



**Conférence
des Nations Unies
sur le commerce
et le développement**

Distr.
GENERALE

TD/B/ITNC/AC.1/8
23 avril 1996

FRANCAIS
Original : ANGLAIS

CONSEIL DU COMMERCE ET DU DEVELOPPEMENT

Groupe de travail intergouvernemental d'experts
des normes internationales de comptabilité et
de publication

Quatorzième session

Genève, 1er juillet 1996

Point 3 de l'ordre du jour provisoire

**COMPTABILITE DES CONCESSIONS PUBLIQUES ET INFORMATIONS
A FOURNIR EN LA MATIERE**

Rapport du secrétariat de la CNUCED */

*/ Le présent rapport a été établi avec le concours de
M. Lazaro Placido Lisboa, de l'Université de São Paulo (Brésil).

Résumé

A sa douzième session, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication a examiné le rapport intitulé "Comptabilisation des subventions et concessions publiques (E/C.10/AC.3/1994/6)" et a estimé que certains aspects de la comptabilité des concessions méritaient un examen complémentaire, plus approfondi. Le présent rapport a été rédigé dans cette optique. Il porte sur la comptabilisation de divers types de concessions publiques : contrats de services, opérations de construction - exploitation - transfert (CET); concessions concernant l'utilisation ou l'exploitation de biens publics; contrats de gestion; et autres privilèges ou avantages accordés aux entreprises par les pouvoirs publics. Les principes présentés dans ce rapport peuvent être utiles aux responsables de l'élaboration de normes internationales et nationales dans le domaine de la comptabilité, car il n'existe actuellement aucune norme régissant expressément la majeure partie des transactions de ce type.

TABLE DES MATIERES

	<u>Paragraphes</u>
Introduction	1 - 4
I. PRINCIPES GENERAUX	5 - 6
II. CONTRATS DE SERVICE	7 - 19
A. Traitement comptable du droit d'exploiter des services publics	8 - 11
B. Comptabilisation des actifs utilisés dans l'exploitation d'une concession	12 - 15
C. Entretien des actifs à rendre	16
D. Comptabilisation des actifs concédés à l'expiration de l'accord de concession	17 - 18
E. Commissions dues au concédant par le concessionnaire en contrepartie de services de surveillance et d'autres prestations	19
III. OPERATIONS DE CONSTRUCTION-EXPLOITATION-TRANSFERT . . .	20 - 31
A. Coûts	21
B. Comptabilisation du revenu provenant d'une	

concession	22 - 27
C. Comptabilisation des avances	28
D. Provision pour pertes	29
E. Transfert des actifs de l'ouvrage public au concedant à l'expiration de l'accord de concession	30
F. Informations à fournir	31
IV. CONCESSIONS POUR L'UTILISATION OU L'EXPLOITATION D'ACTIFS PUBLICS	32 - 37
V. CONTRATS DE GESTION	38 - 42
A. Rémunération des prestations	40 - 41
B. Informations	42

TABLE DES MATIERES (suite)

	<u>Paragrapbes</u>
VI. AUTRES PRIVILEGES ET AVANTAGES ACCORDES PAR LES POUVOIRS PUBLICS	43 - 55
A. Licences permettant d'entreprendre certaines formes d'activité économique	44
B. Licences de fabrication et de distribution de produits dans certaines zones géographiques	45
C. Accords sans appels d'offres	46
D. Privilèges à l'exportation et à l'importation	47
E. Droits d'exploitation de ressources naturelles	48 - 50
F. Droits d'acquérir des matières premières et autres et des services à des tarifs préférentiels	51
G. Opérations de louage, y compris de terrains, d'immeubles et d'outillage	52
H. Droits d'exploiter des services tels que réseaux de télévision ou stations de radio	53
I. Avantages fiscaux	54 - 55

INTRODUCTION

1. Le présent rapport vise à fournir des orientations sur les questions de comptabilité et de publication d'informations concernant les concessions accordées par les pouvoirs publics : en effet, il n'existe à l'heure actuelle aucune norme internationale globale dans ce domaine. Dans certains pays en développement et pays en transition, les concessions occupent une place importante et sont un moyen largement utilisé pour attirer des investissements étrangers directs et des technologies. Il se peut qu'on y ait encore plus recours à l'avenir, car ces arrangements permettent à l'Etat de confier la fourniture de services publics au secteur privé, de façon à se concentrer sur les activités qui ont un rang de priorité plus élevé et/ou qui ne sont pas transférables. L'examen d'une telle question répond donc à un besoin croissant.

2. Les concessions peuvent être - et sont le plus souvent - attribuées par des administrations nationales, régionales ou municipales (ci-après dénommées le concédant) à une entreprise (ci-après dénommée le bénéficiaire ou le concessionnaire), détenue par le secteur public, sous contrôle privé ou de nature paraétatique, afin d'exploiter un service public, de réaliser des travaux d'intérêt collectif ou de tirer parti de biens publics. Elles sont généralement accordées pour une période déterminée (parfois de longue durée), pendant laquelle l'entreprise fournit le personnel de direction et autre et assume certains risques d'exploitation.

3. Les contrats de concession se répartissent en trois grandes catégories, comme suit :

a) contrats de services (également appelés contrats de sous-traitance ou d'affermage de services publics);

b) opérations de construction - exploitation - transfert (concessions de travaux publics); et

c) concessions permettant d'utiliser et/ou d'exploiter des biens publics.

