

GUIDE D'APPLICATION DE L'IPSAS 32

Avril 2026

Note | A Noter

The Original version of this Guidelines was produced in English
La version originale de ce Guide a été produite en anglais.

1.0 Introduction

1.1 IPSAS 32 Accords de concession de services (cessionnaire)

Les présentes lignes directrices prescrivent le traitement comptable des accords de concession de services par le concédant. Cette version est basée sur la norme IPSAS 32 originale telle que publiée par le Conseil des Normes Comptables Internationales Du Secteur Public (IPSASB). Elles ont été élaborées pour aider les utilisateurs à :

- a. Acquérir une connaissance pratique des principes contenus dans la norme comptable ; et
- b. Comprendre et apprécier les principaux défis et avantages découlant de la mise en œuvre de la norme IPSAS 32.

Ces lignes directrices fournissent un aperçu détaillé de tous les principes contenus dans la norme, couvrant les définitions et l'impact de la mise en œuvre sur la comptabilisation, l'évaluation et la publication d'informations relatives aux accords de concession de services conclus par le concédant.

2.0 Comprendre les accords de concession de services

Un accord de concession de services est conclu lorsqu'un ministère, un département ou un organisme public (ci-après dénommé « le *concédant* ») conclut un accord contraignant avec une entité du secteur privé ou une entité publique (ci-après dénommée « l'*opérateur* »), en vertu duquel l'opérateur utilise un actif de concession de services pour fournir des services publics pour le compte du gouvernement pendant une période déterminée. L'opérateur reçoit une rémunération pour ses services pendant toute la durée de l'accord.

L'actif de concession de services peut être :

- a. Un actif existant du concédant ; ou
- b. Une modernisation d'un actif existant du concédant ; ou
- c. Un actif existant de l'opérateur ; ou
- d. Un élément fourni par l'opérateur, que celui-ci
 - i. Construit ou développe
 - ii. Acquiert auprès d'un tiers

L'actif est rétrocédé à l'entité à l'expiration du contrat, sauf si celui-ci est prolongé.

Le concédant contrôle ou régleme :

- a. Les services que l'exploitant doit fournir avec l'actif
- b. À qui ceux-ci doivent être fournis ; et
- c. Le prix des services proposés.

L'exploitant est rémunéré pour les services rendus pendant la durée de l'accord.

3.0 Types d'accords de concession de services

3.1 Construction-propriété-exploitation-transfert (BOOT)

La MDA (concessionnaire) conclut un contrat avec un promoteur privé pour la conception et la mise en œuvre d'un projet à grande échelle. L'opérateur assume les risques liés à la planification, à la construction, à l'exploitation et à l'entretien du projet pendant une période déterminée. Pendant cette période, l'opérateur fait payer les utilisateurs de l'infrastructure afin de réaliser un bénéfice. À la fin du contrat, la propriété du projet est transférée au concédant, soit gratuitement, soit pour un montant spécifié dans le contrat (par exemple, les routes à péage, où les utilisateurs paient une redevance pour utiliser la route ou l'autoroute).

3.2 Conception-construction-financement-exploitation (CCFE)

Cette approche implique qu'un seul opérateur intègre les fonctions de conception, de construction, de financement et d'exploitation d'un projet. L'opérateur organise son propre financement pour construire, entretenir et gérer les installations conformément aux exigences du concédant. Les paiements versés à l'opérateur sont basés sur les services fournis et le respect de normes de performance spécifiées pendant toute la durée du contrat. Ce modèle favorise une utilisation efficace des capitaux publics, offre une plus grande prévisibilité des flux de trésorerie futurs de l'État et transfère les risques financiers au secteur privé, qui effectue les vérifications nécessaires pour garantir la viabilité financière du projet.

3.3 Contrats de concession d'exploitation

Dans ce type d'accord, une entreprise privée se voit accorder par l'État le droit exclusif d'exploiter, d'entretenir et d'investir dans un service public pendant une période déterminée.

4.0 Implications comptables de la norme IPSAS 32

La norme IPSAS 32 traite exclusivement du traitement comptable pour le concédant dans les accords de concession de services. Elle est conçue pour « refléter » l'interprétation IFRIC 12 – Accords de concession de services, qui fournit des orientations comptables du point de vue de l'opérateur.

La norme IPSAS 32 exige que l'actif non courant et le passif correspondant soient comptabilisés dans l'état de la situation financière du gouvernement. Cela garantit la transparence, en empêchant la sous-évaluation des passifs et le report des obligations de paiement sur les générations futures.

Ainsi, la norme IPSAS 32 améliore l'information financière des administrations publiques en :

- a. **la responsabilité** : les actifs et passifs liés aux concessions de services ne sont plus exclus du bilan, ce qui améliore la transparence et la surveillance ;
- b. **Prise de décision** : les accords de concession de services sont évalués sur la base de considérations de rapport qualité-prix plutôt que dans le seul but de réduire la dette déclarée.

5.0 Comptabilisation et évaluation d'un actif de concession de services

Le concédant doit comptabiliser un actif de concession de services fourni par l'opérateur, ou une mise à niveau d'un actif existant du concédant, en tant qu'actif de concession de services si les conditions suivantes sont remplies :

- i. Le concédant contrôle ou réglemente :
 - a. La nature des services que l'opérateur doit fournir à l'aide de l'actif.
 - b. Les bénéficiaires de ces services, et
 - c. Le prix auquel les services sont fournis.
- ii. Le concédant conserve le contrôle, par le biais de la propriété, d'un droit de jouissance ou d'autres moyens, sur tout intérêt résiduel significatif dans l'actif à la fin de l'accord.

