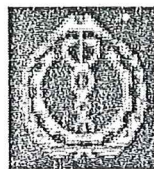


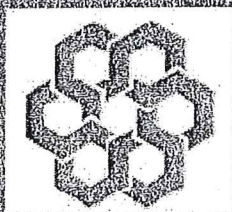
**Mastère
Professionnel
en Comptabilité**



**Institut des Hautes Etudes Commerciales
IHEC – Carthage
Année Universitaire 2014/2015**

www.revisioncomptable.wordpress.com

ARCHI - SEVEN
PHOTOCOPIE - TIRAGE
23 190 860



**International
Accounting
Standards
Board**

IFRIC 12 : ACCORDS DE CONCESSION DE SERVICES

33

**PHOTOCOPIE IDEALE
MONDHER MZID
Rte de l'Aéroport Km 4 - Sfax**

19

**Révision
Comptable**

**Abderrazak GABSI
Universitaire & Expert comptable**



UNIVERSITÉ DE CARTHAGE
INSTITUT DES HAUTES ÉTUDES COMMERCIALES

MASTÈRE PROFESSIONNEL EN COMPTABILITÉ
COURS : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

33 IFRIC 12 : ACCORDS DE CONCESSION DE SERVICES

PHOTOCOPIE IDEALE
MONDHER MZID
Rte de l'Aéroport Km 4 - Sfax

OBJECTIF

L'interprétation IFRIC 12, *Accords de concession de services*, précise la comptabilisation par le **concessionnaire**, opérateur privé, de ses droits et obligations relatifs à un contrat de concession de services conclu avec un concédant, organisme public.

La présentation des dispositions d'IFRIC 12 ci-après ne prend pas en compte les discussions actuellement en cours à l'IFRS IC, relatives au mode de comptabilisation des redevances versées par l'opérateur au concédant, et qui pourraient aboutir à un amendement d'IFRIC 12 (et également d'IAS 16, *Immobilisations corporelles*, et d'IAS 38, *Immobilisation incorporelles*).

CHAMP D'APPLICATION

1. Principe général

L'interprétation IFRIC 12 énonce les principes de comptabilisation, par un opérateur privé, des contrats de concession de services conclus entre un organisme public et un opérateur privé, **lorsque l'infrastructure objet du contrat est contrôlée par le concédant.**

L'interprétation IFRIC 12 ne traite pas de la comptabilisation de ces contrats par le concédant.

Elle pourrait être appliquée, par analogie, aux contrats de concession de services entre sociétés privées.

La notion de « concession de services » n'est pas définie dans l'interprétation. Toutefois, outre l'existence d'un service public rendu grâce à l'infrastructure, l'interprétation cite certaines des caractéristiques généralement communes à ce type de contrat, par exemple :

- L'opérateur construit une nouvelle infrastructure ou améliore une infrastructure existante, puis l'exploite et en effectue la maintenance pendant la durée du contrat ;
- L'opérateur est responsable d'au moins une partie de la gestion de l'infrastructure et des services liés ;

- Le contrat fixe les tarifs initiaux que le concessionnaire doit pratiquer et réglemente les révisions de prix sur la durée du contrat de concession ;
- A la fin de la durée de la concession et en contrepartie d'une rémunération supplémentaire faible voire nulle, le concessionnaire a l'obligation de restituer l'infrastructure au concédant dans les conditions prévues au contrat, quelle que soit l'entité l'ayant initialement financée.

L'interprétation IFRIC 12 ne définit pas également la notion de « service public », mais cite un certain nombre d'exemples d'infrastructures : routes, ponts, tunnels, prisons, hôpitaux, aéroports, réseaux de distribution d'eau, de fourniture d'énergie, de télécommunications.

2. Contrôle de l'infrastructure par le concédant

Le contrôle de l'infrastructure par le concédant (ou par toute partie liée) nécessite que les deux conditions suivantes soient satisfaites :

Partie liée du concédant - Si le concédant est une entité du secteur public, est alors considéré comme partie liée du concédant :

- le secteur public dans son ensemble ; et
- tout régulateur indépendant agissant dans l'intérêt public.

a) Le concédant (ou toute partie liée) contrôle ou réglemente les services que l'opérateur doit fournir grâce à l'infrastructure :

- la nature des services ;
- les bénéficiaires des services ; et
- le prix des services.

Le concédant contrôle ou réglemente les services que l'opérateur doit fournir grâce à l'infrastructure par le biais d'un contrat ou d'un autre moyen, notamment par le biais d'un régulateur.

