DUCROZET RYAN

N° de candidat 02029270179

Soutenance Mémoire

DSCG UE 7 – Mémoire professionnel

Session 2021

Le changement de méthode comptable au sein d'une concession de service public

Stage effectué chez :

KPMG Montpellier

251 rue Euclide, Parc Eureka, 34000 MONTPELLIER

KPMG Entreprises
Languedoc-Cévennes
Parc EUREKA 251 rue Euclide
CS 79516
34960 Montpellier Cedex 2
France

Téléphone : +33 (0)4 67 99 14 00
Télécopie : +33 (0)4 67 99 14 10
Site internet : www.kpmg.fr

Attestation de stage

Nous soussignés, KPMG Entreprises département de KPMG SA 251 rue Euclide – Parc Eureka - CS 79516 – 34960 MONTPELLIER CEDEX 2, représentée par Monsieur Loïc Duffault, directeur associé, certifions par la présente que Monsieur Ryan Ducrozet, demeurant au 271 rue Germaine Tillion à Montpellier, a effectué un stage au sein de notre cabinet du 18/01/2021 au 30/07/2021 en qualité de comptable stagiaire.

Cette attestation est délivrée à l'intéressé pour servir et valoir ce que de droit.

Fait à Montpellier, le 30 juillet 2021

Loïc Duffault
Associé

KPMG S.A.,
société française membre du réseau KPMG
constitué de cabinets indépendants adhérents de
KPMG International Limited, une société de droit anglais
(« private company limited by guarantee »).

Société anonyme d'expertise
comptable et de commissariat
aux comptes à directoire et
conseil de surveillance.
Inscrite au Tableau de l'Ordre
à Paris sous le n° 14-30080101
et à la Compagnie Régionale
des Commissaires aux Comptes
de Versailles et du Centre

Siège social :
KPMG S.A.
Tour Eqho
2 avenue Gambetta
92066 Paris la Défense Cedex
Capital : 5 497 100 €.
Code APE 6920Z
775 726 417 R.C.S. Nanterre
TVA Union Européenne
FR 77 775 726 417

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

DSCG

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

DIPLÔME SUPÉRIEUR DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION
Épreuve N°7 MÉMOIRE
DEMANDE D'AGRÉMENT DU SUJET DE MÉMOIRE

SESSION 2021

Cette fiche d'agrément doit être utilisée par tous les candidats inscrits à L'UE 7 du DSCG. La matrice téléchargeable à l'adresse www.siec.education.fr ; rubrique **mes outils**, onglet **docuthèque**, catégorie **inscription**, dossier **documents UE7 DSCG** et/ou sur le site du rectorat gestionnaire doit être enregistrée sur le PC du candidat avant d'être renseignée. Le candidat complétera le formulaire avec la dernière version gratuite Adobe Acrobat READER DC.

Attention : « Le candidat qui souhaite confier l'étude de sa demande d'agrément à son service gestionnaire doit lui faire parvenir ladite fiche **au plus tard le 14 avril 2021 avant minuit**. »
Les adresses emails des académies sont indiquées en dernière page de ce document.

CANDIDAT
Nom : DUCROZET
Prénom : RYAN
Académie : ACADEMIE DE MONTPELLIER
Adresse : 1 BIS RUE DU COMMERCE MONTPELLIER 34000
Adresse e-mail : ryanducrozet@yahoo.fr

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

CANDIDAT		
Nom : DUCROZET	**Prénom :** RYAN	**Académie :** MONTPELLIER

SUJET[1] DU MÉMOIRE	
TITRE	*(Titre + brève explication - 5 lignes maximum)* Le changement de méthode comptable au sein d'une concession de service public
MOTS CLÉS	*(5 maximum)* changement de méthode comptable concession de service public
CHAMP DISCIPLINAIRE	***(à cocher, maximum 2)*** ☐ Audit ☒ Comptabilité ☐ Contrôle de gestion ☐ Développement durable / Responsabilité ☐ sociale des entreprises ☐ Droit des affaires ☒ Droit fiscal ☐ Finance ☐ Gestion de projet / Organisation ☐ Gestion des ressources humaines ☐ Gouvernance ☐ Marketing des cabinets ☐ Stratégie ☐ Système d'information
PROBLÉMATIQUE	*(5 lignes maximum)* Dans quelles mesures le renouvellement d'une concession de service public justifie un changement de méthode comptable et quelles sont les conséquences sur la présentation des comptes ?

[1] *Le sujet doit être en rapport direct avec l'expérience personnelle et professionnelle (missions effectuées par le candidat) et la formation théorique découlant du programme du DSCG.*

SIEC – maison des examens
7 rue Ernest Renan
94749 ARCUEIL CEDEX
Tél : 01 49 12 23 00
www.siec.education.fr

IMPRIM'VERT®
afaq ISO 9001

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

CANDIDAT		
Nom : DUCROZET	**Prénom :** RYAN	**Académie :** MONTPELLIER

MÉTHODOLOGIE	*(Exposez en 5 lignes maximum votre démarche d'ensemble.)* Confronté à un dossier de concession de service public (CSP) possédant cette problématique, j'ai étudié les normes et la réglementation en vigueur sur les changements de méthode comptable et les spécificités juridiques, comptables et fiscales des CSP. J'ai analysé les raisons d'un changement de méthode comptable et les impacts spécifiques sur la présentation des comptes d'une CSP. La conclusion m'a permis d'affirmer ou d'infirmer les hypothèses de départ.
BIBLIOGRAPHIE	*(5 références bibliographiques majeures avec présentation en 5 lignes pour chaque référence de l'intérêt par rapport au sujet ou à la problématique.)*[2] - EL BITAR A. (2006), Approche d'audit au sein d'une concession de service public : illustration à un service de distribution d'électricité, d'eau et d'assainissement, Mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert comptable, France. --> Mémoire d'expertise comptable exposant les principaux points comptables et fiscaux d'une concession de service public. Source pertinente dans la compréhension et la recherche complémentaire d'information ou de source au travers de sa propre bibliographie. - Article R1410-1 à R1410-3 du Code général des collectivités territoriales - Article L1112-1 à L1122-1 du Code de la commande publique - Article L3000-1 à L3428-1 du Code de la commande publique - Article R3111-1 à D3381-5 du Code de la commande publique --> Sources indispensables afin d'exposer le cadre juridique des concessions de services public. - Règlement n°2018-01du 20 avril 2018 (J.O. 20 avril 2018) --> Texte exposant la réglementation applicable concernant le changement de méthode comptable. - CNC, Commission Concession, rapport 1991, Bulletin du Conseil national de la comptabilité n° 86, 1er trimestre 1991. - SCHEVIN P. (juin 2011),Contrats de concession de service public : la comptabilisation chez le concessionnaire et chez le concédant, Revue française de comptabilité, n°444, 22-26 --> Rapport présentant les normes comptables des concessions de service public, ainsi qu'un périodique qui synthétise et actualise la comptabilisation spécifique des concessions de service public.

[2]Les références bibliographiques peuvent être composées d'articles, d'ouvrages, de sites Internet (la référence doit être très précise et facilement repérable), de références juridiques (lois, décrets…). Si les données sont disponibles uniquement sur Internet, l'adresse du site internet doit être suffisamment précise pour pouvoir retrouver la source citée. Indiquez la date de consultation du site.
Attention à bien respecter les normes de présentation de la bibliographie qui sont disponibles sur notre site internet : www.siec.education.fr ; rubrique mes outils, onglet docuthèque, catégorie inscription, dossier documents UE7 DSCG.

SIEC – maison des examens
7 rue Ernest Renan
94749 ARCUEIL CEDEX
Tél : 01 49 12 23 00
www.siec.education.fr

IMPRIM'VERT
afaq ISO 9001 Qualité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

CANDIDAT		
Nom : DUCROZET	**Prénom :** RYAN	**Académie :** MONTPELLIER

PLAN DÉTAILLÉ DU THÈME D'ÉTUDE[3]

(Chaque partie sera présentée en une phrase ou deux et déclinée sur trois niveaux.)

I. Les étapes préparatoires au changement de méthode comptable d'une concession de service public

La mise en place d'un changement de méthode comptable requiert une préparation minutieuse et une vision précise du cadre juridique et comptable dans lequel évolue l'entité.
Cet état des lieux est une étape nécessaire dans le processus de changement de méthode comptable. Cela permettra de mettre en évidence les évolutions intervenant dans l'environnement de l'entité et nécessitant un changement de méthode.

A. Qu'est-ce qu'une concession de service public ?

Nous définirons précisément dans cette partie les concessions de service public ainsi que leurs spécificités. Nous exposerons ensuite les domaines d'activité dans lesquels les concessions de service public évoluent et leur place dans l'économie française.

1. Les contrats de concession de service public
2. Les concessions de service public dans l'économie nationale

B. La prise de connaissance de la concession de service public avant le changement de méthode comptable

Dans cette partie nous présenterons les cadres juridiques et comptables régissant les concessions de service public puis nous préciserons en parallèle les obligations juridiques et méthodes comptables en place dans l'entité servant dans notre recherche avant le changement de méthode.

1. Le cadre juridique et réglementaire applicable aux concessions de service public
2. Les normes et méthodes comptables encadrant les concessions de service public

C. Le changement de méthode comptable

Un changement de méthode comptable doit être justifié et doit répondre à des conditions fixées par le règlement N°2018-01 de l'Autorité des Normes Comptables. Nous présenterons, dans ces sous-parties, la réglementation en vigueur concernant le changement de méthode comptable, ainsi que le processus à appliquer. Nous exposerons le cas spécifique de la nécessité d'un changement de méthode comptable dans une concession de service public et nous l'illustrerons grâce à l'entité servant dans notre recherche.

1. La réglementation du changement de méthode comptable
2. Le renouvellement de la concession de service public et de son cahier des charges : un évènement pouvant entrainer de nouvelles obligations juridiques et comptables

[3]La partie présentation de l'organisation, de l'entreprise ou du cabinet n'est pas demandée au niveau de la notice d'agrément.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

CANDIDAT		
Nom : DUCROZET	**Prénom :** RYAN	**Académie :** MONTPELLIER

PLAN DÉTAILLÉ DU THÈME D'ÉTUDE[4]

(Chaque partie sera présentée en une phrase ou deux et déclinée sur trois niveaux.)

II. L'application du changement de méthode comptable et ses conséquences sur la présentation des comptes.

Dans cette seconde partie, nous présenterons les nouvelles normes et obligations comptables applicables à la concession de service public après changement de méthode et les conséquences sur la présentation des comptes des concessions de service public.
Le changement de méthode comptable aura pour conséquence, la mise en place d'une valorisation des immobilisations du concédant et d'un schéma directeur d'investissement.
Ces deux étapes ayant pour objectifs de poser les bases de la nouvelle information comptable et justifier la déductibilité des provisions de renouvellement.

A. La traduction comptable des nouvelles obligations du cahier des charges

Afin de fournir une meilleure information financière, le concessionnaire doit mettre en place un processus de valorisation des immobilisations du concédant.
Il doit également élaborer un schéma directeur d'investissement qui permettra la mise en place d'une vision à moyen long terme dans la stratégie d'investissement . Ce schéma directeur d'investissement permettra dans un second temps de remplir une des conditions permettant la déductibilité des provisions de renouvellement.

1. Le processus de valorisation des immobilisations du concédant dans une concession de service public
2. La mise en place d'un schéma directeur d'investissement

B. L'introduction de la notion comptable du droit du concédant

Afin d'être capable de valoriser les immobilisations du concédant durant toute la durée du contrat de concession, le concessionnaire doit introduire dans sa comptabilité la notion de droit du concédant.
Le concessionnaire réalisant des investissements pour le compte du concédant, il ne pourra bénéficier de la déductibilité des dotations aux amortissements standards. Cependant, il pourra grâce aux provisions de renouvellement et aux amortissements de caducité y remédier.

1. Le droit du concédant
2. Les provisions de renouvellement et amortissements de caducité

C. L'impact sur la présentation des comptes du changement de méthode

Pour finir, nous verrons dans cette dernière sous partie, la comptabilisation du changement de méthode comptable dans les comptes d'une concession de service public. Dans le cadre de notre recherche nous présenterons son impact sur le bilan et le compte de résultat, ainsi qu'un comparatif sur trois exercices antérieurs.
L'ensemble sera présenté au concessionnaire avec une analyse de la rentabilité de la concession après application du changement de méthode et de respect des normes comptables applicables aux concessions de service public.

1. La comptabilisation du changement de méthode comptable
2. La présentation du rapport au concessionnaire

[4]La partie présentation de l'organisation, de l'entreprise ou du cabinet n'est pas demandée au niveau de la notice d'agrément.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

CANDIDAT		
Nom : DUCROZET	**Prénom :** RYAN	**Académie :** MONTPELLIER

INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES

Falcultatif *(à la disposition du candidat qui souhaite ajouter des éléments complémentaires pour une partie dont l'espace du champ lui semble trop restreint par rapport aux normes de présentation à respecter.)*

SIEC – maison des examens
7 rue Ernest Renan
94749 ARCUEIL CEDEX
Tél : 01 49 12 23 00
www.siec.education.fr

IMPRIM'VERT®
afaq ISO 9001 Qualité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

CANDIDAT		
Nom : DUCROZET	**Prénom :** RYAN	**Académie :** MONTPELLIER

TUTEUR ET/OU SUPÉRIEUR HIÉRARCHIQUE	
NOM : CLAIR **Prénom :** Alban	**Qualité :** S nior manager
Nom et coordonnées de l'entreprise ou du cabinet : KPMG France - 251 RUE EUCLIDE - CS 79516 - 34960 Montpellier Cedex 2	**Téléphone professionnel :** 0601126067 **Adresse e-mail :** aclair@kpmg.fr

Avis circonstancié[5] du tuteur et/ou du supérieur hiérarchique d'entreprise ou de cabinet.

Le sujet s'inscrit parfaitement dans les travaux r alis s par le candidat durant son stage ainsi que dans les probl matiques soulev es lors de l'accompagnement de notre client. Il s'agit d'une probl matique complexe qui pr sente des enjeux majeurs la fois en terme d'accompagnement client et la fois dans la pr sentation financi re des comptes pour nos clients vis vis de leurs tiers.

[5]Avis sur la pertinence du sujet et son lien avec la pratique professionnelle que le candidat a pu avoir au cours de son stage ou de son expérience professionnelle.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

CANDIDAT		
Nom : DUCROZET	**Prénom :** RYAN	**Académie :** MONTPELLIER

PARTIE RÉSERVÉE À L'ENSEIGNANT- CHERCHEUR

(●) **1re demande** ( ) **2nde demande suite à un refus de la première demande**

1. SUJET DU MÉMOIRE

Intérêt du sujet	ok
Liens avec l'expérience du candidat	ok

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

CANDIDAT		
Nom : DUCROZET	**Prénom :** RYAN	**Académie :** MONTPELLIER

2. PLAN DU MÉMOIRE	
Pertinence de la problématique par rapport au sujet	La problématique n'est pas pertinente.
Pertinence de la méthodologie par rapport à la problématique	La méthodologie n'est pas explicite.
Clarté et équilibre du plan	En lien avec la problématique.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

CANDIDAT		
Nom : DUCROZET	**Prénom :** RYAN	**Académie :** MONTPELLIER

3. BIBLIOGRAPHIE	
Pertinence des choix	ok
Respect des normes de présentation annexées à la présente notice	ok

4. FORME DE LA NOTICE À AGRÉER	
Orthographe, grammaire, style, ...	Le style est perfectible.

SIEC – maison des examens
7 rue Ernest Renan
94749 ARCUEIL CEDEX
Tél : 01 49 12 23 00
www.siec.education.fr

IMPRIM'VERT®
afaq ISO 9001 Qualité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

CANDIDAT		
Nom : DUCROZET	**Prénom :** RYAN	**Académie :** MONTPELLIER

5. SYNTHÈSE - ÉVALUATION GLOBALE

5.1	○	**La demande d'agrément est acceptée.**
5.2	◉	**La demande d'agrément est acceptée sous réserve de modifications.** **Le candidat devra tenir le plus grand compte des recommandations faites par l'enseignant-chercheur lors de la rédaction de son mémoire.**
5.3	○	**La demande d'agrément est refusée.** **Le candidat doit déposer une seconde et dernière demande d'agrément.**

6. APPRÉCIATION GÉNÉRALE

Énoncé synthétique des éléments pris en considération dans la prise de décision de l'enseignant-chercheur.

Le sujet a un intérêt. Cependant la problématique n'est pas pertinente. Elle doit être reformulée.

En l'état, il s'agit davantage d'un travail descriptif que d'un mémoire professionnel.

S'agissant d'un mémoire professionnel, la réponse à la problématique doit aboutir à une proposition de recommandation ou à la création d'un outil professionnel.

SIEC – maison des examens
7 rue Ernest Renan
94749 ARCUEIL CEDEX
Tél : 01 49 12 23 00
www.siec.education.fr

IMPRIM'VERT®

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS - VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

CANDIDAT		
Nom : DUCROZET	**Prénom :** RYAN	**Académie :** MONTPELLIER

Rappel : La procédure d'agrément du sujet de mémoire n'est pas une procédure contradictoire, par conséquent, il n'est pas possible de faire appel.

Le candidat ne peut déposer qu'une seconde et dernière demande si et seulement si la première est refusée.

