

INTERPRÉTATION IFRIC 12

Accords de concession de services

RÉFÉRENCES

- *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* ⁽⁶²⁾
- IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière*
- IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*
- IFRS 9 *Instruments financiers*
- IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*
- IFRS 16 *Contrats de location*
- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 16 *Immobilisations corporelles*
- 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*
- SIC-29 *Accords de concession de services: informations à fournir* ⁽⁶³⁾

CONTEXTE

- 1 Dans de nombreux pays, les infrastructures de services publics (routes, ponts, tunnels, prisons, hôpitaux, aéroports, infrastructures de distribution d'eau, réseaux de distribution d'énergie et de télécommunications ...) sont traditionnellement construites, exploitées et entretenues par le secteur public, sur la base de financements publics.
- 2 Dans certains pays, les pouvoirs publics ont prévu la possibilité d'accords contractuels de services pour encourager une participation du secteur privé au développement, au financement, à l'exploitation et à l'entretien de ce type d'infrastructure. Il peut s'agir d'une infrastructure existante ou d'une infrastructure devant être construite pendant la période prévue par l'accord de services. Les accords entrant dans le champ d'application de la présente interprétation concernent généralement une entité du secteur privé (un concessionnaire) qui construit l'infrastructure servant à fournir le service public ou qui l'améliore (par exemple en augmentant sa capacité), et qui exploite et entretient cette infrastructure pendant une période déterminée. Le concessionnaire est payé pour ses services durant la période prévue par l'accord. L'accord est régi par un contrat qui stipule les niveaux de performance, les mécanismes d'ajustement des tarifs et les dispositions pour le règlement des différends. Un tel accord de concession de services est souvent décrit comme étant de type «construction-exploitation-transfert», «réhabilitation-exploitation-transfert» ou «public-privé».

⁽⁶²⁾ Il s'agit du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* de l'IASC, qui a été adopté par l'IASB en 2001 et qui était en vigueur lors de l'élaboration de l'interprétation.

⁽⁶³⁾ Le titre de SIC-29, auparavant *Informations à fournir – Accords de concession de services*, a été modifié par IFRIC 12.

- 3 L'une des caractéristiques de ces accords de services est que le concessionnaire se soumet à une obligation de service public. La politique publique est de fournir au public les services liés à l'infrastructure, quelle que soit l'identité de la partie qui exploite ces services. L'accord de services oblige contractuellement le concessionnaire à fournir les services au public pour le compte d'une entité du secteur public. Les autres caractéristiques communes sont les suivantes:
- a) la partie concédant l'accord de services (le concédant) est une entité du secteur public, y compris un organe de la puissance publique, ou une entité du secteur privé à laquelle a été déléguée la responsabilité du service;
 - b) le concessionnaire est responsable, au moins pour partie, de la gestion de l'infrastructure et des services qui y sont associés, et n'agit pas uniquement en tant qu'agent du concédant;
 - c) le contrat stipule les tarifs initiaux perçus par le concessionnaire, et régleme les révisions des tarifs pendant la durée de l'accord de services;
 - d) le concessionnaire doit céder l'infrastructure au concédant, dans un état spécifié, au terme de la période de l'accord de services, sans contrepartie supplémentaire significative, quelle que soit la partie ayant fourni le financement initial.

CHAMP D'APPLICATION

- 4 La présente interprétation donne des indications sur la comptabilisation, par les concessionnaires, des accords de concession de services public-privé.
- 5 La présente interprétation s'applique aux accords de concession de services public-privé si:
- a) le concédant contrôle ou régleme quels sont les services devant être fournis par le concessionnaire par le moyen de l'infrastructure, à qui ils doivent être fournis et quels sont leurs tarifs; et
 - b) le concédant dispose d'un contrôle, lorsque l'accord arrive à son terme, sur un quelconque intérêt résiduel significatif de l'infrastructure, ce contrôle pouvant notamment prendre la forme de la propriété ou d'une participation.
- 6 Une infrastructure utilisée dans le cadre d'un accord de concession de services public-privé sur toute sa durée de vie utile (toute la vie des actifs) entre dans le champ d'application de la présente interprétation si les conditions du paragraphe 5, point a), sont remplies. Les paragraphes AG1 à AG8 fournissent des indications sur la façon de déterminer dans quelle mesure les accords de concession de services public-privé entrent dans le champ d'application de la présente interprétation.
- 7 La présente interprétation s'applique:
- 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 dont l'accès est donné par le concédant au concessionnaire aux fins de l'accord de services.
- 8 La présente interprétation ne traite pas de la comptabilisation des infrastructures ayant été détenues et comptabilisées en tant qu'immobilisations corporelles par le concessionnaire avant la conclusion de l'accord de services. Les dispositions de décomptabilisation des IFRS (définies dans IAS 16) s'appliquent à ces infrastructures.
- 9 La présente interprétation ne traite pas de la comptabilisation par 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 en matière d'informations à fournir en ce qui concerne les accords de concession de services se trouvent dans SIC-29. Les questions traitées dans la présente interprétation sont les suivantes:

- a) traitement des droits du concessionnaire sur l'infrastructure;
- b) comptabilisation et évaluation de la contrepartie prévue dans l'accord;
- c) services de construction ou d'amélioration;
- d) services d'exploitation;
- e) coûts d'emprunt;
- f) traitement comptable ultérieur des actifs financiers et des immobilisations incorporelles; et
- g) éléments fournis au concessionnaire par le concédant.

