et
- (d) pour le bailleur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par un tiers, non lié au bailleur, qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie.

Le **commencement du contrat de location** est la date de signature du contrat de location ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat de location. À cette date:

- (a) un contrat de location est classé soit comme contrat de location simple, soit comme contrat de location-financement; et
- (b) pour un contrat de location-financement, les montants à comptabiliser au commencement du contrat de location sont déterminés.

Les **coûts directs initiaux** sont des coûts marginaux directement attribuables à la négociation et à la rédaction d'un contrat de location, à l'exception toutefois des coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs.

Le **taux d'intérêt implicite du contrat de location** est le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actuelle cumulée:

- (a) des paiements minimaux au titre de la location; et
- (b) de la valeur résiduelle non garantie

devant être égale à la somme (i) de la juste valeur de l'actif loué et (ii) des coûts directs initiaux du bailleur.

Un **contrat de location** est un accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période convenue, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

La **période de location** désigne la période non résiliable pour laquelle le preneur s'est engagé à louer l'actif ainsi que toutes périodes ultérieures pour lesquelles le preneur a l'option d'obtenir la poursuite de son contrat de location moyennant ou non le paiement d'une somme complémentaire dans la mesure où, dès le commencement du contrat de location, on peut avoir la certitude raisonnable que le preneur exercera son option.

Le **taux marginal d'endettement du preneur** est le taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat de location, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaires les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.

Les **paiements minimaux au titre de la location** sont les paiements que le preneur est, ou peut être, tenu d'effectuer pendant la durée du contrat de location à l'exclusion du loyer conditionnel, du coût des services et des taxes à payer ou à rembourser au bailleur ainsi que:

- (a) pour le preneur, tous les montants garantis par lui ou par une personne qui lui est liée; ou
- (b) pour le bailleur, toute valeur résiduelle qui lui est garantie par:
 - (i) le preneur;
 - (ii) une personne liée au preneur; ou
 - (iii) un tiers non lié au bailleur qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie.

Toutefois, si le preneur a la possibilité d'acquérir l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à la juste valeur de l'actif à la date à laquelle l'option peut être levée pour que l'on ait, dès le commencement du contrat de location, la certitude raisonnable que l'option sera levée, les paiements minimaux au titre de la location englobent les montants minimaux à payer au titre de la location sur la durée du contrat de location jusqu'à la date prévue de la levée de l'option d'achat, et le paiement à effectuer pour lever ladite option d'achat.

L'**investissement net dans le contrat de location** est l'investissement brut dans ledit contrat actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location.

Un **contrat de location non résiliable** est un contrat de location pouvant être résilié uniquement:

- (a) si une éventualité peu probable survient;
- (b) avec l'autorisation du bailleur;

- (c) si le preneur conclut avec le même bailleur un nouveau contrat de location portant sur le même actif ou sur un actif équivalent; ou
- (d) lors du paiement par le preneur d'une somme complémentaire telle qu'il existe, dès le commencement du contrat de location, la certitude raisonnable que le contrat de location sera poursuivi.

Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

Les produits financiers non acquis sont la différence entre:

- (a) l'investissement brut dans le contrat de location, et
- (b) l'investissement net dans le contrat de location.

La valeur résiduelle non garantie est la portion de la valeur résiduelle de l'actif loué dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée ou qui est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.

La durée d'utilité est la période estimée restant à courir depuis le début de la période de location, pendant laquelle l'entité s'attend à consommer les avantages économiques ou le potentiel de service liés à l'actif sans être limitée par la durée du contrat de location.

Les termes définis dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans les autres Normes; ils figurent dans le glossaire des définitions, qui fait l'objet d'une publication séparée.

Variations des paiements au titre de la location entre le commencement du contrat de location et le début de la période de location

9. Un contrat ou un engagement de location peut inclure une disposition visant à ajuster les paiements au titre du contrat de location aux modifications du coût de la construction ou de l'acquisition de la propriété louée ou aux modifications qui surviennent dans d'autres mesures de coût ou de valeur telles que le niveau général des prix ou dans les coûts de financement du contrat de location pour le bailleur, pendant la période qui sépare le commencement du contrat de location et le début de la période de location. Dans ce cas, l'effet d'un tel changement sera présumé avoir eu lieu au commencement du contrat de location aux fins de la présente Norme.

Contrats de location avec option d'achat

10. La définition d'un contrat de location s'étend aux contrats de location d'un actif qui contiennent une disposition donnant au locataire la possibilité d'acquérir la propriété de l'actif sous réserve de remplir des conditions

convenues. Ces contrats sont parfois appelés contrats de location avec option d'achat.

Taux marginal d'endettement

11. Lorsqu'une entité a des emprunts garantis par l'État, la détermination du taux marginal d'endettement du preneur doit traduire l'existence de la garantie de l'État et des commissions éventuelles y afférentes. Cela conduira normalement à l'utilisation d'un taux marginal d'endettement réduit.

Classification des contrats de location

12. La classification des contrats de location adoptée par la présente Norme se fonde sur le degré d'imputation au bailleur ou au preneur des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif loué. Les risques incluent les pertes éventuelles résultant de la sous-utilisation des capacités, de l'obsolescence technologique ou des changements de valeur dus à l'évolution de la situation économique. Les avantages peuvent être représentés par l'espérance d'un potentiel de service ou d'une exploitation rentable sur la durée de vie économique de l'actif et d'un profit résultant d'une appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle.
13. **Un contrat de location est classé en tant que contrat de location-financement s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages attachés à la propriété. Un contrat de location est classé en tant que contrat de location simple s'il ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages attachés à la propriété.**
14. Dans la mesure où la transaction entre un bailleur et un preneur repose sur un contrat de location conclu entre eux, il convient d'utiliser des définitions cohérentes. L'application de ces définitions aux circonstances spécifiques du preneur et du bailleur peut parfois conduire le bailleur et le preneur à classer un même contrat différemment. Cela peut être le cas, par exemple, si le bailleur bénéficie d'une valeur résiduelle garantie par une partie non liée au preneur.
15. Qu'un contrat de location soit un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Bien que les exemples suivants décrivent des situations dans lesquelles, individuellement ou de manière combinée, un contrat de location serait normalement considéré comme un contrat de location-financement, un contrat de location ne doit pas nécessairement remplir tous ces critères pour être considéré comme un contrat de location-financement:
 - (a) le contrat de location transfère la propriété de l'actif au preneur au terme de la durée du contrat de location;
 - (b) le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date

- à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, on ait la certitude raisonnable que l'option sera levée;
- (c) la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété;
 - (d) au commencement du contrat de location, la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué;
 - (e) les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures; et
 - (f) les actifs loués ne peuvent pas être remplacés facilement par un autre actif.
16. Les autres indicateurs qui, individuellement ou conjointement, pourraient conduire à classer un contrat en tant que contrat de location-financement sont les suivants:
- (a) si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du preneur;
 - (b) les profits ou pertes résultant de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur (par exemple sous la forme d'une diminution de loyer égale à la majeure partie du produit de cession à la fin du contrat de location); et
 - (c) le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.
17. Les exemples et indicateurs présentés aux paragraphes 15 et 16 ne sont pas toujours concluants. Si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat ne transfère pas la quasi-totalité des risques et des avantages attachés à la propriété, le contrat de location est classé en tant que contrat de location simple. Cela peut être le cas, par exemple, si la propriété de l'actif est transférée au terme du contrat de location moyennant le paiement d'un montant variable égal à sa juste valeur du moment ou s'il y a des loyers conditionnels en conséquence desquels le preneur n'encourt pas la quasi-totalité de ces risques et avantages.
18. La classification du contrat de location s'opère au commencement du contrat de location. Si, à un moment donné, le preneur et le bailleur conviennent de modifier les dispositions du contrat de location, autrement que par un renouvellement du contrat de location, de telle sorte que le contrat de location aurait été classé différemment, selon les critères des

paragraphes 12 à 17, si ces modifications étaient intervenues au commencement du contrat de location, l'accord révisé est considéré, pour toute sa durée, comme un nouvel accord. Toutefois, les changements affectant les estimations (par exemple, les changements d'estimation de la durée de vie économique ou de la valeur résiduelle du bien loué) ou les circonstances (par exemple, une défaillance du preneur) n'entraînent pas une nouvelle classification du contrat de location à des fins comptables.