Date	15/05/2021	**Mail**	yao.maurice@umontpellier.fr

ENSEIGNANT - CHERCHEUR	NOM	Prénom
Université d'exercice Montpellier	MAURICE	

SIGNATURE ✓

SIEC – maison des examens
7 rue Ernest Renan
94749 ARCUEIL CEDEX
Tél : 01 49 12 23 00
www.siec.education.fr

IMPRIM'VERT®

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

ACADÉMIES DE CRÉTEIL PARIS – VERSAILLES
MAISON DES EXAMENS
Service Interacadémique des Examens & Concours

Adresses emails d'envoi des fiches d'agrément de l'UE 7 du DSCG

Liste des rectorats	Adresses (courriel) fonctionnelles pour l'envoi des demandes d'agrément
Aix-Marseille	examens.comptables@ac-aix-marseille.fr
Amiens	postbac@ac-amiens.fr
Besançon	ce.dec4@ac-besancon.fr
Bordeaux	ce.dcs@ac-bordeaux.fr
Caen	dec-sup1-caen@ac-normandie.fr
Clermont-Ferrand	ce.dscg-agrement@ac-clermont.fr
Corse	dec@ac-corse.fr
Dijon	dec1.bts1@ac-dijon.fr
Grenoble	contactdcg.dscg@ac-grenoble.fr
Guadeloupe	candidatdcgdscg@ac-guadeloupe.fr
Guyane	dec@ac-guyane.fr
La Réunion	dec.dcs@ac-reunion.fr
Lille	dcgdscg@ac-lille.fr
Limoges	dec2@ac-limoges.fr
Lyon	dcs@ac-lyon.fr
Martinique	dec4@ac-martinique.fr
Mayotte	l.dec3@ac-mayotte.fr
Montpellier	candidatsdcgdscg@ac-montpellier.fr
Nancy-Metz	ce.dec-dcs@ac-nancy-metz.fr
Nantes	dec.dcs@ac-nantes.fr
Nice	decexamencomptable@ac-nice.fr
Nouvelle-Calédonie	dexco@ac-noumea.nc
Orléans-Tours	ce.dec2@ac-orleans-tours.fr
Paris-Créteil-Versailles	agrementdscg@siec.education.fr
Poitiers	examens.comptables@ac-poitiers.fr
Polynésie française	bex.dscg@education.pf
Reims	ce.dec-dcs@ac-reims.fr
Rennes	dcg-dscg@ac-rennes.fr
Rouen	dec-sup-rouen@ac-normandie.fr
Strasbourg	candidat-dcs@ac-strasbourg.fr
Toulouse	dec5@ac-toulouse.fr

SIEC – maison des examens
7 rue Ernest Renan
94749 ARCUEIL CEDEX
Tél : 01 49 12 23 00
www.siec.education.fr

IMPRIM'VERT®
afaq ISO 9001

Note de confidentialité

Le contenu de ce mémoire est exclusivement destiné au jury et ne pourra être divulgué dans un autre contexte, en raison des informations à caractère confidentiel qu'il contient.

Remerciements

Pour commencer ce mémoire, je tiens à remercier les membres du cabinet d'expertise comptable et commissariat aux comptes KPMG de Montpellier pour leur accueil chaleureux et les échanges professionnels de qualité que nous avons eu.

Je remercie tout particulièrement Monsieur DUFFAULT Loïc, associé du cabinet, ainsi que Monsieur CLAIR Alban, mon tuteur, pour leur confiance et leur disponibilité durant mon stage. Leurs compétences et expériences professionnelles ont été atouts dans l'approche de ce mémoire ainsi que durant l'ensemble de mon stage.

Je n'oublie pas la disponibilité, le soutien et le professionnalisme de toutes les équipes du cabinet. Cela a grandement facilité mon intégration et la réalisation des différentes tâches qui m'ont été confiées.

Je tiens à remercier toute l'équipe pédagogique qui m'a suivi durant cette dernière année de Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion (DSCG), pour l'enseignement théorique et pour l'aide et les conseils qu'elle m'a apporté.

Résumé

Dans le cadre du Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion, j'ai effectué un stage d'environ six mois dans un cabinet d'expertise comptable. Durant ce stage, j'ai pu travailler sur divers dossiers, demandant réflexion et capacité d'adaptation.

L'un de ces dossiers concernait une concession de service public dans laquelle un nouveau cahier des charges était mis en place. Notre client, le concessionnaire, a sollicité le cabinet afin d'être accompagné dans ses nouvelles obligations comptables édictées par l'actualisation du cahier des charges. Compte tenu de la complexité et la particularité comptable d'une concession de service public ainsi que l'enjeu que peut représenter un changement de méthode comptable, j'ai décidé de dédier mon mémoire à ce sujet.

Ce mémoire a pour objectif d'étudier la mise en place d'un changement de méthode comptable dans une concession de service public, d'analyser les difficultés rencontrées et d'en constater les conséquences sur la présentation des comptes individuels. A l'issue de cette démarche, des recommandations seront proposées concernant le changement de méthode comptable au sein d'une concession de service public.

Mots clés

Changement Méthode comptable

Concession de service public

Recommandations

Préambule

À la suite des recommandations qui ont été communiquées lors du retour de la demande d'agrément du sujet de mémoire, des ajustements ont été apportés afin de prendre en compte les recommandations de l'enseignant-chercheur et respecter les attentes de l'épreuve n°7.

Par conséquent, la problématique a été reformulée afin d'exposer clairement l'intérêt du sujet dans cette démarche de mémoire et l'approche du plan a été légèrement remaniée en conséquence.

La méthodologie sera clairement exposée durant le développement du sujet permettant à l'issue du mémoire professionnel de proposer un outil professionnel et des recommandations concernant le changement de méthode comptable au sein d'une concession de service public.

Sommaire

ATTESTATION DE STAGE 2

DEMANDE D'AGREMENT DU SUJET DE MEMOIRE 3

NOTE DE CONFIDENTIALITE 16

REMERCIEMENTS 17

RESUME 18

PREAMBULE 19

SOMMAIRE 20

INTRODUCTION GENERALE 22

PREMIERE PARTIE 23

I. PRESENTATION DE L'ENTREPRISE 24

A. HISTORIQUE DU CABINET A L'INTERNATIONAL ET EN FRANCE. 24

B. LES METIERS DE KPMG 25

II. MISSIONS REALISEES PENDANT LE STAGE 27

DEUXIEME PARTIE 29

INTRODUCTION AU THEME 30

I. LES ETAPES PREPARATOIRES AU CHANGEMENT DE METHODE COMPTABLE D'UNE CONCESSION DE SERVICE PUBLIC 33

A. QU'EST-CE QU'UNE CONCESSION DE SERVICE PUBLIC ? 33

1. Les contrats de concession de service public en droit Français 33

2. Les normes et méthodes comptables encadrant les concessions de service public 37

B. LA PRISE DE CONNAISSANCE DE LA CONCESSION DE SERVICE PUBLIC AVANT CHANGEMENT DE METHODE COMPTABLE 42

1. La présentation de la concession et de ses choix stratégiques 42

2. L'étude de la méthode comptable appliquée initialement 47

C. LE CHANGEMENT DE METHODE DE COMPTABLE 52

1. La réglementation du changement de méthode comptable 52

2. Les conséquences du changement de méthode comptable. 56

II. L'APPLICATION DU CHANGEMENT DE METHODE COMPTABLE ET SES CONSEQUENCES SUR LA PRESENTATION DES COMPTES 60

A. LA TRADUCTION COMPTABLE DES NOUVELLES OBLIGATIONS DU CAHIER DES CHARGES 60

1. Les immobilisations financées par le concessionnaire 60
2. Les immobilisations financées par le concédant ou un tiers. 65
B. L'INTRODUCTION DE LA NOTION COMPTABLE DU DROIT DU CONCEDANT 69
1. Le droit du concédant 69
2. La provision de renouvellement 73
C. L'IMPACT SUR LA PRESENTATION DES COMPTES DU CHANGEMENT DE METHODE 77
1. La comptabilisation du changement de méthode comptable 77
2. Les Recommandations de l'expert-comptable 81
CONCLUSION DU THEME 85
CONCLUSION GENERALE 87
BIBLIOGRAPHIE 88
TABLES DES ANNEXES **90**

Introduction générale

Dans le cadre de la formation au Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion (DSCG), j'ai réalisé un stage au sein du cabinet d'expertise comptable et de commissariat aux comptes KPMG. J'ai souhaité réaliser mon stage dans ce cabinet afin d'obtenir davantage d'expérience et pouvoir approfondir les connaissances nécessaires au développement de mon mémoire professionnel.

Dans une première partie il sera présenté la structure d'accueil et les missions réalisées au cours du stage, puis dans une seconde partie nous développerons le thème et tenterons d'apporter une réponse à la problématique.

PREMIERE PARTIE

Présentation de l'entreprise et des missions réalisées pendant le stage

I. Présentation de l'entreprise

A. Historique du cabinet à l'international et en France.

La société KPMG telle que nous la connaissons est le résultat d'une succession de fusions entre des organisations de nationalités diverses à travers les années.

En 1870, alors que l'Angleterre fait partie des grandes puissances industrielles, les besoins d'expertises financières et d'audits sont croissants. Wiliam Barclay Peat fonde alors "Peat &Co". En 1911 l'entreprise s'agrandit grâce à la fusion avec un cabinet New-Yorkais, Marwick, Mitchel & Co, se renommant ainsi Peat Marwick International (PMI). Parallèlement, en 1917 à Amsterdam, Piet Klynveld fonde Klynveld Kraayenhof & Co. En 1979, la société fusionne avec deux autres entités : Deutsche Treuhand-Gesellschaftn, allemande, et Mc Lintock Main Lafrentz et forme ainsi Klynveld Main Goerdeler (KMG). C'est en 1986 que PMI et KMG fusionnent, formant ainsi le réseau international KPMG.

Le siège social de KPMG monde se trouve actuellement aux Pays Bas, à Amstelveen. Le réseau est présent dans 154 pays et est constitué de cabinets indépendants.

En France, la création du cabinet KPMG date de 1922, avec la création de la société anonyme Fiduciaire de France à Grenoble. Le cabinet réunit alors des commissaires aux comptes, des conseillers fiscaux et juridiques ainsi que des experts comptables. À la suite de l'ordonnance du 19 Septembre 1945, la société se voit contrainte en 1947 de séparer les professions de commissariat aux comptes et d'expertise comptable avec la profession de conseil juridique. Cet évènement

donnera naissance à la Fiduciaire de France, regroupant les activités d'expertise comptable et de commissariat aux comptes et à la Fiduciaire juridique et fiscale. C'est en 1979 que la Fiduciaire de France devient membre fondateur de KPMG après son installation en Métropole.

Aujourd'hui KPMG France est une société anonyme, dont le siège social est situé à Courbevoie, dirigée par deux organes de direction : le directoire et le conseil de surveillance.

- Le directoire est constitué de trois membres, la présidente, Mme Marie GUILLEMOT et de deux directeurs généraux, M. Axel REBAUDIERES, et M. Jérôme Kieffer, garant de la réputation de KPMG France.
- Le Conseil de surveillance est composé de 12 membres élus par l'Assemblée générale de KPMG France. Il assure ses fonctions conformément aux dispositions légales et statutaires et exerce un contrôle permanent de la gestion de la société par le Directoire.

Concernant le site de Montpellier, il est dirigé par M. François BLOCH, associé directeur de la région SUD-EST. Le Pôle Expertise est dirigé par M. Loïc DUFFAULT, associé directeur.

B. Les métiers de KPMG

KPMG intervient dans de nombreux secteurs d'activité comme celui de la santé, l'assurance, l'énergie, la distribution, la banque et l'industrie. Pour répondre à ses différents clients et offrir un service de qualité, KPMG possède trois corps de métiers :

- L'audit et le commissariat aux comptes : Leader de l'audit-conseil en France depuis l'exercice 2019-2020 avec un chiffre d'affaires total de 1.191 milliard d'euros, KPMG France a surpassé son concurrent direct Ernst and Young France.
- L'expertise comptable et la gestion sociale.
- Le conseil ou Advisory.

En parallèle de ses quatre métiers principaux, KPMG propose une série de services notamment avec de la formation et de l'accompagnement à l'international. Mais également en proposant un accompagnement dans l'innovation technologique via des alliances stratégiques avec les organisations à la pointe de l'innovation dans le domaine du Data & Analytics.

Illustration 1 : Chiffres et références KPMG (source : Kpmg.fr, 2021)

II. Missions réalisées pendant le stage

J'ai intégré KPMG Montpellier en janvier 2021 en tant que stagiaire au sein du pôle expertise comptable, sous la direction de M. Loïc DUFFAULT et M. Alban CLAIR.

Le pôle expertise comptable est segmenté en deux parties :

- Une première, qui est constituée d'une équipe de saisie et de révision comptable (équipe de production) encadrée par trois responsables, ainsi que l'équipe de la gestion sociale.
- La seconde qui est constituée de l'ensemble des responsables de missions et de l'équipe de direction.

Durant mon stage j'ai eu la chance d'évoluer au sein de toutes les équipes du cabinet. Le premier mois j'ai été affecté à l'équipe de production qui a pour objectif le traitement des pièces comptables transmises par les clients, la révision des dossiers et l'établissement de certaines déclarations fiscales comme la TVA, les acomptes d'impôts sur les sociétés et la CVAE. Durant ce premier mois, j'ai pu découvrir les outils de travail ainsi que les nombreuses procédures internes de KPMG. Mes missions au sein de l'équipe de production ont notamment été de :

- Réaliser la saisie comptable des pièces comptables. Il s'agissait d'enregistrer les factures d'achats, de ventes, les caisses, les écritures comptables de salaires et les relevés de banque.
- Réaliser l'enregistrement des écritures d'inventaire.
- Réaliser une révision de chaque dossier traité.
- Réaliser les calculs et préparations de déclarations de TVA et acomptes / soldes d'IS.
- Participer au contrôle qualité de l'équipe de production mis en place par les responsables.

Une fois ces tâches effectuées par l'équipe de production, le responsable de mission procède à la révision et la finalisation du dossier, en accord avec l'ensemble des travaux désignés dans la lettre de mission établie entre le client et KPMG.

Après le premier mois de stage et la validation de mes acquis, j'ai pu intégrer l'équipe constituée par les responsables de mission. Durant les cinq mois qui ont suivi, j'ai eu la charge d'un portefeuille client sous la supervision de mon maître de stage. Cela m'a permis d'appréhender le poste de responsable de mission et de me former sur diverses tâches, notamment :

- La prise de contact et la construction d'une relation de confiance avec le client.

- L'appréciation de l'environnement fiscal et juridique propre à chaque dossier.
- L'établissement des comptes annuels, liasses fiscales et annexes.
- Les procédures internes supplémentaires spécifiques au poste de responsable de mission.
- L'évaluation financière d'une société cotée en bourse.

Durant cette période, j'ai également été sollicité par mon maître de stage afin d'assister d'autres responsables de dossiers dans la réalisation de missions spécifiques, à savoir : la mise en place d'outils informatiques sur Excel afin d'automatiser et fiabiliser l'intégration de données dans le logiciel de comptabilité LOOP utilisé par KPMG ainsi que l'étude d'une concession de service public.

J'ai développé un intérêt croissant pour cette seconde mission. En effet, à la suite de l'adoption d'un nouveau cahier des charges chez notre client, une entreprise concessionnaire, celui-ci a sollicité le cabinet afin d'être accompagné dans la mise en place de ses nouvelles obligations contractuelles. A ce titre, il souhaitait être éclairé sur les possibilités comptables qui lui étaient offertes et connaître les impacts sur la présentation des comptes individuels et les conséquences fiscales d'un tel changement. Compte tenu de la technicité de la mission et le caractère spécifique des concessions de service public ainsi que de l'enjeu d'un changement de méthode comptable, j'ai décidé de consacrer mon mémoire à ce sujet.

L'objectif de ce mémoire étant d'étudier la mise en place d'un changement de méthode comptable dans une concession de service public, d'analyser les difficultés rencontrées et d'en constater les conséquences sur la présentation des comptes individuels.

DEUXIEME PARTIE

Le changement de méthode comptable au sein d’une concession de service public

Introduction au thème

Depuis la seconde moitié du vingtième siècle, le modèle de gestion des concessions de service public est utilisé par un nombre considérable de pays dans le monde et par les institutions internationales. La France, qui en est sa fervente représentante, a notamment inspiré son voisin Britannique qui a imité ce modèle en créant le PFI (Private Finance initiative).

En France, ce mode de gestion a traversé les siècles et est ancré à l'histoire des services publics. Malgré les changements sociaux, économiques et politiques, l'administration y a toujours vu un formidable outil de financement d'infrastructures ou de service d'intérêts généraux via des capitaux privés. La concession est indissociable de l'histoire administrative et économique française.

La notion de concession a connu de nombreuses évolutions sémantiques au fil de son histoire et sa signification contemporaine est le résultat de cinq siècles de collaboration entre « le public » (le Roi, l'administration public) et le « privé » (l'entreprise). Le terme concession vient du latin « concedere », qui peut être traduit par « mettre à la place de ». Ce système déjà connu durant l'antiquité Romaine apparait en France dans les années 1280. Utilisé dans le milieu féodal, il permet au concessionnaire d'accéder à des privilèges honorifiques jusqu'alors inaccessible, en acceptant de supporter les frais et le risque de travaux publics qui ne peuvent être supportés financièrement par le concédant (le souverain). À partir de la Renaissance la concession s'institutionnalise et devient un système de développement et de régulation essentiel sous l'impulsion du contrôleur général des Finances. Par la suite le régime de la concession permet la mise en place de travaux de grande ampleur comme :

- Le Canal de Briare entre 1605 et 1642.
- La construction de ports.
- L'assèchement des marais de Paris.