Les deux conditions ci-dessus doivent être remplies pour que l'actif de concession de services soit comptabilisé dans les comptes du concédant. Toutefois, si l'actif est censé être utilisé par l'opérateur pendant toute sa durée de vie utile, la deuxième condition relative à l'intérêt résiduel n'est pas requise.

Dans certains cas, l'utilisation d'un actif de concession de services peut être partiellement réglementée, comme décrit au point (i), et partiellement non réglementée. Ces accords peuvent prendre différentes formes :

- a. Tout actif qui est physiquement séparable, peut fonctionner de manière indépendante et répond aux critères d'une unité génératrice de trésorerie au sens de la norme IPSAS 26 Dépréciation des actifs générateurs de trésorerie doit être analysé séparément afin de déterminer si la condition énoncée au point (i) est remplie s'il est utilisé entièrement à des fins non réglementées, par exemple une aile privée d'un hôpital alors que le reste accueille des patients publics.
- b. Lorsque les activités non réglementées sont purement accessoires (par exemple, une boutique d'hôpital), les tests de contrôle s'appliquent comme si ces activités n'existaient pas. La présence de tels services accessoires ne diminue pas le contrôle du concédant sur l'actif de concession de services.

L'accord contraignant établit les fonctions, les modalités et les conditions de la concession de services :

1. Il transfère le droit d'utiliser l'actif pour fournir des services spécifiés et définit les obligations de l'opérateur de fournir ces services conformément aux exigences de performance stipulées. Le concédant détermine également qui est éligible pour bénéficier des services, en accordant généralement la priorité à l'intérêt public.
2. L'accord contraignant réglemente le prix facturé par l'opérateur et tout ajustement pendant la durée de la concession. Par exemple, le concédant peut plafonner les

redevances, garantir un paiement minimum à l'opérateur ou exiger de ce dernier qu'il restitue les bénéfices excédentaires ou les réinvestisse dans la modernisation de l'actif. Cela garantit que le concédant conserve le contrôle sur la tarification tout en protégeant l'intérêt public et le rapport qualité-prix.

6.0 Accords contraignants et contrôle de l'autorité concédante

Une autorité de marché peut utiliser l'arbre de décision suivant pour déterminer si elle doit comptabiliser un actif de concession de services et le passif correspondant.

Le concédant contrôle-t-il ou régleme-t-il les services que l'opérateur doit fournir avec l'actif de concession de services, à qui il doit les fournir et à quel prix ?

N

O

Le concédant contrôle-t-il, par le biais de la propriété, d'un droit de jouissance ou de toute autre manière, un intérêt résiduel significatif dans l'actif de concession de services à la fin de l'accord de concession de services (à moins que l'actif de concession de services utilisé dans l'accord ne soit utilisé pendant toute sa durée de vie utile) ?

O

L'actif de concession de services est-il

- construit, développé ou acquis par l'opérateur auprès d'un tiers aux fins de l'accord de concession de services, ou
- Un actif existant de l'opérateur qui devient l'actif de concession de services dans le cadre de l'accord de concession de services ?

N

L'actif de concession de services est-il un actif existant du concédant auquel l'opérateur a accès aux fins de l'accord de concession de services ?

Y

Le concédant comptabilise un actif de concession de services et un passif correspondant

- Le concédant comptabilise un actif de concession de services ou reclasse un élément des immobilisations corporelles, un actif incorporel ou un actif loué en tant qu'actif de concession de services.
- Le concédant comptabilise l'actif de concession de services comme une immobilisation corporelle ou une immobilisation incorporelle conformément à la norme IPSAS 45 ou IPSAS 31, selon le cas.
- Le concédant effectue les tests de dépréciation prévus par les normes IPSAS 21 et IPSAS 26.
- Le concédant comptabilise un passif correspondant à la valeur du SCA
- Le concédant comptabilise les produits et les charges liés à l'actif de concession de services.

7.0 Comptabilisation des actifs de concession de services selon les normes IPSAS 45 et IPSAS 31

Conformément à la norme IPSAS 45, Immobilisations corporelles, et à la norme IPSAS 31, Immobilisations incorporelles, un actif de concession de services doit être comptabilisé dans les états financiers du concédant lorsque :

- a. Il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif reviendront au concédant ; et
- b. La juste valeur ou le coût de l'actif peut être évalué de manière fiable pendant sa construction ou son développement.

Ces critères garantissent que seuls les actifs qui répondent à la définition et aux seuils de comptabilisation des immobilisations corporelles ou des immobilisations incorporelles, selon le cas, sont comptabilisés.

Une fois comptabilisés, les actifs de concession de services doivent être présentés comme une catégorie distincte d'actifs dans l'état de la situation financière, afin de refléter leur nature unique et leurs caractéristiques de contrôle dans le cadre des accords de concession de services.

Conformément à la norme IPSAS 32, les actifs de concession de services peuvent résulter d'une ou plusieurs des situations suivantes :

- a) **Actif existant du concédant**, lorsqu'un actif déjà contrôlé et comptabilisé par le concédant est mis à la disposition de l'opérateur dans le cadre d'un accord de concession de services.
- b) **Modernisation d'un actif existant du concédant**, lorsque l'opérateur apporte des améliorations ou des perfectionnements afin d'accroître la capacité ou le potentiel de service de l'actif.
- c) **Actif existant de l'opérateur**, lorsque l'opérateur apporte un actif destiné à être utilisé dans le cadre de l'accord et que le concédant acquiert le contrôle de cet actif en vertu des termes de l'accord ; ou
- d) **Actif nouvellement acquis ou construit/développé**, lorsque l'opérateur construit ou développe un nouvel actif, ou acquiert un actif, pour le compte du concédant conformément à l'accord de concession de services.