Le concédant n'a pas nécessairement un contrôle total du prix. Il suffit, pour considérer que le prix est contrôlé, qu'il soit réglementé par le concédant, un contrat ou un régulateur (par exemple, par un mécanisme de plafonnement).

Le contrôle du prix doit toutefois être apprécié en substance, ce qui conduit à ne pas prendre en compte un mécanisme de plafonnement conçu pour ne s'appliquer que dans des situations très peu probables.

b) Le concédant (ou toute partie liée) contrôle – au travers de la propriété, l'usufruit ou tout autre moyen – tout intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure à la fin du contrat de concession de services.

La notion de contrôle par le concédant est indépendante de la notion de risques et avantages attachés à la valeur résiduelle de l'infrastructure. Cette condition est ainsi considérée comme remplie, par exemple, lorsque le concédant a une option d'achat de l'infrastructure en fin de contrat (que le prix d'exercice soit à une valeur prédéterminée ou à la juste valeur à la date d'exercice).

Une infrastructure utilisée sur la totalité de sa durée de vie économique dans une concession de services (pour laquelle il n'existe donc pas de valeur résiduelle significative en fin de contrat) est incluse dans le champ d'application de l'interprétation IFRIC 12 dès lors que la seule condition (a) ci-avant est satisfaite.

Dans ces cas, **une infrastructure de service public ne constitue pas une immobilisation corporelle** de l'opérateur car le contrat de concession de services ne lui confère pas le contrôle de l'usage de l'infrastructure.

3. Types d'infrastructures concernées

L'interprétation IFRIC 12 s'applique :

- aux infrastructures que l'opérateur construit ou acquiert spécifiquement auprès d'un tiers pour les besoins du contrat de concession de services ; et
- aux infrastructures existantes auxquelles le concédant donne accès à l'opérateur pour les besoins du contrat de concession de services.