19. Les contrats de location de terrains et de constructions sont classés en tant que contrats de location simple ou location-financement, de la même manière que pour les contrats de location portant sur d'autres actifs. Toutefois, le terrain présente la caractéristique d'avoir normalement une durée de vie économique indéterminée et, s'il n'est pas prévu d'en transférer la propriété au preneur à l'issue de la durée du contrat de location, le preneur ne reçoit pas en principe la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété, auquel cas la location du terrain est un contrat de location simple. Un paiement effectué lors de la conclusion ou de l'acquisition d'un bail qui est comptabilisé comme contrat de location simple, représente des pré-loyers, à amortir sur la durée du contrat de location selon le rythme des avantages procurés.
20. Les éléments terrain et constructions d'un contrat de location portant sur des terrains et constructions sont considérés séparément pour la classification des contrats de location. S'il est prévu que le titre de propriété des deux éléments soit transféré au bailleur à la fin de la période de location, les deux éléments sont classés comme location financière, qu'ils soient analysés comme un ou deux contrats de location, sauf si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat de location ne transfère pas la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un de ces éléments ou des deux. Lorsque l'élément terrain a une durée de vie économique indéterminée, il est normalement classé en tant que contrat de location simple, sauf si la propriété doit être transférée au preneur au terme du contrat de location conformément au paragraphe 19. L'élément constructions est classé comme contrat de location simple ou contrat de location-financement, selon les paragraphes 12 à 18.
21. Lorsque c'est nécessaire pour classer et comptabiliser un contrat de location de terrain et de constructions, les paiements minimaux (y compris d'éventuels montants forfaitaires payables d'avance) sont affectés entre les éléments terrain et constructions proportionnellement aux justes valeurs relatives des droits dans un bail de l'élément terrain et de l'élément constructions du contrat de location au commencement dudit contrat. Si les paiements au titre de location ne peuvent être affectés de manière fiable entre ces deux éléments, le contrat de location est classé dans sa totalité comme contrat de location-financement, sauf s'il est clair que les deux

éléments constituent des contrats de location simple, auquel cas le contrat de location est classé dans sa totalité comme location simple.

22. Dans le cas de la location d'un terrain et de constructions pour laquelle le montant qui serait initialement comptabilisé pour l'élément terrain selon le paragraphe 28 est non significatif, le terrain et les constructions peuvent être traités comme une unité unique aux fins de la classification du contrat de location et être classés comme contrat de location-financement ou de location simple selon les paragraphes 12 à 18. Dans ce cas, la durée de vie économique des constructions est considérée comme la durée de vie économique de l'ensemble de l'actif loué.
23. Une évaluation séparée des éléments terrain et constructions n'est pas requise lorsque la participation du preneur dans le terrain et les constructions est classée en tant qu'immeuble de placement selon IPSAS 16 et que le modèle de la juste valeur est adopté. Des calculs détaillés ne sont nécessaires pour cette évaluation que si la classification de l'un ou des deux éléments est par ailleurs incertaine.
24. Selon IPSAS 16, il est possible pour un preneur de classer un placement immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple comme immeuble de placement. Si tel est le cas, ce placement immobilier est comptabilisé comme s'il s'agissait d'un contrat de location-financement; de plus, le modèle de la juste valeur est utilisé pour l'actif comptabilisé. Le preneur doit continuer à comptabiliser le contrat de location comme un contrat de location-financement, même si un événement ultérieur modifie la nature du placement immobilier du preneur de sorte qu'il ne puisse plus être classé comme immeuble de placement. Cela sera le cas par, exemple, lorsque le preneur:
 - (a) occupe l'immeuble, qui devient alors un bien immobilier occupé par son propriétaire à un coût présumé égal à sa juste valeur à la date du changement d'utilisation; ou
 - (b) octroie un droit de sous-location qui transfère la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la détention du placement à un tiers non lié. Une telle sous-location est comptabilisée par le preneur comme un contrat de location-financement conclu avec ce tiers, même si celui-ci peut le comptabiliser comme un contrat de location simple.

Contrats de location et autres contrats

25. Un contrat peut consister exclusivement en un accord de location d'un actif. Toutefois, un contrat de location peut également être l'un des éléments d'un ensemble d'accords avec des entités privées visant à la construction, la propriété, l'exploitation et/ou le transfert d'actifs. Les entités du secteur public concluent souvent de tels accords, notamment en ce qui concerne les actifs physiques à longue durée de vie et des actifs d'infrastructures. À titre

d'exemple, une entité du secteur public peut construire une route à péage. Elle peut ensuite louer cette route à péage à une entité privée dans le cadre d'un accord en vertu duquel l'entité privée convient de:

- (a) louer la route à péage pour une longue période (avec ou sans option d'achat de l'installation);
- (b) exploiter la route à péage; et
- (c) s'acquitter des lourdes obligations d'entretien, y compris la mise à niveau régulière de la chaussée et de la technologie de contrôle de la circulation.

D'autres accords peuvent porter sur la location par une entité du secteur public d'infrastructures du secteur privé.

- 26. Lorsqu'un accord contient un contrat de location simple ou un contrat de location-financement identifiables, tels que définis dans la présente Norme, les dispositions de celle-ci doivent s'appliquer à la comptabilisation de la composante contrat de location de l'accord.
- 27. Les entités du secteur public peuvent également conclure divers accords portant sur la livraison de biens et/ou services, qui impliquent nécessairement l'utilisation d'actifs dédiés. Pour certains de ces accords, il peut s'avérer difficile de déterminer s'ils ont donné lieu ou non à un contrat de location, tel que défini par la présente Norme. En pareil cas, il convient d'exercer un jugement professionnel. Si l'accord a donné lieu à un contrat de location, la présente Norme s'applique; et si l'accord n'a donné lieu à aucun contrat de location, les entités le comptabilisent en appliquant les dispositions des autres Normes comptables internationales du secteur public pertinentes ou, en leur absence, les autres normes comptables internationales et/ou nationales pertinentes.

Contrats de location dans les états financiers du preneur

Contrats de location-financement

- 28. **Au début de la durée du contrat de location, les preneurs doivent comptabiliser les actifs acquis selon des contrats de location-financement en tant qu'actifs et les obligations des contrats de location associées en tant que passifs dans leurs états de la situation financière. Les actifs et passifs doivent être comptabilisés pour des montants égaux, au commencement du contrat de location, à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, chacune étant déterminée au commencement du contrat de location. Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, est le taux d'intérêt implicite du contrat de location**

si celui-ci peut être déterminé, sinon le taux d'emprunt marginal du preneur doit être utilisé.