La notion de service public est encore absente durant cette période et la dimension « travaux publics » des concessions l'emporte sur la gestion. C'est lors de la révolution avec un Etat considéré comme arbitre et gardien de la concurrence que la concession connait sa métamorphose. Elle devient un véritable contrat synallagmatique, avec pour finalité le développement économique local dans le cadre d'une gestion privée. La concession connaîtra son apogée lors du XIXe siècle avec la propagation et la construction des réseaux de chemin de fer, de gaz de ville, d'eau…

Enfin, au XXe siècle, l'utilité de la concession se voit détournée en faveur de l'Etat. Etant de plus en plus présent dans l'économie nationale avec notamment une évolution de la part des dépenses publiques de 13% en 1880 à 30% en 1914 dans le PNB (Produit National Brut), l'Etat use de la concession afin de s'octroyer des pouvoirs unilatéraux lui permettant de contourner le cadre contractuel et de l'utiliser comme un procédé de service public. Cette politique étatique permettra de développer et d'entretenir à la sortie de la Seconde Guerre mondiale le réseau des autoroutes et les infrastructures indispensables à leur exploitation par leur mise en concession dans le milieu des années 1950.

L'impact du système de concession sur l'histoire économique Française est indiscutable. De nos jours, c'est un outil très efficace pour l'administration, qui reste très largement répandu. Il est essentiel dans l'aménagement du territoire ainsi que la gestion des services d'intérêt général avec le concours indispensable de l'initiative privée qui supporte le risque financier ou opérationnel. Il n'existe aucun autre système permettant à l'Etat de s'abolir de ses responsabilités dans le développement et la gestion du service public.

L'introduction du contexte historique met en évidence la présence de deux acteurs dans le contrat de concession de service public, le concédant (l'Etat) et le concessionnaire (l'entreprise privée). Lors de sa formalisation et la mise en place du cahier des charges, des obligations contractuelles vont naître et engager le concessionnaire dans le maintien en l'état et/ou le développement de la concession. Pour ce faire, l'entreprise privée engagera des dépenses d'exploitation et pourra réaliser divers investissements durant la durée du contrat de concession. Cependant, cette convention comporte deux éléments significatifs.

- L'ensemble des immobilisations constituant l'objet de la concession reste la propriété du concédant.
- Le risque financier et/ou de gestion est supporté par la concessionnaire.

Ces deux points soulèvent différentes questions :

- Si les immobilisations de la concession restent la propriété du concédant, comment le concessionnaire peut-il amortir ces investissements ?
- Quelles méthodes comptables sont à appliquer afin d'optimiser la présentation des comptes et obtenir une image fidèle de la situation financière de la concession ?
- Dans la mesure où il existerait plusieurs méthodes de présentation des comptes d'une concession, peut-on librement réaliser un changement de méthode comptable ?

- Laquelle de ces méthodes serait la plus pertinente dans la gestion d'une concession de service public afin de répondre aux besoins stratégiques du processus de décision ?

Au fil des années, les diverses approches juridiques de la concession de service public, ainsi que l'évolution des méthodes et normes comptables, ont rendu complexe le processus et l'approche comptable de ces entités. Sa mise en place ou son évolution est d'autant plus difficile qu'elle requiert des compétences techniques spécifiques, un historique comptable fiable et la mise en place d'outils informatiques efficaces. Dans ce contexte, l'expert-comptable est un partenaire professionnel évident.

Il devient approprié de se demander, quelle serait la démarche à adopter par l'expert-comptable, afin de proposer un changement de méthode comptable pertinent dans une concession de service public ?

Nous travaillerons autour de deux hypothèses émises dans le but de répondre à cette problématique :

- L'application de la réglementation comptable émanant du Plan Comptable Générale est insuffisante et ne permet pas de présenter de façon précise et fiable la situation globale de l'entreprise concessionnaire.

- Une approche complémentaire, notamment permise par le guide comptable de 1975 rédigé par le Conseil National de la Comptabilité, permettra de réaliser une analyse détaillée de la gestion des concessions et reflétera la réalité économique des contrats dans les états financiers.

Afin de vérifier ces hypothèses et répondre à cette problématique, ce mémoire de recherche s'appuie sur une étude de cas pratique traité durant mon stage. Ce mémoire tentera de proposer un guide professionnel au travers de son développement qui s'articulera sur deux axes. Tout d'abord, les étapes préparatoires au changement de méthode comptable d'une concession de service public. Elles permettront de réaliser une analyse de l'existant et vérifier les possibilités d'un changement de méthode comptable. Puis en second lieu, seront présentées l'application du changement de méthode comptable et ses conséquences sur la présentation des comptes. Cela permettra d'analyser l'impact de l'application d'une nouvelle méthode comptable et de proposer des recommandations.

I. Les étapes préparatoires au changement de méthode comptable d'une concession de service public

Le changement de méthode comptable requiert une préparation minutieuse et une fiabilité des données qui seront exploitées tout le long du processus. Cette préparation nécessite une connaissance précise de la concession de service public et servira de base indispensable à toutes les tâches qui seront exécutées en aval.

A. Qu'est-ce qu'une concession de service public ?

Par son histoire, la concession a connu de nombreuses définitions et fonctions. Aujourd'hui encore, l'approche de la notion de concession peut être variée et reste difficilement accessible aux néophytes. C'est pourquoi, avant toute chose, il est primordial pour l'expert-comptable de définir précisément la concession de service public avant de débuter sa mission.

1. Les contrats de concession de service public en droit Français

Juridiquement, depuis 2014, les contrats de concession sont encadrés par la directive 2014/23/UE. Précédemment, le droit français ne réglementait que les concessions de service public portant sur la gestion d'activité de services (avec notamment les conventions de délégation de service public soumis à la loi Sapin datant du 29 janvier 1993) et celle portant sur des travaux (soumis à l'ordonnance du 15 juillet 2009). Cependant le droit français ignorait totalement le cas des concessions de services ne portant pas sur la gestion d'un service public.

C'est pourquoi, le 26 février 2014, afin de respecter le droit Européen et ses évolutions, trois nouvelles directives en matière de marché public et de concessions ont été adoptées par l'Union Européenne. Abrogeant les textes de 1993 et 2009, la directive 2014/23/UE encadre les contrats de concession par l'adoption de règles communes. Ce nouveau texte est transposé en droit interne et l'ensemble des règles relatives à ces contrats figurent dans la troisième partie du code de la commande publique. La troisième partie du code définit les dispositions générales applicables aux contrats de concession et les règles particulières auxquelles sont soumis les autres contrats de concession.

Les contrats de concession sont regroupés dans un régime commun : les contrats de concession de travaux, les contrats de concession de service et les contrats de concession de défense

ou de sécurité. Les contrats de concession de service se divisent en contrats de concession de service public et délégation de service public pour les collectivités territoriales.

La directive 2014/23/UE défini les contrats de concession de service ou de travaux comme suit :

« Les contrats de concession de travaux et de services sont des contrats conclus par écrit et à titre onéreux par lesquels un pouvoir adjudicateur ou une entité adjudicatrice (« autorités concédantes ») confie l'exploitation de travaux pour les premières ou la prestation et la gestion de services pour les secondes, à un ou plusieurs opérateurs économiques (« concessionnaires ») à qui est transféré le risque d'exploitation de l'ouvrage ou du service et dont la contrepartie consiste soit uniquement dans le droit d'exploiter les ouvrages ou services, soit dans ce droit accompagné d'un prix ». Ainsi, deux éléments cumulatifs permettent d'identifier une concession : son objet et l'existence d'un transfert de risque.

Le champ d'application organique du contrat de concession ne fait pas de difficulté. Il est une convention conclue entre un pouvoir adjudicateur ou une entité adjudicatrice et un opérateur économique. (direction des affaires juridiques, 2019, p. 19)

L'objet du contrat de concession, toujours d'après la directive Européenne peut être :

- l'exécution, ou la conception et l'exécution de travaux, ou encore la réalisation ou la conception et la réalisation, par quelque moyen que ce soit, d'un ouvrage répondant aux exigences fixées par l'autorité concédante :

    - La notion de travaux est précisée comme étant une prestation dont l'objet direct est la réalisation matérielle de constructions neuves, la réhabilitation ou l'entretien structurel de biens immobiliers par nature ou par destination. Les prestations d'entretien et de réparation deviennent des travaux dès lors qu'elles concernent et affectent le caractère immobilier du bien lui-même.
    - La notion d'ouvrage désigne « le résultat d'un ensemble de travaux de bâtiment ou de génie civil destiné à remplir par lui-même une fonction économique ou technique ». Ainsi, l'ouvrage est le résultat obtenu à l'achèvement des travaux de construction, de restructuration ou de réhabilitation d'un immeuble ou encore de travaux de génie civil.

- Ou bien la gestion d'un service :

- Le contrat de concession de services est « un contrat conclu par écrit et à titre onéreux par lequel un ou plusieurs pouvoirs adjudicateurs ou entités adjudicatrices confient la prestation et la gestion de services autres que l'exécution de travaux [...] à un ou plusieurs opérateurs économiques [...] ». (article 5 de la directive sur l'attribution de contrats de concession).

En complément, L'article L.1121-3 du code de la commande publique stipule « qu'un contrat de concession de services a pour objet la gestion d'un service » et ajoute qu'il peut consister à déléguer la gestion d'un service public. Les services à fournir, les conditions de qualité ou leur prix attendus sont librement définis par l'autorité concédante, conformément au droit de l'Union Européen.

La nature et le montant des prestations ou investissements attendus par le concédant vont déterminer la durée du contrat. Ce contrat est à durée limitée. Le contrat de concession de service public peut être résilié librement par le concédant en cas de faute du concessionnaire quand bien même cela n'aurait pas été prévu dans le contrat.

Le concessionnaire ne sera pas en mesure de bénéficier d'une indemnité à la suite de l'expiration anticipée du contrat. Cependant, une indemnisation correspondant à la valeur non amortie des investissements qu'il a supportée et qui sont destinés à devenir la propriété de la personne publique ainsi que des frais financiers y afférant pourra lui être versé.

Le contrat de concession de service public demeure très semblable au marché public dans son objet. En effet, dans ces deux conventions, un agent privé s'engage auprès d'une autorité publique à assumer la gestion d'un service ou de travaux, en contrepartie du versement d'une rémunération, tout en répondant aux exigences fixées par l'autorité concédante. Cette rémunération sera versée par le concédant et pourra prendre différentes formes (financière, contreparties en nature, exonérations de charges,…).

Le contrat de concession, se distingue par le mécanisme du transfert de risque. Contrairement au marché public, la rémunération du concessionnaire dépend des résultats de l'exploitation de l'ouvrage ou du service. Il se retrouve exposé aux aléas du marché et supporte seul le risque financier. Conformément au dernier alinéa de l'article L.1211-1 du code de la Commande Publique, « cette part de risque transférée au concessionnaire implique une réelle exposition aux

aléas du marché, une perte potentielle supportée par le concessionnaire ne doit pas être purement nominale ou négligeable. » Ainsi, si le concédant continue de supporter l'intégralité du risque, en n'exposant pas le prestataire aux risques économiques, l'opération constitue un marché public.

Le transfert de risque est le critère essentiel de distinction entre le marché public est le contrat de concession.

Après avoir défini avec précision le cadre juridique de la concession, l'expert-comptable doit, avant d'engager sa mission, s'interroger sur les règles et normes comptables qui régissent les contrats de concession de service public. Une fois acquises, ces règlementations et méthodes comptables lui permettront de compléter sa démarche méthodologique lors de sa mission.

2. Les normes et méthodes comptables encadrant les concessions de service public

Comme nous l'avons vu brièvement dans l'introduction, les concessions de service public ont connu de nombreuses transformations et approches d'un point de vue juridique. Ce qui a eu pour conséquence de poser des problèmes spécifiques dans la gestion des immobilisations du domaine concédé et à leur financement. La réglementation comptable souffre d'insuffisance et d'un manque de normalisation.

Les règles et normes comptables qui régissent les concessions de service public proviennent de différentes sources :

SOURCES NATIONALES :

- **Le plan comptable général :**

Le Plan comptable général ou PCG constitue le cadre de référence de la normalisation comptable française. Entièrement refondu par arrêté ministériel en 1999, réécrit sous la forme d'articles (comme un code), il a été de nouveau restructuré par le Règlement ANC 2014-03, abrogeant le Règlement CRC 99-03. Il formalise notamment les règles de présentation des comptes que les entreprises sont obligées de respecter, en vertu des lois rédigées dans le Code de commerce :

- Définition du bilan, du compte de résultat, des annexes.
- Transcription des règles comptables concernant leur tenue.
- Modalité de présentation des comptes annuels et documents de synthèse à fournir.
- Détail de la nomenclature des comptes à utiliser pour tenir sa comptabilité, notamment pour la tenue du livre journal et du grand livre.

Le PCG s'impose à toutes les entreprises industrielles et commerciales ainsi qu'aux entités légalement tenues d'établir des comptes annuels. Des particularités concernant l'activité ou la structure peuvent être de nature à justifier des adaptations sous la forme de plans comptables professionnels.

Les concessions de service public sont donc régies comptablement et sur le plan national par les dispositions légales érigées par le Code du Commerce et traduites par le PCG. Elles y sont soumises de façon standard et aucun plan comptable spécifique aux concessions de service public ne leur est dédié. À noter, le PCG prévoit dans son Titre IV, Chapitre IV, Section 2 « Comptes

d'immobilisations » des spécificités concernant les immobilisations mises en concession. Cependant, cela reste des dispositions très brèves (article 393-1, § 1 à 4 et 442-22) sur le classement au bilan. Nous verrons plus en détails dans le point B.2 l'application de ces dispositions spécifiques.

- **Le Guide comptable des entreprises concessionnaires de 1975 du Conseil National de la Comptabilité (CNC).**

Au niveau National toujours, c'est le guide comptable des entreprises concessionnaires, approuvé le 18 décembre 1975 par le Conseil National de la Comptabilité, qui a formalisé les traitements comptables spécifiques aux concessions. Ce guide, qui n'a aucune valeur réglementaire et donc aucun caractère obligatoire, est encore utilisé aujourd'hui et sert de référence. Son application n'a pas abouti à la rédaction d'un plan comptable spécifique aux concessions de service public. De plus, datant de 1975, ce guide n'a pas connu de mise à jour tenant compte des révisions successives du plan comptable général, ce qui met en exergue une insuffisance de réglementation et un manque de normalisation au niveau national.

<u>Le guide comptable de 1975 a instauré cinq grands principes, repris par le PCG de 1982 :</u>

- *Inscription pour mémoire du droit exclusif d'utilisation ou d'exploitation*

Le contrat de concession octroie au concessionnaire un droit exclusif d'utilisation et/ou d'exploitation des biens du domaine public, lui permettant de générer des bénéfices. Par conséquent, cela constitue une valeur patrimoniale à inscrire « pour mémoire » à l'actif du bilan de l'entreprise concessionnaire qui en bénéficie.

- *Inscription des biens concédés au bilan du concessionnaire*

Les biens apportés par le concédant, ainsi que ceux qui lui reviendront en fin de concession sont comptabilisés à l'actif du bilan du concessionnaire. Le CNC justifie cette comptabilisation « anormale » pour les raisons suivantes :

  - Le bilan peut énumérer les moyens dont l'entreprise dispose, sur une durée longue et à titre permanent, pour ses exploitations industrielles et commerciales.

- Le PCG indique que les postes d'immobilisations doivent comprendre toutes les immobilisations existant dans l'entreprise.
- L'inscription des biens du domaine concédé permettra par ailleurs, pour les tiers et pour le concédant, au respect de l'obligation de conservation et de renouvellement des immobilisations.

- *Contrepartie au passif de certains biens concédés*

Ce principe découle de celui évoqué ci-dessus : l'inscription des biens du domaine concédé à l'actif du bilan de l'entreprise concessionnaire aura pour contrepartie un compte de passif intitulé « Droits du concédant, exigibles en nature au titre de ses apports à titre gratuit en concession, avec condition de retour ».

- *Maintien du potentiel productif des biens concédés*

L'obligation découlant du contrat de concession d'assurer la gestion du service public exige du concessionnaire le maintien en bon état de fonctionnement de l'ensemble des biens du domaine concédé. Le CNC a ainsi posé ce principe : « le maintien au niveau exigé par le service public du potentiel productif des installations concédées doit être recherché par le jeu des amortissements ou, éventuellement, celui des provisions adéquates ».

- *Mise en évidence de la gestion et du résultat de la concession*

L'entreprise concessionnaire doit distinguer dans ses comptes l'activité de chacune de ses concessions.

Les traitements comptables spécifiques à ces principes seront abordés plus en détail dans la seconde partie de ce mémoire.

- **Rapport 1994 et rapport d'étape 1996 de la commission du CNC**

Deux rapports successifs ont été émis par le CNC pour donner suite aux insuffisances du guide de 1975. Ces rapports comportent des compléments d'informations ou des révisions de certaines recommandations sur certains points spécifiques.

N’étant pas utilisées dans ce mémoire au travers de notre étude de cas, ces dispositions complémentaires ne seront pas davantage détaillées.

- **Le cahier des charges du contrat de concession**

Le cahier des charges qui est une pièce annexe au contrat principal est selon la définition du Larousse en ligne (larousse.fr) un « document fixant les obligations des cocontractants lors de la vente d'un marché public, ou en cas de vente judiciaire » ou un « document fixant les obligations des cocontractants dans un contrat administratif,… ».

Dans le cadre du contrat de concession de service public, un cahier des charges est élaboré afin de présenter l’ensemble des obligations s’imposant aux parties prenantes, notamment le concédant et le concessionnaire. Il pourra, selon les volontés des parties, astreindre le concessionnaire à certaines obligations comptables complémentaires non prévues par les normes nationales en vigueur.