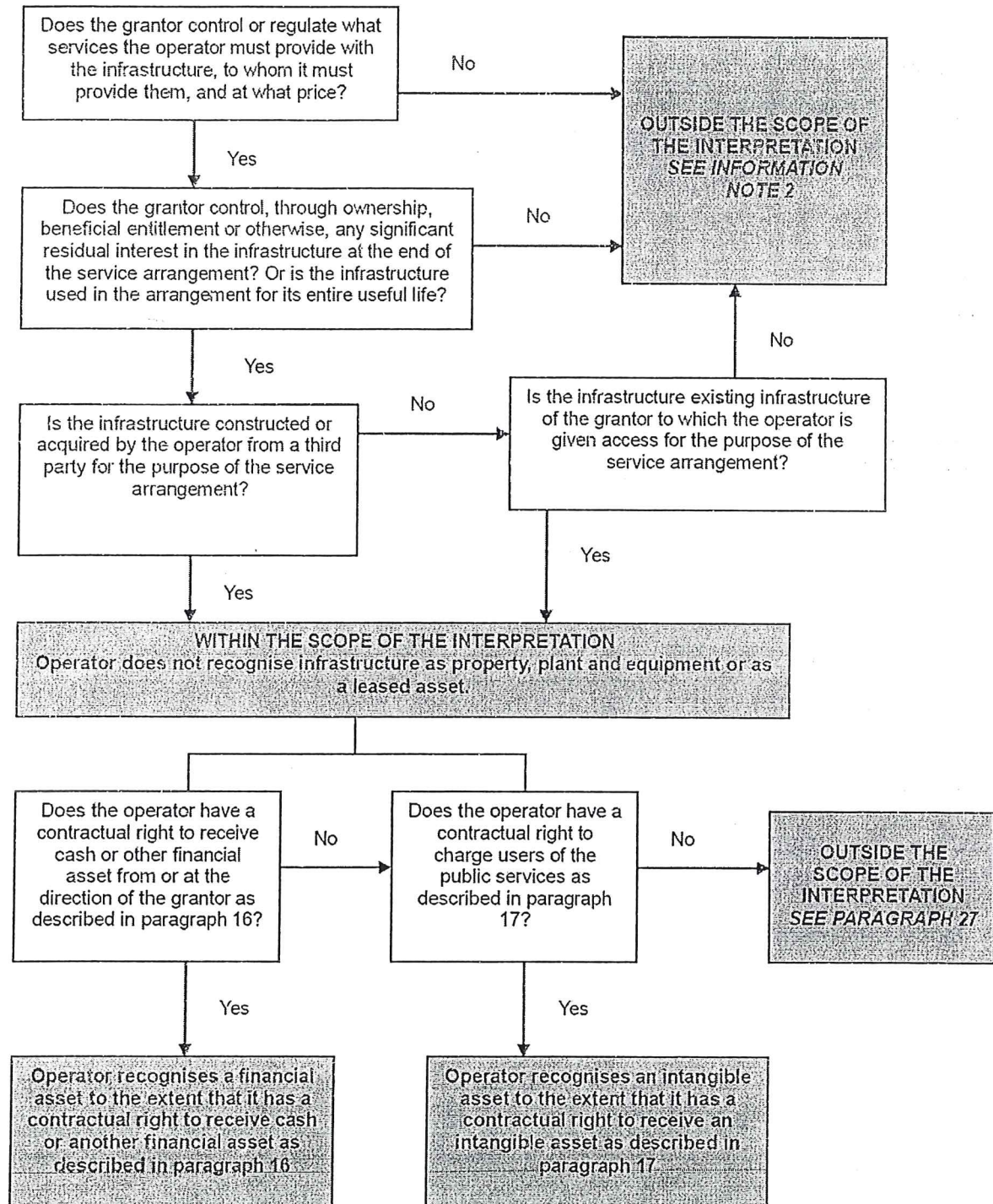
4. Arbre de décision

L'arbre de décision reproduit ci-après (IFRIC 12. Information Note 1) permet de déterminer si le contrat entre ou non dans le champ d'application d'IFRIC 12 :

Accounting framework for public-to-private service arrangements

This note accompanies, but is not part of, IFRIC 12.

The diagram below summarises the accounting for service arrangements established by IFRIC 12.



COMPTABILISATION ET ÉVALUATION DES PRESTATIONS RENDUES PAR L'OPÉRATEUR

Les produits résultant des services fournis par l'opérateur doivent être comptabilisés et évalués distinctement selon qu'ils ont trait :

- à la phase de construction ou d'amélioration de l'infrastructure ; ou
- à la phase d'exploitation de l'infrastructure.

Lorsque plusieurs services sont rendus par l'opérateur au concédant (construction ou amélioration de l'infrastructure, d'une part, et exploitation et maintenance, d'autre part), la rémunération reçue ou à recevoir par l'opérateur doit être effectuée sur la base des justes valeurs relatives des services fournis.

1. Phase de construction ou d'amélioration de l'infrastructure

Les produits et les coûts relatifs à la construction ou à l'amélioration de l'infrastructure par l'opérateur doivent être comptabilisés conformément à la norme IAS 11, *Contrats de construction*.

La rémunération reçue ou à recevoir par l'opérateur au titre de cette prestation doit être comptabilisée à sa juste valeur, en contrepartie :

- a) Soit **d'un actif financier** lorsque l'opérateur a un droit contractuel inconditionnel de recevoir de la trésorerie, ou un autre actif financier, de la part (ou sur instruction) du concédant ;

Ce droit contractuel peut exister même si le paiement par le concédant dépend de la satisfaction de critères de qualité ou d'efficacité requis dont l'opérateur est responsable.

L'interprétation IFRIC 12 fournit un exemple de ce type de contrat (*IFRIC 12. Illustrative Example 1*).

L'actif financier est comptabilisé conformément à la norme IAS 39 :

- en prêt ou créance ;
- en actif financier disponible à la vente ; ou
- en actif financier à la juste valeur par le biais du résultat net, si cet actif est désigné comme tel lors de sa comptabilisation initiale et que les conditions de cette classification sont remplies.

A noter que la norme IFRS 9, établit des principes remplaçant ceux actuellement énoncés par la norme IAS 39 pour le classement et l'évaluation des actifs financiers.

La trésorerie peut être également reçue de la part des usagers, mais il est nécessaire dans ce cas qu'il existe une garantie du concédant, ce dernier prenant à sa charge le risque de demande.

- b) Soit d'une **immobilisation incorporelle** lorsque l'opérateur reçoit, en échange de sa prestation de construction, une « licence » lui donnant le droit de facturer les usagers du service public fourni.

L'interprétation IFRIC 12 fournit un exemple de ce type de contrat (*IFRIC 12. Illustrative Example 2*).

Ce droit de facturation des usagers n'est pas un droit inconditionnel à recevoir de la trésorerie car le montant facturé dépend du niveau d'utilisation de l'infrastructure par les usagers (le risque de demande est ainsi porté par l'opérateur).

Cette immobilisation incorporelle doit être comptabilisée conformément aux dispositions de la norme IAS 38, *Immobilisations incorporelles*.

c) Remarques :

- 1) Une **comptabilisation séparée (« bifurcation »)** des composantes du contrat de concession de services est imposée lorsque l'opérateur est rémunéré en partie par un actif financier et en partie par une immobilisation incorporelle pour les services de construction ou d'amélioration qu'il a fournis.

