

Interprétation IFRIC 12

Accords de concession de services

Références

- *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*^{*}
- 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*[†]

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 ».

^{*} 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*.

[†] Le titre de SIC-29, auparavant *Informations à fournir – Accords de concession de service* 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 régit 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 régit 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 (intégralité de la vie de l'actif) 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 1er 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.