Actifs existants du concédant

L'accord de concession de services peut porter sur un actif existant du concédant (les pouvoirs publics). Lorsque l'actif appartient à l'État, il doit être reclassé en tant qu'actif de concession de services conformément aux normes IPSAS 45 et 31.

Actifs existants du concédant – Modernisation

Une mise à niveau d'un actif existant du concédant est comptabilisée en tant qu'actif de concession de services si les avantages économiques futurs ou le potentiel de service que l'actif procurera sont accrus. Si, en revanche, le concédant cède l'actif à l'opérateur de manière permanente, il le décomptabilise.

Exemple 1 : Reclassement d'un actif existant

Le 1er janvier 2021, le ministère de la Santé a conclu un accord avec une clinique privée afin d'utiliser des locaux existants appartenant à l'État pour fournir des services de santé aux personnes handicapées. À cette date, l'actif avait une valeur comptable de 900 000 UC et une juste valeur de 950 000 UC, et les critères de contrôle pour le comptabiliser en tant qu'actif de concession de services étaient remplis.

Le concédant doit reclasser l'actif à sa valeur comptable à la date à laquelle les critères de contrôle ont été remplis (c'est-à-dire le 1er janvier 2021), comme suit :

Débit : Actif de concession de services	700 000 UM
Crédit : Immobilisations corporelles.	700 000 CU

Il convient de noter que les actifs du concédant qui sont reclassés en actifs de concession de services sont comptabilisés à leur valeur comptable sans aucune évaluation à la juste valeur à la date du reclassement.

Actifs existants de l'exploitant

L'opérateur peut apporter un actif destiné à être utilisé dans le cadre d'un accord de concession de services qu'il n'a pas construit, développé ou acquis. Dans ce cas, le concédant doit déterminer si l'actif remplit les conditions d'un actif à durée de vie illimitée, c'est-à-dire si le concédant contrôle ou régit les services que l'opérateur doit fournir à l'aide de cet actif, les bénéficiaires de ces services et la tarification.

Si cette condition est remplie, l'actif est comptabilisé en tant qu'actif de concession de services dans les comptes du concédant.

Actif acquis, construit ou développé fourni par l'opérateur

Si l'accord de concession de services prévoit qu'un actif doit être acquis, construit ou développé par l'opérateur, cet actif doit alors être comptabilisé dans l'état de la situation financière du concédant si les conditions de comptabilisation sont remplies.

Exemple 2 :

Superstructure ferroviaire – s'agit-il d'un actif de concession de services, et répond-il aux critères de comptabilisation d'un actif de concession de services pour le concédant ?

Le ministère des Transports du gouvernement de l' a conclu un accord avec un opérateur local pour la conception, la construction, le financement et l'exploitation d'une superstructure ferroviaire. L'accord contractuel porte sur une durée de 25 ans, de 2020 à 2045. Le ministère percevra chaque année environ 110 millions de CU de la compagnie ferroviaire au titre des redevances d'utilisation (billets de train) et versera 70 millions de CU par an à l'opérateur. La ligne ferroviaire reviendra au gouvernement en 2045.

Cet actif répond-il à la définition d'un actif de concession de services ? OUI

- a. L'exploitant utilise le réseau ferroviaire pour fournir un service public pour le compte du concédant pendant une période déterminée ; et
- b. L'exploitant est rémunéré pour ses services pendant la durée de l'accord.

L'actif répond-il aux critères de comptabilisation d'un actif de concession de services pour le concédant : OUI

- a. Le concédant contrôle ou réglemente les services que l'exploitant doit fournir avec l'actif, à qui il doit les fournir et à quel prix ; et
- b. Le concédant contrôle (par le biais de la propriété, d'un droit de jouissance ou autrement) tout intérêt résiduel significatif dans l'actif à la fin de la durée de l'accord.

Exemple 3 - Décision : un accord constitue-t-il un accord de concession de services?

Un ministère planifie depuis plusieurs années la construction d'une grande autoroute destinée à contourner une importante agglomération. Il a acquis le droit de passage, mais le processus habituel du gouvernement pour la construction d'autoroutes n'était pas envisageable en raison de ses contraintes financières.

Il a conclu un bail de 99 ans portant sur l'emprise avec un consortium d'entreprises privées chargé de concevoir, construire, financer, exploiter et entretenir l'autoroute. L'accord conférait au consortium un contrôle illimité sur l'autoroute et ses péages. Pour faire face aux volumes de trafic, le consortium a la possibilité d'agrandir l'autoroute et d'augmenter les tarifs de péage sans consulter au préalable le gouvernement. Bien que cet accord permette au gouvernement de construire un réseau de transport léger le long de l'emprise, il l'empêche de construire toute autoroute à proximité susceptible de concurrencer le consortium. Cet accord est-il un accord de concession de services ? Expliquez

Réponse

Cet accord prévoit l'utilisation d'un actif pour fournir des services publics. L'exploitant utilise cet actif pour fournir des services publics pour le compte du concédant, en échange d'une rémunération consistant en l'octroi du droit de percevoir des recettes auprès des utilisateurs tiers du service.

Ce qui distingue un accord de concession de services relevant du champ d'application de la norme IPSAS 32 des autres accords, c'est la notion de contrôle de l'actif. Les accords de « » ne relevant pas du champ d'application de la norme IPSAS 32 sont ceux qui comportent des éléments de service dans lesquels l'actif n'est pas contrôlé par le concédant.

La norme IPSAS 32 s'applique lorsque le concédant :

- a. Contrôle ou réglemente les services fournis par l'opérateur, et
- b. Contrôle tout intérêt résiduel significatif dans l'actif de concession de services à la fin de la durée de l'accord.