En général, la concession du droit d'assurer un service public, de réaliser des travaux d'intérêt collectif ou d'utiliser des biens publics est attribuée à la suite d'un appel d'offres lancé par le concédant, où chaque candidat présente une proposition portant, entre autres, sur les conditions du contrat, les coûts estimatifs d'investissement et d'exploitation, le prix offert en contrepartie et le moyen de paiement. Ainsi, le candidat retenu exécutera l'activité en question conformément aux clauses et conditions envisagées par le concédant.

4. Les caractéristiques de chacune des trois catégories susmentionnées de contrats de concession et le traitement comptable des opérations visées par ces différentes formules sont décrits ci-après. D'autres types de transactions

entre pouvoirs publics et entreprises - qui ne sont pas à proprement parler des concessions publiques mais doivent être traitées comme telles - sont également examinées dans le présent rapport.

I. PRINCIPES GENERAUX

5. Les recettes et les dépenses afférentes à des accords de concession devraient en principe être comptabilisées sur la base de l'exercice. Avant l'attribution du contrat de concession par un organisme public, tous les frais supportés par le bénéficiaire éventuel, en particulier en vue d'obtenir ladite concession, doivent généralement être comptabilisés comme dépenses de l'exercice durant lequel ils ont été engagés. Cependant, ils peuvent faire l'objet d'un report, si le concessionnaire potentiel a de bonnes raisons de penser que le contrat lui reviendra et si les dépenses en question sont clairement et spécifiquement liées au projet envisagé.

6. Lorsque le bénéficiaire doit payer le droit d'obtenir une concession, ce paiement revêt généralement la forme d'une commission initiale. Le concessionnaire doit passer le paiement, ou l'obligation de l'effectuer ultérieurement, en immobilisation incorporelle : celle-ci sera amortie selon une formule linéaire pendant la durée de la concession ou selon une méthode proportionnelle tenant compte du revenu d'exploitation si cela permet de mieux rapprocher les charges et les produits. Lorsque l'opération nécessite le transfert d'actions de l'entreprise exploitante, ou d'une autre entreprise, en contrepartie de la valeur de la concession, le concessionnaire doit inscrire la valeur de la concession obtenue en immobilisation incorporelle soumise à amortissement, en ouvrant aux comptes de capital des actionnaires un crédit correspondant à la juste valeur des droits reçus ou des actions, en retenant celui de ces deux éléments qui peut être évalué avec le plus de précision.

II. CONTRATS DE SERVICES

7. Les arrangements de ce type font généralement l'objet d'un contrat dans lequel les pouvoirs publics attribuent à une entreprise le droit d'assurer tel ou tel service public en faisant appel à sa propre équipe de direction et en assumant les risques d'exploitation pendant une période déterminée. L'entreprise est habilitée à faire payer aux consommateurs les services rendus à des taux qui incluent une marge bénéficiaire. Les contrats de services peuvent également prévoir le versement d'un montant déterminé au concédant par le concessionnaire. Celui-ci utilise parfois des éléments d'actif appartenant au concédant, qui doivent être rendus à l'expiration du contrat en même temps que d'autres actifs éventuels détenus par le concessionnaire. Ces éléments d'actifs peuvent être, par exemple, des bâtiments construits sur des terrains publics et utilisés par le concessionnaire pendant la période visée par le contrat. Parmi les exemples les plus courants de services publics exploités par des entreprises du secteur privé et des entreprises quasi étatiques dans le cadre de concessions publiques, il convient de mentionner le gaz, l'eau,

l'énergie électrique, le téléphone, les transports publics, le ramassage des ordures ménagères et les services d'assainissement.

A. Traitement comptable du droit d'exploiter des services publics

8. Le droit d'exploiter un service public peut être octroyé soit gratuitement, soit à titre onéreux pour le concessionnaire. S'il est accordé moyennant un montant déterminé à payer d'avance, ou s'il s'accompagne de l'obligation de verser ultérieurement une commission convenue, son coût doit être comptabilisé en tant qu'actif incorporel de l'entreprise. Celui-ci sera ensuite amorti pendant la durée du contrat selon une formule linéaire ou toute autre méthode rationnelle permettant de rapprocher la dépense encourue durant l'exercice des gains découlant de l'accord.

9. Un autre type d'opération peut être envisagé, selon lequel un montant égal à l'amortissement cumulé de l'actif incorporel (coût des droits) serait versé au concédant à l'expiration de la concession, et non d'avance. Cependant, le choix du moment auquel le paiement est effectué ne doit avoir aucun effet sur la date à laquelle la dépense est inscrite dans les comptes. Si le coût en question fait l'objet de versements mensuels, le paiement doit être imputé au compte de charges de l'entreprise, à moins qu'il n'y ait un écart entre le montant du paiement et les avantages reçus.

10. L'on peut également imaginer que la contrepartie donnée aux pouvoirs publics revête la forme d'une participation au capital du concessionnaire. Tel est fréquemment le cas lorsqu'une société est constituée expressément en vue de bénéficier d'un contrat de concession. En l'occurrence, l'entreprise doit comptabiliser les droits obtenus à leur juste valeur, en tant qu'apports aux comptes de capital des actionnaires.