SOURCES INTERNATIONALES :

- **IFRIC 12 du Règlement CE n°254/2009**

Des dispositions du CNC et du PCG prévoient, pour la comptabilisation chez le concessionnaire, l’inscription du bien concédé à l’actif du bilan du concessionnaire, avec pour contrepartie au passif un compte “Droit du concédant“, et la possibilité de pratiquer des amortissements et provisions spécifiques. Plus récemment, l’IFRIC 12, basée sur le contrôle, permet de présenter au bilan du concessionnaire non pas le bien lui-même, mais les droits découlant de la concession, sous forme soit d’un actif financier, soit d’un actif incorporel (Schevin, 2011, p. 22). Cette norme adoptée par l’Union Européenne le 25 mars 2009 par le règlement CE n°254/2009 fait référence à différentes sources documentaires. Parmi elles se trouvent notamment certaines normes IFRS, IAS et IFRIC. Notre étude de cas ne se basant pas sur des comptes consolidés, ces normes internationales ne seront pas abordées plus en détail.

Après avoir pris connaissance de l'ensemble de la réglementation, nous pouvons constater, malgré les nombreuses réflexions sur ce sujet épineux, qu'il n'existe toujours pas de référentiel comptable français, à caractère obligatoire, relatif aux concessionnaires de service public. Il existe principalement un guide comptable des entreprises concessionnaires (Guide comptable des entreprises concessionnaires du CNC, 1975) datant de plus de 45 ans. Des publications ont été réalisées au niveau international (IFRIC 12) mais n'ont toujours pas trouvé à ce jour de traduction dans les comptes sociaux français.

Le traitement comptable des particularités des sociétés concessionnaires a toujours été un sujet très controversé en France et cette polémique a été alimentée par des problématiques juridiques et fiscales. Nous verrons lors de l'étude de cas, que l'aspect fiscal peut être un enjeu majeur lors de l'application de nouveaux principes comptables dans les entreprises concessionnaires.

B. La prise de connaissance de la concession de service public avant changement de méthode comptable

La prise de connaissance de la réglementation juridique et comptable des concessions de service public permet ensuite de se pencher sur les spécificités de la concession et réaliser un état des lieux.

1. La présentation de la concession et de ses choix stratégiques

A présent, intéressons-nous à l'analyse de la concession servant à notre étude, tout en poursuivant la démarche méthodologique afin de répondre à la problématique qui est, pour rappel, la suivante :

Quelle serait la démarche à adopter par l'expert-comptable, afin de proposer un changement de méthode comptable pertinent dans une concession de service public ?

Précédemment, afin de parvenir à une réponse à cette question nous avions émis deux hypothèses :

- L'application de la réglementation comptable émanant du Plan Comptable Générale est insuffisante et ne permet pas de présenter de façon précise et fiable la situation globale de l'entreprise concessionnaire.

- Une approche complémentaire, notamment permise par le guide comptable de 1975 rédigé par le Conseil National de la Comptabilité, permettra de réaliser une analyse détaillée de la gestion des concessions et reflétera la réalité économique des contrats dans les états financiers.

Pour compléter cette démarche, la réalisation d'un état des lieux de la concession servant à notre étude de cas et de son environnement, est une étape primordiale. Cela conditionnera l'utilisation de certaines méthodes et les prises de position de l'expert-comptable sur certains points.

Nous établirons notre étude de cas au sein d'une concession de service public dont le secteur d'activité est le transport et la distribution d'énergie.

Le « Concédant A » et le « Concessionnaire B » ont conclu en 1994 pour une durée de 30 ans, une première convention de concession pour le service public de la distribution d'énergie électrique sur un territoire défini dans la région de l'Hérault, desservi par la concession. Cette convention a été abrogée par un nouvel accord en mars 2020 également sur 30 ans. Ce nouvel accord comporte une clause de revoyure invitant les parties à se rencontrer tous les dix ans afin d'adapter leur situation contractuelle si nécessaire. Le renouvellement de ce contrat s'est accompagné d'un nouveau cahier des charges qui s'appliquera à partir de l'exercice 2021.

Les parties prenantes de la convention :

- Le « Concédant A », est désigné comme l'autorité concédante du service public du développement et de l'exploitation du réseau de distribution d'électricité et de la fourniture d'énergie électrique aux tarifs réglementés sur son territoire.

- Le « Concessionnaire B », désigné comme gestionnaire du réseau public de distribution d'électricité et fournisseur aux tarifs réglementés de vente, est une société anonyme (SA) d'intérêt collectif agricole (SICA) à conseil d'administration, clôturant ses comptes le 31/12/N et ayant son siège social sur le territoire de la concession.
  Cette société qui a été constituée en 1920 pour une durée de 75 ans par l'Assemblée Générale constitutive et qui devait prendre fin en 1995, fut prorogée à compter de l'année 1991 pour une nouvelle période de 75 ans.

Conformément à ses statuts, la société a pour objet :

- « Facilité le développement de l'agriculture notamment par l'utilisation des forces naturelles perdues ou inemployées sur les bords de l'Hérault,
- La construction des ouvrages de production d'énergie électrique ainsi que tous ouvrages permettant le transport et la distribution de cette énergie sur le territoire de sa circonscription territoriale et toute autres communes limitrophes de cette région qu'elle pourrait s'adjoindre dans l'avenir,
- La gestion et l'entretien des réseaux de distribution »

L'objet de la convention :

« L'autorité concédante concède, dans les conditions prévues par le code général des collectivités territoriales et par le code de l'énergie, au concessionnaire qui accepte, les missions de

développement et d'exploitation du réseau public de distribution d'électricité et de fourniture d'énergie électrique aux tarifs réglementés de vente sur l'ensemble de son territoire, sans préjudice de l'exercice de la maîtrise d'ouvrage par l'autorité concédante, aux conditions du cahier des charges ci-après annexé. »

Le territoire de la concession :

Le territoire de la concession dispose à la fois d'une dynamique démographique soutenue principalement au sud de la concession à proximité de l'agglomération de Montpellier, et d'une dynamique plus modérée sur les communes de la vallée de l'Hérault et de territoires moins denses caractérisés par un paysage vallonné plus rural. Ce territoire est constitué de 49 communes dont 2 urbaines, abritant 59 545 habitants pour 32 000 usagers du réseau, en 2018.

Dans ce cadre à la fois urbain et très rural, le Concessionnaire B aura la charge de la gestion et du maintien en état d'un parc d'immobilisations concédées très étendu.

Figure 1 : Territoire de la concession du concessionnaire B (source : cahier des charges Concessionnaire B, 2020)

En 2018, le parc d'immobilisation est composé principalement par les immobilisations concédées suivantes :

- Quatre Postes sources d'alimentation de la concession.
- Un réseau de distribution Haute Tension (HTA) de 815 km, possédant un taux d'enfouissement de 52%.
- Un réseau de distribution Basse Tension (BT) de 826, 7 km, possédant un taux d'enfouissement de 74,9%.
- Un parc de postes et transformateurs HTA/BT :
    - 73 cabines hautes en exploitation.
    - 646 transformateurs.

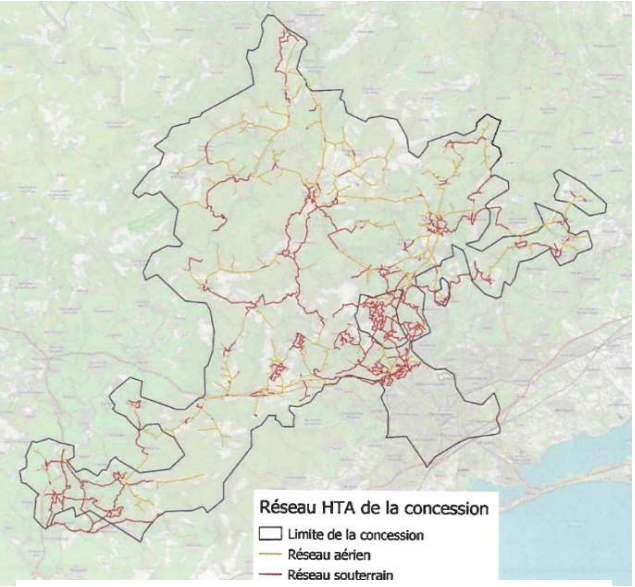

Figure 2 : Réseau HTA de la concession (source : cahier des charges Concessionnaire B, 2020)

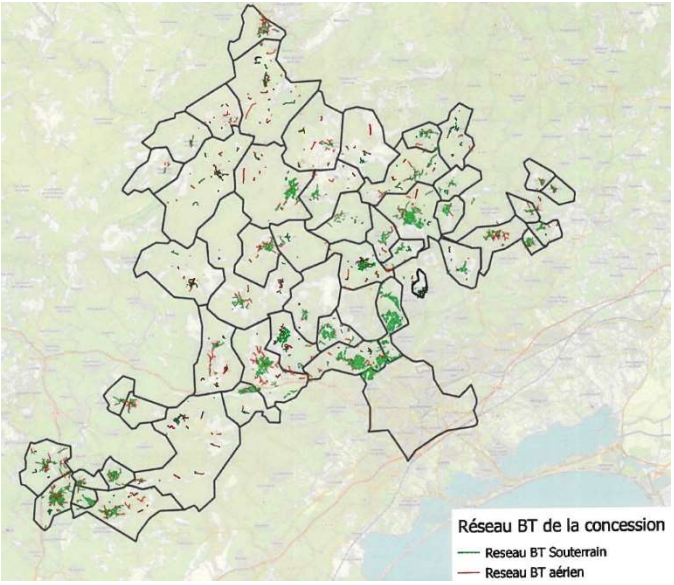

Figure 3 : Réseau BT de la concession (source : cahier des charges Concessionnaire B, 2020)

L'ancienneté des réseaux est un élément à relever car il est très difficilement évaluable au vu de son ampleur et du cycle de vie des immobilisations les constituant. Par exemple, le réseau HTA possède des éléments âgés de 2 à 76 ans et le réseau BT de 0 à 65 ans. Ce point sera de nouveau abordé lorsque seront étudiées les provisions de renouvellement (II.B.2) et notamment l'enjeu fiscal que cela représente.

Dans le cadre de sa stratégie globale et à la suite du renouvellement de la convention en mars 2020, le concessionnaire B a prévu de nombreuses actions pour les exercices à venir. Ces actions sont orientées par les obligations issues du nouveau cahier des charges, qui organise la relation entre le concessionnaire B et le concédant A. Ces actions sont visibles à deux niveaux : **Le maintien en l'état et le développement de la concession**

Pour cela, le gestionnaire du réseau de distribution (le concessionnaire A) met en œuvre une politique de renouvellement, de modernisation et d'entretien du réseau de distribution destinée à garantir dans la durée et au meilleur coût un réseau électrique performant.

Ainsi, pour définir les orientations à long terme des investissements sur le réseau de distribution, le gestionnaire du réseau de distribution a pris en compte les tendances d'évolution des puissances et consommations sur la concession, les résultats obtenus en matière de qualité et les éléments fournis par l'autorité concédante.

Les objectifs du concessionnaire B sont :

- Garantir durablement la qualité d'alimentation en maitrisant les contraintes électriques.
- Garantir en cas d'incident majeur affectant un poste source un taux de sécurisation minimale de 40 % de la puissance du poste source.
- Renouveler le réseau HTA aérien et souterrain.
- Renouveler les réseaux aérien HTA et BT les plus anciens.
- Poursuivre la stratégie d'enfouissement des réseaux HTA.
- Garantir la qualité de l'électricité distribuée.

De plus, le concessionnaire devra poursuivre la modernisation du réseau (objets connectés, Linky…) et continuera d'accompagner le développement des grands projets et la transition énergétique sur le territoire de la concession.

La bonne connaissance du cadre juridique et de son environnement permet ensuite de se pencher sur les normes et méthodes comptables en place chez le concessionnaire B.

2. L'étude de la méthode comptable appliquée initialement

Comme vu précédemment, les concessions de service public sont régies comptablement et sur le plan national, par les dispositions légales érigées par le Code du Commerce et traduites par le PCG. Elles sont soumises de façon standard et aucun plan comptable spécifique aux concessions de service public ne leur est dédié.

À noter, le PCG prévoit dans son Titre IV, Chapitre IV, Section 2 « Comptes d'immobilisations » des spécificités concernant les immobilisations mises en concession. Cependant, cela reste des dispositions très brèves sur le classement au bilan.

Avant de présenter plus en détails la méthode comptable applicable selon le PCG, il est nécessaire d'apporter davantage de précisions concernant les immobilisations d'une entreprise concessionnaire.

- **Il existe trois catégories d'immobilisation :**

  - **Les immobilisations indéfectibles :**

Il s'agit des immobilisations propres de l'entreprise. Les immobilisations restent la propriété de la société en fin de contrat (bureaux, logements, terrains non affectés à la concession,…).

  - **Les biens de retour :**

Ces immobilisations, encore appelées immobilisations défectibles ou concédées sont celles qui doivent revenir obligatoirement à l'autorité concédante en fin de contrat. Il s'agit soit des ouvrages dont l'autorité concédante était propriétaire en début de contrat, soit des immobilisations réalisées par le concessionnaire, soit des immobilisations apportées par le concédant ou un tiers dans le cadre de la concession.

  - **Les biens de reprise :**

Il s'agit des biens affectés à la concession qui pourront être repris par l'autorité concédante en fonction de conditions à déterminer dans le cahier des charges (postes sources, réseaux,…).

Ces précisions apportées, nous allons pouvoir nous pencher sur la méthode comptable proposée par le PCG.

Les immobilisations corporelles et incorporelles mises dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrites au compte 22 du plan comptable général. Le PCG précise également (art. 442-22) que les immobilisations corporelles sont ventilées dans les mêmes conditions que celles inscrites au compte 21, qui sont les « immobilisations corporelles ».

Par conséquent, les biens concédés figurent à l'actif en tant qu'immobilisations corporelles ou incorporelles, selon la classification qu'adopterait une entité non concessionnaire. Dans le bilan du concessionnaire, les immobilisations corporelles ou incorporelles concédées sont souvent identifiées sur une ligne distincte ou à l'intérieur des immobilisations corporelles, par l'ajout dans le libellé de la mention « concédé » (Schevin, 2011, p. 23).

- **Pour les biens en provenance du concessionnaire :**

Les biens mis dans la concession par le concessionnaire vont figurer au bilan de celui-ci, même s'il s'agit de biens qui reviendront forcément au concédant à la fin du contrat (biens de retour). Le concédant devient propriétaire de ces biens au fur et à mesure de leur construction ou de leur acquisition par le concessionnaire (Schevin, 2011, p. 23).

- **Pour les biens en provenance du concédant ou de tiers (prometteurs immobiliers,…) :**

Les biens mis en concession peuvent provenir du concédant ou de tiers (prometteurs immobiliers,…). Ils peuvent être transmis en cours de vie du contrat ou être des biens préexistants à la signature du contrat de concession, leur transfert au concessionnaire étant jugé utile au fonctionnement de la concession. Ils peuvent être onéreux pour le concessionnaire : versement d'une indemnité ou de redevances, ayant pour conséquence une sortie de trésorerie ou la constatation d'une dette pour le concessionnaire. Mais ils peuvent être remis à titre gratuit. Dans ce cas, la comptabilisation de l'immobilisation à l'actif du bilan aura une contrepartie au passif. La contrepartie sera classée dans les « Autres fonds propres », dans un compte 229 « Droits du concédant » (PCG art 422-22). Cela matérialise pour le concessionnaire, à l'issue du contrat de concession, son obligation de restitution des biens inscrits au compte (Schevin, 2011, p. 23).

Cependant la remise à titre gratuit peut poser un problème. En effet, le concessionnaire peut rencontrer des difficultés pour déterminer la valeur des biens. En effet, le concédant ou le tiers, dans la majorité des cas, ne dispose pas des justificatifs comptables permettant de déterminer cette valeur. Cela s'explique principalement par l'âge et la complexité des ouvrages transmis. Par

conséquent, le concessionnaire peut parfois appliquer des méthodes de détermination qui lui sont propres.

« il apparaît que compte tenu des difficultés de mesure pour l'enregistrement initial, et des difficultés d'interprétation du poste "Droit du concédant", un certain nombre d'entreprises concessionnaires ne procèdent pas à la comptabilisation des biens mis en concession à titre gratuit, « tant que le contrat de concession ne l'exige pas et qu'il ne contient aucune indication sur la valeur des biens remis gratuitement ou sur la manière de les évaluer » (Schevin, 2011, p. 23).

- **Le droit du concédant :**

Ce compte traduit la contrepartie d'un actif à titre gratuit et une obligation de restitution du concessionnaire des biens comptabilisés, à l'issue du contrat. Le compte 229 réunit les conditions d'un passif, au sens du PCG (art 212-1) :

- obligation de l'entité à l'égard d'un tiers,
- sortie de ressources, probable ou certaine, au bénéfice de ce tiers,
- absence de contrepartie au moins équivalente attendue de ce tiers.

Cependant, ce passif a la particularité de ne pas se traduire par une sortie de liquidités (Schevin, 2011, p. 23).

- **Les provisions de renouvellement :**

Le PCG prévoit également pour les entreprises concessionnaires, la possibilité de comptabiliser des provisions pour le renouvellement des immobilisations. Le concessionnaire est soumis à une obligation, à l'issue de la concession, de remettre à l'autorité concédante, l'ensemble des installations en bon état. Pour ce faire le PCG a prévu le compte 156 " Provisions pour renouvellement (entreprises concessionnaires) " dans lequel sont enregistrées les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires de service public.

Au-delà des « légères » pratiques comptables recommandées par le PCG, le concessionnaire peut se voir imposer des actions à réaliser dans le cadre des obligations édictées par le cahier des charges. Cela dépendra des parties prenantes et de leurs volontés respectives.