Dans le cas présent, le gouvernement ne remplit aucune de ces deux conditions. L'accord

conférait au consortium un contrôle illimité sur l'autoroute et ses péages. Il n'y a pas d'intérêt significatif dans l'actif, qui ne constitue donc pas un actif de concession de services. L'accord n'est pas un accord de concession de services.

Bien que le consortium soit censé assurer l'entretien de l'autoroute pendant toute la durée de l'accord, celle-ci dépasse la durée de vie prévue de l'actif. Le consortium assure l'entretien et l'extension de l'actif grâce aux recettes de péage qu'il contrôle.

8.0 Évaluation de l'actif

8.1 Évaluation initiale :

Le concédant doit initialement évaluer l'actif de concession de services à sa juste valeur, sauf si les actifs du concédant sont reclassés en actifs de concession de services, ce qui s'effectue sans aucune évaluation à la juste valeur à la date du reclassement. La détermination de la juste valeur de l'actif de concession de services implique souvent le recours à des techniques d'estimation.

Lorsqu'il existe un marché ouvert et actif pour ce type d'actifs, il est possible de se référer aux transactions de marché portant sur des actifs similaires. En l'absence d'un tel marché, la juste valeur devra être estimée sur une autre base, comme par exemple le coût de remplacement ou, s'il s'agit d'un actif neuf, le coût d'acquisition ou de construction d'un actif équivalent.

Le concédant peut rémunérer l'opérateur pour l'actif de concession de services et la prestation de services en :

- a. Effectuant des paiements à l'opérateur ;
- b. Indemniser l'opérateur par d'autres moyens, tels que :
 - i. En accordant à l'opérateur le droit de percevoir des revenus auprès de tiers pour l'utilisation de cet actif de concession de services ; ou
 - ii. En accordant à l'opérateur l'accès à un autre actif générateur de revenus pour qu'il l'utilise ;
- c. Une combinaison des éléments ci-dessus.

Le concédant doit alors comptabiliser ces actifs, précédemment contrôlés par l'opérateur, dans son état de la situation financière dès que les critères de contrôle sont remplis.

La juste valeur des actifs de l'exploitant existant est déterminée en se référant au type de contrepartie échangée entre le concédant et l'exploitant, comme suit :

- a. Lorsque le concédant effectue des paiements à l'exploitant, la juste valeur lors de la comptabilisation initiale de l'actif correspond à la partie des paiements versés à l'exploitant au titre de cet actif ;
- b. Lorsque le concédant n'effectue pas de paiements à l'exploitant, l'actif est comptabilisé de la même manière qu'un échange d'actif non monétaire dans les normes IPSAS 45, Immobilisations corporelles, et IPSAS 31, Immobilisations incorporelles.

Pour ces opérations d'échange, le prix de transaction est considéré comme la juste valeur, sauf indication contraire.

Un concédant applique les normes IPSAS 45 et IPSAS 31 à l'évaluation ultérieure et à la décomptabilisation d'un actif de concession de services. Les normes IPSAS 21, *Dépréciation des actifs ne générant pas de trésorerie*, et IPSAS 26, *Dépréciation des actifs générant de la trésorerie*, sont appliquées pour tester la dépréciation.

Paiements séparables et inséparables

La juste valeur de l'actif de concession de services ne doit inclure que les montants liés à l'actif et exclure les montants relatifs aux autres composantes de l'accord de concession de services. Si la valeur actualisée de la partie de l'actif correspondant aux paiements à effectuer est supérieure à la juste valeur, l'actif de concession de services doit néanmoins être évalué initialement à sa juste valeur. En cas de paiements indissociables, il peut être nécessaire de recourir à des techniques d'estimation pour déterminer la juste valeur de l'actif de concession de services afin de s'assurer qu'elle ne comprend que les montants liés à l'actif et exclut les montants relatifs aux autres composantes de l'accord de concession de services, tels que les frais financiers et autres charges.

9.0 Comptabilisation et évaluation du passif lié à un actif de concession de services

Lorsqu'un actif de concession de services est comptabilisé conformément aux critères de contrôle décrits ci-dessus, le concédant doit comptabiliser un passif. Le concédant ne doit pas comptabiliser de passif lorsqu'un actif existant du concédant est reclassé en tant qu'actif de concession de services, sauf dans les cas où l'opérateur fournit une contrepartie supplémentaire.

9.1 Évaluation initiale :

Le passif comptabilisé doit être évalué initialement à un montant égal à celui de l'actif de concession de services.

9.2 Évaluation ultérieure :

L'évaluation ultérieure dépend de la nature de la contrepartie échangée entre le concédant et l'opérateur.

Si l'autorité publique (MDA) rémunère l'opérateur pour la construction en effectuant une série de paiements prédéterminés pendant la durée de l'accord de concession de services (SCA). Dans ce cas, elle doit comptabiliser les actifs et un passif financier égal à la valeur totale des actifs [modèle du passif financier].

Si l'autorité publique rémunère l'opérateur pour la construction en lui accordant le droit de percevoir des recettes auprès des utilisateurs, elle doit comptabiliser les actifs et les produits à recevoir d'un montant égal à la valeur totale de l'actif [modèle de l'octroi d'un droit à l'opérateur].

9.3 Modèle de passif financier

Le concédant rémunère l'exploitant en lui versant une série de paiements prédéterminés. Le concédant comptabilise un passif financier équivalent à la partie du paiement relative à l'actif. Ce passif n'inclut pas les frais de financement ni les composantes de service des paiements effectués.

Les frais financiers sont calculés sur la base du coût du capital de l'opérateur propre à l'actif de concession de service (si celui-ci peut être déterminé). Lorsque les informations disponibles sont insuffisantes, le taux utilisé pour déterminer les frais financiers peut être estimé en se référant au taux qui serait normalement appliqué pour l'acquisition d'un actif similaire (comme pour la location d'un actif similaire, dans un lieu similaire et pour une durée similaire), en fonction des modalités et conditions de l'accord.