11. Dans d'autres cas, les droits de concession peuvent être accordés gratuitement. Indépendamment de la question de savoir si des dépenses ont été encourues, le concessionnaire doit, dans les notes accompagnant ses états financiers, faire état de l'existence de ces droits et des avantages à en attendre, ainsi que des obligations qui découlent de l'accord.

B. Comptabilisation des actifs utilisés dans l'exploitation d'une concession

12. Du point de vue de la comptabilité des concessions, l'un des aspects qui prêtent le plus à controverse tient à la formule à adopter lorsque des actifs détenus par le concédant sont transférés au concessionnaire aux fins d'exploitation. Si l'accord de concession prévoit le paiement des actifs par ce dernier, différents cas de figure sont alors envisageables :

a) Le concessionnaire peut effectuer un versement immédiat au comptant, ou convenir de régler son dû ultérieurement, auquel cas il doit faire apparaître les immobilisations et les charges, s'il y a lieu, dans les registres comptables de l'entreprise exploitante.

b) Le concessionnaire peut remettre des parts du capital de l'entreprise exploitante, ou d'une autre entreprise, en contrepartie de la valeur des actifs en exploitation cédés par les pouvoirs publics. En pareil cas, il doit inscrire aux comptes de capital des actionnaires les immobilisations et les crédits correspondant à la juste valeur des actifs reçus ou des actions cédées, selon que l'un ou l'autre de ces éléments peut être évalué avec plus de précision.

13. Autre transaction possible, les pouvoirs publics peuvent céder au concessionnaire certains actifs à exploiter, tout en conservant la propriété de ceux-ci. Ces actifs deviennent en substance des biens mis en exploitation par le concessionnaire. Ils doivent continuer de figurer dans les comptes du propriétaire (autrement dit, les pouvoirs publics) et le concessionnaire ne porte aucun élément à son actif. Cependant, si celui-ci estime que, sur le plan de l'information économique, la meilleure procédure consiste à comptabiliser le coût de l'utilisation des actifs sous la forme de déductions périodiques pour amortissement, inscrire la valeur des actifs sur ses registres est également une formule acceptable. L'amortissement doit être calculé de la même façon que pour les autres immobilisations du concessionnaire ou en fonction de l'échéance du contrat, la période la plus courte devant être retenue. Par ailleurs, il faudrait également faire apparaître un revenu différé, d'un montant égal à la valeur des actifs, le crédit comptabilisé d'avance étant amorti de la même façon que ces actifs. Les raisons qui justifient l'emploi d'une telle méthode sont les suivantes :

a) Les actifs étant une source de revenu pour le concessionnaire, et non pour le concédant, ils doivent donc figurer dans les registres du concessionnaire. Les pouvoirs publics peuvent, au titre de l'accord de concession, percevoir un revenu correspondant aux charges d'amortissement. Mais le fait de maintenir les actifs sur les comptes du concédant ne correspond pas à la réalité économique de l'accord de concession;

b) Le concessionnaire exerce un contrôle sur les actifs faisant l'objet de la concession et en a l'usufruit, comme dans un bail financier : ce contrôle doit donc apparaître dans ses registres comptables;

c) Les accords de concession ont généralement une longue durée d'application et les actifs risquent de n'avoir aucune valeur pour le concédant à la fin de la période de concession.

14. Dans les notes explicatives accompagnant les états financiers, le concessionnaire doit, outre les renseignements d'ordre général mentionnés ci-dessus, fournir des indications sur les actifs utilisés, leur valeur comptable et leur durée utile probable. Le contrat peut également comprendre une disposition selon laquelle les actifs doivent être rendus au concédant si le concessionnaire devient insolvable, ou dans d'autres cas éventuels précisés dans le contrat de concession. Si tel est le cas, le concessionnaire doit aussi en faire état.

15. Le troisième type d'opération possible consiste en une cession des actifs au concessionnaire sans frais. En pareil cas, les actifs doivent être considérés comme une donation au bénéficiaire et déclarés à leur juste valeur. Concernant le traitement le plus courant des donations publiques, le concessionnaire inscrit dans ses registres les actifs reçus, à leur juste valeur, ainsi qu'un compte de produit comptabilisé d'avance, qui sera ensuite amorti à mesure que les actifs perdent de leur valeur. Cependant, il est permis dans certains pays de faire apparaître les donations sur un compte spécial de la section consacrée aux fonds propres, sous le titre "Excédent constitué par voie de donation", ou sous toute autre rubrique similaire. Une description de la procédure comptable suivie doit figurer dans les notes se rapportant aux états financiers.

C. Entretien des actifs à rendre

16. Pour pouvoir rendre les actifs utilisés au titre d'une concession dans un état qui soit acceptable pour le concédant conformément à l'accord de concession, ou en vue de tirer parti de façon optimale des actifs faisant l'objet de la concession, le concessionnaire peut à un moment ou à un autre se trouver dans l'obligation de les rénover ou de les réparer. De tels travaux peuvent nécessiter d'importantes dépenses (matériaux, pièces détachées, main-d'oeuvre, etc.), qui pèseront sur les résultats financiers de l'entreprise exploitante, surtout si les actifs sont hors d'état de fonctionner pendant une longue période et ne peuvent plus procurer de revenus dans l'intervalle. Le concessionnaire doit faire apparaître pour l'exercice en cours des provisions pour grosses réparations avant de réaliser celles-ci. Le montant des dépenses encourues sera ensuite déduit des provisions lorsque les travaux de rénovation ou de réparation auront été effectués. Cette méthode permet de rapprocher de façon adéquate les produits et les charges de l'exercice comptable en répartissant les coûts de rénovation et de réfection des actifs tout au long de la période où ils sont utilisés. Cela donne une estimation plus exacte du revenu net de chaque exercice.