CONSENSUS

Traitement des droits du concessionnaire sur l'infrastructure

- 11 Les infrastructures entrant dans le champ d'application de la présente interprétation ne sont pas comptabilisées en tant qu'immobilisations corporelles du concessionnaire parce que l'accord contractuel de services ne confère pas à celui-ci le droit de contrôler l'utilisation d'une infrastructure de service public. Le concessionnaire a accès à l'exploitation de l'infrastructure afin de fournir un service public pour le compte du concédant conformément aux dispositions du contrat.

Comptabilisation et évaluation de la contrepartie prévue dans l'accord

- 12 Selon les dispositions des accords contractuels entrant dans le champ d'application de la présente interprétation, le concessionnaire agit à titre de prestataire de services. Le concessionnaire construit ou améliore une infrastructure (services de construction ou d'amélioration) servant à fournir un service public, et exploite et entretient cette infrastructure (services d'exploitation) pendant une période déterminée.
- 13 Le concessionnaire doit comptabiliser et évaluer les produits des activités ordinaires selon IFRS 15 pour les services qu'il fournit. 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 services de construction ou d'amélioration selon IFRS 15.

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 selon IFRS 15. La contrepartie peut se traduire par des droits sur:
- a) un actif financier; ou
 - b) une immobilisation incorporelle.
- 16 Le concessionnaire comptabilise un actif financier dans la mesure où il dispose d'un droit contractuel inconditionnel à recevoir, en contrepartie des services de construction, de la trésorerie ou un autre actif financier de la part du concédant, ou sur ordre de celui-ci, le concédant n'ayant que peu ou pas de possibilité d'éviter le paiement, généralement parce que l'accord est opposable en justice. Le concessionnaire dispose d'un droit inconditionnel à recevoir de la trésorerie si le concédant garantit contractuellement de payer au concessionnaire a) des montants spécifiés ou déterminables ou b) le déficit éventuel résultant de la différence entre les montants reçus des usagers du service public et d'autres montants spécifiés ou déterminables, même si le paiement est subordonné au respect, par le concessionnaire, d'exigences spécifiées en matière de qualité ou d'efficacité de l'infrastructure.

- 17 Le concessionnaire comptabilise 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 d'un service public n'est pas un droit inconditionnel à recevoir de la trésorerie car les montants dépendent de la mesure dans laquelle le public utilise le service.
- 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 selon IFRS 15.
- 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. La nature de la contrepartie détermine son traitement comptable ultérieur tel que décrit aux paragraphes 23 à 26. Cependant, les deux types de contrepartie sont classés comme des actifs sur contrat selon IFRS 15 au cours de la période de construction ou d'amélioration.

Services d'exploitation

- 20 Le concessionnaire doit comptabiliser les services d'exploitation selon IFRS 15.

Obligations contractuelles de rendre à l'infrastructure une capacité spécifiée à fournir des services

- 21 Le concessionnaire peut être soumis à des obligations contractuelles, qui conditionnent sa licence, selon lesquelles il doit a) préserver une capacité spécifiée de l'infrastructure à fournir des services ou b) rétablir un état spécifié de l'infrastructure avant de la céder au concédant au terme de l'accord de services. Ces obligations contractuelles de préservation ou de rétablissement d'une infrastructure, à l'exception des éléments d'amélioration (voir paragraphe 14), sont comptabilisées et évaluées conformément à IAS 37, c'est-à-dire selon la meilleure estimation de la dépense qui serait nécessaire pour régler l'obligation actuelle à la fin de la période de reporting.

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 d'un actif au cours de la phase de construction de l'accord conformément à cette norme.

Actif financier

- 23 IAS 32, 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 comme étant évalué:
 - a) au coût amorti;
 - b) à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global; ou
 - c) à la juste valeur par le biais du résultat net.
- 25 Dans le cas où le montant dû par le concédant est évalué au coût amorti ou à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global, 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 l'évaluation d'immobilisations incorporelles acquises par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble 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 telles que définies dans IAS 20. Ils sont plutôt comptabilisés comme un élément du prix de transaction au sens d'IFRS 15.