L'interprétation IFRIC 12 fournit un exemple de ce type de contrat (*IFRIC 12, Illustrative Example 3*).

- 2) Le traitement des coûts d'emprunt encourus par l'opérateur pendant cette phase résulte des dispositions de la norme IAS 23, *Coûts d'emprunt*. Il diffère selon la nature de l'actif comptabilisé en contrepartie des services fournis :
 - Si comptabilisation d'un actif financier, constatation systématique des coûts d'emprunt en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus ;
 - Si comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, incorporation des coûts d'emprunt attribuables à la phase de construction dans le coût de l'immobilisation, conformément à la norme IAS 23.

2. Phase d'exploitation de l'infrastructure

Les produits et les coûts relatifs à l'exploitation de l'infrastructure sont comptabilisés par l'opérateur conformément à la norme IAS 18, *Produits des activités ordinaires*.

Les obligations contractuelles de maintenance et de remise en état de l'infrastructure (avant transfert ou restitution de celle-ci au concédant), et à l'exception des prestations d'amélioration de l'infrastructure, sont comptabilisées et évaluées conformément à la norme IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, c'est-à-dire pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de clôture.

Dans les cas où les activités de maintenance ou de remise en état font l'objet d'une rémunération spécifique et suffisante, aucune provision à ce titre n'est à constater par l'opérateur.

INFORMATIONS À FOURNIR

Les informations que l'opérateur doit fournir (en notes aux états financiers) au titre des contrats de concession de services ne sont pas prévues par l'interprétation IFRIC 12, mais sont précisées par une interprétation antérieure, SIC 29, *Informations à fournir - Accords de concession de services*.

Ces informations (notamment, description de l'accord, classification de l'accord, nature et étendue des droits et obligations, options de renouvellement ...) doivent être fournies pour chaque accord de concession de services ou globalement pour chaque catégorie d'accords de concession de services.

En outre, les informations requises par les normes susceptibles d'être appliquées dans le cadre d'un accord de concession de services (notamment IAS 11, IAS 18, IAS 23, IAS 37, IAS 38, IFRS 7) sont également applicables.

ÉTUDES DE CAS

Cas n°1

Introduction

This simple worked example illustrates the mechanics of applying the key requirements of IFRIC 12 regarding the recognition and measurement of revenue, and recognition and measurement of the consideration for construction services. For simplicity it does not illustrate the other requirements of IFRIC 12.

Facts and circumstances

Municipality A (the grantor) contracts with Entity B (the operator) to build diagnostic medical equipment (a scanner) that will be used in providing public health services. The equipment will take one year to build. After its construction, the operator will provide maintenance services and make the scanner available to the public health service facility for a period of five years. The operator does not expect major repairs to be necessary during the concession period. At the end of the concession period, the operator must return the equipment to the Grantor for no additional consideration. The patient will pay the operator 100 CU each time that the machine is used, with the grantor guaranteeing a minimum annual payment of 60,000 CU.

The operator also sells similar equipment in the normal course of business and estimates that the fair value of services provided in building the scanner is 350,000 CU. The estimated average interest rate of lending to the grantor is five percent.

Analysis

Asset recognition

In exchange for construction services, the operator receives a right to a fixed and determinable amount of cash of 60,000 CU per year for five years. The operator also receives a right to charge patients for the use of the scanner and to retain the amount collected over and above the monthly minimum. Therefore the operator receives a financial asset and an intangible asset.

Measuring the financial asset

The operator classifies the financial asset received in the arrangement as a receivable under IAS 39, and accordingly measures it initially at fair value and subsequently at amortised cost. Fair value at the end of the first year (upon completion of construction) is estimated by discounting the guaranteed future cash flows of 60,000 CU per year for five years at a discount rate of five percent per annum. The amount of consideration allocated to the financial asset is 259,769 CU.

Measuring the intangible asset

The fair value of an intangible asset can be difficult to measure; therefore, our first impression is that in practice the fair value of construction services may be the most appropriate way of measuring the fair value of the consideration received.

When both financial and intangible assets are recognised, the fair value of the intangible asset can be measured as the difference between the fair value of the total consideration and the fair value of the financial asset received in the arrangement.

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.

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.

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 :

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).