D. Comptabilisation des actifs concédés à l'expiration de l'accord de concession

17. Si le concessionnaire a un titre de propriété sur les actifs exploités dans le cadre de l'entreprise mais ne peut les conserver pour les utiliser dans d'autres activités (soit qu'il doive les rendre au concédant, soit qu'ils aient une affectation spéciale ou ne présentent aucun autre intérêt commercial pour lui), il devra alors passer leur valeur comptable nette par pertes et profits. Les aménagements de terrains publics fournis au titre d'un accord de concession entrent dans cette catégorie. Si le concessionnaire a calculé ses dépenses d'exploitation avec suffisamment de précision, la valeur comptable nette des actifs doit alors être nulle à ce stade : il faut en effet que la valeur comptable soit égale à la valeur résiduelle - qui, en l'occurrence, est nulle - et que l'actif ait été entièrement amorti pendant la durée du contrat. Par conséquent, la valeur comptable nette sera différente de zéro uniquement

si la dépréciation et l'amortissement ont été mal calculés, ou si le contrat de concession est résilié de manière anticipée.

18. S'il est prévu de payer au concessionnaire les actifs rendus au concédant ou cédés à une autre entreprise bénéficiant d'une nouvelle concession d'exploitation, le montant peut correspondre à une valeur spécifiée, à la juste valeur des actifs (cas le plus fréquent) ou à leur valeur comptable nette. Toute différence entre le montant à verser et la valeur comptable nette des actifs à transférer doit être passée en gain ou perte de l'exercice comptable approprié. Les pertes doivent apparaître sur l'exercice où elles peuvent être raisonnablement quantifiées. Cependant, il ne faut pas faire état des gains tant qu'il n'est pas certain qu'ils seront effectivement réalisés.

E. Commissions dues au concédant par le concessionnaire en contrepartie de services de surveillance et d'autres prestations

19. Si le concessionnaire est tenu par contrat de payer au concédant des prestations telles que la surveillance, le suivi et le contrôle de la qualité des services publics, les commissions correspondantes doivent, au moment où elles sont versées, être passées en dépenses d'exploitation normales de l'entreprise chargée de la concession.

III. OPERATIONS DE CONSTRUCTION-EXPLOITATION-TRANSFERT

20. Les contrats de construction-exploitation-transfert (couramment désignés sous le sigle "CET") confèrent au concessionnaire le droit de construire ou d'acheter tel ou tel ouvrage public, puis de l'exploiter. Les opérations de CET font généralement l'objet d'un contrat à long terme prévoyant l'exécution de projets d'infrastructure - tels que routes, voies ferrées, ponts, viaducs, barrages, aéroports, tunnels, etc. - qui prennent des années pour être menés à bien. L'Etat recourt le plus souvent à des contrats de ce type pour financer la construction d'ouvrages d'intérêt collectif. Le concessionnaire reçoit du concédant le droit d'exécuter le projet moyennant une rémunération appropriée. Celle-ci comprend en principe le règlement des dépenses de construction supportées par le concessionnaire et une marge bénéficiaire. Le concessionnaire est parfois autorisé à exploiter l'ouvrage, une fois celui-ci achevé, afin de dégager des recettes. Le revenu d'exploitation lui permet de récupérer le montant des coûts de construction et des dépenses d'exploitation et d'entretien, et de dégager une marge bénéficiaire. Il peut aussi, en principe, recouvrer tout montant versé aux pouvoirs publics en contrepartie des droits de concession. A l'expiration de la concession, les actifs acquis au titre du projet et les droits d'exploitation sont transférés au concédant.

A. Coûts

21. Les dépenses engagées pour la construction d'un ouvrage public peuvent comprendre les éléments suivants :

a) matériaux employés dans la réalisation du projet, amortissement des actifs fixes utilisés dans les travaux, etc;

b) coûts de main-d'oeuvre directement liés à l'exécution du contrat (main-d'oeuvre employée sur le chantier, y compris les agents de maîtrise);

c) frais indirects tels que l'assurance, l'assistance technique et les coûts indirects de construction;

d) frais généraux (frais de gestion, frais financiers, etc.).

B. Comptabilisation du revenu provenant d'une concession

22. Les recettes d'exploitation provenant d'un contrat de CET doivent être comptabilisées dès lors qu'il devient possible de dégager un revenu grâce à la fourniture de services, généralement à des tiers, et que les coûts et dépenses connexes ont été engagés ou peuvent être calculés. Dans le cas contraire, les paiements reçus de sources publiques et autres doivent être reportés en tant que passif (produit comptabilisé d'avance ou recettes non encaissées) : les revenus ne doivent pas être constatés dans les comptes de résultats de l'exercice.