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 pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.
- 28D La publication d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, en mai 2014, a donné lieu à la modification de la section «Références» et des paragraphes 13 à 15, 18 à 20 et 27. L'entité qui applique IFRS 15 doit appliquer ces modifications.
- 28E La publication d'IFRS 9, en juillet 2014, a donné lieu à la modification des paragraphes 23 à 25 et à la suppression des paragraphes 28A à 28C. L'entité qui applique IFRS 9 doit appliquer ces modifications.
- 28F La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe AG8. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

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 n'est pas possible pour un concessionnaire d'appliquer la présente interprétation de façon rétrospective au début du premier exercice présenté, le concessionnaire:
- comptabilise les actifs financiers et les immobilisations incorporelles qui existaient au début du premier exercice présenté;
 - utilise la valeur comptable antérieure de ces actifs financiers et de ces immobilisations incorporelles (quel que soit leur classement antérieur) en tant que valeur comptable à cette date; et
 - effectue un test de dépréciation des actifs financiers et des immobilisations incorporelles comptabilisés à cette date, sauf si ce n'est pas possible, auquel cas la dépréciation des montants est testée telle qu'au début de la période considérée.

*Appendice A***Guide d'application**

Le présent appendice 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 quels sont les services devant être fournis par le concessionnaire par le moyen de l'infrastructure, à qui ils doivent être fournis et quels sont leurs tarifs; et
- b) le concédant dispose d'un contrôle, lorsque l'accord arrive à son terme, sur un quelconque intérêt résiduel significatif de l'infrastructure, ce contrôle pouvant notamment prendre la forme de la propriété ou d'une participation.

AG2 Les pouvoirs du concédant auxquels il est fait référence à la condition a) peuvent être exercés au titre d'un contrat ou à un autre titre (par exemple selon les dispositions d'une autorité de réglementation), et incluent les situations où le concédant achète toute la production ainsi que celles où une partie ou la totalité de la production est achetée par d'autres usagers. Lors de 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, c'est l'ensemble du secteur public, y compris les autorités réglementaires agissant au nom de l'intérêt public, qui est considéré comme étant lié au concédant pour les besoins de la présente interprétation.

AG3 Pour les besoins de la condition a), il n'est pas nécessaire que le concédant exerce un contrôle complet sur le tarif: il suffit que le tarif soit réglementé par le concédant, le contrat ou l'autorité de réglementation, par exemple au moyen d'un mécanisme de plafonnement. Toutefois, la condition doit s'appliquer à la substance de l'accord. Les éléments non substantiels, par exemple un plafonnement qui ne s'applique que dans des circonstances exceptionnelles, sont ignorés. Inversement, si par exemple un contrat laisse en principe le concessionnaire libre de fixer les tarifs, mais que tout bénéfice excédentaire est reversé au concédant, le bénéfice du concessionnaire est plafonné et la condition relative au contrôle des tarifs est remplie.

AG4 Pour les besoins de la condition b), le contrôle dont le concédant dispose sur un intérêt résiduel significatif doit à la fois limiter en pratique la possibilité, pour le concessionnaire, de vendre ou de donner en garantie l'infrastructure, et donner au concédant un droit d'utilisation continu pendant toute la durée de l'accord. L'intérêt résiduel dans l'infrastructure est la valeur courante estimée de l'infrastructure comme si elle avait déjà l'âge et la condition prévus à la fin de la période de l'accord.

AG5 Il convient de distinguer contrôle et gestion. Si le concédant conserve à la fois le contrôle décrit au paragraphe 5, point a), et un intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure, le concessionnaire ne fait que gérer l'infrastructure pour le compte du concédant, même s'il est courant qu'il dispose d'une grande liberté en matière de gestion.

AG6 Ensemble, les conditions a) et b) permettent de déterminer quand l'infrastructure, y compris les remplacements éventuels requis (voir paragraphe 21), est contrôlée par le concédant sur toute la durée de sa vie économique. Par exemple, si le concessionnaire doit remplacer une partie d'un élément d'infrastructure pendant la période de l'accord (revêtement d'une route, toit d'un bâtiment ...), l'élément d'infrastructure est considéré comme un tout. La condition b) est remplie pour l'ensemble de l'infrastructure, y compris la partie remplacée, si le concédant dispose du contrôle sur un quelconque intérêt résiduel dans le dernier remplacement de cette partie.

AG7 Parfois, l'utilisation de l'infrastructure est partiellement réglementée de la manière décrite dans le paragraphe 5, point a), et partiellement non réglementée. Ce type d'accord peut prendre diverses formes:

- a) une infrastructure qui peut être distinguée physiquement, qui peut être exploitée de manière indépendante et qui est conforme à la définition d'une unité génératrice de trésorerie telle qu'exposée dans IAS 36, est analysée séparément si elle est entièrement employée à des fins non réglementées. Tel peut être le cas de l'aile privée d'un hôpital, dont les autres parties sont employées par le concédant dans le cadre du service public;

b) lorsque des activités purement accessoires (magasin d'hôpital, par exemple) ne sont pas réglementées, la vérification des conditions relatives au contrôle est effectuée 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 dont le concédant dispose sur l'infrastructure.

AG8 Le concessionnaire peut avoir un droit d'utiliser l'infrastructure physiquement distincte décrite au paragraphe AG7, point a), ou les installations utilisées pour fournir les services accessoires non réglementés décrits au paragraphe AG7, point 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 IFRS 16.