L'estimation du taux doit être examinée conjointement avec :

- a) La valeur actuelle des paiements.
- b) La juste valeur présumée de l'actif. et
- c) La valeur résiduelle présumée, afin de s'assurer que tous les chiffres sont raisonnables et cohérents entre eux.

S'il n'est pas possible de déterminer le coût du capital de l'exploitant spécifique à l'actif de concession de services, on utilise le taux implicite dans l'accord spécifique à l'actif de concession de services, le taux d'emprunt marginal du concédant ou un autre taux adapté aux conditions de l'accord.

Exemple 3 : Comptabilisation d'un passif financier

Le ministère des Transports a conclu un accord avec un opérateur local pour la conception, la construction, le financement et l'exploitation d'une superstructure ferroviaire à grande vitesse. L'accord contractuel porte sur une durée de 25 ans, de 2020 à 2045. Le ministère percevra environ 110 millions de CU par an de la part de la compagnie ferroviaire au titre des redevances d'utilisation (sous forme de billets de train) et versera 70 millions de CU par an à l'opérateur. Les usagers devaient utiliser ce service gratuitement. La ligne ferroviaire doit revenir au gouvernement en 2025.

La superstructure ferroviaire, construite par l'exploitant, est considérée comme un actif de concession de services et répond aux critères de comptabilisation pour le concédant. Le concédant comptabilise un passif financier correspondant à la partie des paiements liée à l'actif, car ces paiements sont déterminables et échelonnés.

Exemple 4 : Le concédant a l'obligation d'effectuer des paiements prédéterminés

En mars 2023, le Département national de l'approvisionnement en eau a conclu un accord de concession de services avec une société privée de distribution d'eau (Water4All Ltd) pour une durée de 5 ans. L'accord précisait que Water4All Ltd utiliserait son usine d'osmose inverse acquise au prix de revient de 2 millions de CU. Le gouvernement (concessionnaire) doit rémunérer Water4All Ltd (opérateur) par des paiements mensuels de 30 000 CU pendant une période de 5 ans, dont 3 000 CU se rapportent à l'élément de service. L'accord précise également que si l'usine d'osmose inverse tombe en panne, le concessionnaire reste tenu

d'effectuer ces paiements, mais à un montant calculé au prorata. Le taux d'intérêt du marché est de 7 %.

Conformément à la norme IPSAS 32, le gouvernement doit comptabiliser et évaluer un passif financier à la date à laquelle il est devenu partie aux dispositions contractuelles comme suit:

Évaluation initiale			
		CU	CU
Crédit	Actif de concession de services	2 000 000	
Cr	Passif de concession de services		2 000 000
Correspondant à la comptabilisation initiale d'un passif financier			
Évaluation ultérieure			
Cr	Amortissement (2 000 000 / 5 ans)	400 000	
Cr	Amortissements cumulés sur l'actif de concession de services		400 000
Soit la charge d'amortissement			
Cr	Coût financier (2 000 000 * 7 %)	140 000	
Cr	Passif lié à la concession de services		140 000
Correspondant aux intérêts sur le passif lié à la concession de services			
Cr	Passif lié à la concession de services (chiffre de rapprochement)	184 000	
Cr	Services de concession de services (3 000 x 12)	36 000	
Crédit	Coût financier	140 000	
Cr	Banque (30 000 x 12 mois)		360 000
Correspondant au paiement de la rémunération à l'opérateur			

Exemple 5 – Passif lié à une concession de services

Le ministère des Services publics (concessionnaire) a conclu un accord de concession de services dans le cadre duquel il verse une série de paiements prédéterminés à une entité du secteur privé (opérateur) pour la construction et l'exploitation d'une installation de gestion des déchets, comprenant un incinérateur.

- Dans le cadre de cet accord de concession de services, les paiements ont été répartis entre les composantes « capital » et « services ».
- La durée de l'accord est de 21 ans à compter de la date de mise en service.
- Les paiements commencent au cours du premier mois de la deuxième année, lorsque l'actif de concession de services est mis en service et commence à recevoir des déchets.
- Aucun paiement n'est dû pendant la construction de l'ouvrage faisant l'objet de la concession de services.

Installation de gestion des déchets

Accord de concession de services Paiements

	Paiements		Valeur actuelle	
	Mensuel en milliers de CU	Annuels 000 CU	Année de début 2 en milliers d'unités monétaires	Année de fin 2 CU'000
Composante d'investissement	260	3 120	31 000	30 392
Exploitation maintenance et	198	2 376		
Total	458	5 496		

*Le taux d'actualisation est de 10 %. Il s'agit du coût moyen pondéré du capital estimé dans le secteur privé pour des projets de même envergure, de même type d'activité et présentant un profil de risque comparable.

Questions

- 1) À partir des informations du tableau, quelles écritures comptables faut-il passer pour comptabiliser l'actif et le passif liés à la concession de services ? Expliquez
- 2) Quelles écritures comptables faut-il passer pour affecter les paiements effectués au cours de l'année 2 ? Expliquez.

Réponse

Le ministère n'effectue aucun paiement pendant la phase de construction.

Les écritures comptables permettant de comptabiliser l'actif de concession de services au début de l'année 2, lorsque celui-ci est en service et reçoit des déchets à traiter conformément aux termes de l'accord de concession de services, sont présentées ci-dessous:

Comptabilisation de l'actif

	Débit CU'000	Crédit CU'000
Actif de concession de services (catégorie distincte au titre de la norme IPSAS 45) (valeur actuelle d'une série prédéterminée de paiements affectés à la composante capital)	31 000	
Passif financier lié à la concession de services (évalué au même montant que l'actif lié à la concession de services)		31 000

Soit la comptabilisation de l'actif de concession de services à la valeur actuelle des paiements affectés à la composante de capital et du passif financier lié à la concession de services, évalué au même montant que l'actif lié à la concession de services.