29. Les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés en fonction de leur substance et de leur réalité financière et non pas seulement de leur forme juridique. Même si la forme juridique d'un contrat de location fait que le preneur ne peut acquérir aucun titre légal sur l'actif loué, dans le cas de contrats de location-financement, la substance et la réalité financière font que le preneur acquiert les avantages économiques ou le potentiel de service de l'utilisation de l'actif loué pour la majeure partie de sa durée de vie économique et qu'en échange il s'oblige à payer pour ce droit un montant approximativement égal, au commencement du contrat de location, à la juste valeur de l'actif augmentée de la charge financière correspondante.
30. Si ces transactions de location ne se reflètent pas dans les états financiers du preneur, les actifs et les passifs d'une entité sont sous-évalués, ce qui produit un effet de distorsion des ratios financiers. Il convient donc que dans les états financiers du preneur un contrat de location-financement soit comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location. Au commencement du contrat de location, l'actif et le passif correspondant aux paiements futurs au titre de la location sont portés au bilan pour les mêmes montants, sauf pour ce qui est des coûts directs initiaux du preneur qui sont ajoutés au montant comptabilisé comme actif.
31. Dans les états financiers, il ne convient pas de présenter les dettes correspondant aux actifs loués en déduction des actifs loués.
32. Si, pour la présentation des passifs dans l'état de la situation financière, on distingue les passifs courants des passifs non courants, la même distinction est faite pour les passifs liés aux contrats de location.
33. Les coûts directs initiaux sont souvent encourus pour des activités de location spécifiques telles que la négociation et la finalisation des accords de location. Les coûts identifiés comme directement attribuables à des activités conduites par le preneur en vue d'un contrat de location-financement sont inclus dans le montant comptabilisé à l'actif.
34. **Les paiements minimaux au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette. La charge financière doit être affectée à chaque période couverte par le contrat de location de manière à obtenir un taux d'intérêt périodique constant sur le solde restant dû au passif au titre de chaque période. Les loyers conditionnels doivent être comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus.**

35. Dans la pratique, lors de la ventilation de la charge financière entre les différentes périodes couvertes par le contrat de location, le preneur peut recourir à l'approximation pour simplifier les calculs.
36. **Pour chaque période comptable, un contrat de location-financement donne lieu à une charge d'amortissement de l'actif amortissable et à une charge financière. La méthode d'amortissement des actifs loués doit être cohérente avec celle qui s'applique aux actifs amortissables détenus par l'entité et la dotation aux amortissements doit être calculée selon les bases établies par la Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 17, « Immobilisations corporelles » et les normes comptables internationales et/ou nationales relatives aux immobilisations corporelles qui ont été adoptées par l'entité. Si l'on n'a pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.**
37. Le montant amortissable d'un actif loué est réparti sur chaque période comptable de la période d'utilisation escomptée sur une base systématique et cohérente avec la politique d'amortissement appliquée par le preneur aux actifs amortissables dont il est propriétaire. Si l'on a la certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, la période d'utilisation escomptée est la durée d'utilité de l'actif, sinon l'actif est amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.
38. Le total de la charge d'amortissement de l'actif et de la charge financière de la période étant rarement identique aux paiements à effectuer au titre de la location pour la période, il est donc inapproprié de se contenter de comptabiliser en charges les paiements à effectuer au titre de la location. En conséquence, les montants de l'actif et du passif correspondant ne seront vraisemblablement pas identiques après le début de la période de location.
39. Pour déterminer si un actif loué a subi une dépréciation, une entité applique les tests de dépréciation pertinents prescrits par les normes comptables internationales et/ou nationales.
40. **Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location-financement:**
- (a) **pour chaque catégorie d'actif, la valeur nette comptable à la date de reporting;**
 - (b) **un rapprochement entre le total des paiements minimaux au titre de la location à la date de reporting et leur valeur actuelle.**

- (c) **En outre, l'entité doit indiquer, à la date de clôture, le total des paiements minimaux futurs au titre de la location et leur valeur actuelle, pour chacune des périodes suivantes:**
 - (i) **à moins d'un an;**
 - (ii) **à plus d'un an mais moins de cinq ans; et**
 - (iii) **à plus de cinq ans;**
 - (d) **les loyers conditionnels comptabilisés en charges de la période;**
 - (e) **le total à la date de reporting des futurs paiements minimaux de sous-location que l'on s'attend à recevoir au titre de contrats de sous-location non résiliables; et**
 - (f) **une description générale des dispositions significatives des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s'y limiter:**
 - (i) **la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels;**
 - (ii) **l'existence et les conditions d'options de renouvellement ou d'achat et de clauses d'indexation, et leurs termes; et**
 - (iii) **les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment la restitution de l'excédent net, la restitution des apports en capital, les dividendes, l'endettement complémentaire et d'autres locations.**
41. En outre, les dispositions relatives aux informations à fournir selon IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 21 et/ou toute norme comptable internationale ou nationale relative aux immobilisations corporelles et à la dépréciation des actifs qui ont été adoptées par l'entité, s'appliquent aux montants des actifs loués en vertu de contrats de location-financement que le preneur comptabilise comme des achats d'actifs.

Contrats de location simple

42. **Les paiements au titre du contrat de location simple doivent être comptabilisés en charges sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur.**
43. Pour les contrats de location simple, les paiements au titre de la location (à l'exclusion du coût des services tels que l'assurance et la maintenance) sont comptabilisés en charges sur une base linéaire à moins qu'une autre base systématique de comptabilisation ne soit représentative de l'échelonnement

dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur, même si les paiements ne sont pas effectués sur cette base.

44. **Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location simple:**
- (a) **le montant total des paiements minimaux futurs à effectuer au titre de la location en vertu de contrats de location simple non résiliables pour chacune des périodes suivantes:**
 - (i) **à moins d'un an;**
 - (ii) **à plus d'un an mais moins de cinq ans; et**
 - (iii) **à plus de cinq ans;**
 - (b) **le total à la date de reporting des futurs paiements minimaux de sous-location que l'on s'attend à recevoir au titre de contrats de sous-location non résiliables;**
 - (c) **le montant des paiements de location et de sous-location comptabilisés comme charges de la période en indiquant séparément les montants correspondant aux paiements minimaux, les loyers conditionnels et le revenu des sous-locations;**
 - (d) **une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s'y limiter:**
 - (i) **la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels;**
 - (ii) **l'existence et les conditions d'options de renouvellement ou d'achat et de clauses d'indexation, et leurs termes; et**
 - (iii) **les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment la restitution de l'excédent net, la restitution des apports en capital, les dividendes, l'endettement complémentaire et d'autres locations.**

Contrats de location dans les états financiers du bailleur

Contrats de location-financement

45. La présente Norme décrit le traitement des produits financiers obtenus en vertu des contrats de location-financement. Dans la présente Norme, l'expression « bailleur fabricant ou négociant » renvoie à toutes les entités du secteur public qui fabriquent ou négocient des actifs et qui agissent également en qualité de bailleur de ces actifs, quelle que soit l'échelle de leurs activités de location, de négoce et de fabrication. Pour les entités qui

sont des bailleurs fabricants ou négociants, la présente Norme décrit également le traitement des profits ou pertes résultant du transfert d'actifs.