23. Lorsque le concessionnaire a le droit de retirer un bénéfice de l'exploitation d'un ouvrage public une fois celui-ci construit, les dépenses consacrées à la construction doivent être imputées aux comptes d'immobilisations : par exemple, la construction d'une route dans le cas où les recettes proviennent du droit de prélever un péage. Dans une des plus vastes opérations de CET de l'histoire, les concessionnaires responsables de la construction du tunnel qui relie le Royaume-Uni à la France ont reçu le droit d'exploiter le tunnel jusqu'à l'an 2041 pour rentrer dans leurs frais avant de devoir le rétrocéder aux concédants des droits d'exploitation.

24. Le revenu perçu au titre de la construction d'un ouvrage public doit être comptabilisé selon la méthode dite du "pourcentage d'achèvement" applicable aux projets de construction, si le montant des recettes peut être calculé avec suffisamment de précision pendant la période des travaux. A défaut, s'il est difficile d'estimer correctement le montant en question, le concessionnaire peut appliquer la méthode de l'"ouvrage achevé" : les recettes engendrées par la construction seront alors comptabilisées à l'achèvement du chantier, une fois les travaux menés à bien à la satisfaction des pouvoirs publics. Il s'agit dans les deux cas d'une comptabilisation sur la base de l'exercice : autrement dit, les revenus apparaissent dans les comptes lorsqu'ils sont encaissés selon les principes ci-dessus, indépendamment de la date à laquelle leur montant est facturé aux pouvoirs publics aux fins de trésorerie - qu'il s'agisse de versements par tranches ou d'un règlement effectué à l'achèvement du projet.

25. Pour rapprocher de manière adéquate les charges et les recettes, toutes les dépenses afférentes à la mise en chantier et aux travaux de construction

proprement dits doivent être portées en immobilisations dans les comptes d'actifs du concessionnaire lorsqu'elles sont engagées (c'est-à-dire lorsque celui-ci les a réglées ou a pris l'engagement d'effectuer ultérieurement un règlement). Leur montant sera ensuite transféré au compte de résultats de l'exercice au cours duquel les recettes connexes sont encaissées. Si cette méthode de comptabilité n'est pas appliquée, les comptes de résultats des différents exercices de la période d'exploitation de la concession risquent de faire apparaître uniquement les dépenses engagées (c'est-à-dire des pertes), tandis que l'exercice au cours duquel des entrées de fonds sont enregistrées fera ressortir des recettes qui n'ont peut-être pas été encaissées exclusivement durant ledit exercice. Bien entendu, si tous les travaux de construction sont achevés et les recettes encaissées au cours du même exercice comptable, il n'y aura pas infraction au principe généralement admis du rapprochement des charges et des produits.

26. Si, pour la comptabilité des travaux de construction, l'on applique la méthode dite du "pourcentage d'achèvement", deux critères peuvent être retenus pour estimer les revenus perçus au cours d'exercices comptables :

a) dépenses supportées durant l'année en pourcentage du coût estimatif total du projet; et

b) revenus constatés au regard d'un rapport technique sur le niveau d'avancement du projet.

Selon la formule b), le pourcentage correspondant au niveau d'avancement du projet doit être appliqué au montant des recettes totales prévues dans l'accord de concession. En outre, les dépenses connexes de la phase préalable à la mise en chantier et de construction doivent être imputées au compte de résultats du même exercice comptable, indépendamment de la question de savoir si elles ont été réglées au comptant. Cependant, pour les ouvrages publics complexes et de grande envergure, notamment ceux qui comprennent des sous-projets de durée variable, il peut être difficile d'appliquer un pourcentage unique d'achèvement pour l'ensemble du projet. En pareil cas, la meilleure méthode à employer est de calculer le rapport des dépenses engagées pendant l'exercice au coût total du chantier et d'appliquer ce ratio au total des recettes convenues pour la phase de construction.

27. L'emploi de l'une ou l'autre de ces deux méthodes permet de répartir les produits sur les exercices au cours desquels les travaux sont exécutés, ou les dépenses engagées, et de procéder en fin de compte à une évaluation économique plus précise du revenu net de chaque exercice ou période comptable intérimaire que si tous les produits et charges étaient comptabilisés à l'achèvement du contrat.

C. Comptabilisation des avances

28. Les avances reçues au titre de services à exécuter par la suite doivent être inscrites au passif, car ces paiements représentent une obligation

contractée par l'entreprise d'assurer des prestations à une date ultérieure. Si, pour une raison ou pour une autre, les services en question ne peuvent pas être fournis, les avances devront en principe être remboursées. Les avances qui dépassent le montant des revenus perçus au cours de l'exercice doivent continuer de figurer dans la partie "passif" des comptes jusqu'à ce que les services aient été rendus ou les avances remboursées.

D. Provision pour pertes

29. Lorsque le concessionnaire subit une perte au titre d'un contrat, tant du fait de la construction que de l'exploitation du projet, il doit immédiatement la porter en dépense de l'exercice en cours.

E. Transfert des actifs de l'ouvrage public au concédant à l'expiration de l'accord de concession

30. Lorsque l'accord stipule que la remise des actifs aux pouvoirs publics ne s'accompagne, à l'expiration du contrat, d'aucun remboursement - total ou partiel - au profit du concessionnaire, le dédommagement de celui-ci réside dans les recettes provenant de l'exploitation de la concession. En l'occurrence, les actifs devront être amortis à concurrence de leur valeur vénale - s'ils en ont une - à la conclusion du contrat. En général, la valeur comptable nette lors de la cession est égale au montant des sommes récupérées, car le taux d'amortissement doit tenir compte de la valeur résiduelle des actifs de la concession. Toute différence par rapport aux résultats affichés doit, une fois déterminée, être passée en gain ou perte ressortant de la révision des chiffres de l'exercice. Si le contrat prévoit que l'actif doit être cédé à sa juste valeur, toute différence entre ce montant et la valeur comptable nette est portée au compte de résultats.