Comptabilisation du passif et de la charge

	Débit en milliers monétaires	Crédit d'unités 000 CU
Passif financier (partie qui réduit le passif = (31 000 – 30 392))	608	
Charges financières (composante en capital moins la réduction du passif (3 120 – 608))	2 512	
Trésorerie		3 120
Répartition du paiement en espèces de 3 120 000 CU au cours de la deuxième année entre les charges financières, calculées sur la base d'un coût du capital convenu de 10 %, et la réduction du passif financier		
Charges d'exploitation	2 376	
Trésorerie		2 376
Soit l'imputation des paiements relatifs aux charges d'exploitation directement aux charges d'exploitation dans l'état des recettes et des dépenses		

9.4 Modèle d'octroi d'un droit à l'exploitant

Le concédant rémunère l'exploitant en lui accordant le droit de percevoir des revenus auprès d'utilisateurs tiers ou en lui donnant accès à un autre actif générateur de revenus pour son usage. Le concédant ne comptabilise pas immédiatement les produits. Dans ce cas, le concédant comptabilise un passif pour toute partie des produits qui n'a pas encore été générée. Cela est généralement autorisé jusqu'à ce que le prix d'achat ou le coût de construction de l'actif de concession de services soit intégralement réglé, moment auquel l'opérateur ne sera rémunéré que pour la prestation de services. Les produits sont comptabilisés dans les livres du concédant conformément à la substance économique des accords de concession de services.

Lorsque le concédant rémunère l'exploitant uniquement pour l'utilisation d'un actif de concession de services par des tiers, et non pour l'acquisition de cet actif, ces paiements sont comptabilisés en charges conformément à la norme IPSAS 1, « Présentation des états financiers ».

Exemple 6 : Modèle d'octroi d'un droit à l'opérateur

En mai 2024, une entreprise de construction privée (XYZ Ltd) a conclu un accord avec le ministère des Travaux publics pour la conception, la construction et l'exploitation d'un grand pont dans le pays. Le ministère des Travaux publics verse à XYZ Ltd des subventions annuelles représentant environ 60 % de l'ensemble des coûts. Le tarif du péage varie entre 3,50 et 22,50 CU par véhicule (ce qui correspond à environ 40 % de

l'ensemble des coûts). Au bout de 40 ans, les dépenses d'investissement auront été amorties et le tunnel sera gratuit. Le ministère des Travaux publics continuera alors à prendre en charge l'entretien et la gestion du tunnel.

Ce modèle s'inscrit dans le cadre du modèle de concession de droit à l'exploitant, car le concédant (le ministère des Travaux publics) rémunère l'exploitant (XYZ Ltd) en lui accordant le droit de percevoir des recettes auprès des utilisateurs tiers.

Traitement comptable

- Le concédant (le département des travaux publics) comptabilise un passif pour toute partie des recettes qui n'a pas encore été perçue.
- Le concédant (le département des travaux publics) comptabilise les produits conformément à la substance économique de l'accord de concession de services, et le passif est réduit à mesure que les produits sont comptabilisés.
- Le concédant (le ministère des Travaux publics) comptabilise en charges les subventions annuelles versées à l'opérateur (XYZ Ltd).

Exemple 7 : Droit de percevoir des revenus provenant d'un actif de concession de services

Le gouvernement et Boating Ltd ont conclu un accord de concession de services d'une durée de quatre ans pour fournir des services de transport maritime entre les îles. En vertu de cet accord, l'opérateur utilise les navires acquis pour 4,5 millions de CU afin de fournir ces services. Les navires ont une durée de vie utile de 10 ans.

L'accord précise que l'exploitant a le droit d'utiliser les navires et de percevoir les recettes issues de leur exploitation jusqu'à ce que ceux-ci soient entièrement payés. Passé ce délai, l'exploitant ne percevra plus que des frais de service s'élevant à 500 000 CU par an pour les services fournis.

Au cours de cette période de quatre ans, l'exploitant a enregistré les revenus suivants :

Année 1 : 1 800 000 CU,
Année 2 : 1 100 000 CU,
Année 3 : 800 000 CU,
Année 4 : 800 000 CU

Le total des recettes du navire pour ces quatre années s'élevait à :

Année 1 : 3 500 000 CU,
Année 2 : 3 200 000 CU,
Année 3 : 3 000 000 CU,
Année 4 : 2 000 000 CU

Le concédant doit comptabiliser les transactions comme suit :

Évaluation initiale			
		CU	CU
Crédit	Actif de concession de services	4 500 000	
Cr	Passif au titre des produits à recevoir		4 500 000
	Droit accordé à l'exploitant de percevoir des revenus auprès de tiers		
Évaluation ultérieure			

Année 1			
Dr	Amortissement (4 500 000 / 10 ans)	450 000	
Cr	Amortissements cumulés sur service d'actif de concession		450 000
	Soit l'amortissement de l'actif		
Crédit	Banque (solde de régularisation)	1 200 000	
Débit	Passif au titre des produits à recevoir (Opérateur)	1 800 000	
Débit	Services Services de concession	500 000	
Cr	Total des recettes perçues		3 500 000
	Soit les recettes perçues au cours de la première année		

Année 2			
Dr	Amortissement (4 500 000 / 10 ans)	450 000	
Cr	Amortissement cumulé de l'actif de concession de services		450 000
	Correspondant à l'amortissement de l'actif		
Cr	Banque (solde de régularisation)	1 600 000	
D	Passif au titre des produits à recevoir (Opérateur)	1 100 000	
Cr	Services de concession de services	500 000	
Cr	Total des recettes perçues		3 200 000
	Soit les recettes perçues au cours de la deuxième année		