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		
Dotation 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

PHOTOCOPIE IDEALE
MONDHER MZID
Rte de l'Aéroport Km 4 - Sfax

Interprétation IFRIC 12

Accords de concession de services



Références

- *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*¹
- IFRS 1 *Première application des Normes internationales d'information financière*
- IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir*
- IFRS 9 *Instruments financiers* (publiée en octobre 2010)
- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 11 *Contrats de construction*
- IAS 16 *Immobilisations corporelles*
- IAS 17 *Contrats de location*
- IAS 18 *Produits des activités ordinaires*
- IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*
- IAS 23 *Coûts d'emprunt*
- IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*
- IAS 36 *Dépréciation d'actifs*
- IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*
- IAS 38 *Immobilisations incorporelles*
- IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location*
- SIC-29 *Accords de concession de services : Informations à fournir*²

Contexte

- 1 Dans de nombreux pays, les infrastructures destinées au service public (routes, ponts, tunnels, prisons, hôpitaux, aéroports, équipements de distribution d'eau, réseaux de distribution d'énergie et de télécommunications) sont traditionnellement construites, exploitées et entretenues par le secteur public et financées par des fonds publics.
- 2 Dans certains pays, les États ont introduit des accords de services contractuels pour encourager la participation du secteur privé au développement, au financement, à l'exploitation et à l'entretien de ce type d'infrastructure. Il peut s'agir soit d'une infrastructure existante, soit d'une infrastructure à construire pendant la période de l'accord de services. Un accord entrant dans le champ d'application de la présente interprétation implique généralement une entité du secteur privé (un concessionnaire) qui construit l'infrastructure utilisée pour fournir le service public ou l'améliore (par exemple en augmentant sa capacité), et qui en assure l'exploitation et l'entretien pendant une période déterminée. Le concessionnaire est payé pour ses prestations de services durant la période prévue par l'accord. L'accord est régi par un contrat qui précise les niveaux de performance, les mécanismes d'ajustement des tarifs ainsi que des dispositions pour le règlement de litiges. Un tel accord est souvent décrit comme un accord de concession de services de type « construction-exploitation-transfert », « réhabilitation-exploitation-transfert » ou « public-privé ».

¹ En septembre 2010, l'IASB a remplacé le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* par le *Cadre conceptuel de l'information financière*.

² Le titre de SIC-29, auparavant *Informations à fournir – Accords de concession de services*, a été modifié par IFRIC 12.

- 3 Ces accords de service se caractérisent par l'obligation de service public incombant au concessionnaire. L'intention des pouvoirs publics est d'assurer le service public par l'intermédiaire de l'infrastructure, quelle que soit l'identité du prestataire. L'accord de services oblige contractuellement le concessionnaire à fournir les services au public pour le compte d'une entité du secteur public. On rencontre communément les caractéristiques suivantes :
- (a) la partie concédant l'accord de services (le concédant) est soit une entité du secteur public, par exemple un organisme public, soit une entité du secteur privé à laquelle a été déléguée la responsabilité du service ;
 - (b) le concessionnaire est responsable, au moins partiellement, de la gestion de l'infrastructure et des services liés, et n'intervient pas au seul titre d'agent pour le compte du concédant ;
 - (c) le contrat fixe les tarifs initiaux à percevoir par le concessionnaire et régleme les révisions tarifaires sur la durée de l'accord de services ;
 - (d) le concessionnaire est tenu de céder l'infrastructure au concédant dans un état donné à l'échéance de la période de l'accord de services, pour une contrepartie marginale faible ou nulle, quelle que soit la partie l'ayant initialement financée.

Champ d'application

- 4 La présente interprétation donne des indications sur la comptabilisation d'accords de concession de services de type « public-privé » par les concessionnaires.
- 5 La présente interprétation s'applique aux accords de concession de services de type « public-privé » si :
- (a) le concédant contrôle ou régleme les services que le concessionnaire doit fournir avec l'infrastructure, à qui il doit les fournir et à quel tarif ; et
 - (b) le concédant contrôle (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.
- 6 Une infrastructure utilisée dans le cadre d'un accord de concession de services de type « public-privé » sur toute sa durée d'utilité (actif « vie entière ») entre dans le champ d'application de la présente interprétation si les conditions du paragraphe 5(a) sont remplies. Les paragraphes AG1 à AG8 fournissent des indications sur la façon de déterminer si, et dans quelle mesure, les accords de concession de services de type « public-privé » entrent dans le champ d'application de la présente interprétation.
- 7 La présente interprétation s'applique à la fois :
- (a) aux infrastructures que le concessionnaire construit ou acquiert auprès d'un tiers aux fins de l'accord de services ; et
 - (b) aux infrastructures existantes, lorsque le concédant accorde un droit d'accès au concessionnaire afin d'exécuter l'accord de services.
- 8 La présente interprétation ne traite pas du mode de comptabilisation d'une infrastructure antérieurement détenue et comptabilisée en tant qu'immobilisation corporelle par le concessionnaire avant l'entrée en vigueur de l'accord de services. Ce sont les dispositions de décomptabilisation des IFRS (définies dans IAS 16) qui s'appliquent à ce type d'infrastructure.
- 9 La présente interprétation ne traite pas de la comptabilisation chez les concédants.