F. Informations à fournir

31. Outre les renseignements ci-dessus, les notes annexées aux états financiers des concessions portant sur la construction d'un ouvrage public doivent faire état de la valeur totale des actifs, du niveau d'avancement des travaux à la date du bilan et de la méthode adoptée pour constater les produits.

IV. CONCESSIONS POUR L'UTILISATION OU L'EXPLOITATION D'ACTIFS PUBLICS

32. Une concession accordée pour utiliser et/ou exploiter des biens domaniaux (généralement immobilisations) l'est en principe à une fin précise et pour une durée déterminée. Le concessionnaire peut verser au concédant une redevance pour l'utilisation des biens. Il a d'ordinaire la jouissance temporaire du bien et devrait assumer la totalité des frais et charges, ainsi que les risques découlant de l'usage des biens ou de l'exercice de l'activité à laquelle la concession a trait. Les concessions octroyées pour l'utilisation de bâtiments situés à proximité du réseau routier public tels que postes de distribution d'essence, restaurants, casse-croûte, etc., en sont des exemples.

33. Les éléments d'actif, demeurant propriété du concédant, devraient continuer à figurer dans sa comptabilité en tant qu'immobilisations, en même temps que l'amortissement correspondant. Une concession autorisant l'utilisation des éléments d'actif est semblable à un contrat d'exploitation qui spécifie que l'enregistrement des immobilisations dans les comptes du concédant est une procédure normale. Il se peut toutefois que la durée de la concession soit identique ou supérieure à la durée utile, économique et/ou physique du bien, auquel cas le concessionnaire pourrait comptabiliser le bien et les dotations aux amortissements comme s'il s'agissait d'un contrat de financement.

34. Si le concessionnaire apporte aux éléments d'actif concédés des améliorations qui ne sont pas susceptibles de remboursement par le concédant et qui ont pour effet de prolonger la durée utile de ces éléments, les charges devraient être classées comme "améliorations apportées à la propriété de tierces parties" et enregistrées avec les autres comptes d'immobilisations. Les montants en cause devraient être amortis pendant la durée qui reste à courir du contrat de concession ou de la durée utile des éléments d'actif, selon celle qui est la plus courte.

35. Si le contrat de concession exige des versements périodiques pour l'usage des éléments d'actif, ces versements devraient être comptabilisés convenablement et de façon proportionnelle en tant que dépenses d'exploitation durant l'exercice considéré, de façon à rapprocher les charges et les avantages (produits) de l'exploitation. Si le versement est effectué dans sa totalité en début de contrat, il devrait être comptabilisé comme immobilisation ou charge acquittée d'avance, et amorti pendant toute la durée de la concession. Dans le cas où le concessionnaire a enregistré les éléments d'actif comme s'il s'agissait d'un contrat de financement, le passif imputé serait périodiquement réduit par les sommes versées au concédant. Si le bien est utilisé à titre gratuit, le concessionnaire porterait uniquement le bénéfice dans les notes annexées aux états financiers de l'entreprise.

36. Généralement, les concessionnaires sont tenus par convention de rendre à l'Etat le bien domanial dont ils ont eu l'usage en bon état, compte tenu de l'usure et de la détérioration normales. Le concessionnaire doit donc systématiquement réparer et entretenir les bâtiments et autres actifs durables. Il devrait constituer des provisions pendant les périodes d'utilisation en cours en vue de dépenses de grande envergure pour les réparations et travaux de maintenance qui pourraient devenir nécessaires par la suite.

37. A l'instar des renseignements dont il est question dans la section précédente de ce rapport, les termes de la convention, les caractéristiques du bien ou d'autres éléments d'actif, la durée du contrat, le terme restant à courir, les obligations du concessionnaire et toute restriction mise à l'usage des éléments d'actif devraient être indiqués.

V. CONTRATS DE GESTION

38. Aux termes d'un contrat de gestion, un concédant tel qu'un Etat attribue l'exercice d'une activité commerciale à un concessionnaire, généralement dénommé "gestionnaire" de l'activité. L'objet d'un contrat de gestion est de déléguer à une partie la prestation d'un service public au nom de l'Etat, lequel demeure réputé fournir le service public.

39. Le concédant est généralement responsable de toutes les charges requises pour l'exercice d'une activité, y compris l'achat de matériaux et autres biens appropriés, ainsi que de toutes dépenses de fonctionnement ou autres. La tâche du gestionnaire consiste à exécuter le projet à travers la planification, la surveillance, l'activité de consultation et le contrôle des travaux ou services techniques.

A. Rémunération des prestations

40. Beaucoup de contrats de concession portent sur un certain nombre d'années et, dans certains cas, le règlement (redevance) peut être fixé au départ ou couvrir les dépenses réelles (contrat généralement dénommé "frais en plus"). Les redevances peuvent être spécifiées dans l'accord à titre forfaitaire ou correspondre à un pourcentage des dépenses effectuées. Si le produit est forfaitaire, il devrait être englobé dans le compte de résultat de l'exercice en cours comme dans le cas des contrats de construction à long terme, c'est-à-dire :

- a) selon la comptabilité du pourcentage d'achèvement;
- b) en pourcentage des dépenses réelles;
- c) une fois toutes les obligations contractuelles remplies.