Dans notre cas d'étude, le concessionnaire B arrête ses comptes comptables à la date du 31 décembre de chaque année. L'ensemble des pratiques et méthodes comptables sont encore appliquées selon l'ancien cahier des charges élaboré lors de la signature du contrat de concession en 1994. Le nouveau cahier des charges s'appliquera à partir de l'exercice clôturant au 31/12/2021. Le concessionnaire B applique donc dans ses comptes, depuis 1994, la méthode comptable recommandée par le PCG.

Dans un premier temps, il a donc été comptabilisé à l'actif, l'ensemble des immobilisations constituant la concession :

- Biens dits indéfectibles,
- Biens de retours (comptes 22),
- Les biens de reprise ne sont pas présents dans notre cas d'étude.

En contrepartie, a été comptabilisé au compte 229, la valeur constituant l'ensemble des immobilisations acquises de façon gratuite qui ont pu être inventoriées durant ces dernières années.

Dans un second temps, une provision de renouvellement a été constituée au fur et à mesure des années du contrat de concession selon un plan de renouvellement établi sur 10 ans. Il est à noter que le concessionnaire B n'étant pas en mesure d'identifier et de valoriser systématiquement les valeurs d'origines des immobilisations « initiales », le montant de provisions peut parfois être constitué de la valeur de l'immobilisation de renouvellement, à laquelle s'ajoute le coût du remplacement, sans déduction de la valeur de l'immobilisation initiale.

Pour remarque, des amortissements pour dépréciation des immobilisations concédées ont été comptabilisés lors de la mise en place de la notion du droit du concédant selon les termes du PCG. Cependant, le concessionnaire B, n'a plus depuis constaté de dotation d'amortissement durant les exercices suivants. L'âge ancien du réseau et la volonté précipitée de la direction de la concession de mettre en place la notion de droit du concédant, n'ont pas permis une évaluation et une distinction précise des immobilisations transmises à titre gratuit.

L'ensemble de ces comptabilisations sont visibles dans les annexes 1 et 2 (Bilan et bilan détaillé au 31/12/2020).

A la lecture du Bilan de l'entreprise concessionnaire B et des précisions ci-dessus, nous pouvons faire le constat suivant :

Les documents comptables ne semblent pas présenter une information financière fidèle concernant les valorisations des immobilisations indéfectibles et des immobilisations de retour. De plus, le calcul des provisions pour renouvellement est également impacté par ces valorisations approximatives, rendant son évaluation peu fiable. Ce qui pourra avoir comme conséquence la remise en cause des conditions de déductibilité de la provision par l'administration fiscale. Pour finir, l'application des recommandations du PCG liés aux concessions, ne permet pas de présenter une valeur nette comptable précise des immobilisations concédées et donc de présenter la valeur réelle de la concession à un instant donné.

Précédemment, afin de répondre à la problématique de ce mémoire, deux hypothèses avaient été émises :

- L'application de la réglementation comptable émanant du Plan Comptable Générale est insuffisante et ne permet pas de présenter de façon précise et fiable la situation globale de l'entreprise concessionnaire.
- Une approche complémentaire, notamment permise par le guide comptable de 1975 rédigé par le Conseil National de la Comptabilité, permettra de réaliser une analyse détaillée de la gestion des concessions et reflétera la réalité économique des contrats dans les états financiers.

L'analyse du cas servant à l'étude dans ce mémoire, confirme que la première hypothèse peut être validée. En effet, l'expert-comptable peut douter de la pertinence de l'application unique du PCG afin de présenter de façon fiable et précise le patrimoine de la concession. Les principes de bonne information et de prudence (Mémento Comptable, 2021, 3555 et 3575) édictés par le Code de Commerce et repris par le PCG semblent appliqués de façon limités. Ils pourraient être complétés par l'application d'une autre méthode comptable, notamment celle proposée par le CNC.

Pour cela, l'expert-comptable doit vérifier que le changement de méthode comptable est réalisable et respecte la réglementation en vigueur.

C. Le changement de méthode de comptable

Le changement de méthode comptable est un évènement exceptionnel encadré par l'Autorité des Normes Comptables (ANC) auquel l'ensemble des entreprises élaborant une comptabilité sont assujetties.

1. La réglementation du changement de méthode comptable

Dans un monde où l'information est un enjeu fondamental, la comptabilité sert de garant auprès des tiers afin de leur assurer une image fidèle de la santé des entreprises.

Toutefois, Les informations transmises par la comptabilité ne peuvent être pertinentes que dans la mesure où les acteurs n'ont pas la possibilité d'en infléchir le contenu et si ces acteurs ont utilisé des méthodes et principes préalablement définis et acceptés par tous.

La présentation des résultats issus de la comptabilité, se fonde donc sur des conventions, dénommées « principes comptables ». En France, le Code de commerce énonce les principes généraux (repris par le PCG), dont le respect est un des éléments de la sincérité des comptes.

Le principe de permanence des méthodes (ou de fixité) est l'un de ses nombreux principes.

Le PCG, mis à jour par le règlement N°2018-01 du 20 avril 2018 de l'Autorité des Normes Comptables (ANC), définit ce principe :

« Les méthodes comptables sont les principes, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement de ses comptes annuels. Les termes méthodes comptables s'appliquent aux méthodes d'évaluation et comptabilisation et aux méthodes de présentations des comptes. » (PCG art. 121-5).

« Selon le Code de commerce (art. L 123-17), les méthodes comptables retenues et la structure du bilan et du compte de résultat ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre, sauf dans des cas exceptionnels, afin de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise et dans les conditions prévues par un règlement de l'Autorité des normes comptables.

Le PCG (art. 121-5) précise que la cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives reposent sur la permanence des méthodes comptables et de la

structure du bilan et du compte de résultat, qu'elle doit appliquer de manière cohérente et permanente aux opérations et informations similaires.

Toutefois, des exceptions sont prévues. Ainsi, en dehors d'un changement de réglementation qui s'impose à l'entité (et qui n'a pas à être justifié), un changement de méthode à l'initiative de l'entreprise est possible lorsqu'il est motivé par la recherche d'une meilleure information financière, c'est-à-dire lorsque la nouvelle méthode reflète de façon plus adaptée et plus pertinente la performance ou le patrimoine de l'entité au regard de son activité, sa situation et son environnement (PCG art 122-1 et 122-2). » (Mémento Comptable 2021, 3535).

Selon le PCG, Les méthodes comptables initialement mises en place par l'entité n'ont pas à être justifiées.

Les deux causes possibles d'un changement de méthode comptable présentées par le PCG sont :

- Un changement de réglementation (ANC) qui n'a pas à être justifié (PCG art. 122-1).

- Un changement sur décision de l'entreprise, qui doit être justifié (PCG art 122-2 et 833-2), sauf en cas de d'adoption d'une méthode de référence (PCG art. 121-5).

Si le changement de méthode intervient sur décision de l'entreprise, deux conditions sont à respecter également, toujours selon le PCG :

- 1e condition : Ce changement est possible que s'il existe un choix entre plusieurs méthodes comptables (explicites ou implicites) pour traduire un même type d'opérations ou d'informations). La nouvelle méthode envisagée doit être conforme aux dispositions du PCG.

- 2e condition : Le changement doit conduire à fournir une meilleure information financière.

Dans l'ensemble des cas, le changement de méthode comptable ne peut venir en remplacement d'une méthode de référence dont l'adoption est irréversible. Ce changement de méthode, considérée comme fournissant une meilleure information financière par l'entreprise, ne pourra être ultérieurement remise en cause (PCG art. 122-2).

Le règlement N°2018-01 de l'ANC mettant à jour le PCG concernant les méthodes comptables, précise les méthodes de référence. Anciennement appelées « méthode

préférentielles », les méthodes de référence permettent une meilleure information financière car elles répondent aux principes généraux des normes de comptabilité privée, c'est-à-dire à la définition des actifs et des passifs.

Les méthodes de référence sont :

- le provisionnement des engagements en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et versements similaires (PCG art. 324-1).

- la comptabilisation à l'actif des coûts de développement et des frais de création de sites internet (PCG art. 212-3 et 612-1).

- la comptabilisation en charge des frais de constitution, de transformation et de premier établissement (PCG art. 212-9).

- la comptabilisation à l'actif des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition de l'actif (PCG art.213-8,213-22, 221-1 et 222-1).

Comme pour les méthodes préférentielles, l'adoption d'une méthode de référence n'a pas à être justifiée et une fois adoptée, est irréversible.

Dans le cas d'étude appuyant ce mémoire, la direction financière de l'entreprise concessionnaire B, accompagnée par l'expert-comptable peut envisager de réaliser un changement de méthode comptable.

En effet, la direction financière et l'expert-comptable, estimant que la méthode comptable en vigueur chez le concessionnaire B ne reflète pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise, ont la possibilité d'appliquer une nouvelle méthode comptable, dans les conditions prévues par le règlement de l'ANC. Ce changement comptable est également attendu par l'autorité concédante au travers du nouveau cahier des charges. L'autorité concédante souhaitant suivre, avec précision, la valorisation du réseau de la concession.

L'entreprise, à son initiative, est en mesure d'adopter une nouvelle méthode comptable, s'appuyant sur le guide du CNC de 1975. Ce changement de méthode n'est pas considéré comme l'application d'une méthode de référence et devra alors être justifié en annexe.

L’expert-comptable est en mesure d’accompagner la direction financière du concessionnaire B dans cette démarche, car il existe bien plusieurs méthodes comptables possibles concernant les concessions de services publics. Également, la nouvelle méthode basée sur le guide du CNC ne s’oppose pas aux dispositions du PCG. De plus, le changement a pour objectif une meilleure information financière qui pourra être difficilement remis en cause. En effet, la santé financière favorable de l’entreprise concessionnaire B, ne laisse pas présager une volonté d’user du changement de méthode afin d’influer sur les ratios financiers de celle-ci (voir Annexe 3 : Situation financière). Pour finir, la précédente méthode basée sur le PCG ne constitue pas une méthode de référence et pourra en conséquence être remplacée.

L’ensemble des conditions sont réunies afin de mettre en place une nouvelle méthode comptable chez le concessionnaire B tout en respectant la réglementation mise en place par l’ANC.

Cependant, l’expert-comptable doit accompagner son client dans la justification du changement de méthode comptable et ses impacts au bilan et au compte de résultat.

2. Les conséquences du changement de méthode comptable.

Le changement de méthode comptable a des incidences directes sur le bilan et le compte de résultat, ainsi que sur l'information financière de l'entité.

- **Tout d'abord, les incidences du changement sur le bilan et le compte de résultat sont :**

  - ***Au niveau du calcul de l'impact :***

	Rétrospectif	**Prospectif**	**Avec impôt**	**Sans impôt**
Changement de méthode comptable	**OUI** (1) (calcul à l'ouverture de l'exercice comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée)	**OUI** (1) en cas de difficulté d'estimation du calcul rétrospectif	**OUI** (2) (dans les comptes consolidés) mais conditionnel dans les comptes individuels	

Tableau 1 : Calcul d'impact du changement de méthode comptable (source : mémento comptable, 2021).

(1) Lors d'un changement de méthode comptable, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective. La nouvelle méthode doit être appliquée aux comptes antérieurs à l'exercice du changement afin d'en calculer correctement l'ouverture. Dans le cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, notamment lors de la prise en compte d'hypothèse, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective (PCG art. 122-3). (Mémento comptable, 2021).

(2) Calcul de l'effet d'impôt (exigible) lorsque l'entreprise ne comptabilise pas d'impôts différés dans ses comptes individuels : Différence entre l'impôt exigible calculé sur le résultat de l'exercice après

prise en compte du changement de méthode et celui calculé avant prise en compte du changement de méthode. Après déduction, le cas échéant, des déficits fiscaux reportables. (Mémento comptable, 2021).

- ***Au niveau de la comptabilisation des impacts des changements au bilan et compte de résultat :***

	Obligatoirement en capitaux propres (1)	**Obligatoirement en résultat**
Changement de méthode comptable (PCG art. 122-3)	**OUI** dans les comptes consolidés dès l'ouverture de l'exercice au compte « Report à nouveau » (débiteur ou créditeur)	
	OUI dans les comptes individuels dès l'ouverture de l'exercice au compte « Report à nouveau » (2) (débiteur ou créditeur) (**sauf exception :** voir ci-contre)	**EXCEPTION** (3) Dans les compte individuels (à présenter sur une ligne en dehors du résultat courant)

Tableau 2 : Comptabilisation du changement de méthode comptable au bilan et compte de résultat (source : mémento comptable, 2021).

(1) Le changement de méthode (réglementaire ou à l'initiative de l'entreprise) entraine une imputation obligatoire sur les capitaux propres. Si l'application de la nouvelle méthode ne peut avoir pour effet de modifier les comptes des exercices antérieurs, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture n'empêche pas l'imputation sur les capitaux propres de l'impact du changement de méthode dans le compte « Report à nouveau ». (Mémento comptable, 2021).

(2) Le PCG (art 122-3) précise que l'impact des changements de méthodes (net d'impôt, le cas échéant) doit être comptabilisé au compte « report à nouveau », au débit en cas d'imputation et au

crédit en cas d'impact positif. L'effet d'impôt est constaté en contrepartie d'une dette ou d'une créance sur l'Etat. (Mémento comptable, 2021).

(3) Si le changement de méthode porte sur des charges ou provisions déductibles immédiatement, l'impact du changement peut être comptabilisé dans le compte de résultat afin de préserver la déduction fiscale. L'impact du changement de méthode (net d'impôt) peut ainsi être comptabilisé dans le compte de résultat, en dehors du résultat courant. Le règlement N° 2018-01 précité, précise que l'impact est présenté sur une ligne en dehors du résultat courant. Soit en résultat exceptionnel sur une ligne distincte si l'effet est significatif ou sur une ligne distincte sous le résultat courant. (Mémento comptable, 2021).

- **Il y a ensuite, une incidence du changement comptable sur l'information financière de l'entité :**

  - **Une incidence sur les bilans et comptes de résultat du seul exercice de changement comptable.**

Selon le PCG (art. 122-3 à 122-6) seul l'exercice d'application du changement comptable est impacté par les changements comptables. Les bilans et comptes de résultats antérieurs ne sont en aucun cas modifiés à la suite du changement. Cependant, les informations pertinentes sur le ou les exercices comparatifs peuvent être soumis en annexe.

  - **Une incidence sur l'information à donner en annexe.**

Toutes modifications de méthodes comptables devront être décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport du commissaire aux comptes. Les informations en annexe devront être organisées afin de distinguer les informations générales des informations à mentionner en cas de changement de réglementation, de méthode (dû à un changement de réglementation ou à l'initiative de l'entité), d'estimations ou corrections d'erreurs.

Afin d'assurer une comparabilité, le PCG impose de communiquer une information en annexe (PCG art. 121-2). Pour ce faire, lorsque le changement de méthode est à l'initiative de

l'entité, la mention et la justification du changement sont renseignées dans l'annexe. L'impact du changement doit également être présenté, à l'ouverture et en précisant les postes concernés.

Il doit être également notifié dans l'annexe si le changement est rétrospectif ou prospectif. Si celui-ci est rétrospectif, une présentation des principaux postes des exercices antérieurs, retraités selon la nouvelle méthode sera réalisée. A l'inverse, si le changement est prospectif, il devra être indiqué les raisons de l'application prospective du changement et l'impact sur les principaux postes concernés de l'exercice (sauf impraticabilité).

Lors de nos échanges avec le concessionnaire B, concernant la mise en place de la nouvelle méthode comptable, il a été décidé d'appliquer un changement rétrospectif. En effet, l'objectif premier de ce changement de méthode étant de fiabiliser la valorisation du réseau et améliorer sa présentation dans les comptes comptables de l'entreprise. Le changement de méthode comptable s'accompagne d'un inventaire des immobilisations du réseau de la concession. Cet inventaire, débuté il y a un an, est toujours en cours et a déjà mis en évidence un grand nombre d'incohérences entre la composition réelle du réseau et celle présentée dans les comptes individuels de la concession.

En conséquence, le concessionnaire B a dû réaliser de nombreuses recherches concernant la provenance d'immobilisations constituant le réseau, ainsi que sur leurs financements inconnus.

Afin de déterminer l'impact comptable du changement de méthode, il est nécessaire pour l'expert-comptable d'analyser la nouvelle méthode comptable à mettre en place.

II. L'application du changement de méthode comptable et ses conséquences sur la présentation des comptes

L'application de nouveaux principes, règles et pratiques spécifiques dans une entité lors de l'établissement des comptes annuels constitue un changement de méthode comptable. Cette démarche ayant des incidences sur la présentation des comptes individuels de la concession de service public, doit être accompagnée par l'expert-comptable ainsi que ses équipes.

A. La traduction comptable des nouvelles obligations du cahier des charges

Hormis la réglementation comptable en vigueur (PCG), les concessions de service public peuvent se voir édicter de nouvelles obligations comptables par le contrat de concession, administré par le cahier des charges. Également, l'application du guide du CNC de 1975 étayé par différents rapports du CNC émit par la suite, peut être introduit dans ces nouvelles obligations.

1. Les immobilisations financées par le concessionnaire

Avant de détailler la nouvelle approche comptable dans le cadre d'une concession de service public, il est nécessaire d'introduire les nouveaux comptes comptables spécifiques, issus du guide des entreprises concessionnaires de 1975. Ces comptes seront utilisés afin de pouvoir identifier le type d'immobilisation et leur mode de financement (voir annexe 4 : Listes comptes spécifiques des concessions de services public).

Dans un souci de clarté, la nouvelle méthode comptable sera présentée par l'intermédiaire d'un exemple d'investissement dans un nouvel ouvrage, financé par le concessionnaire B et correspondant à une extension du réseau de la concession.