46. Les entités du secteur public peuvent conclure des contrats de location-financement en qualité de bailleur dans diverses circonstances. Certaines entités du secteur public peuvent négocier des actifs régulièrement. Par exemple, des États peuvent créer des entités ad hoc responsables de l'approvisionnement centralisé en actifs et en fournitures pour toutes les autres entités. La centralisation de la fonction d'achat peut présenter une opportunité d'obtenir de meilleures remises commerciales ou autres conditions favorables. Dans certaines juridictions, une entité centrale d'achat peut acheter des articles pour le compte d'autres entités, toutes les transactions étant réalisées au nom de ces autres entités. Dans d'autres juridictions, l'entité centrale d'achat peut acheter des articles en son nom propre et peut assurer les fonctions suivantes:
- (a) l'achat d'actifs et de fournitures;
 - (b) le transfert d'actifs par voie de vente ou de location-financement; et/ou
 - (c) la gestion d'un portefeuille d'actifs destinés à l'usage d'autres entités, comme par exemple un parc automobile, et la mise à disposition de ces actifs en vue de leur location à court ou à long terme, ou pour leur achat.
47. D'autres entités du secteur public peuvent conclure des transactions de location à plus petite échelle et à intervalles moins fréquents. En particulier, dans certaines juridictions, les entités du secteur public qui possédaient et exploitaient traditionnellement les infrastructures comme les routes, les barrages et les usines de traitement des eaux n'assument plus automatiquement la pleine propriété et la responsabilité de l'exploitation de ces actifs. Les entités du secteur public peuvent transférer des infrastructures existantes à des entités privées par voie de vente ou de location-financement. En outre, les entités du secteur public peuvent construire de nouveaux actifs physiques et infrastructures à longue durée de vie en partenariat avec des entités privées, avec pour but que l'entité privée assume la responsabilité des actifs par voie d'achat ferme ou de location-financement une fois qu'ils seront achevés. Dans certains cas, l'accord prévoit une période de contrôle du secteur privé avant restitution du titre de propriété et du contrôle de l'actif au secteur public – par exemple, une autorité locale peut construire un hôpital et le louer à une société privée pour une période de vingt ans, à l'expiration de laquelle l'installation repassera sous le contrôle de l'autorité publique.
48. **Les bailleurs doivent comptabiliser les paiements à recevoir au titre d'un contrat de location-financement à l'actif de leur état de la situation financière. Les bailleurs doivent présenter ces actifs en tant**

que créance pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location.

49. Dans un contrat de location-financement, le bailleur transfère la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété légale; en conséquence, il comptabilise le paiement à recevoir au titre de la location en remboursement du principal et en produits financiers pour se rembourser et se rémunérer de son investissement et de ses services.

Comptabilisation initiale

50. Le preneur encourt souvent des coûts directs initiaux tels que des commissions et honoraires juridiques et des coûts marginaux internes directement attribuables à la négociation et à la rédaction du contrat de location. Ces coûts excluent les frais généraux tels que ceux qui sont encourus par une équipe de vente et de marketing. Pour les contrats de location-financement autres que ceux qui impliquent des bailleurs fabricants ou distributeurs, les coûts directs initiaux sont inclus dans l'évaluation initiale de la créance liée à un contrat de location-financement et réduisent le montant des revenus comptabilisés au cours de la période de location. Le taux d'intérêt implicite dans le contrat de location est défini de manière à ce que les coûts directs initiaux soient automatiquement inclus dans la créance au titre du contrat de location-financement; il n'est pas nécessaire de les ajouter séparément. Les coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs pour la négociation et la rédaction d'un contrat de location sont exclus de la définition des coûts directs initiaux. Par conséquent, ils sont exclus de l'investissement net dans le contrat de location et comptabilisés en charges lors de la comptabilisation du profit ou de la perte sur la vente, ce qui a en principe lieu, dans le cas d'un contrat de location-financement, au début de la période de location.
51. **La comptabilisation de produits financiers doit s'effectuer sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'en-cours d'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement.**
52. Le bailleur vise à répartir les produits financiers sur la durée du contrat de location selon une base systématique et rationnelle. Cette imputation se fait sur la base d'un schéma reflétant une rentabilité périodique constante sur l'encours d'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement. Les paiements au titre de la location correspondant à la période sont imputés, à l'exclusion du coût des services, sur l'investissement brut résultant du contrat de location pour diminuer à la fois le montant du principal et le montant des produits financiers non acquis.
53. Les valeurs résiduelles estimées et non garanties retenues pour le calcul de l'investissement brut du bailleur dans un contrat de location sont révisées

régulièrement. Si l'on constate une diminution de la valeur résiduelle non garantie estimée, l'imputation des produits sur la durée du contrat de location est revue et toute diminution au titre de montants déjà constatés par régularisation est immédiatement comptabilisée.

54. **Les bailleurs fabricants ou distributeurs doivent comptabiliser les profits ou pertes sur les ventes de la période, selon les principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes.**
55. **Si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, les profits ou pertes sur ventes d'actifs doivent être limités à ce qu'ils auraient été si l'on avait utilisé un taux d'intérêt commercial. Les coûts encourus par des bailleurs fabricants ou distributeurs dans le cadre de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location doivent être comptabilisés en charges lors de la comptabilisation du profit réalisé sur la vente.**
56. Les entités du secteur public qui fabriquent ou négocient des actifs peuvent donner à leurs acheteurs potentiels le choix entre l'achat ou la location d'un actif. Pour les bailleurs fabricants ou négociants, un contrat de location-financement génère deux types de produits:
 - (a) le profit ou la perte équivalent au profit ou à la perte résultant d'une vente ferme de l'actif loué, au prix de vente normal, tenant compte d'éventuelles ristournes ou remises commerciales; et
 - (b) le produit financier sur la durée du contrat de location.
57. Le produit des ventes comptabilisé au début de la période de location par un bailleur fabricant ou distributeur est la juste valeur de l'actif ou, si elle est inférieure, la valeur actuelle des paiements minimaux revenant au bailleur au titre de la location, calculée en utilisant un taux d'intérêt commercial. Le coût de vente d'un actif comptabilisé au début de la durée du contrat de location est le coût, ou la valeur comptable si elle est différente, du bien loué, net de la valeur actuelle de la valeur résiduelle non garantie. La différence entre le produit des ventes et le coût des ventes est le profit ou la perte résultant de la vente, comptabilisé selon les principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes.
58. Les bailleurs fabricants ou négociants peuvent parfois offrir à leurs clients des taux d'intérêt inférieurs à leur taux de prêt normaux. L'utilisation d'un taux artificiellement bas aurait pour effet de comptabiliser au moment de la vente une partie excessive du produit des activités ordinaires total résultant de la transaction. Si les taux d'intérêt donnés sont artificiellement bas, le produit comptabilisé en tant que profit ou perte résultant d'une vente sera limité au produit d'activités ordinaires que l'on obtiendrait si l'entité facturait son taux de prêt normal pour ce type de transaction.

59. Les coûts directs initiaux sont comptabilisés en charges au début de la période de location car ils sont essentiellement liés à la réalisation par le fabricant ou le négociant d'un profit ou d'une perte résultant d'une vente.
60. **Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location-financement:**
- (a) **un rapprochement entre l'investissement brut total dans le contrat de location à la date de reporting et la valeur actuelle des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la date de reporting. En outre, l'entité doit indiquer, à la date de reporting, l'investissement brut dans le contrat de location et la valeur actuelle des paiements minimaux à recevoir au titre de la location, à chacune des périodes suivantes:**
 - (i) **à moins d'un an;**
 - (ii) **à plus d'un an mais moins de cinq ans; et**
 - (iii) **à plus de cinq ans;**
 - (b) **les produits financiers non acquis;**
 - (c) **les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur;**
 - (d) **la correction de valeur cumulée au titre des paiements minimaux afférents à la location non recouvrables;**
 - (e) **les loyers conditionnels inclus dans l'état de la performance financière; et**
 - (f) **une description générale des dispositions significatives des contrats de location du bailleur.**
61. Comme indicateur de croissance des activités de location, il est souvent utile d'indiquer également l'investissement brut diminué des produits non acquis dans les affaires nouvelles de la période, après déduction des montants correspondant aux contrats de location résiliés.