Année 3			
Dr	Amortissement (4 500 000 / 10 ans)	450 000	
Cr	Amortissement cumulé de l'actif de concession de services		450 000
	Correspondant à l'amortissement de l'actif		
Cr	Banque (solde de régularisation)	1 700 000	
Débit	Passif au titre des produits à recevoir (Opérateur)	800 000	
Cr	Services de concession de services	500 000	

Cr	Total des recettes perçues		3 000 000
	Soit les recettes perçues au cours de la troisième année		

Année 4			
Dr	Amortissement (4 500 000 / 10 ans)	450 000	
Cr	Amortissement cumulé de l'actif de concession de services		450 000
	Correspondant à l'amortissement de l'actif		
Cr	Banque (Chiffre de réconciliation)	700 000	
Crédit	Passif au titre des produits à recevoir (Opérateur)	800 000	
Cr	Services de concession de services	500 000	
Cr	Total des recettes perçues		2 000 000
	Soit les recettes perçues au cours de la quatrième année		

Période	Produits constatés d'avance
	4 500 000
Année 1	-1 800 000
Année 2	-1 100 000
Année 3	-800 000
Année 4	-800 000
	0

Le concédant doit comptabiliser les produits et réduire le passif en fonction de la substance économique de l'accord de concession de services.

Le concédant génère des produits en accordant à l'opérateur l'accès à l'actif de concession de services, ce qui permet à ce dernier de générer des revenus auprès d'utilisateurs tiers. Par conséquent, le mode de comptabilisation des produits doit correspondre à l'accès accordé à l'opérateur. Si l'accès reste constant tout au long de l'accord de concession de services, il peut être approprié de comptabiliser les produits de manière linéaire sur la durée de l'accord. Toutefois, si l'accès varie au cours de l'accord, les produits doivent être comptabilisés proportionnellement à l'accès accordé. Étant donné que les accords de concession de services s'étendent souvent sur de nombreuses années, il peut être nécessaire d'utiliser des méthodes d'actualisation pour tenir compte de la valeur temporelle de l'argent dans l . Dans de tels cas,

le taux d'actualisation doit correspondre à la durée de l'accord de concession de services.

Les produits du concédant ne seront affectés par les produits de l'exploitant que si l'accord de concession de services comprend des mécanismes tels que des dispositions de partage des produits. L'exploitant génère des produits auprès des utilisateurs du service, et ces produits sont généralement variables, en fonction de divers facteurs. Le concédant, quant à lui, perçoit des produits de l'exploitant, qui sont généralement déterminés par les termes de l'accord.

L'opérateur peut également fournir des recettes supplémentaires au concédant, telles que des paiements initiaux, des paiements récurrents ou d'autres formes de contrepartie, en échange du droit d'utiliser l'actif de concession de service pendant la durée de l'accord. Ces paiements doivent être comptabilisés séparément par le concédant, conformément à la norme IPSAS 9, *Produits des opérations d'échange*, ou à la norme IPSAS 47, *Produits*, si une adoption anticipée est appliquée.

Parfois, l'opérateur est rémunéré par une combinaison de paiements prédéterminés et du droit de générer des produits provenant de l'utilisation par des tiers de l'actif de concession de services ou d'un autre actif. Dans ce cas, chaque partie du passif doit être traitée séparément. La contrepartie doit être scindée en une partie passif financier et une partie passif liée au droit accordé à l'opérateur de percevoir des produits provenant de l'utilisation par des tiers.

Exemple 8 – Traitement d'un SCA dans les comptes du concédant

Le ministère de l'Environnement bâti (le concédant) a conclu un accord de concession de services pour son installation de gestion des déchets le 1er janvier 20X9. En vertu de cet accord, l'opérateur fournira au public des services de gestion des déchets, y compris l'incinération, pendant 20 ans, pour lesquels le ministère le rémunérera. L'installation de gestion des déchets sera transférée au ministère à l'issue de l'accord de concession de services d'une durée de 20 ans. L'installation a une durée de vie utile estimée à 40 ans. Le Département évalue ses immobilisations corporelles selon le modèle du coût.

Les paiements doivent être effectués chaque année, à la fin de l'année. Le paiement annuel de 90 000 CU correspond à un versement unique couvrant le remboursement de la dette relative à l'actif immobilisé, les frais financiers et les services fournis par l'exploitant. Les différents éléments ne sont pas identifiés séparément.

Le ministère ne connaît pas la juste valeur de l'installation. Toutefois, le ministère de l'Environnement bâti pourrait acheter les services fournis dans le cadre du contrat de concession de services pour un montant annuel de 14 515 CU. Le coût marginal d'emprunt du ministère de l'Environnement bâti est de 6,995 %.

Questions

- a. Comment le Département de l'environnement bâti doit-il évaluer l'installation de gestion des déchets lors de sa comptabilisation initiale ?
- b. Quels montants le ministère Y inclurait-il dans son état de la situation financière au 31 décembre 20X9 pour :
 - i. L'installation de gestion des déchets : et
 - ii. le passif correspondant ?
- c. Quelles dépenses le Département de l'environnement bâti comptabiliserait-il dans son état des dépenses et des recettes pour l'exercice 20X9 au titre de l'accord de concession de services ?