Questions

- 10 La présente interprétation énonce des principes généraux de comptabilisation et d'évaluation des obligations et des droits correspondants relatifs aux accords de concession de services. Les dispositions relatives aux informations à fournir pour de tels accords de concession de services figurent dans SIC-29. Les questions traitées dans la présente interprétation sont :
- (a) le traitement des droits du concessionnaire sur l'infrastructure ;
 - (b) la comptabilisation et l'évaluation de la contrepartie de l'accord ;
 - (c) les services de construction ou d'amélioration ;
 - (d) les services d'exploitation ;
 - (e) les coûts d'emprunt ;
 - (f) le traitement comptable ultérieur d'un actif financier et d'une immobilisation incorporelle ; et

- (g) les éléments fournis au concessionnaire par le concédant.

Consensus

Traitement des droits du concessionnaire sur l'infrastructure

- 11 Une infrastructure entrant dans le champ d'application de la présente interprétation ne doit pas être comptabilisée en tant qu'immobilisation corporelle du concessionnaire puisque l'accord de services contractuels ne lui confère pas le droit de contrôler l'utilisation de l'infrastructure destinée au service public. Le concessionnaire a un droit d'accès lui permettant d'exploiter l'infrastructure afin de fournir le service public pour le compte du concédant conformément aux termes spécifiés dans le contrat.

Comptabilisation et évaluation de la contrepartie de l'accord

- 12 Selon les termes des accords contractuels entrant dans le champ d'application de la présente interprétation, le concessionnaire agit en tant que prestataire de services. Le concessionnaire construit ou améliore une infrastructure (services de construction ou d'amélioration) utilisée pour fournir un service public et exploite et entretient cette infrastructure (services d'exploitation) pendant une période spécifiée.
- 13 Le concessionnaire doit comptabiliser et évaluer les produits selon IAS 11 et IAS 18 pour les services qu'il fournit. Si le concessionnaire fournit plus d'un service (c'est-à-dire des services de construction ou d'amélioration et des services d'exploitation) au titre d'un seul contrat ou accord, la contrepartie reçue ou à recevoir doit être allouée sur la base des justes valeurs relatives des services offerts lorsque les montants sont identifiables séparément. La nature de la contrepartie détermine son traitement comptable ultérieur. La comptabilisation ultérieure de la contrepartie reçue en tant qu'actif financier et en tant qu'immobilisation incorporelle est décrite aux paragraphes 23 à 26 ci-après.

Services de construction ou d'amélioration

- 14 Le concessionnaire doit comptabiliser les produits et les coûts relatifs aux services de construction ou d'amélioration selon IAS 11.

Contrepartie attribuée par le concédant au concessionnaire

- 15 Si le concessionnaire fournit des services de construction ou d'amélioration, la contrepartie reçue ou à recevoir par le concessionnaire doit être comptabilisée à sa juste valeur. La contrepartie peut se traduire par des droits sur :
- (a) un actif financier, ou
 - (b) une immobilisation incorporelle.
- 16 Le concessionnaire doit comptabiliser un actif financier dans la mesure où il dispose d'un droit contractuel inconditionnel à recevoir du concédant ou sur son ordre de la trésorerie ou un autre actif financier en contrepartie des services de construction ; le concédant n'a guère, voire pas du tout, de latitude pour éviter le paiement, généralement parce que l'accord est juridiquement exécutoire. Le concessionnaire dispose d'un droit inconditionnel à recevoir de la trésorerie si le concédant garantit contractuellement de lui payer (a) des montants spécifiés ou déterminables ou (b) le déficit éventuel résultant de la différence entre les sommes reçues des usagers du service public et des montants spécifiés ou déterminables, même si le paiement est subordonné au respect, par le concessionnaire, d'exigences spécifiées en matière de qualité ou de rendement de l'infrastructure.
- 17 Le concessionnaire doit comptabiliser une immobilisation incorporelle dans la mesure où il reçoit un droit (une licence) de faire payer les usagers du service public. Le droit de faire payer les usagers du service public n'est pas un droit inconditionnel de recevoir de la trésorerie car les montants dépendent du niveau d'utilisation du service par le public.
- 18 Si, pour ses services de construction, le concessionnaire est payé partiellement par un actif financier et partiellement par une immobilisation incorporelle, chaque composante de la contrepartie du concessionnaire doit être comptabilisée séparément. La contrepartie reçue ou à recevoir pour les deux composantes doit être comptabilisée initialement à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir.
- 19 La nature de la contrepartie donnée par le concédant au concessionnaire doit être déterminée par référence aux termes du contrat et, lorsqu'il existe, au droit des contrats applicable.