Contrats de location simple

62. **Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés dans l'état de la situation financière du bailleur selon la nature de l'actif.**
63. **Les produits locatifs provenant des contrats de location simple doivent être comptabilisés en produits des activités ordinaires de façon linéaire sur toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'actif loué.**

64. Les coûts, y compris l'amortissement, encourus pour que les produits locatifs soient acquis, sont comptabilisés en charges. Les produits locatifs (à l'exclusion des sommes reçues au titre de services fournis tels que l'assurance et la maintenance) sont comptabilisés en produits sur toute la durée du contrat de location selon une méthode linéaire, même si les recettes ne le sont pas sur cette base, à moins qu'une autre base systématique ne permette de mieux rendre compte de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.
65. **Les coûts directs initiaux encourus par les bailleurs lors de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location simple sont ajoutés à la valeur comptable de l'actif loué et sont comptabilisés en charges sur la période de location, sur la même base que les revenus locatifs.**
66. **La méthode d'amortissement des actifs loués amortissables doit être cohérente avec celle qui s'applique à des actifs similaires détenus par le preneur et la dotation aux amortissements doit être calculée selon IPSAS) 17, et les normes comptables internationales et/ou nationales relatives aux immobilisations corporelles qui ont été adoptées par l'entité.**
67. Pour déterminer si un actif loué a subi une dépréciation, une entité applique les tests de dépréciation pertinents prescrits par les normes comptables internationales et/ou nationales.
68. Un bailleur fabricant ou négociant ne doit pas comptabiliser de profit résultant d'une vente lorsqu'il conclut un contrat de location simple car l'opération n'équivaut pas à une vente.
69. **Les preneurs doivent fournir les informations suivantes concernant les contrats de location simple:**
- (a) **le montant des paiements futurs minimaux à recevoir au titre de contrats de location simple non résiliables en cumul et pour chacune des périodes suivantes:**
 - (i) à moins d'un an;
 - (ii) à plus d'un an mais moins de cinq ans; et
 - (iii) à plus de cinq ans;
 - (b) **le total des loyers conditionnels inclus dans l'état de la performance financière au titre de la période; et**
 - (c) **une description générale des dispositions des contrats de location du bailleur.**

Opérations de cession-bail

70. Une transaction de cession-bail est une opération de cession d'un actif pour le reprendre à bail. Le paiement au titre de la location et le prix de vente sont généralement liés car ils sont négociés ensemble. La comptabilisation d'une opération de cession-bail dépend de la catégorie du contrat de location.
71. **Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, tout ce qui excède les produits de cession par rapport à la valeur comptable ne doit pas être immédiatement comptabilisé en résultat par le vendeur-preneur. L'excédent doit, au contraire, être différé et amorti sur la durée du contrat de location.**
72. Si l'opération de cession-bail débouche sur une location-financement, la transaction est pour le bailleur un moyen d'accorder un financement au preneur, l'actif tenant lieu de sûreté. C'est pourquoi il ne convient pas de considérer un excédent des produits de cessions par rapport à la valeur comptable comme un produit des activités ordinaires. Un tel excédent est différé et amorti sur la durée du contrat de location.
73. **Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location simple et s'il est clair que la transaction est effectuée à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement. Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement; en revanche, si la perte est compensée par des paiements futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être différée et amortie proportionnellement aux paiements au titre de la location sur la période pendant laquelle il est prévu d'utiliser l'actif. Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.**
74. Si la cession-bail débouche sur un contrat de location simple et si les paiements au titre de la location et le prix de vente sont établis à la juste valeur de l'actif, la transaction de vente a été normale et tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement.
75. **Pour les contrats de location simple, si la juste valeur lors de la transaction de cession-bail est inférieure à la valeur comptable de l'actif, une perte égale au montant de la différence entre la valeur comptable et la juste valeur doit être comptabilisée immédiatement.**
76. Pour les contrats de location-financement, un tel ajustement n'est pas nécessaire sauf s'il y a eu dépréciation et que la dépréciation doit être comptabilisée conformément à une norme comptable internationale et/ou nationale relative à la dépréciation qui a été adoptée par l'entité.
77. Les informations à fournir par le preneur et le bailleur s'appliquent également aux opérations de cession-bail. La description à fournir des accords de location d'un montant significatif conduit à indiquer les

dispositions uniques ou exceptionnelles de l'accord ou les termes de l'opération de cession-bail.

78. Les transactions de cession-bail peuvent rendre obligatoire la présentation séparée d'informations selon IPAS 1, « Présentation des états financiers. »

Dispositions transitoires

79. **Toutes les dispositions de la présente Norme doivent être appliquées dès la date de première adoption de la méthode de la comptabilité d'exercice, selon les Normes comptables internationales du secteur public, sauf pour les actifs loués qui, en vertu des dispositions transitoires d'une autre Norme comptable internationale du secteur public, n'ont pas été comptabilisés. Les dispositions de la présente Norme ne s'appliquent pas à ces actifs avant l'expiration de la disposition transitoire de l'autre Norme comptable internationale du secteur public. En aucun cas, l'existence de dispositions transitoires dans d'autres Normes n'interdit la pleine application de la méthode de la comptabilité d'exercice selon les Normes comptables internationales du secteur public.**
80. Nonobstant l'existence de dispositions transitoires selon une autre Norme comptable internationale du secteur public, les entités qui sont sur le point d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice sont encouragées à se conformer entièrement aux dispositions de cette autre norme dès que possible.
81. **Sous réserve du paragraphe 83, l'application rétrospective de la présente Norme par des entités qui ont déjà adopté la méthode de la comptabilité d'exercice et qui entendent se conformer aux Normes comptables internationales du secteur public au fur et à mesure de leur publication, est encouragée mais n'est pas imposée. Si la Norme n'est pas appliquée de manière rétrospective, le solde de tout contrat de location-financement préexistant est considéré avoir été correctement déterminé par le bailleur et doit être ultérieurement comptabilisé conformément aux dispositions de la présente Norme.**
82. Les entités qui ont déjà adopté la méthode de la comptabilité d'exercice et qui entendent se conformer aux Normes comptables internationales du secteur public au fur et à mesure de leur publication peuvent avoir des contrats de location-financement préexistants qui ont été comptabilisés à l'actif et au passif dans l'état de la situation financière. L'application rétrospective de la présente Norme aux contrats de location-financement existants est encouragée. L'application rétrospective pourrait conduire au retraitement de ces actifs et de ces passifs. Ces actifs et passifs ne doivent être retraités que si la Norme est appliquée rétrospectivement.
83. **Une entité qui a précédemment appliqué IPSAS 13 (révisée en 2001) doit appliquer à titre rétrospectif les amendements apportés par la présente Norme à tous les contrats de location qui sont comptabilisés selon cette**

Norme ou si IPSAS 13 (révisée en 2001) n'a pas été appliquée de façon rétrospective à tous les contrats de location conclus depuis la première application de cette Norme et comptabilisés selon elle.

84. Les dispositions transitoires de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 13 (2001) laissent aux entités une période allant jusqu'à cinq ans pour comptabiliser tous les contrats de location à compter de la date de sa première application. Les entités qui ont précédemment appliqué IPSAS 13 (2001) peuvent continuer à tirer parti de cette période transitoire de cinq ans à compter de la date de la première application de IPSAS 13 (2001).

Date d'entrée en vigueur

85. **Une entité doit appliquer la présente Norme comptable internationale pour le secteur public à des états financiers annuels couvrant des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. L'application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.**
86. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice, telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 13 (2001)

87. La présente Norme annule et remplace IPSAS 13, « Contrats de location » publiée en 2001.

Guide d'Application 1 – Classification des contrats de location

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 13 mais n'en fait pas partie intégrante.

