

2

The total revenue from construction services will be equal to the fair value of the construction services, i.e., 350,000 CU. 259,769 CU of consideration is received in the form of a financial asset (see above). In this example, the remaining balance of 90,231 CU is allocated to the intangible asset, representing the right to charge patients.

Accounting for revenue

Revenue for services provided is accounted for in accordance with IAS 11 and IAS 18. In year 1 the operator recognises revenue from construction services of 350,000 CU.

Assume that actual demand for the scanner over the five years of operation is as follows:

	Year 2	Year 3	Year 4	Year 5	Year 6
Number of times used	480	780	960	840	900

Based on the illustrative examples in IFRIC 12, we believe that the cash receipts should be allocated between repayment of the receivable and revenue as follows:

	Year 2	Year 3	Year 4	Year 5	Year 6
Usage x 100	48,000	78,000	96,000	84,000	90,000
Amount received (subject to 60,000 minimum)	60,000	78,000	96,000	84,000	90,000
Allocated to receivable pay-down	60,000	60,000	60,000	60,000	60,000
Allocated to revenue from operation	-	18,000	36,000	24,000	30,000

Relevant income statement and balance sheet amounts over the concession period are as follows:

	Year 1	Year 2	Year 3	Year 4	Year 5	Year 6
Revenue	350,000	-	18,000	36,000	24,000	30,000
Finance income *	-	12,988	10,638	8,170	5,578	2,857
Amortization expense **	-	-18,046	-18,046	-18,046	-18,046	-18,047
Receivable ***	259,769	212,757	163,395	111,565	57,143	-
Intangible asset	90,231	72,185	54,139	36,093	18,047	-

* Receivable at the end of the previous period x five percent.

** Intangible asset's initial carrying amount / five years.

*** Receivable at the end of the previous period + finance income for the period - payments for the period.

Amount	Principal	Interest	
60,000	60,000	12,988	259,769
60,000	49,362	10,637	212,758
			163,396

259,769 x 0.05 = 12,988
90,231 / 5 ans = 18,046
532

Cas n°2 (Révision comptable – septembre 2012)**Données :**

Au début de l'exercice 2010, la Société Générale des Marchés (SGM) a conclu un accord avec la municipalité d'une grande ville portant sur la construction et l'exploitation d'un marché de gros dans les conditions suivantes :

- Durée de l'accord 30 ans.
- La SGM construit les locaux du marché de gros pendant 18 mois (coût 2,5 millions de DT pour la 1^{ère} année et 1,5 millions de DT pour le premier semestre de la 2^{ème} année) sur un terrain mis à sa disposition par la municipalité.
- La SGM loue aux intermédiaires et grossistes des espaces de dépôt et facture aux usagers (agriculteurs...) un droit d'entrée au marché et les services de la pesée pendant 28 ans et 6 mois (du second semestre de la 2^{ème} année à la 30^{ème} année) selon les conditions et les tarifs fixés par la municipalité (Recettes annuelles estimées : 400.000 DT).
- La SGM assure l'entretien (nettoyage ...) et le gardiennage du marché de gros pendant toute la durée de l'accord.
- La SGM démolie les constructions et restitue le terrain à la municipalité en fin de contrat (à la fin de la 30^{ème} année). Le coût de démolition est estimé à 300.000 DT.

C'est une provision pour coût de démantèlement.
La SGM utilise exclusivement ses fonds propres pour exécuter cet accord. Les justes valeurs des prestations de construction du marché de gros, pour 2010 et 2011, s'élèvent respectivement à 2.650.000 DT et 1.590.000 DT. Le coût de capital de la SGM est de 5%.

Travail à faire : *Le risque incombe uniquement au concessionnaire.*

En utilisant le référentiel international et sans tenir compte de la TVA, de l'IS et des impôts différés, il vous est demandé de :

- 1) Préciser le traitement comptable approprié relatif à cet accord.
- 2) Passer les écritures comptables relatives à cet accord au 31/12/2010, au 30/06/2011 et au 31/12/2011.

Solution :

Référentiel : IAS 18, IAS 38, IAS 37 et IFRIC 12

1/ Traitement comptable approprié de cette transaction en IFRS

Il s'agit d'un accord de concession qui entre dans le champ d'application de l'interprétation IFRIC 12 qui s'applique aux accords de concession de services de type « public-privé » si :

- a) **le concédant** contrôle ou réglemente les services que le concessionnaire doit fournir avec l'infrastructure, à qui il doit les fournir et à quel tarif ? ; et
- b) **le concédant** conserve (en sa qualité de propriétaire, d'usufruitier ou en toute autre qualité) tout intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure à l'échéance de l'accord.

La SGM (concessionnaire) dispose d'un droit contractuel de facturation d'un loyer aux intermédiaires et grossistes, d'un droit d'entrée au marché et des services de pesage aux usagers du marché de gros en contrepartie de ses prestations de construction du marché et de son exploitation → Il s'agit d'une **opération d'échange** portant sur des biens dissemblables (droit contractuel de facturation contre prestations de services).

4

La SGM (concessionnaire) supporte le risque lié à la fréquentation → Son droit contractuel de facturation est assimilé à **une licence**. Elle reconnaît **une immobilisation incorporelle** évaluée à la juste valeur de l'actif abandonné.

La SGM (concessionnaire) comptabilise et évalue les produits selon **IAS 11** (contrat de construction) et **IAS 18** (produits des activités ordinaires) pour les services qu'elle fournit.

La SGM (concessionnaire) a **une obligation de démantèlement des constructions** au terme de l'accord qui doit être comptabilisée conformément à **IAS 37** c'est-à-dire à la meilleure estimation de la dépense qui serait nécessaire pour éteindre l'obligation actuelle à la fin de la période de reporting. Il s'agit d'une **dégradation immédiate**.

2/ Comptabilisation de cette transaction en IFRS

Fin 2010		
Immobilisation incorporelle en cours (Licence) (B)	2.650.000	
Prestations de services (R)		2.650.000

Fin Juin 2011		
Immobilisation incorporelle (2.650.000 + 1.590.000) (B)	4.240.000	
Prestations de services (R)		1.590.000
Immobilisation incorporelle en cours (B)		2.650.000

La construction du marché de gros crée une obligation actuelle de démantèlement à la charge de la SGM. Il s'agit d'une dégradation immédiate à évaluer à la meilleure estimation de la dépense actualisée.

Fin Juin 2011		
Immobilisation incorporelle - actif lié (300.000 / (1,05) ^{28,5}) (B)	74.683,770	
Provisions pour démantèlement (B)		74.683,770

Décembre 2011		
Dotations aux amortissements (B)	75.696,206	
Amortissement Immobilisation incorporelle (B)		74.385,965
Amortissement immobilisation incorporelle - actif lié (B)		1.310,241

Décembre 2011		
Charges financières (R)	1.867,094	
Provisions pour démantèlement (B)		1.867,094

Imputation:

$$74.683,77 \times (1,05)^{1/2}$$

$$74.683,77 \times [(1,05)^{1/2} - 1]$$

=