La spécificité de cette méthode se situe au niveau des provisions de renouvellement associées à l'amortissement de caducité permettant au concessionnaire de récupérer en fin de contrat son investissement. Ces particularités comptables concernent essentiellement les provisions sur les biens de retour qui feront l'objet d'un renouvellement dans le cadre de la concession.

La comptabilisation de la provision peut se résumer ainsi :

EN K €	INVESTISSEMENT	AMORTISSEMENT STANDARD	PROVISION DE RENOUVELLEMENT	AMORTISSEMENT DE CADUCITE
1er investissement	100	100	50	
1er renouvellement	150	150	100	
2nd renouvellement	250			100
TOTAL	**500**	**250**	**150**	**100**

Exemple 1 : Investissement dans un nouvel ouvrage par le concessionnaire B, correspondant à une extension du réseau de la concession.

Dans l'exemple ci-dessus le concessionnaire B fait un premier investissement de 100. Il va comptabiliser pendant la durée de vie du bien estimée à 20 ans dans notre exemple, un amortissement de 100, soit 5 par an. De plus, il provisionnera un montant, de provision de renouvellement de 50, correspondant à la différence entre la valeur estimée du renouvellement et la valeur d'origine du bien.

A l'issue du renouvellement, il comptabilisera le nouveau bien en renouvellement. Pendant sa durée de vie, sera comptabilisé à nouveau un amortissement économique pour 150 et une provision de renouvellement pour 100 correspondant à la différence entre la valeur de renouvellement (250) et la valeur du précédent renouvellement (150).

Au terme de ce renouvellement, si le concessionnaire B n'a pas à renouveler le bien d'ici la fin de la concession, il ne pourra plus comptabiliser d'amortissement en déduction du compte de résultat. Cependant, un amortissement pour ordre pour constater la dépréciation de la valeur du bien pourra être comptabilisé. En effet, durant la durée de vie des investissements précédents, l'entreprise a préalablement comptabilisé en charge, par le biais de la provision de renouvellement, une partie de ce dernier investissement.

Toutefois, le concessionnaire B constatera un amortissement de caducité pour récupérer la valeur d'origine du bien. Cet amortissement sera comptabilisé sur la durée restant à courir de la concession.

Cette méthode permettra au concessionnaire B de récupérer son investissement.

Dans le cadre de l'exemple ci-dessus, la comptabilisation des différentes phases suivrait les différents schémas comptables suivants :

- **La réalisation du premier investissement**

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
225310	*Extension réseau*	100	
722000	*Production immobilisée*		100
Augmentation de la valeur du réseau par le biais de la production immobilisée ou d'une sortie de trésorerie			

- **La prise en compte annuelle de l'amortissement**

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
651200	*"Dotation aux amortissements sur immobilisations"*	5	
282531	*Amortissement des immobilisations mises en concession par le concessionnaire*		5
Amortissement linéaire sur une durée de 20 ans de l'immobilisation mise en concession par le concessionnaire			

Chaque année le concessionnaire B comptabilise dans ses comptes l'amortissement de l'investissement en concession par un compte « 651200 » et non par le compte « 681100 ».

- **La constatation de la provision de renouvellement**

La provision de renouvellement comptabilisée chaque année correspondra à la différence entre la valeur de renouvellement du bien à la fin de l'année et la valeur d'origine (VO) du bien proratisé en fonction du nombre d'années.

Ainsi dans notre exemple, si le bien a une valeur de renouvellement de 106 à la fin de la première année, la provision comptabilisée sera de :

➔ (Valeur fin exercice – VO) x nombre année / nombre total année

➔ (106 – 100) x 1/20 = 0.3

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
656000	*"Dotations aux provisions de renouvellement"*	0,3	
156000	*Provisions de renouvellement*		0,3
Provision sur une durée de 20 ans du renouvellement calculé chaque année en fonction de la valeur en fin d'année			

Si à l'issue de la durée de vie théorique du bien, soit 20 ans dans notre exemple, le concessionnaire B ne procède pas au renouvellement du bien, il n'a plus la possibilité de constater

des provisions ultérieures. Néanmoins, il ne sera pas dans l'obligation de reprendre la provision constituée. La provision pourra être maintenue au passif dans l'attente de son utilisation. Cependant, un risque de remise en cause, par l'administration fiscale, perdure si la provision n'est pas utilisée.

À noter que dans la précédente méthode, le calcul de la provision de renouvellement consistait à calculer la différence entre le coût estimé du renouvellement et la valeur d'origine du bien, proratisé sur la durée d'utilisation du bien. Il s'agissait d'une méthode de linéarisation de la provision de renouvellement, soit (200-100) x 1/20 = 5.

- **La constatation du premier renouvellement**

Dans le cadre du premier renouvellement, le concessionnaire B constatera plusieurs écritures :

  - **Utilisation de la provision de renouvellement**

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
156000	*Provisions de renouvellement*	50	
229510	*Droit du concédant. Provision de renouvellement utilisée*		50
La provision de renouvellement utilisée est comptabilisée au compte droit du concédant			

La valeur est maintenue au passif du bilan afin d'éviter que l'entreprise ne s'appauvrisse. En effet, à l'issue du dernier renouvellement, le concessionnaire B ne pratiquera plus d'amortissement. Il doit donc maintenir la provision au passif afin de pouvoir récupérer la valeur de ses investissements.

  - **Constatation du renouvellement**

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
225320	*Travaux de renouvellement des immobilisations*	150	
722000	*Production immobilisée*		150
Constat du renouvellement de l'immobilisation par le biais de la production immobilisée ou d'une sortie de trésorerie			

L'éventuel renforcement du réseau sera constaté dans un compte extension du réseau.

- **Amortissement et suivi de l'immobilisation**

Pour les exercices à venir et s'il ne s'agit pas du dernier renouvellement, le concessionnaire B continuera à pratiquer des amortissements économiques et une provision de renouvellement de manière classique.

- **La constatation du dernier renouvellement**

A l'issue du dernier renouvellement et après l'avoir constaté, la société devra comptabiliser chaque année les écritures suivantes :

- **Amortissement pour ordres**

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
229530	*Droit du concédant. Amortissement pour ordre dernier renouvellement*	12,5	
282930	*Amortissement pour ordre dernier renouvellement*		12,5
Constatation de la dépréciation du bien renouvelé à l'issue du dernier renouvellement (12,5 = 250 / 20 ans)			

Cette comptabilisation n'aura pas d'incidence sur le compte de résultat du concessionnaire B, mais il permettra de connaître la valeur réelle du réseau à un instant donné.

- **Amortissement de caducité**

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
650000	*Dotations aux amortissements de caducité*	10	
229520	*Droit du concédant. Amortissement de caducité*		10
Constatation de l'amortissement de caducité sur la durée de vie du bien restant à courir.			

Le concessionnaire afin de s'assurer la récupération de la totalité de son investissement constatera un amortissement de caducité.

Dans notre exemple, il restait à courir 10 ans entre la date de renouvellement et la date de fin de la concession. Le concessionnaire B constatera un amortissement de caducité chaque année de 1/10 de la valeur d'origine du bien. A l'issue de la concession, le concessionnaire B aura récupéré la valeur de son investissement comme indiqué dans le tableau ci-dessus (Exemple 1 : Investissement dans un nouvel ouvrage par le concessionnaire B, correspondant à une extension du réseau de la concession).

La méthode comptable diffère si l'immobilisation est financée par un autre acteur que le concessionnaire, notamment par l'autorité concédante ou par un tiers. Cette spécificité doit être également analysée.

2. Les immobilisations financées par le concédant ou un tiers.

Toujours dans un souci de clarté, cette approche sera présentée par l'intermédiaire d'un exemple d'investissement dans un nouvel ouvrage, financé par le concédant A et correspondant à une extension du réseau de la concession.

La comptabilisation de la provision peut se résumer ainsi :

EN K €	INVESTISSEMENT	AMORTISSEMENT STANDARD	PROVISION DE RENOUVELLEMENT	AMORTISSEMENT DE CADUCITE
1er investissement			200	
1er renouvellement	200	200	100	
2nd renouvellement	300			
TOTAL	**500**	**200**	**300**	**0**

Exemple 2 : Investissement dans un nouvel ouvrage par le concédant A, correspondant à une extension du réseau de la concession.

Ici, l'autorité concédante A fait un premier investissement de 100, la valeur pour le concessionnaire B est donc nulle.

Le concessionnaire B comptabilisera pendant la durée de vie du bien, estimée à 20 ans dans notre exemple, un amortissement pour ordre de 100 soit 5 par an. Un montant de 200 aura été provisionné en renouvellement, correspondant à la valeur estimée du renouvellement et à la valeur d'origine du bien financé par la concessionnaire B (200-0).

A l'issue du renouvellement, le concessionnaire B constatera dans ses comptes le nouveau bien de renouvellement. Un amortissement économique sera comptabilisé durant la durée de vie du bien pour un montant de 200 ainsi qu'une provision de renouvellement pour 100, correspondant à la différence entre la valeur de renouvellement (300) et la valeur du précédent renouvellement (200).

Au terme de ce renouvellement, si le concessionnaire B n'a pas à renouveler le bien d'ici la fin de la concession, il ne sera plus en mesure de comptabiliser d'amortissement en déduction du compte de résultat. Néanmoins, un amortissement pour ordre pourra être comptabilisé afin de constater la dépréciation du bien.

De plus, le concessionnaire ne pourra comptabiliser d'amortissement de caducité, la valeur d'origine du bien étant nulle.

Cette méthode permettant également au concessionnaire de récupérer son investissement.

Dans le cadre de l'exemple ci-dessus, la comptabilisation des différentes phases suivrait les différents schémas comptables suivant :

- **Financement du premier investissement par le concédant**

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
220000 229000	*Travaux de premier établissement du concédant* *Droit du concédant au titre des immobilisations mises en concession par l'autorité concédante*	100	 100
Constatation de l'augmentation de la valeur du réseau par le biais du compte droit du concédant			

En cas de financement mixte, une ventilation entre l'apport de l'autorité concédante et le concessionnaire doit être réalisé.

- **La prise en compte annuelle de l'amortissement**

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
229500 282500	*Dotations aux amortissements sur immobilisations* *Amortissement des immobilisations mises en concession par le concédant*	5	 5
Amortissement linéaire sur une durée de 20 ans de l'immobilisation mise en concession par le concédant			

Chaque année le concessionnaire B comptabilise dans ses comptes l'amortissement de l'investissement financé par le concédant. Toutefois, l'amortissement n'a pas d'incidence sur le compte de résultat.

- **La constatation de la provision de renouvellement**

A l'instar des provisions de renouvellement dans le cadre d'une immobilisation financée par le concessionnaire B, le calcul et la comptabilisation sera identique. Seul le montant différera. En effet, dans le cas d'une immobilisation financée par le concédant, la valeur d'origine est nulle. Dans le cas où la valeur de renouvellement est égale à 106 à la fin de la première année :

- ➔ (Valeur fin exercice – VO) x nombre année / nombre total année
- ➔ (106 – 0) x 1/20 = 5,3
- ➔ Avec l'ancienne méthode la provision aurait été de 10.

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
656000 156000	*"Dotations aux provisions de renouvellement"* *Provisions de renouvellement*	5,3	 5,3
Provision sur une durée de 20 ans du renouvellement calculé chaque année en fonction de la valeur en fin d'année			

Lorsque l'immobilisation est financée par le concédant, le concessionnaire B dispose des mêmes droits et est exposé au même risque que lors d'un financement par le concessionnaire. Si à l'issue de la durée de vie théorique du bien, soit 20 ans dans notre exemple, le concessionnaire B ne procède pas au renouvellement du bien, il n'a plus la possibilité de constater des provisions ultérieures. Néanmoins, il ne sera pas dans l'obligation de reprendre la provision constituée. La provision pourra être maintenue au passif dans l'attente de son utilisation. Cependant, un risque de remise en cause, par l'administration fiscale, perdure si la provision n'est pas utilisée.

- **La constatation du premier renouvellement (financé par le concessionnaire)**

Dans le cadre du premier renouvellement, le concessionnaire B constatera plusieurs écritures :

- **Utilisation de la provision de renouvellement**

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
156000	*Provisions de renouvellement*	200	
229510	*Droit du concédant. Provision de renouvellement utilisée*		200
La provision de renouvellement utilisée est comptabilisée au compte droit du concédant			

La valeur est maintenue au passif du bilan afin d'éviter que l'entreprise ne s'appauvrisse. En effet, à l'issue du dernier renouvellement, le concessionnaire B ne pratiquera plus d'amortissement. Il doit donc maintenir la provision au passif afin de pouvoir récupérer la valeur de ses investissements.

Si le renouvellement avait été financé par l'autorité concédante la provision de renouvellement aurait fait l'objet d'une reprise par le compte de résultat.

- **Constatation du renouvellement**

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
225320	*Travaux de renouvellement des immobilisations*	200	
722000	*Production immobilisée*		200
Constat du renouvellement de l'immobilisation par le biais de la production immobilisée ou d'une sortie de trésorerie			

L'éventuel renforcement du réseau sera constaté dans un compte extension du réseau.

- **Amortissement et suivi de l'immobilisation**

Pour les exercices à venir et s'il ne s'agit pas du dernier renouvellement, le concessionnaire B continuera à pratiquer des amortissements économiques et une provision de renouvellement de manière classique.

- **La constatation du dernier renouvellement**

A l'issue du dernier renouvellement et après l'avoir constaté, le concessionnaire B devra comptabiliser chaque année l'écriture suivante :

- **Amortissement pour ordres**

COMPTES	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
229530	*Droit du concédant. Amortissement pour ordre dernier renouvellement*	12,5	
282930	*Amortissement pour ordre dernier renouvellement*		12,5
Constatation de la dépréciation du bien renouvelé à l'issue du dernier renouvellement (12,5 = 250 / 20 ans)			

Cette comptabilisation n'aura pas d'incidence sur le compte de résultat du concessionnaire B, mais il permettra de connaître la valeur réelle du réseau à un instant donné.

Dans le cadre d'un financement par le concédant A, le concessionnaire B ne constatera pas d'amortissement de caducité car il n'aura pas financé le bien d'origine.

La présentation comptable de cette nouvelle méthode illustre clairement le niveau de détail et de précision de l'application de cette approche. Détail qui n'existe pas lors de la comptabilisation préconisée par le PCG. Le droit du concédant étant central dans cette méthode comptable, il est nécessaire pour l'expert-comptable de maîtriser cette notion afin de s'assurer la pertinence de son apport dans la démarche du changement de méthode comptable.

B. L'introduction de la notion comptable du droit du concédant

Déjà présente dans les préconisations du PCG, la notion du droit du concédant est davantage détaillée et précise dans la méthode comptable proposée par le guide du CNC de 1975.

1. Le droit du concédant

Le droit du concédant rassemble plusieurs notions très différentes.

Dans un premier temps, le droit du concédant est la contrepartie d'une immobilisation financée par l'autorité concédante ou un tiers, au passif du bilan de l'entreprise concessionnaire.

Dans un deuxième temps, le droit du concédant est également alimenté par les provisions de renouvellement. En effet, lors de la constitution des provisions de renouvellement, celles-ci représentent une charge pour le concessionnaire. Cependant, lors du renouvellement, les provisions sont annulées pour devenir un apport du concédant.

L'introduction ou l'enrichissement du compte droit du concédant sont essentiels. Aussi bien pour connaître la valeur d'une concession à un instant donné, mais également pour présenter l'ensemble des immobilisations qui ont été financées par le concédant.

Dans le cadre du dernier rapport de la cour des comptes de février 2013, la Fédération Nationale des Collectivités Concédantes et Régies (FNCCR) insistait sur la « nécessité de prendre en compte les comptes spécifiques de concession qui correspondent aux droits du concédant,…, Une telle obligation atteste du bien-fondé d'une plus grande transparence des données comptables à l'échelle de chaque concession… » (Les concessions de distribution d'électricité : une organisation à simplifier, des investissements à financer, 2013).

Le droit du concédant est comptabilisé au passif sous la rubrique « autres fonds propres ».

- **Apport du concédant comptabilisation et suivi comptable :**

Comme indiqué dans le point II.A.2, les immobilisations mises en concession par l'autorité concédante font l'objet d'un traitement comptable spécifique.

Ces immobilisations sont comptabilisées dans un compte immobilisation avec pour contrepartie un compte droit du concédant.

Chaque année, ces immobilisations feront l'objet d'une dépréciation par un compte d'amortissement pour ordre.

- **Provision de renouvellement, utilisation et suivi comptable :**

Comme indiqué ci-dessus, le droit du concédant est constitué des immobilisations financées par l'autorité concédante mais aussi par les provisions de renouvellement utilisées.

Dans le cadre de la comptabilité du concessionnaire B, appliquant auparavant uniquement les préconisations du PCG, les investissements comme les renouvellements ont fait l'objet d'une comptabilisation dans des comptes d'immobilisations. Les investissements financés par les tiers ou par l'autorité concédante ont été en contreparties inscrites dans le compte droit du concédant.

Concernant les provisions de renouvellement, elles ont été comptabilisées selon le plan de renouvellement du concessionnaire B, basé sur 10 ans. Cependant, lors de leur utilisation, les provisions ont été reprises de façon standard et non affectées en contrepartie du compte droit du concédant.

- **La problématique liée à la mise en place du droit du concédant :**

La mise en place ou l'enrichissement de la notion du droit du concédant est une tendance favorisée par la volonté des autorités concédantes afin de pouvoir connaître la valeur de la concession à un instant donné.