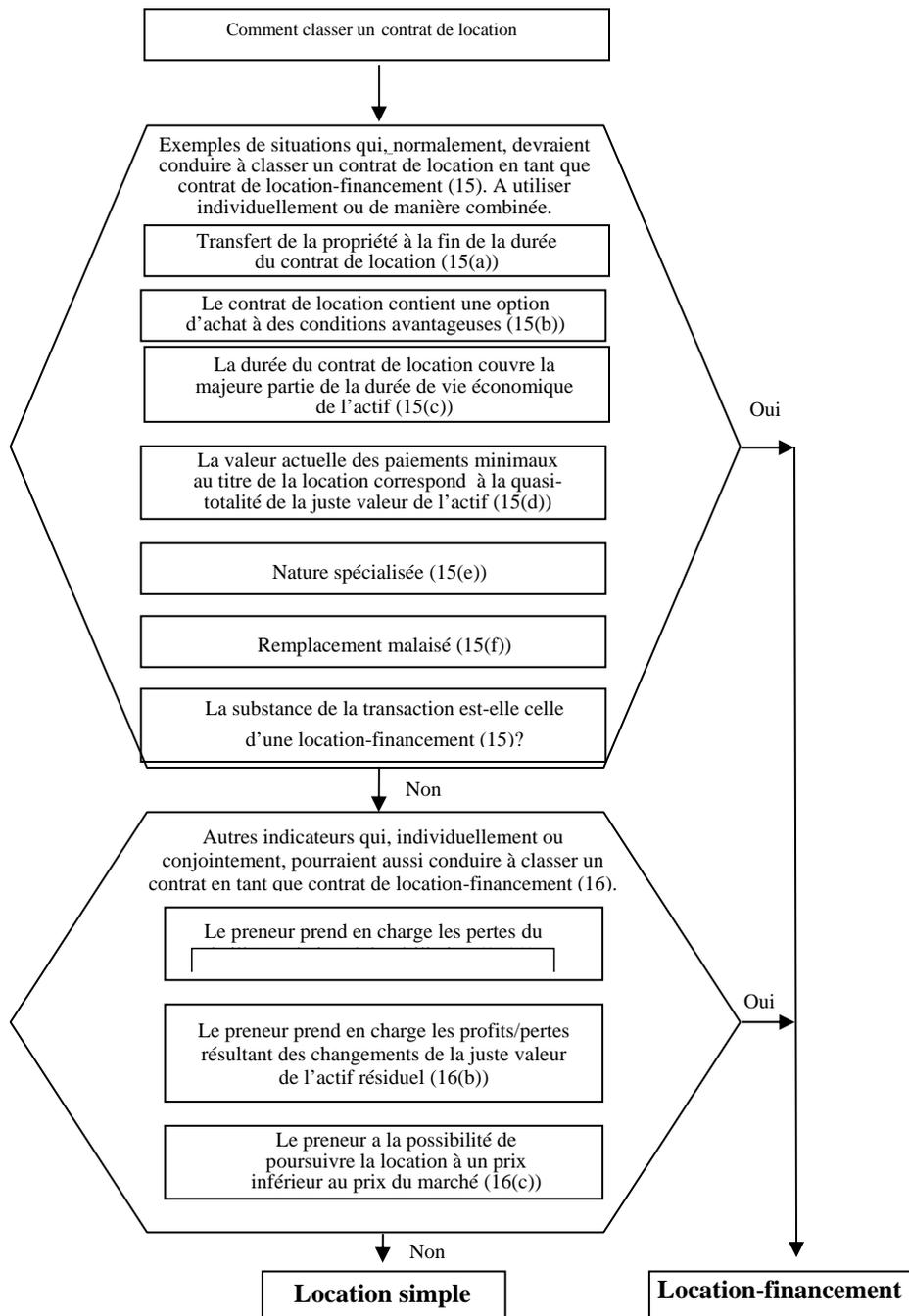
La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives; elle doit toutefois être interprétée dans le contexte des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

L'objectif du schéma ci-après est d'aider au classement des contrats de location en contrat de location-financement ou en contrat de location simple. Un contrat de location-financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

Les exemples contenus dans ce schéma ne représentent pas nécessairement toutes les situations possibles dans lesquelles un contrat de location peut être considéré comme un contrat de location-financement, et un contrat de location n'est pas nécessairement considéré comme un contrat de location-financement d'après le parcours suivi dans le schéma. Qu'un contrat de location soit un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat (paragraphe 15).

Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la Norme.

CONTRATS DE LOCATION

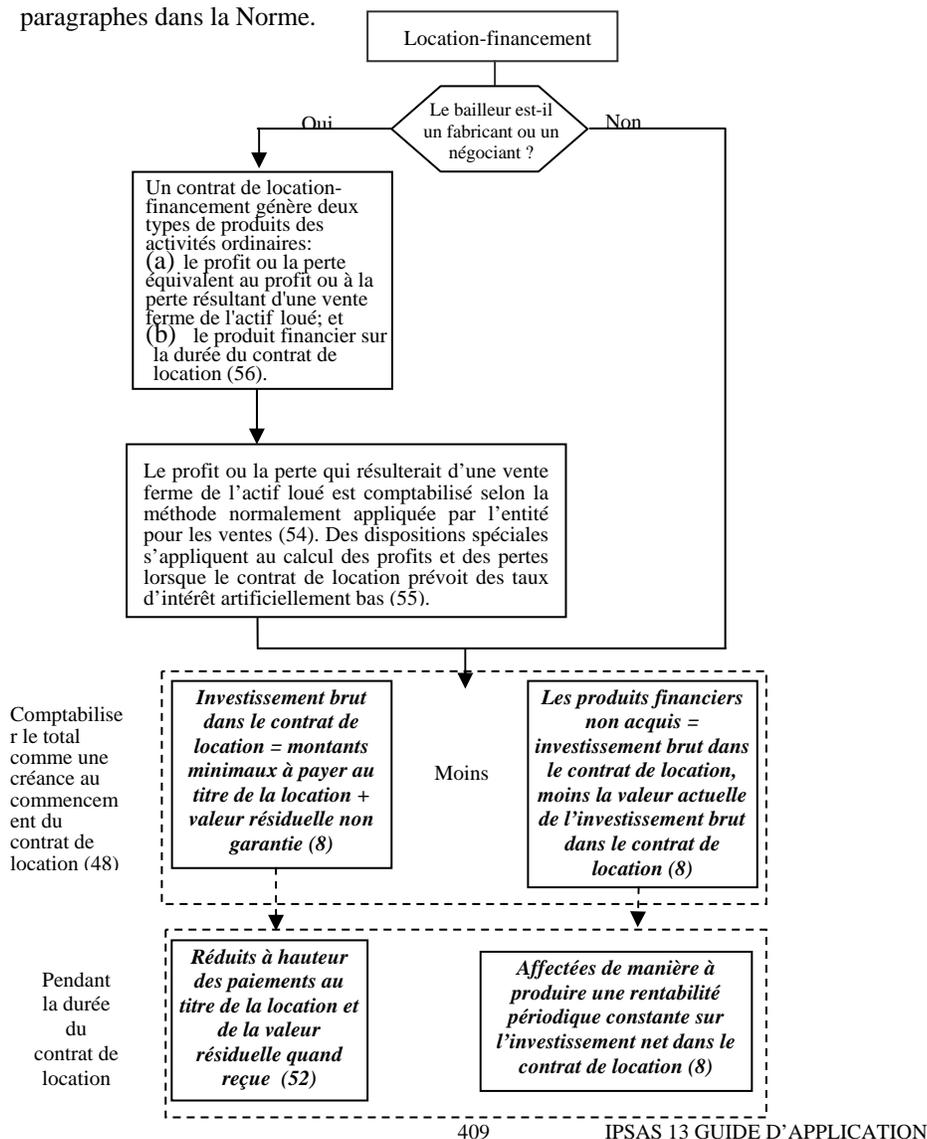


Guide d'application 2 – Comptabilisation des contrats de location-financement par le bailleur

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 13 mais n'en fait pas partie intégrante.

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives; elle doit toutefois être interprétée dans le contexte des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la Norme.