Réponses

- a. Le Département de l'environnement bâti doit comptabiliser l'actif de l'installation de gestion des déchets à sa juste valeur. Comme il ne connaît pas la juste valeur de l'actif, il devra l'estimer à partir des informations dont il dispose.
- b. Le paiement annuel requis s'élève à 90 000 CU. Le Département de l'environnement bâti sait que la juste valeur des services fournis dans le cadre de l'accord de concession de services est de 14 515 CU. Il s'ensuit que le paiement restant de 75 485 CU (90 000 CU - 14 515 CU) correspond au remboursement du passif et aux frais financiers associés.
- c. En utilisant son coût d'emprunt marginal de 6,995 %, le ministère peut calculer la valeur actuelle nette de 20 versements annuels de 75 485 UM. La valeur actuelle nette de ces 20 versements annuels de 75 485 UM, calculée à l'aide d'un taux d'actualisation de 6,995 %, s'élève à 800 000 UM. Le ministère évalue donc l'actif de l'installation de gestion des déchets à 800 000 UM lors de sa comptabilisation initiale. Le ministère comptabilisera également un passif d'un montant équivalent.

Remarque : la valeur actuelle nette peut être calculée dans un tableur à l'aide de la fonction NPV

8.0 Actifs ou passifs éventuels

Des actifs ou passifs éventuels peuvent résulter de litiges concernant les termes de l'accord de concession de services. Ces éventualités sont comptabilisées conformément à la norme IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

10.0 Annexes

A. Politique comptable

Vous trouverez ci-dessous un modèle de principe comptable applicable aux accords de concession de services dans les états financiers du concédant.

Modèle de politique comptable

Politique comptable

Le ministère des Travaux publics (MTP) a conclu des partenariats public-privé ou des accords de concession de services avec des entités du secteur privé pour construire (ou moderniser), exploiter et entretenir la superstructure du réseau ferroviaire à grande vitesse pendant 25 ans. Pendant la durée de la concession, le MTP effectue des paiements pour la construction, le financement, l'exploitation, l'entretien et la rénovation de ces actifs d'infrastructure, ainsi que pour la prestation des services couverts par la concession.

Le DPW contrôle ou réglemente les services que l'opérateur doit fournir en utilisant les actifs de l'infrastructure ferroviaire à grande vitesse, y compris qui bénéficiera de ces services et à quel prix. En outre, le DPW conserve le contrôle sur la participation résiduelle dans les actifs à la fin de la période de concession.

Dans certains cas, le DPW peut avoir droit à une partie des recettes générées par le concessionnaire, tandis que certaines concessions peuvent exiger du DPW qu'il effectue des paiements d'exploitation variables si les volumes d'utilisation tombent en dessous des niveaux convenus.

Les actifs de concession de services sont comptabilisés dans l'état de la situation financière de DPW, ainsi que le passif correspondant. Tant l'évaluation des actifs que le passif associé sont déterminés sur la base de la valeur actualisée des paiements de construction que DPW est tenu d'effectuer en vertu du contrat de concession.

Les paiements opérationnels et de financement effectués au titre des contrats de concession sont comptabilisés dans l'état des recettes et des dépenses de l'exercice au cours duquel ils sont versés. Toute obligation de verser des paiements opérationnels tout au long de la période de concession est indiquée dans les notes annexes aux états financiers.

B. Exemple illustratif de présentation d'un accord de concession de services

État de la situation financière

État de la situation financière au 31 décembre 20X4 (extrait)			
	Note	20X4 - CU	20X3 - CU
Actifs non courants			
Immobilisations corporelles	10	xx	xx
Passif à court terme			
Passif lié aux concessions de services	17	xx	xx
Passif non courant			
Passif lié aux concessions de services	17	xx	xx

C. Extrait des notes annexes aux états financiers

Les contrats de concession de services sont présentés dans une catégorie distincte au sein des immobilisations corporelles, avec indication des mouvements pour l'exercice en cours et les exercices précédents.

Note 17 : Extrait des notes annexes aux états financiers

Au cours de l'exercice, la MDA a conclu un contrat de concession de services avec une société privée afin de fournir des services de transport public par autobus vers le centre-ville nouvellement aménagé, dans le but de réduire les embouteillages et de favoriser la croissance économique dans la région. La première phase du projet a débuté le 1er janvier 20X4. Le prestataire de services est chargé de fournir l'infrastructure nécessaire aux lignes de bus, qui sera construite sur une période de trois ans et mise en service par étapes.

La MDA a accordé à la société des droits exclusifs d'exploitation du service pour une durée de 25 ans, sans possibilité de renouvellement. La tarification des titres de transport est réglementée. Le prestataire de services tirera ses revenus des recettes générées par la vente des titres de transport. À l'expiration du contrat, le gouvernement conservera la propriété des infrastructures, tandis que le prestataire de services conservera les véhicules. Les actifs et passifs liés à la concession de services suivants ont été comptabilisés à la date de clôture :

Note 17 : Extrait des notes annexes aux états financiers		
	20X4 - CU	20X3 - CU
Accord de concession de service – Actifs		
Juste valeur de l'actif de concession de services telle que comptabilisée dans :		
Immobilisations corporelles	XXX	-
Amortissements cumulés à ce jour	(XX)	-
Valeur comptable nette	XXX	-
Passif au titre de la concession de services en début d'exercice	XXX	-
Produits de concession de services comptabilisés	(XX)	-
Passif lié aux concessions de services à la fin de l'exercice	XXX	-
Inclus dans les passifs exigibles à moins d'un an	XXX	-
Inclus dans les passifs exigibles à plus d'un an	XXX	-

ASSOCIATION AFRICAINE DES COMPTABLES GÉNÉRAUX (AAAG)
Plot 488a, Lake Road | Kabulonga – Lusaka, Zambie | +260 958120115
info@aaag.africa | www.aaag.africa

Follow us on Social Media



www.AAAG.AFRICA

AFRICAN ASSOCIATION OF
ACCOUNTANTS GENERAL