Services d'exploitation

- 20 Le concessionnaire doit comptabiliser les produits et les coûts relatifs aux services d'exploitation selon IAS 18.

Obligations contractuelles de rétablir l'infrastructure à un niveau spécifié de capacité à fournir des services

- 21 Le concessionnaire peut avoir, conditionnant sa licence, des obligations contractuelles (a) de maintenir l'infrastructure à un niveau spécifié de capacité à fournir des services ou (b) de rétablir l'infrastructure à un état spécifié avant de la céder au concédant à l'échéance de l'accord de services. Ces obligations contractuelles de maintenance ou de rétablissement d'une infrastructure, à l'exception de tout élément d'amélioration (voir paragraphe 14), doivent être comptabilisées et évaluées selon 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 présentation de l'information financière.

Coûts d'emprunt engagés par le concessionnaire

- 22 Conformément à IAS 23, les coûts d'emprunt attribuables à l'accord sont comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont engagés, sauf si le concessionnaire dispose d'un droit contractuel à recevoir une immobilisation incorporelle (le droit de faire payer les usagers du service public). Dans ce cas, les coûts d'emprunt attribuables à l'accord doivent être incorporés dans le coût de l'actif au cours de la phase de construction de l'accord conformément à cette norme.

Actif financier

- 23 IAS 32 et IFRS 7 et IFRS 9 s'appliquent à l'actif financier comptabilisé selon les paragraphes 16 et 18.
- 24 Le montant dû par le concédant, ou sur ses instructions, est comptabilisé selon IFRS 9 :
- (a) soit au coût amorti ;
 - (b) soit comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net.
- 25 Dans le cas où le montant dû par le concédant est comptabilisé au coût amorti, IFRS 9 impose la comptabilisation en résultat net des intérêts, calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif.

Immobilisation incorporelle

- 26 IAS 38 s'applique à l'immobilisation incorporelle comptabilisée conformément aux paragraphes 17 et 18. Les paragraphes 45 à 47 d'IAS 38 fournissent des indications sur la manière d'évaluer des immobilisations incorporelles acquises en échange d'un ou de plusieurs actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires et non monétaires.

Éléments fournis au concessionnaire par le concédant

- 27 Selon le paragraphe 11, les éléments d'infrastructure dont le concédant donne l'accès au concessionnaire aux fins de l'accord de services ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations corporelles du concessionnaire. Le concédant peut également fournir au concessionnaire d'autres éléments que ce dernier peut conserver ou traiter à sa guise. Si de tels actifs font partie de la contrepartie à payer par le concédant pour les services, ils ne constituent pas des subventions publiques selon la définition d'IAS 20. Ils sont comptabilisés en tant qu'actifs du concessionnaire, évalués à la juste valeur lors de la comptabilisation initiale. Le concessionnaire doit comptabiliser un passif au titre des obligations non remplies qu'il a reprises en contrepartie des actifs.

Date d'entrée en vigueur

- 28 L'entité doit appliquer la présente interprétation pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique la présente interprétation à une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.
- 28A [Supprimé]

- 28B La publication d'IFRS 9, en octobre 2010, a donné lieu à la modification des paragraphes 23 à 25 et à la suppression du paragraphe 28A. L'entité qui applique IFRS 9 publiée en octobre 2010 doit appliquer ces modifications.

Dispositions transitoires

- 29 Sous réserve du paragraphe 30, les changements de méthodes comptables sont comptabilisés conformément à IAS 8, c'est-à-dire de façon rétrospective.
- 30 Si, pour un accord de services particulier, il est impossible pour un concessionnaire d'appliquer de façon rétrospective la présente interprétation au début de la première période présentée, le concessionnaire doit :
- (a) comptabiliser les actifs financiers et les immobilisations incorporelles qui existaient au début de la première période présentée ;
 - (b) utiliser les valeurs comptables antérieures de ces actifs financiers et de ces immobilisations incorporelles (quel qu'ait été leur classement antérieur) comme étant leur valeur comptable à cette date ; et
 - (c) effectuer un test de dépréciation des actifs financiers et des immobilisations incorporelles comptabilisés à cette date, sauf si c'est impossible, auquel cas ces montants seront soumis au test de dépréciation à l'ouverture de la période présentée.

Annexe A

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de l'interprétation.

