



LES CONCESSIONS DE SERVICE PUBLIC SELON L'IFRIC IASB 12 ET L'ED IPSASB 43

Les deux standards internationaux sur les concessions de service public

L'IPSASB a approuvé en décembre 2009 l'*exposure draft* (ED) 43 "Service Concession Arrangements: Grantor" portant sur les concessions de service public. Cet ED fait suite aux dispositions prises dans l'IFRIC 12 (document d'interprétation) publié en novembre 2006 par l'IASB intitulé "Service Concession Arrangements" qui a normalisé la comptabilisation des contrats de concessions pour les concessionnaires du secteur privé.

Les concessions de service public sont une catégorie des partenariats entre public et privé (PPP). Ces partenariats sont définis comme portant sur la construction d'un actif public physique (infrastructure ou bâtiment) associée ou non à la délivrance des services correspondants (les modes de financement et de rémunération pouvant être extrêmement variés). Les concessions de service public sont donc des partenariats qui partagent à un haut degré les risques et récompenses liés à la construction, à la propriété et à l'exploitation de l'actif public.

L'ED 43 reprend les préconisations de l'IFRIC 12 en ce qui concerne le champ d'application, la terminologie et les critères de reconnaissance d'actifs mais il porte cette fois non plus sur la comptabilité des concessionnaires mais sur la comptabilité des concédants faisant donc partie du secteur public. Pour cela l'ED 43 évalue la pertinence des normes existantes pour répondre et anticiper le traitement des accords de concession de service pour le concédant et analyse l'importance de la symétrie de comptabilisation des actifs, passifs, charges et produits pour les deux parties.

La question centrale de l'inscription au bilan

La principale question posée par l'ED 43 et l'IFRIC 12 concerne la comptabilisation de l'actif physique, objet de la conces-

sion, et des engagements qui y sont associés. L'objet de l'ED 43 et de l'IFRIC 12 est donc de déterminer qui du concessionnaire et/ou du concédant supporte les risques liés à la comptabilisation des actifs et passifs de la concession de service.

Les risques pour le concessionnaire conditionnés par la notion de contrôle

Selon l'IFRIC 12 de l'IASB, le concessionnaire doit comptabiliser une immobilisation à son actif s'il en a supporté le coût (totalement ou partiellement) et s'il la contrôle, ce qui exige :

- d'une part, qu'il contrôle le service mis en concessions (la nature du service, les bénéficiaires, le prix ou les modalités de tarification) ;
- et d'autre part, qu'il contrôle à la fin de la concession un intérêt résiduel dans l'actif physique (pleine propriété, liberté d'usage,...).

Les infrastructures attachées à la concession de service ne sont ainsi pas comptabilisées par le concessionnaire s'il ne les contrôle pas. S'il les contrôle, il ne les comptabilise pas en immobilisations corporelles mais :

- soit en immobilisation financière s'il dispose d'un droit inconditionnel à recevoir de la trésorerie ou un autre actif financier ;
- soit en immobilisation incorporelle s'il reçoit un droit (licence) pour collecter les paiements des usagers du service public.

Les risques pour le concédant conditionnés par la notion de contrôle

Selon l'ED 43 de l'IPSASB, le concédant comptabilise les infrastructures liées à la concession comme actif :

- s'il contrôle ou régule le service (contrôle du destinataire, du prix, du contenu du service) ;
- et s'il contrôle les intérêts résiduels au terme du contrat de concession.

Le concédant comptabilise ensuite les passifs liés aux actifs reconnus. Pour cela,

il comptabilise en passif financier les paiements à faire auprès du concessionnaire (IPSAS 29 "Financial Instruments") et/ou en *performance obligation* le droit concédé au concessionnaire de collecter les paiements des usagers (IPSAS 19 "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets").

Développement sur la notion de contrôle

La notion de contrôle est ainsi centrale pour déterminer qui du concédant ou du concessionnaire comptabilise les actifs et passifs liés à la concession.

L'ED 43 spécifie bien cette notion. Le contrôle est ainsi essentiellement constitué par la capacité à réguler l'accès au service en concession. Le contrôle est ensuite représenté par la capacité à réguler le prix du service (le concédant pouvant n'avoir qu'un contrôle incomplet sur le prix qui serait alors régulé par une tierce partie). L'ED 43 précise aussi que le pouvoir de régulation appartenant au gouvernement et donc au concédant par la loi, la constitution ou toutes autres sources législatives, ne représente pas à lui seul les conditions suffisantes pour attribuer le contrôle et les risques associés au concédant.

L'ED 43 explique en annexe, dans "basis for conclusions" et "implementation guidance", comment analyser un "service concession arrangement" pour appliquer correctement à la fois l'IFRIC 12 et l'ED 43 ; deux exemples sont longuement expliqués (p. 35 à 46).

Pour aller plus loin

- IPSAS ED 43 : "Service concession arrangements : grantor", IPSASB, 46 p., disponible sur <http://www.ifac.org/publicSector/ExposureDrafts.php>
- IAS IFRIC 12 : "Accords de concession de services", disponible sur www.focusifrs.com

■ Marine PORTAL
Docteur en sciences de gestion
IAE de Poitiers