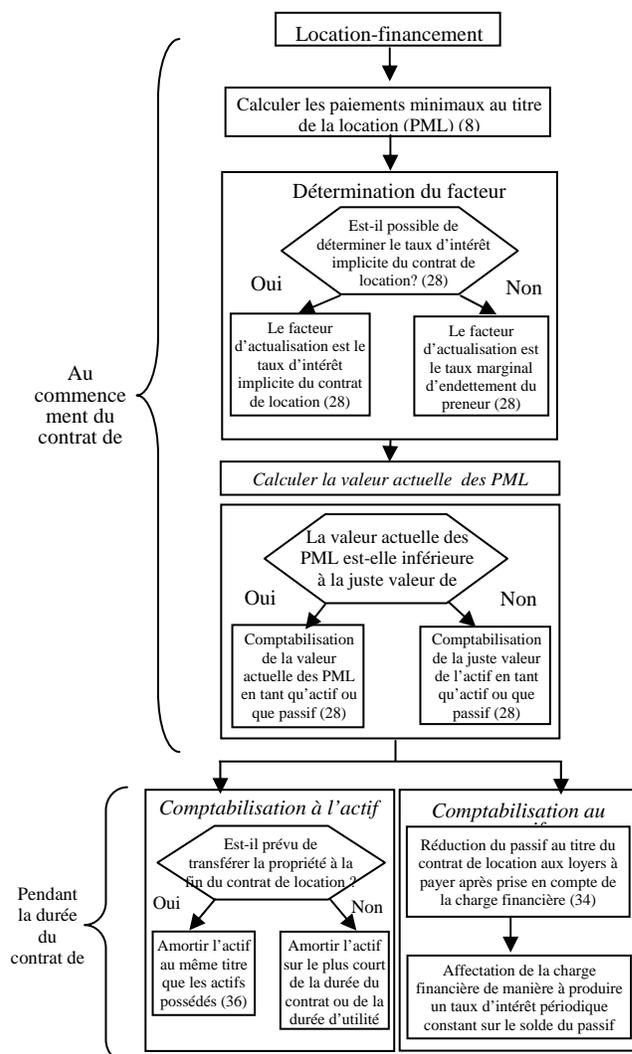


Guide d'application 3 – Comptabilisation des contrats de location-financement par le preneur

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 13 mais n'en fait pas partie intégrante.

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives; elle doit toutefois être interprétée dans le contexte des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

Dans le diagramme, les nombres entre parenthèses renvoient aux numéros des paragraphes dans la Norme.



Guide d'application 4 – Opérations de cession-bail aboutissant à des contrats de location simple

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 13 mais n'en fait pas partie intégrante.

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

Une opération de cession-bail aboutissant à un contrat de location simple peut générer un profit ou une perte dont la détermination et le traitement comptable dépendent de la valeur comptable, de la juste valeur et du prix de vente de l'actif loué. Le tableau ci-après indique les dispositions de la Norme dans les différentes circonstances.

Prix de vente établi à la juste valeur (paragraphe 65)	Valeur comptable égale à la juste valeur	Valeur comptable inférieure à la juste valeur	Valeur comptable supérieure à la juste valeur
Profit	aucun profit	constater le profit immédiatement	aucun profit
Résultat (Perte)	aucune perte	aucune perte	constater la perte immédiatement

Prix de vente inférieur à la juste valeur (paragraphe 65)	Valeur comptable égale à la juste valeur	Valeur comptable inférieure à la juste valeur	Valeur comptable supérieure à la juste valeur
Profit	aucun profit	constater le profit immédiatement	aucun profit (note 1)
Perte <u>non</u> compensée par des paiements futurs au titre de la location inférieurs au prix du marché	constater la perte immédiatement	constater la perte immédiatement	(note 1)
Perte compensée par des paiements futurs au titre de la location inférieurs au prix du marché	différer et amortir la perte	différer et amortir la perte	(note 1)

Prix de vente supérieur à la juste valeur (paragraphe 65)	Valeur comptable égale à la juste valeur	Valeur comptable inférieure à la juste valeur	Valeur comptable supérieure à la juste valeur
Profit	différer et amortir le profit	différer et amortir le profit (note 2)	différer et amortir le profit (note 3)
Résultat (Perte)	aucune perte	aucune perte	(note 1)

Note 1 Ces parties du tableau représentent des situations qui relèveraient du paragraphe 75 de la Norme. Le paragraphe 75 impose de ramener la valeur comptable d'un actif à sa juste valeur lorsque ledit actif fait l'objet d'une cession-bail.

Note 2 Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif (paragraphe 73).

Note 3 Le profit serait égal à la différence entre la juste valeur et le prix de vente car la valeur comptable aurait été ramenée à la juste valeur conformément au paragraphe 75.

Guide d'application 5 – Calcul du taux d'intérêt implicite dans les contrats de location-financement

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 13 mais n'en fait pas partie intégrante.

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

La présente Norme (paragraphe 28) impose au preneur d'actifs acquis en vertu d'un contrat de location-financement de calculer le taux d'intérêt implicite du contrat de location chaque fois que cela est possible. Le paragraphe 34 impose au preneur de ventiler les paiements au titre de la location entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat de location. De nombreux contrats de location identifient expressément le taux d'intérêt implicite du contrat de location, mais ce n'est pas toujours le cas. Si un contrat de location n'identifie pas le taux d'intérêt implicite du contrat de location, le preneur doit déterminer ce taux à l'aide de la formule de calcul de la valeur actuelle. Les calculatrices financières et les tableurs calculeront automatiquement le taux d'intérêt implicite du contrat de location. Lorsque ces outils ne sont pas disponibles, les entités peuvent utiliser la formule de calcul de la valeur actuelle pour déterminer manuellement le taux. La présente annexe illustre les deux méthodes courantes de calcul du taux d'intérêt: la méthode de l'essai et erreur et interpolation. Ces deux méthodes utilisent la formule de calcul de la valeur actuelle pour aboutir au taux d'intérêt.

Différentes formules de la valeur actuelle sont largement disponibles dans les manuels de comptabilité et de finance. La valeur actuelle (VA) des paiements minimaux au titre de la location (PML) est calculée au moyen de la formule suivante:

$$PV(MLP) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

Où:

« S » est la valeur résiduelle garantie

« A » est le paiement périodique régulier

« r » est le taux d'intérêt implicite périodique du contrat de location, exprimé sous forme décimale

« n » est le nombre de périodes de la durée du contrat de location

Exemple

Le ministère X conclut un contrat visant à l'acquisition d'un véhicule automobile par le biais d'un contrat de location-financement. La juste valeur du véhicule automobile au commencement du contrat de location est de 25 000 unités monétaires, les paiements annuels au titre de la location s'élèvent à 5 429 unités monétaires payables à terme échu, la durée du contrat de location est de quatre ans et la valeur résiduelle garantie est de 10 000 unités monétaires. Le contrat de location ne prévoit aucun autre service en dehors de la fourniture du véhicule automobile. Le ministère X est responsable de tous les coûts de fonctionnement du véhicule, y compris l'assurance, le carburant et l'entretien. Le contrat de location ne précise pas le taux d'intérêt implicite du contrat de location. Le taux marginal d'endettement du ministère est de 7 % par an. Plusieurs institutions financières proposent des prêts garantis par des véhicules automobiles à des taux compris entre 7,5 % et 10 %.

Méthode de l'essai et erreur

Le calcul est un processus itératif – en effet, le preneur doit « deviner » le taux d'intérêt et calculer la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, et comparer le résultat à la juste valeur de l'actif loué au commencement du contrat de location. Si le résultat est inférieur à la juste valeur, le taux d'intérêt sélectionné était trop élevé; si le résultat est supérieur à la juste valeur, le taux d'intérêt sélectionné était trop faible. Le taux d'intérêt implicite du contrat de location est le taux utilisé lorsque la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location est égale à la juste valeur de l'actif loué au commencement du contrat de location.