Ainsi qu'il est expliqué dans une précédente section de ce rapport, la première et la deuxième méthode sont privilégiées.

41. Si la rémunération s'entend "frais en plus", la méthode comptable est simplifiée puisque les produits sont en corrélation directe avec les coûts comptabilisés.

B. Informations

42. Le gestionnaire devrait déclarer, dans les notes annexées à ses états financiers, l'existence du contrat de gestion, ses conditions et obligations, y compris la valeur totale du contrat et la méthode suivie pour le comptabiliser.

VI. AUTRES PRIVILEGES ET AVANTAGES ACCORDES PAR LES POUVOIRS PUBLICS

43. Dans cette section sont examinés divers privilèges et avantages que les pouvoirs publics peuvent accorder à des concessionnaires. Les méthodes

et informations comptables, lorsqu'elles diffèrent des postes ci-dessus, sont succinctement décrites.

A. Licences permettant d'entreprendre certaines formes d'activité économique

44. Une licence est une autorisation d'exercer une activité économique. Elle diffère d'une concession en ce sens que les contrats de concession ont trait à des éléments d'actifs et services devant être utilisés à des fins d'intérêt public, alors qu'une licence est un moyen par lequel les pouvoirs publics peuvent surveiller le démarrage et l'exercice d'une activité économique tout en assurant la sécurité, la santé, la sûreté et la protection environnementale des citoyens. Le titulaire de licence devrait indiquer, dans les notes annexées aux états financiers, la durée de la licence accordée, les conditions à remplir et les difficultés qu'il pourrait avoir ou qu'il a eues à les respecter, avec les conséquences qui en ont résulté.

B. Licences de fabrication et de distribution de produits dans certaines zones géographiques

45. L'octroi d'une licence n'a pas en soi d'incidence spéciale du point de vue de la comptabilité et de l'enregistrement. Les charges sont généralement de caractère périodique et en principe relativement faibles et elles ne demandent pas à être comptabilisées d'avance.

C. Accords sans appel d'offres

46. Il y a des cas où les pouvoirs publics peuvent acheter des éléments d'actif ou louer des services sans lancer d'appel d'offres, par exemple : la valeur de l'opération est insignifiante; il s'agit d'un achat d'urgence; un fournisseur déterminé a atteint un niveau de spécialisation incontestable; ou encore les biens ou services à fournir font l'objet d'un monopole. Pour l'entreprise choisie, l'opération constitue une transaction commerciale normale. Si des rabais ou des arrangements de prix spéciaux sont prévus, l'avantage consenti aux pouvoirs publics devrait être comptabilisé comme diminution du produit brut normal dans le compte de résultat de l'exercice. Si l'opération est importante pour l'entreprise, le fait devrait être dûment enregistré dans les notes annexées aux états financiers.

D. Privilèges à l'exportation et à l'importation

47. Une entreprise qui bénéficie de privilèges à l'importation ou à l'exportation devrait déclarer les opérations conformément aux termes des droits accordés dans le compte de résultat de l'exercice. Ces opérations peuvent être une forme d'aide indirecte de l'Etat et il est difficile de quantifier l'avantage en termes monétaires parce que les ventes totales ne varient pas forcément en proportion du tarif douanier à l'importation ou à l'exportation. Si cette forme d'aide a une incidence importante sur les états

financiers de l'entreprise, celle-ci doit en indiquer l'existence et les caractéristiques, en particulier la durée.

E. Droits d'exploitation de ressources naturelles

48. L'octroi du droit d'exploiter des ressources naturelles est parfois précédé d'études de faisabilité. Les études donnent généralement une estimation du volume des ressources existantes, des quantités susceptibles d'être extraites, des recettes escomptées et des coûts d'exécution du projet. La totalité des dépenses découlant de la prospection et de l'octroi du permis devrait être portée au compte de résultat au moment où elles sont effectuées ou, s'il y a une forte probabilité de réussite, les coûts et dépenses de la phase antérieure à l'extraction peuvent être comptabilisés d'avance pour être rapprochés du montant des ventes réalisées pendant des exercices ultérieurs. En l'absence de cette probabilité, toutes ces charges devraient apparaître dans le compte de résultat de l'exercice en cours.

49. Si un projet devient opérationnel, l'entreprise devrait enregistrer périodiquement les frais qui ont été capitalisés pour commencer à évacuer la production. Le pourcentage de l'amortissement dans les dépenses réelles est normalement calculé d'après le volume de la production de l'exercice en cours par rapport aux réserves estimatives totales de ressources au début de l'exercice. Selon une autre méthode comptable, ce pourcentage peut être exprimé en fonction du délai pendant lequel le titulaire du permis a le droit d'exploiter les ressources. Si l'Etat reçoit en nature une partie de la production, tous les frais engagés par l'entreprise pour l'extraction ou la production de la part de l'Etat devraient être passés au débit de compte de résultat de l'entreprise pour l'exercice.