Champ d'application (paragraphe 5)

- AG1 Le paragraphe 5 de la présente interprétation précise qu'une infrastructure entre dans le champ d'application de la présente interprétation lorsque les conditions suivantes sont remplies :
- (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.
- AG2 Le contrôle ou la réglementation visés à la condition (a) pourrait s'exercer par contrat ou autrement (par exemple par le biais d'une autorité de réglementation), et inclut des circonstances dans lesquelles le concédant achète toute la production ou encore des circonstances où tout ou partie de la production est achetée par d'autres usagers. Pour l'application de cette condition, le concédant et toutes les parties liées doivent être considérés ensemble. Si le concédant est une entité du secteur public, le secteur public dans son ensemble, y compris les autorités de réglementation agissant au nom de l'intérêt public, il doit être considéré comme étant lié au concédant aux fins de la présente interprétation.
- AG3 Pour les besoins de la condition (a), le concédant ne doit pas nécessairement exercer un contrôle total sur le tarif : il suffit que le tarif soit réglementé par le concédant, le contrat ou l'autorité de réglementation, par exemple par un mécanisme de plafonnement. Toutefois, la condition doit être appliquée à la substance de l'accord. Les éléments non substantiels, par exemple un plafonnement qui s'applique uniquement dans des circonstances très peu probables, doivent être ignorés. À l'inverse, si par exemple un contrat est censé donner au concessionnaire la liberté de fixation des tarifs, mais que tout bénéfice excédentaire est reversé au concédant, le rendement du concessionnaire est alors plafonné et les conditions du contrôle des tarifs sont alors remplies.
- AG4 Pour les besoins de la condition (b), le contrôle du concédant sur tout intérêt résiduel significatif doit à la fois limiter la capacité pratique du concessionnaire à vendre ou à donner en garantie l'infrastructure et donner au concédant un droit d'utilisation continu pendant toute la période de l'accord. L'intérêt résiduel dans l'infrastructure est la valeur actuelle estimée de l'infrastructure comme si elle avait déjà l'âge et la condition attendus à la fin de l'accord.
- AG5 Il convient de distinguer contrôle et gestion. Si le concédant conserve à la fois le degré de contrôle décrit au paragraphe 5(a) et un intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure, le concessionnaire ne fait que gérer l'infrastructure pour le compte du concédant — même si, dans de nombreux cas, il dispose d'une grande liberté de gestion.
- AG6 Ensemble, les conditions (a) et (b) permettent de déterminer si l'infrastructure, y compris les remplacements éventuellement requis (voir paragraphe 21), est contrôlée par le concédant pour toute sa durée de vie économique. Par exemple, si le concessionnaire doit remplacer une partie d'un élément d'infrastructure pendant la période de l'accord (par exemple le revêtement d'une route ou le toit d'un bâtiment), l'élément d'infrastructure doit être considéré comme un tout. La condition (b) est alors remplie pour l'ensemble de l'infrastructure, y compris la partie qui est remplacée, si le concédant contrôle un intérêt résiduel significatif dans le remplacement final de cette partie.
- AG7 Parfois, l'utilisation de l'infrastructure est partiellement réglementée de la manière décrite au paragraphe 5(a), et partiellement non réglementée. Ces accords peuvent cependant prendre diverses formes :
- (a) Une infrastructure qui peut être décomposée physiquement et exploitée de manière indépendante et qui satisfait à la définition d'une unité génératrice de trésorerie telle que définie par IAS 36, doit être analysée séparément si elle est employée dans son ensemble à des fins non réglementées. Par exemple, ceci pourrait s'appliquer à l'aile privée d'un hôpital, alors que le reste de l'hôpital est employé par le concédant pour traiter des patients dans le cadre du service public.
 - (b) Lorsque des activités purement accessoires (telles qu'une boutique d'hôpital) ne sont pas réglementées, les vérifications d'existence du contrôle doivent être appliquées comme si ces services n'existaient pas, parce que dans les cas où le concédant contrôle les services de la manière décrite au

paragraphe 5, l'existence d'activités accessoires n'affecte en rien le contrôle du concédant sur l'infrastructure.

- AG8 Le concessionnaire peut avoir un droit d'utiliser l'infrastructure séparable décrite au paragraphe AG7(a), ou les installations utilisées pour fournir les services accessoires non réglementés décrits au paragraphe AG7(b). Dans les deux cas, il peut exister, en substance, un contrat de location par le concédant au concessionnaire ; si tel est le cas, il doit être comptabilisé selon IAS 17.

PHOTOCOPIE IDEALE
MONDHER MZID
Rte de l'Aéroport Km 4 - Sfax