Dans notre exemple, le ministère X commencerait ses calculs en utilisant sa meilleure évaluation – par exemple, son taux marginal d'endettement de 7 % par an, qui est trop faible. Il utiliserait ensuite le taux maximal envisageable – par exemple le taux de 10 % par an offert pour les prêts garantis par un véhicule automobile, qui se révélerait trop élevé. Après plusieurs calculs, le ministère parviendrait au taux correct de 8,5 % par an.

Pour calculer le taux d'intérêt, le ministère utilise la formule de calcul VA(PML) ci-dessus, dans laquelle:

$S = 10\ 000$ $n = 4$ $r =$ Taux d'intérêt annuel exprimé sous forme décimale

$A = 5\ 429$ Objectif de VA(PML) = 25 000

Au taux marginal d'endettement du ministère de 7 % (0,07) par an (les chiffres sont arrondis):

$$\begin{aligned} PV(MLP) &= \frac{10000}{(1+0,07)^4} + \frac{5429}{0,07} \left[1 - \frac{1}{(1+0,07)^4} \right] \\ &= 7\ 629 + 18\ 390 \\ &= 26\ 019 \end{aligned}$$

La VA(PML) obtenue avec le taux marginal d'endettement est supérieure à la juste valeur de l'actif loué, aussi le taux d'intérêt implicite du contrat de location est plus élevé. Le ministère doit faire les calculs en utilisant d'autres taux pour déterminer le taux réel (les chiffres sont arrondis):

VA(PML) à 7,5%	= 25 673	Taux d'intérêt trop faible
VA(PML) à 10 %	= 24 040	Taux d'intérêt trop élevé
VA(PML) à 9 %	= 24 674	Taux d'intérêt trop élevé
VA(PML) à 8 %	= 25 333	Taux d'intérêt trop faible
VA(PML) à 8,5 %	= 25 000	Taux d'intérêt correct

Le ministère va maintenant utiliser le taux d'intérêt de 8,5 % pour ventiler les paiements au titre de la location entre la charge financière et l'amortissement de la dette locative, comme l'indique le tableau ci-dessous.

Méthode de l'interpolation

Pour calculer le taux d'intérêt implicite du contrat de location, le preneur doit d'abord calculer la valeur actuelle pour un taux d'intérêt trop élevé et pour un taux trop faible. Les écarts (en termes absolus) entre les résultats obtenus et la valeur actuelle nette réelle sont utilisés pour interpoler le bon taux d'intérêt. À l'aide des données fournies ci-dessus et des résultats pour les taux de 7 % et 10 %, il est possible d'interpoler le taux réel de la manière suivante (les chiffres sont arrondis):

VA à 7 % = 26 019, écart = 1 019 (c'est-à-dire 26 019 – 25 000)

VA à 10 % = 24 040, écart = 960 (c'est-à-dire 24 040 – 25 000)

$$r = 7 \% + (10 \% - 7 \%) \frac{1\ 019}{(1\ 019 + 960)}$$

$$= 7 \% + (3 \% \times 0,5)$$

$$= 7 \% + 1,5 \%$$

$$= 8,5 \%$$

Le ministère X va maintenant utiliser le taux d'intérêt de 8,5 % pour enregistrer le contrat de location dans ses comptes et pour répartir les paiements au titre de la location entre la charge financière et l'amortissement de la dette locative, comme l'indique le tableau ci-dessous.

Répartition des paiements au titre de la location (les chiffres sont arrondis)

	Année 0	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
VA de la dette locative à l'ouverture	25 000	25 000	21 696	18 110	14 221
Charge d'intérêts	-	2 125	1 844	1 539	1 209
Amortissement de la dette	-	3 304	3 585	3 890	14 221*
Dette locative à la clôture	25 000	21 696	18 110	14 221	-

* Inclut le paiement de la valeur résiduelle garantie.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme comptable internationale du secteur public mais n'en fait pas partie intégrante. La présente base des conclusions note uniquement les raisons pour lesquelles l'IPSASB s'est écarté des dispositions de la Norme comptable Internationale liée.

Contexte

- BC1. Le programme de convergence avec les Normes internationales d'information financière (IFRS) de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) basées sur la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB) lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.
- BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à l'IFRS équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et leurs IFRS équivalentes sont identifiées dans la « comparaison avec les IFRS » incluse dans chaque IPSAS.
- BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes comptables internationales (IAS)¹ dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les contradictions au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.
- BC4. IPSAS 13, publiée en janvier 2001, était basée sur IAS 17 (révisée en 1997), « Contrats de location » qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin de 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC),² a mis en place un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la

¹ Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS)). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

² Le PSC est devenu l'IPSASB lorsque le Conseil de l'IFAC a changé le mandat du PSC pour qu'il devienne un conseil normalisateur indépendant en novembre 2004.

convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

- BC5. L'IPSASB a revu la Norme IAS 17 améliorée et a accepté en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision des IAS et les modifications apportées. (Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au Comprehensive Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - www.iasb.org).
- BC6. IAS 17 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 12 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication d'IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Tableau de concordance

Cette tableau montre la façon dont le contenu de la version de IPSAS 13 annulée et remplacée correspond à celui de la version actuelle de IPSAS 13. Les paragraphes sont considérés correspondre s'ils traitent substantiellement de la même question bien que les commentaires puissent différer.

Paragraphes de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13	Paragraphes de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13	Paragraphes de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13
Objectif	1	25	33	50	58
1	2	26	34	51	59
2	3	27	35	52	60
3	4	28	36	53	61
4	5	29	37	54	62
5	6	30	38	55	63
6	7	31	39	56	64
7	8	32	40	57	65
8	10	33	41	58	66
9	11	34	42	59	67
10	12	35	43	60	68
11	13	36	44	61	69
12	14	37	45	62	70
13	15	38	46	63	71
14	16	39	47	64	72
15	18	40	48	65	73
16	19	41	49	66	74
17	25	42	51	67	75
18	26	43	52	68	76
19	27	44	53	69	77
20	28	45	Aucun	70	78
21	29	46	54	71	79
22	30	47	55	72	80
23	31	48	56	73	81
24	32	49	57	74	82

CONTRATS DE LOCATION

Paragraphe de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13
75	85
76	86
Aucun	9
Aucun	17
Aucun	20

Paragraphe de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13
Aucun	21
Aucun	22
Aucun	23
Aucun	24
Aucun	50

Paragraphe de IPSAS 13 annulés et remplacés	Paragraphe actuel de IPSAS 13
Aucun	83
Aucun	84
Aucun	87

Comparaison avec IAS 17

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 13, « Contrats de location » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 17 (révisée en 2003), « Contrats de location. » Les principales différences entre IPSAS 13 et IAS 17 sont les suivantes:

- Au moment de publier la présente Norme, l'IPSASB n'avait pas encore étudié l'applicabilité de la Norme comptable internationale (IAS) 41 « Agriculture » aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 13 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 17 suite à la publication de IAS 41.
- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 17 a été intégré à IPSAS 13 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 13 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 17. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « état de la performance financière » et « état de la situation financière » dans IPSAS 13. Les termes équivalents dans IAS 17 sont « compte de résultat » et « bilan ».
- IPSAS 13 n'utilise pas le terme « produit », qui dans IAS 17 a un sens plus large que « produits des activités ordinaires ».
- IAS 17 contient une définition de la « juste valeur » dans la série des définitions des termes techniques; IPSAS 13 n'inclut pas cette définition car elle figure dans le « Glossaire des termes définis » publié séparément (paragraphe 7).
- IPSAS 13 est assortie de guides d'application complémentaires qui illustrent la classification des contrats de location, le traitement des contrats de location-financement par le preneur, le traitement des contrats de location-financement par le bailleur et le calcul du taux d'intérêt implicite du contrat de location-financement.