Cependant la valorisation du droit du concédant est une opération ardue. En effet, le degré de difficulté sera directement influencé par l'âge, la taille et le nombre d'acteurs ayant financé les immobilisations de la concession au cours de son existence. Ce point sera davantage exploré dans le point II.C.2.

  - **Le suivi comptable annuel :**

Une fois la valorisation assurée, le concessionnaire devra rigoureusement appliquer chaque année les comptabilisations citées dans les points II.A.1 et 2, afin de garantir un suivi comptable du réseau offrant une image fidèle de la concession.

- **Les conséquences fiscales :**

La mise en place de cette notion ou son enrichissement, comme c'est le cas pour le concessionnaire B, n'a pas d'incidence fiscale sur les comptes de l'exercice et sur les années suivantes. En effet, comme vu précédemment, le compte d'immobilisation comptabilisé à l'actif aura une contrepartie dans les autres fonds propres au passif du bilan de l'entreprise.

Les amortissements liés à ces biens de retour n'ont également pas d'impact fiscal, leur contrepartie se faisant par le débit du compte droit du concédant.

- **Les conséquences comptables :**

Dans le cadre de l'enrichissement de la notion du droit du concédant, le concessionnaire B, devra :

- Mentionner dans l'annexe, l'année de la mise en place de la nouvelle méthode.
- Mentionner annuellement dans l'annexe la présence du droit du concédant.
- Suivre l'évolution du compte droit du concédant.

Le changement de méthode comptable, devra lors de la première année de mise en application, faire l'objet d'une note descriptive dans l'annexe. Cette note expliquera :

- La méthode et la valorisation des immobilisations concédées : travaux de renouvellement, apport des concédants réintroduits au bilan avec incidence des amortissements qui leur sont affectés.
- Le positionnement des comptes « Droit du concédant » à l'actif et au passif.
- L'origine et la valeur des éléments d'actif dont le compte « Droit du concédant » est la contrepartie.

A titre permanent, l'annexe devra fournir chaque année les indications suivantes :

- La valeur des immobilisations concédées et de leurs amortissements.
- Le positionnement des comptes « Droit du concédant ».
- Le plan d'amortissement des immobilisations concédées.

De plus, un suivi annuel des immobilisations financées par l'autorité concédante devra être réalisée, afin de connaître chaque année les nouvelles immobilisations et sortir les immobilisations ayant fait l'objet d'un renouvellement.

A noter, qu'Il a été soulevé dans le point I.B.2, qu'à ce jour, chez le concessionnaire B, la valorisation du droit du concédant pouvait être remise en cause. Pour rappel, l'âge ancien de la concession, ainsi qu'une mise en place précipitée de cette notion du droit du concédant, a entrainé des comptabilisations qui pourraient être inexactes ou approximatives concernant les biens remis à titre gratuit. Afin d'assurer la présentation d'une image fidèle à travers les comptes individuels de l'entreprise grâce à la nouvelle méthode comptable, l'expert-comptable pourrait également recommander une réorganisation dans la valorisation des biens remis à titre gratuit. Ce point sera davantage développé dans la section II.C.2.

Enfin, la provision de renouvellement, proposée par le guide de 1975, devra annuellement être comptabilisée au passif dans les comptes droits du concédant pour sa partie utilisée. Ce point est développé dans la partie ci-dessous, relatif aux provisions de renouvellement.

2. La provision de renouvellement

Des précisions sont apportées par le Bulletin Officiel des Finances Publiques concernant le calcul des provisions et leurs conditions de déductibilité (BIC - Provisions pour risques et charges - Provisions pour charges afférentes aux immobilisations - Provisions pour renouvellement des immobilisations exploitées par des entreprises tenues à une obligation de renouvellement – Champ d'application et conditions de déduction, 2013) :

Les provisions pour renouvellement des immobilisations sont, d'une manière générale, exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt de toutes les entreprises. Une exception à cette règle existe pour les entreprises concessionnaires qui doivent, en fin de concession, remettre leurs installations en bon état à l'autorité concédante.

Celles-ci étaient admises à déduire de leur bénéfice imposable les provisions constituées en vue de faire face au renouvellement des installations. Le montant de la provision devait être calculé de façon à répartir la charge sur toute la durée d'utilisation du bien à renouveler.

Les provisions concernées, sont celles constituées en vue de faire face à une obligation de renouvellement de biens amortissables. Cette obligation de renouvellement doit se matérialiser pendant la période couverte par le contrat de concession. Ainsi, les biens dont la durée de vie technique, au moment de leur mise en service, est supérieure à la durée du contrat restant à courir, ne peuvent faire l'objet d'une provision pour renouvellement.

Les entreprises concessionnaires sont directement concernées car le cahier des charges fait peser sur ces entités une obligation contractuelle spécifique de renouvellement des installations concédées afin de maintenir le potentiel productif des installations au niveau exigé par la continuité du service public. Les provisions peuvent être déductibles à condition qu'elles n'aient pas pour contrepartie un accroissement de l'actif de l'entreprise. Pour les entreprises concessionnaires la charge de renouvellement n'a pas pour contrepartie un accroissement de l'actif puisque les biens renouvelés doivent être remis gratuitement en fin de contrat au loueur ou à l'autorité concédante.

Une condition complémentaire à leur déduction est la mise en place d'un plan de renouvellement :

Sa mise en place permettra :

- de démontrer qu'un bien sera probablement renouvelé en cours de contrat.

- déterminer avec une approximation suffisante le montant de la charge.
- fixer la date à compter de laquelle les dotations au compte de provision pour renouvellement ne sont plus admises en déduction du résultat imposable.

A l'issue du plan de renouvellement, les dotations comptabilisées ne sont plus déductibles.

Afin d'établir le montant de la charge avec une approximation suffisante, le plan de renouvellement doit isoler le risque pour chacun des biens concernés. Toutefois, lorsque l'obligation de renouvellement porte sur un ensemble de biens identiques mis en service au même moment, il sera admis que la provision soit constituée globalement sur l'ensemble de ces biens.

Contrairement à la durée normale d'utilisation retenue pour l'amortissement technique, la durée d'utilisation des biens prévue par le plan de renouvellement n'est pas déterminée par référence aux usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation, mais en fonction de la durée réelle d'utilisation de ces biens. Pour justifier les durées retenues, le concessionnaire peut avoir recours à des experts, à des données statistiques sur la durée de vie des biens qu'il utilise ou à une estimation propre en fonction des clauses contractuelles.

Le montant maximal des provisions pour renouvellement susceptibles d'être constituées ne peut excéder, à la clôture de chaque exercice, la différence constatée entre le coût présumé du remplacement du bien à l'identique et sa valeur d'origine. La valeur d'origine correspond à la valeur inscrite au bilan (prix de revient). Ce prix est déterminé conformément aux dispositions du Code Général des Impôts (Article 38 quinquies, Annexe III du CGI, 2007) :

- pour les biens acquis, par le prix d'acquisition c'est-à-dire le prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien.

- pour les biens fabriqués par l'entreprise, par le coût d'acquisition des matières et fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production, à l'exclusion des frais financiers.

Le coût estimé de remplacement est le prix à payer par le concessionnaire pour un remplacement à l'identique si le bien était renouvelé à cette date.

Toutefois, la détermination de ce coût peut soulever des difficultés. Cette situation peut être rencontrée à la suite d'évolution technologique ou au fait que le bien ne soit plus commercialisé à l'identique. Dans ce cas, le coût de remplacement à retenir s'entend de la fraction du prix de revient

du nouvel équipement qui correspondrait aux caractéristiques techniques de l'équipement précédent. Dans certaines situations, aucune provision ne peut être constituée.

- **La problématique liée à la provision de renouvellement, aux niveaux comptable et fiscal :**

L'introduction dans les comptes du concessionnaire n'ayant pas constaté auparavant de provision de renouvellement et ayant comptabilisé ses renouvellements en immobilisation posera un problème. En effet, l'entreprise n'aura au moment de l'application de la méthode aucun stock de provision de renouvellement au passif de son bilan. Un stock de provisions devra alors être reconstitué, ce qui aura un impact conséquent sur la présentation des comptes de l'entreprise. Cela pourrait avoir pour conséquence, la remise en cause de la déductibilité de la provision sur la partie « rétroactive », par l'administration.

De plus, dans la pratique, il s'avère que les biens financés initialement par l'autorité concédante, sont souvent renouvelés par cette dernière. L'entreprise concessionnaire doit s'assurer de ne pas comptabiliser de provision de renouvellement qui se retrouverait sans objet et qui devrait être reprise au compte de résultat. Lors d'un contrôle fiscal, la non-utilisation de la provision pourrait entrainer une remise en cause par l'administration fiscale, sur la base du caractère non probable de la provision. D'où l'importance de la mise en place d'un plan de renouvellement.

Pour finir une autre problématique est à noter. En cause : la durée de vie des immobilisations de la concession. L'amortissement du réseau étant basé en moyenne sur 20 ans et sur 30 ans pour les postes sources, il est probable que des innovations technologiques soient apparues sur ces biens ou qu'ils ne soient tout simplement plus commercialisés à l'issue de ces périodes. Or, l'une des conditions de déductibilité de la provision de renouvellement exige un remplacement à l'identique des biens. De plus la détermination de la valeur de remplacement du bien projeté à 20 ou 30 ans est une tâche complexe qui devra être validée par l'administration fiscale en cas de contrôle. Dans l'hypothèse où aucun équipement comparable n'est commercialisé, l'administration fiscale admet que le concessionnaire puisse procéder par actualisation de la valeur d'origine en fonction de l'érosion monétaire ou en fonction d'un indice professionnel pertinent.

Dans le cas du concessionnaire B, une provision de renouvellement est déjà constituée. Cependant, son estimation est basée, en partie, sur la valorisation des biens financés par le concédant A ou par les tiers. Or, il a été soulevé dans le point I.B.2, que la valorisation des biens financés par d'autres acteurs que le concessionnaire B été peu fiable. Par conséquent, le calcul de la

provision de renouvellement, suppose également une approximation dans son établissement. Cette dernière pouvant être remise en cause par l'administration fiscale.

Au-delà de la nouvelle méthode comptable et afin d'assurer la fiabilité du calcul de la provision, l'expert-comptable pourrait recommander une réorganisation dans la valorisation des biens remis à titre gratuit. Ce point sera davantage développé dans la section II.C.2.

Cette réorganisation ainsi que l'éventuel impact sur la provision de renouvellement devront faire l'objet d'une note explicative en annexe, l'année de sa mise en place.

C. L'impact sur la présentation des comptes du changement de méthode

Une fois la nouvelle méthode comptable appliquée dans la comptabilité de la concession de service public, les impacts sur la présentation des comptes sont visibles. L'expert-comptable pourra constater de l'apport pertinent ou non de la méthode.

1. La comptabilisation du changement de méthode comptable

Pour rappel, la problématique de ce mémoire était la suivante :

Quelle serait la démarche à adopter par l'expert-comptable, afin de proposer un changement de méthode comptable pertinent dans une concession de service public ?

Précédemment, afin de parvenir à une réponse à cette question nous avions émis deux hypothèses, dont la première était :

- L'application de la réglementation comptable émanant du Plan Comptable Générale est insuffisante et ne permet pas de présenter de façon précise et fiable la situation globale de l'entreprise concessionnaire.

Cette hypothèse a été validée au point I.B.2. La seconde hypothèse étant la suivante :

- Une approche complémentaire, notamment permise par le guide comptable de 1975 rédigé par le Conseil National de la Comptabilité, permettra de réaliser une analyse détaillée de la gestion des concessions et reflétera la réalité économique des contrats dans les états financiers.

Afin de confirmer ou infirmer cette hypothèse, des simulations ont été réalisées, présentant des bilans simplifiés de la fin de la concession, chez le concessionnaire B. Trois simulations sont proposées, un bilan simplifié avant mise en place de la provision pour renouvellement et du droit du concédant. Un bilan simplifié prenant en compte les préconisations du PCG, notamment la mise en place du droit du concédant. Et pour finir, une simulation d'un bilan simplifié prenant en compte la provision de renouvellement, ainsi que le droit du concédant, comme proposé dans le guide du CNC de 1975.

	ACTIF	DEBIT	CREDIT
225310	*Immobilisations mises en concession par le concessionnaire*	5 000	
282531	*Amortissement des immobilisations mises en concession par le concessionnaire*		2 500
	Cumul Actif	***5 000***	***2 500***
	Valeur nette actif	***2 500***	
	PASSIF	**DEBIT**	**CREDIT**
	Cumul Passif	***0***	***0***
	Valeur nette passif		***0***
	Valeur nette concessionnaire B	***2 500***	

Simulation 1 : Bilan simplifié, concessionnaire B sans mis en place la provision de renouvellement et du droit du concédant (en K €).

	ACTIF	DEBIT	CREDIT
220000	*Immobilisations mises en concession par le concédant*	1 000	
225310	*Immobilisations mises en concession par le concessionnaire*	5 000	
282500	*Amortissement des immobilisations mises en concession par le concédant*		333
282531	*Amortissement des immobilisations mises en concession par le concessionnaire*		2 500
	Cumul Actif	***6 000***	***2 833***
	Valeur nette actif	***3 167***	
	PASSIF	**DEBIT**	**CREDIT**
229000	*Immobilisations mises en concession par le concédant*		*1 000*
229500	*Droit du concédant. Amortissement immobilisation mise en concession par le concédant*	*333*	
	Cumul Passif	***333***	***1 000***
	Valeur nette passif		***667***
	Valeur nette concessionnaire B	***2 500***	

Simulation 2 : Bilan simplifié, concessionnaire B avec préconisation PCG (en K €).

	ACTIF	DEBIT	CREDIT
220000	*Immobilisations mises en concession par le concédant*	1 000	
225310	*Immobilisations mises en concession par le concessionnaire*	5 000	
225320	*Travaux de renouvellement*	1 200	
282500	*Amortissement des immobilisations mises en concession par le concédant*		333
282531	*Amortissement des immobilisations mises en concession par le concessionnaire*		2 500
282930	*Amortissement par ordre dernier renouvellement*		400
	Cumul Actif	***7 200***	***3 233***
	Valeur nette actif	***3 967***	
	PASSIF	**DEBIT**	**CREDIT**
229000	*Droit du concédant au titre des immobilisations mises en concession par le concédant*		1 000
229500	*Droit du concédant. Amortissement immobilisation mise en concession par le concédant*	333	
229510	*Droit du concédant. Provision de renouvellement utilisée*		700
229520	*Droit du concédant. Amortissement de caducité*		500
229530	*Droit du concédant. Amortissement pour ordre dernier renouvellement*	400	
	Cumul Passif	***733***	***2 200***
	Valeur nette passif		***1 467***
	Valeur nette concessionnaire B	***2 500***	

Simulation 3 : Bilan simplifié, concessionnaire B avec application du droit du concédant et de la provision de renouvellement, proposé par le guide du CNC de 1975 (en K €).

Dans notre simulation, un renouvellement de 1 200 K€ remplace en N-10 une immobilisation de valeur d'origine 500 K€, amortissable sur 30 ans. L'investissement de 5 000 K€ a été réalisé il y a 15 ans et est amortissable sur 30 ans également. Quant à l'apport du concédant de 1 000 K€, il a été réalisé il y a 10 ans et est amortissable aussi sur 30 ans. L'amortissement de 333 K€ au passif représente la contrepartie de l'apport du concédant. La provision utilisée représente la différence entre l'investissement d'origine de 500 K€ et la valeur de renouvellement de 1 200 K€. Le montant de l'amortissement de caducité correspond à la valeur de l'investissement à l'origine. Pour finir, l'amortissement pour ordre de 400 K€ représente l'amortissement de 1 200 K€ du dernier renouvellement amorti sur la durée réelle du bien.

Après analyse de ces trois simulations, deux points sont à soulever :

- **La valeur nette concessionnaire :**

On constate, après la mise en application de la nouvelle méthode comptable proposée par le guide du CNC, que la valeur nette concessionnaire reste inchangée. En effet, l'introduction du droit du concédant provoque un accroissement de la valeur nette de l'actif du bilan, ainsi qu'une augmentation en contrepartie de sa valeur nette au passif. Démontrant la neutralité de l'opération sur la valeur nette au bilan du concessionnaire.

- **Une représentation comptable complète de la concession :**

La simulation 3, expose de façon exhaustive, l'ensemble des immobilisations constituant la concession. En effet, grâce à la méthode comptable proposée par le CNC, le concessionnaire B et ses parties prenantes, sont en mesure à un instant donné, d'identifier les différentes immobilisations de la concession. Les immobilisations remises à titre grâcieux ainsi que leur évolution sont aisément lisible à travers les comptes individuels. Leurs amortissements (standard et pour ordre) étant représentées distinctement de ceux correspondant aux immobilisations financées par le concessionnaire. Ainsi, l'application de cette méthode comptable à l'avantage d'apporter une visibilité complète et précise sur l'ensemble du patrimoine immobilisé de la concession, sans impacter la valeur nette du bilan du concessionnaire B.

Par conséquent la seconde hypothèse, supposant une meilleure présentation de la réalité économique de la concession peut être validée. Cette méthode pourra être retenue par l'expert-comptable dans sa démarche d'une proposition de changement de méthode comptable dans une concession de service public.

Néanmoins, à l'issue de cette démarche, l'expert-comptable pourra émettre quelques recommandations afin de clôturer sa mission.

2. Les Recommandations de l'expert-comptable

A l'issue de sa mission, l'expert-comptable pourra présenter ses conclusions au client sous forme d'un rapport.