50. L'entreprise devrait déclarer, dans des notes explicatives, les dimensions et l'état d'avancement du projet, ainsi que le volume des réserves existantes selon les prospections les plus récentes, déduction faite des quantités ultérieurement produites, évacuées ou extraites des gîtes.

F. Droits d'acquérir des matières premières et autres
et des services à des tarifs préférentiels

51. C'est là une autre forme d'aide indirecte de l'Etat. Aucune comptabilisation spéciale n'est requise pour enregistrer les bénéfices réalisés, sauf si des dépenses ont été effectuées. L'entreprise devrait déclarer, dans des notes explicatives, l'existence et la nature des bénéfices, la durée de l'accord et l'importance des bénéfices pour les résultats financiers de l'exercice comptable.

G. Opérations de louage, y compris de terrains, d'immeubles
et d'outillage

52. Les baux conclus entre l'Etat et une entreprise privée représentent en principe un droit d'exploitation d'un bien public. Le locataire du bien

devrait donc indiquer les frais de location dans le compte de résultat de l'exercice. L'entreprise devrait déclarer, dans les notes annexées aux états financiers, l'existence du bail, les éléments d'actif en cause, leur valeur et les obligations financières qui en résultent, ainsi que la durée du bail.

H. Droits d'exploiter des services tels que réseaux de télévision ou stations de radio

53. Les droits d'exploiter des services publics tels que des réseaux de télévision et des stations de radio sont souvent susceptibles d'annulation par l'Etat si l'entreprise ne se conforme pas à certaines règles précises de fonctionnement. Le coût des droits d'exploitation peut être passé au débit du compte de résultat ou capitalisé sous forme d'éléments d'actif, s'il est notablement élevé, pendant l'exercice comptable dans lequel il se situe. Toutes les autres dépenses ont généralement trait aux prestations effectives et constituent par conséquent des dépenses de fonctionnement de l'exercice considéré. Toutes les dépenses relatives aux biens et à l'équipement nécessaires pour faire fonctionner des entreprises de cette nature sont capitalisées et amorties de la même manière que pour d'autres opérations. Si l'Etat perçoit une redevance périodique pour la licence, le montant devrait apparaître au compte de résultat de l'exercice. L'entreprise qui détient les droits d'exploitation devrait indiquer le genre de services pour lesquels elle a obtenu la licence et pour quelle durée.

I. Avantages fiscaux

54. Les avantages fiscaux représentent une forme d'aide de l'Etat et apportent un soutien économique à une entreprise qui a rempli certains critères. Ces avantages peuvent être temporaires ou permanents. Ils ont parfois pour but de stimuler l'économie nationale, régionale ou locale au moyen d'investissements ou d'encourager un appui financier accru aux activités de recherche-développement. Ils ne peuvent normalement être obtenus qu'une fois remplies certaines conditions et exigences fixées par l'Etat. Les avantages fiscaux les plus fréquents sont les suivants :

- a) les exonérations fiscales qui suppriment certaines obligations fiscales;
- b) les réductions du taux d'imposition qui représentent une diminution proportionnelle des montants calculés pour versement;
- c) les crédits d'impôt qui représentent une réduction par rapport à un assujettissement fiscal connu;
- d) le remboursement d'impôts, c'est-à-dire d'impôts déjà payés par le bénéficiaire, à condition que l'entreprise ait satisfait à certaines obligations, conditions et prescriptions; il s'agit par exemple de la pratique dite de la ristourne de droits de douane à l'importation de biens qui seront ultérieurement inclus dans d'autres biens destinés à l'exportation;

e) les déductions normales pour certaines dépenses capitalisées, telles que la dépréciation accélérée d'immobilisations par rapport aux taux normaux qui correspondent à l'usage économique ou à la vie utile des actifs; et

f) les trêves fiscales, qui sont des exonérations d'impôts pour une durée déterminée.

55. Les notes annexées aux états financiers devraient indiquer l'existence des avantages fiscaux obtenus, les raisons pour lesquelles ils ont été accordés, leur montant et leur durée probable.

BIBLIOGRAPHIE

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *AICPA Professional Standards* (Chicago : Commerce Clearing House Inc., 1991).

Commission des concessions, *Rapport sur les orientations en matière de comptabilité des entreprises concessionnaires */*, 1994.

Financial Accounting Standards Board (FASB), *Accounting Standards* (Homewood : Irwin, 1992/93).

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (FIIPECAFI), et Arthur Andersen, *Normas e Práticas Contábeis no Brasil* (traduction non officielle : "Normes et pratiques comptables au Brésil") **/ (Atlas, São Paulo, 1994).

Hendriksen, Eldon S., and BREDA, Michael S. Van, *Accounting Theory*, (Homewood : Irwin, 1992).

Iudícibus, Sérgio de, *Teoria de Contabilidade* (traduction non officielle : "Théorie de la comptabilité") **/ (Atlas, São Paulo, 1994).

Iudícibus, Sérgio de, Martins, Eliseu et Gelbcke, Ernesto R. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* (traduction non officielle : "Manuel de comptabilité des sociétés par actions") **/, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (FIIPECAFI) (Atlas, São Paulo, 1995).

Meirelles, Hely Lopes, *Direito Administrativo Brasileiro* (traduction non officielle : "Droit administratif brésilien") **/ (Malheiros Editores, 1992).

*/ Français seulement.

**/ Portugais seulement.