

# LES CONCESSIONS DE SERVICES PUBLICS VUES DE L'ENTITÉ PUBLIQUE : LA POSITION DE L'IPSASB



### Un nouveau standard comptable international

L'International Public Sector Accounting Statements Board (IPSASB) a publié en mars 2008 un document de consultation (*Consultation Paper*) : "Accounting and financial reporting for service concession arrangements". L'objectif est de normaliser la comptabilisation des contrats de concession de services publics par les entités publiques concédantes (*public grantors*). L'IASB a publié en novembre 2006 une IFRIC Interpretation 12 "Service concession arrangements" qui a normalisé la comptabilisation de ces contrats par les concessionnaires en général privés (*private operators*).

Le document de consultation indique que les concessions de services publics sont une catégorie des partenariats entre public et privé (PPP). Ces partenariats sont définis comme portant sur la délivrance 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 services publics sont les PPP qui partagent à un haut degré les risques et récompenses liés à la construction, à la propriété et à l'exploitation de cet actif ; le document propose 8 niveaux de partage (§ 9) et rattache 6 de ces 8 niveaux au domaine des concessions de services publics (§ 23 à 27).

### La notion retenue pour le contrôle

La principale question posée par le document concerne la comptabilisation par le concédant de l'actif physique objet de la concession et des engagements qui y sont associés. La réponse est donnée par l'application de la notion de contrôle : le concédant doit comptabiliser une immobilisation dans sa comptabilité s'il la contrôle (position identique à celle de l'IFRIC 12), ce qui exige (§ 102) :

- d'une part, qu'il détermine les services que le concessionnaire doit fournir avec l'actif physique : leur nature, les bénéficiaires, les prix ou modalités de tarification ;
- et d'autre part, qu'il retire à la fin de la concession, un intérêt résiduel dans l'actif

physique (pleine propriété, liberté d'usage,...).

Si l'actif est immobilisé, il doit être comptabilisé dès qu'une valeur sûre peut lui être attribuée et cette valeur doit être la *fair value* ; il en est de même du passif correspondant.

### Le traitement des paiements associés à la concession

Si les paiements par le concédant peuvent être répartis entre remboursement de la dette, intérêts de la dette et compensation pour charges de services, la comptabilisation est sans difficulté. Sinon, le document recommande de répartir les paiements par le concédant entre ces trois éléments en partant de la *fair value* de l'actif et en retenant un taux d'intérêt normalement applicable pour cette opération.

Il se peut que les paiements du concédant soient diminués par des prélèvements que le concessionnaire opérera sur les usagers ou encore par des avantages accordés sur d'autres actifs publics (droit de lotir par exemple). Dans ce cas, on part toujours de la *fair value* de l'actif, du taux d'intérêt implicite pour déterminer la dette correspondante ; puis on majore les paiements reçus de la partie prélevée sur les usagers (et non perçue par le concessionnaire) pour amortir la dette.

Dans les paiements du concédant, il est possible qu'il y ait des sommes versées au départ de la concession, qui s'ajoutent aux redevances versées périodiquement. Le document recommande de les répartir sur la durée de la concession.

Pour les paiements correspondant aux redevances d'utilisation prévues au contrat, la reconnaissance doit se faire au fur et à mesure que ces produits sont acquis (règle ordinaire).

### Les garanties accordées par le concédant au concessionnaire

Ces garanties (comme minimum de recettes ou de rendement) sont à traiter selon les dispositions des IAS 37 et 39 : passer des provisions si la mise en jeu de la garantie devient probable.

### Problèmes soulevés par la consolidation

Le concédant possède tant de droits sur le concessionnaire que l'on peut se demander si le concédant ne doit pas consolider le concessionnaire (ne serait-ce qu'en considération des critères fixés pour consolider les *special purpose entities* (SPE ou entités *ad hoc*)). Mais il faut que le concessionnaire ait sur le concédant le pouvoir de contrôler la gestion opérationnelle et financière du concessionnaire et d'en retirer des profits. Ce sont les deux critères retenus par l'IPSAS 6 qui précise un certain nombre de conditions pour prouver la réalité de ces deux critères ; par exemple, pour le pouvoir de contrôle, une majorité des droits de vote ou le pouvoir de nommer et renvoyer la majorité des dirigeants ou... ; par exemple, pour le pouvoir de retirer des bénéfices : le pouvoir de dissolution avec attribution de l'actif net ou...

Ces pouvoirs associés au contrôle existent souvent lorsque le concessionnaire est un *Government Business Enterprise* ou entreprise commerciale détenue par le concédant.

### Autres points d'intérêt

Le document de discussion propose une liste étendue d'informations qui doivent faire partie de l'annexe. Il fournit, en annexe, des organigrammes d'analyse qui permettent, en partant d'un contrat donné de concession de services publics, de savoir comment appliquer toutes ses propositions à vrai dire assez complexes. Ces organigrammes indiquent aussi le traitement comptable d'un tel contrat quand l'un des deux critères de contrôle est absent.

Les commentaires sont à envoyer pour le 1<sup>er</sup> août 2008.

### Pour en savoir plus

- IPSAB : "Accounting and financial reporting for service concession arrangements", *consultation paper*, March 2008, 72 p., disponible sur : <http://www.ifac.org/PublicSector/>
- IASB-IFRIC : Interpretation 12 : "Service concession arrangements", 72 p., November 2006, disponible sur : <http://www.iasb.org>

■ Marine PORTAL  
IAE - Poitiers