A l'instar de la démarche méthodologique utilisée dans ce mémoire, le rapport pourra présenter un état des lieux de la concession et de sa réglementation comptable, fiscale et juridique. Les démarches qui seront engagées par le client à la suite de ce rapport, pourront varier (changement rétrospectif ou prospectif). A ce titre, il sera nécessaire de présenter un rappel concernant les normes et conditions d'un changement de méthode comptable. Dans une seconde partie, l'expert-comptable pourra exposer sa proposition de changement de méthode comptable et son impact sur la présentation des comptes individuels.

L'analyse et le rapprochement par l'expert, des possibilités comptables, de la réglementation en cours et de la situation globale de la concession, mettront en exergue les faiblesses dans le projet de changement de méthode. Pour infirmer cela, l'expert-comptable, grâce à l'outil professionnel développé durant le stage (voir annexe 6) et ses compétences, pourra clôturer son rapport par des recommandations.

Ces recommandations dans le cadre de la concession de service public et de notre cas d'étude, pourront être divisées de la façon suivante :

- **Comptable :**

Le changement comptable lié à la mise en place de la notion du droit du concédant et des provisions de renouvellement dans les comptes individuels, proposé par le guide comptable des entreprises concessionnaires du CNC de 1975, ne peut se limiter à un changement de méthode comptable dans certains cas.

En effet, dans notre étude de cas, à la suite d'une mise en place précipitée du droit du concédant (dans les années 2000), il a été précisé que le concessionnaire B émettait des doutes concernant la valorisation et la composition des immobilisations remises à titre gracieux. Également, le client nous a notifié que l'amortissement du concédant n'a été comptabilisé qu'une seule année et depuis, aucune comptabilisation supplémentaire n'a été réalisée. De plus, le stock actuel de provisions pour renouvellement, déjà établi chez le concessionnaire B partiellement sur la base de

ces immobilisations, ne peut être considéré comme fiable. Dans ce cas de figure, un changement de méthode comptable seul ne sera pas suffisant.

Pour ce faire, une correction d'erreurs devra être réalisée dans les comptes du concessionnaire B afin de pouvoir appliquer le changement de méthode comptable de façon fiable. En complément du point I.C, le changement de méthode comptable est l'une des composantes des changements comptables. « Les changements comptables sont constitués par les changements de méthodes comptables, les changements d'estimation et les corrections d'erreurs » (Memento Comptable 2021, 8455). « Les corrections d'erreurs résultent d'erreurs, d'omissions matérielles ou d'interprétations erronées » (PCG art 122-6). « Les changements d'estimations ne constituent pas des corrections d'erreurs sauf si les estimations antérieures étant fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées, sur la base des informations disponibles à l'époque » (PCG art. 122-5).

À la suite de ce constat, l'expert-comptable recommandera au concessionnaire B en complément du changement de méthode comptable, préalablement, une correction d'erreurs obligatoirement rétrospective qui impactera à la fois les capitaux propres et le résultat (voir annexe n°5 : les changements comptables).

- **Fiscale :**

Par conséquent, l'effet d'impôt devra être pris en compte. Dans un premier temps, au niveau de la correction d'erreurs, sur laquelle la correction est calculée, sans impôt car elle doit être estimée brut d'impôt. Ensuite, au niveau du changement de méthode comptable, l'impact fiscal doit être calculé après impôt. L'impôt exigible est égal à la différence entre l'impôt calculé sur le résultat après prise en compte du changement de méthode et celui calculé avant prise en compte du changement de méthode, après déduction, le cas échéant, des déficits fiscaux reportables.

Également, la correction de la valorisation des immobilisations financées par le concédant A, amènera à un ajustement de la provision de renouvellement. Cette correction devra être largement documentée et justifiée afin d'éviter toute remise en cause, par l'administration fiscale, du solde de provision de renouvellement qui pourrait rester non utilisé dans les comptes à l'issue de cette démarche.

L'expert-comptable recommandera au concessionnaire, de suivre avec la plus grande attention ces changements comptables sur lesquels existe un risque fiscal.

- **Organisationnelle :**

Pour ce faire, l'expert-comptable pourra recommander au concessionnaire B, une réorganisation au niveau du traitement de la donnée.

Cette réorganisation, aura pour finalité de sécuriser et fiabiliser le traitement de la donnée, de connaître instantanément la valorisation du patrimoine immobilisé de la concession et d'encadrer avec précision son renouvellement.

La recommandation pourra se faire à deux niveaux :

- **Une réorganisation du Système d'Information de la concession (SI) :**

La mise en place d'un SI dédié à la cartographie du réseau de la concession permettra, dans un premier temps, de fiabiliser et mettre à jour la valorisation du réseau de façon extra-comptable. La valorisation actuelle de la concession ainsi que ces différents types de financement (par concessionnaires, concédant ou tiers) pourront être identifiés et intégrés dans le SI, grâce à l'inventaire en cours. Un travail de communication/recherche auprès des autorités concédantes pour les biens restés « inconnus » pourra être réalisé. Les anciens chantiers restés sans valorisation pourront être estimés par actualisation, en appliquant à un bordereau de chantier ou de consultation similaire, un indice professionnel, ici TP12a (Réseaux d'énergie et de communication hors fibre optique). Ces estimations seront à valider conjointement avec l'autorité concédante.

Une fois la cartographie et la valorisation du réseau à jour, le SI pourra être accompagné d'un progiciel de gestion intégré (PGI) permettant l'actualisation et la communication instantanée entre les parties prenantes interagissant avec la concession et son réseau. Le PGI pourra être composé d'un module « Fournisseurs » permettant d'automatiser l'intégration des données liées aux extensions ou modifications du réseau par les tiers (exemple : promoteur immobilier). Pourra s'ajouter, un module dédié à l'autorité concédante ayant les mêmes fonctions. Pour finir, un module immobilisation, permettra de traduire et actualiser dans la comptabilité, l'ensemble des données, transmises par l'intermédiaire des différents modules. Le PGI permettra également une communication sécurisée entre chaque module et par conséquent entre les parties prenantes et la concession.

Les données traitées grâce au SI, complété par le PGI permettront d'obtenir une information fiable, actualisée et évolutive de la valorisation du réseau de la concession.

- **Une réorganisation des prévisions de renouvellement :**

Pour finir l'expert-comptable pourra recommander une autre approche du plan de renouvellement. En effet, nous avons noté qu'un risque fiscal était présent sur ces provisions. Pour rappel, la durée de vie des biens immobilisés de la concession est en moyenne de 20 ans pour le réseau et 30 ans pour les postes sources. La durée du nouveau contrat de concession est de 30 ans. Le plan de renouvellement est établi sur 10 ans.

Afin de réduire ce risque tout en améliorant la fiabilité des prévisions de renouvellement, l'expert-comptable pourra proposer l'approche suivante :

- La mise en place d'un Schéma Directeur d'Investissement sur 10 ans (SDI) :

Le SDI définira, en lien avec les enjeux identifiés par les parties (concédant et concessionnaire), les ambitions propres de la concession et les objectifs partagés, en matière de qualité du service public, de renouvellement et de fiabilisation des ouvrages. Ces ambitions et objectifs orienteront les choix d'investissements sur le réseau concédé, déclinés dans des programmes pluriannuels d'investissement (PPI). Chaque fin de période de 10 ans, le SDI sera révisé de façon concertée entre les parties.

- La mise en place d'un de plan pluriannuel d'investissement sur 2 ans :

Afin d'atteindre les ambitions et les objectifs du SDI, les parties pourront élaborer des PPI par périodes de 2 ans déterminant et encadrant le suivi technique, les renouvellements et l'aspect financier. Afin d'affiner la précision de cette démarche, il devra être présenté à l'issue de chaque PPI, un bilan d'exécution, les objectifs propres au PPI suivant, ainsi que l'évaluation des résultats devant être obtenus à l'issue du PPI suivant. Chaque PPI pourra faire l'objet d'une programmation annuelle de travaux. Les parties suivront annuellement l'exécution des programmes pluriannuels d'investissements en s'assurant de la réalisation des investissements pour une année calendaire.

La mise en œuvre des SDI et PPI reposeront sur des échanges réguliers de données entre les parties, de nature à permettre un suivi efficient des objectifs et une fiabilité dans les prévisions de renouvellement.

Conclusion du thème

L'objectif de ce mémoire était de proposer un guide du changement de méthode comptable dans une concession de service public.

Comme nous avons pu le voir tout au long de ce mémoire, la mise en place d'un changement de méthode comptable est un processus qui peut devenir complexe, d'autant plus que chaque concession de service public dispose de ses propres particularités. Dans notre étude de cas, l'expert-comptable, en accord avec les besoins du client, propose un changement de méthode comptable par l'intermédiaire du guide des entreprises concessionnaires de 1975 du CNC. Grâce à notre démarche méthodologique, conclue par la présentation de simulations et de recommandations, l'expert-comptable est en mesure de proposer une solution pertinente à son client.

Ces travaux proposent une méthodologique adaptée à la situation globale du concessionnaire B. Cependant, l'étude de cas présente une limite. En effet, il n'existe pas qu'une seule démarche pertinente applicable à l'ensemble des concessions. C'est à l'expert-comptable et son équipe d'apprendre à connaître la concession de service public, son histoire, sa situation actuelle mais aussi sa stratégie afin d'adapter et proposer un changement de méthode comptable adapté. Ils devront se conformer à chaque situation et définir en collaboration avec le client, et dans le respect des normes, une méthode comptable applicable à la concession de service public.

Dans cette démarche, la collaboration entre le client et l'expert-comptable sera primordiale et influencera le choix de la méthode utilisée. Etant son partenaire privilégié dans sa mission, l'expert-comptable doit être à l'écoute de son client et lui proposer des choix pertinents en corrélation à ses attentes, tout en respectant les normes qui régissent les changements comptables et les concessions de service public.

La mise en place d'un changement de méthode comptable dans une concession de service public ne peut être présentée au travers d'une seule démarche. Ce changement aura pour caractéristiques d'être spécifique à l'entité, pluridisciplinaire, comportant un début et une fin, tout en étant soumis à des variables exogènes et des risques directement liés à son identité. Il s'agit d'un projet devant être organisé afin d'atteindre les objectifs fixés, tout en respectant les contraintes de délais, de coûts et de ressources. L'ISO (International Organization for Standardization) relève que 70% des projets ont tendance à échouer. L'expert-comptable devra employer ses compétences en management de projet afin d'accompagner au mieux la mise en place du changement de méthode

comptable. Afin de garantir la faisabilité de ce projet, il serait peut-être préférable d'intégrer l'expert-comptable dès sa genèse, c'est-à-dire lors de l'élaboration du nouveau cahier des charges.

Les autorités concédantes souhaitant se décharger de leur obligation de valorisation du réseau concédé, ont tendance à transférer cette tâche au concessionnaire, par le biais des nouveaux cahiers des charges. La complexité et le caractère exceptionnel d'une telle opération entraîne souvent les entreprises concessionnaires à externaliser le changement de méthode comptable. En effet, cette mission nécessite des compétences internes éprouvées et les entreprises préfèrent en général s'appuyer sur l'expertise de professionnels spécialisés. De plus, le caractère exceptionnel de la mission, encourage l'externalisation de cette étude.

Cependant, ces travaux ont mis en évidence l'absence d'un référentiel comptable obligatoire français relatif aux concessions de service public. Il sera intéressant d'étudier une éventuelle transposition des normes IFRS aux concessions de service public dans le cadre des comptes individuels. Peut-être que cela pourrait résoudre les lacunes des normes françaises et anticiper les incidences des évolutions réglementaires sur les concessions ?

Pour conclure, la concession de service public est ancrée dans l'histoire et demeure un outil privilégié dans le développement et la gestion du service public Français. Malgré la digitalisation générale de l'ensemble du tissu économique national, les compétences et techniques de l'expert-comptable lui assurent un rôle prépondérant auprès des entreprises concessionnaires pour les années à venir.

Conclusion générale

L'expérience acquise durant le stage, m'a permis d'approfondir davantage mes connaissances d'un cabinet d'expertise-comptable. J'ai pu découvrir diverses missions et dossiers me permettant de me sensibiliser aux attentes des clients et de la profession.

Ce stage de six mois, a été une expérience positive, m'encourageant à poursuivre mon travail dans l'obtention du Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion (DSCG). A l'issu du DSCG, je serais en mesure d'accéder au stage d'expertise comptable et de finaliser, après trois années, ma formation dans le cadre du Diplôme d'Expertise Comptable. Ce diplôme me permettra par la suite de continuer mon projet professionnel et d'exercer le métier d'expert-comptable et/ou de commissaire aux comptes.

Bibliographie

- Directive 2014/23/UE du Parlement Européen et du conseil de l'Union Européenne du 26 février 2014 sur l'attribution de contrats de concession, Directive n° 2014/23/UE (2014, 28 mars) (Union Européenne). *Journal officiel de l'Union Européenne*, (L94/1). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0023

- Règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au Plan Comptable Général, Règlement n° 2014-03 (2014, 15 octobre) (France). *Journal Officiel*. https://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/1_Normes_françaises/Reglements/2014/Reglt2014-03/Reglt%202014-03_Plan%20comptable%20general.pdf

- Règlement (CE) No254/2009 de la Commission des Communauté Européenne, Règlement n° 254 (2009, 26 mars) (Union Européenne). *Journal officiel de l'Union européenne*, (L80/5). http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/reglements_actifs_de_l_ue_sur_les_ifrs/reglement_ce_n_254_2009_du_25_mars_2009

- Règlement n° 2018-01du 20 avril 2018 modifiant le règlement ANC N°2014-03 relatif au Plan Comptable Général concernant les changements de méthodes, changements d'estimation et corrections d'erreurs, Règlement n° 2018-01 (2018, 20 avril) (France). *Journal Officiel*. https://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/1_Normes_françaises/Reglements/2018/Reglt_2018_01_note-de-presentation.pdf

- Article 38 quinquies, Annexe III du CGI, Décret n° 2007-569 (2007, 19 avril) (France). *Journal Officiel "Lois et Décrets"*, (2007-569). https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006296549/2007-04-19

- BIC - Provisions pour risques et charges - Provisions pour charges afférentes aux immobilisations - Provisions pour renouvellement des immobilisations exploitées par des entreprises tenues à une obligation de renouvellement – Champ d'application et conditions de déduction, Loi n° BOI-BIC-PROV-30-30-20-10 (2013, 16 septembre) (France). *Bulletin Officiel des Finances Publiques*, (BOI-BIC-PROV-30-30-20-10). https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/6403-PGP.html/identifiant=BOI-BIC-PROV-30-30-20-10-20130916

- Commande publique. (s. d). *Contrats de concessions et délégations de service public*. collectivites-locales.gouv.fr. https://www.collectivites-locales.gouv.fr/commande-publique/contrats-de-concessions-et-delegations-de-service-public

- Direction des affaires juridiques. (2019). *Contrats de la commande publique et autres contrats*. Espace commande publique. https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/daj/marches_publics/conseil_acheteurs/fiches-techniques/champs-application/contrats-cp-et-autres-contrats-2019.pdf

- Cour des comptes. (2013). *Les concessions de distribution d'électricité : une organisation à simplifier, des investissements à financer* (Rapport public annuel). (2013). Cour des Comptes. https://www.ccomptes.fr/fr

- Francis Lefebvre. (2021). *Mémento Comptable.* efl.fr. http://www.efl.fr/index.html

- EL BITAR, A. (2006). *Approche d'audit au sein d'une concession de service public - illustration à un service de distribution d'électricité, d'eau et d'assainissement* [Mémoire du Diplôme d'Expertise Comptable, ISCAE]. https://fliphtml5.com/wpdo/woyi/basic

- Schevin, P. (2011). Contrats de concession de service public : la comptabilisation chez le concessionnaire et chez le concédant. *Revue Française de Comptabilité*, (N°444), 22–26. https://docplayer.fr/3002377-Contrats-de-concession-de-service-public-la-comptabilisation-chez-le-concessionnaire-et-chez-le-concedant-i.html

- Bezançon, X. (2015, 28 octobre). *Point de vue - Le modèle des concessions : une histoire française*. lemoniteur.fr. https://www.lemoniteur.fr/article/point-de-vue-le-modele-des-concessions-une-histoire-francaise.887184

- Legavox. (2021, 28 avril). *Petite histoire des concessions de service public : des voies romaines aux autoroutes*. Legavox.fr. https://www.legavox.fr/blog/un-peu-plus-2droit1/petite-histoire-concessions-service-public-30610.htm

- KPMG France. (2021). *KPMG France, engagé dans la création de valeur responsable*. Kpmg.fr. https://home.kpmg/fr/fr/home/a-propos-de-kpmg/presentation-kpmg-france.html

- KPMG Montpellier. (2013). *Note sur l'introduction du compte droit des concédants et provisions de renouvellement*. Document interne KPMG Montpellier

Tables des annexes

ANNEXE N°1 : BILAN DU CONCESSIONNAIRE B AU 31/12/2020 91

ANNEXE N°2 : BILAN DETAILLE DU CONCESSIONNAIRE B AU 31/12/2020 93

ANNEXE N°3 : SITUATION FINANCIERE DU CONCESSIONNAIRE B AU 31/12/2020..... 98

ANNEXE N°4 : LISTES COMPTES SPECIFIQUES DES CONCESSIONS DE SERVICES PUBLIC. 99

ANNEXE N°5 : LES CHANGEMENTS COMPTABLES..... 100

ANNEXE N°6 : FEUILLE DE TRAVAIL : CHANGEMENT DE METHODE COMPTABLE DANS UNE CONCESSION DE SERVICE PUBLIC. 101

Annexe n°1 : Bilan du concessionnaire B au 31/12/2020

Source : KPMG Montpellier.

Actif			Exercice au 31/12/2020			Exercice précédent
			Montant brut	Amort. ou Prov.	Montant net	au 31/12/2019
Capital souscrit non appelé						
Actif immobilisé	Immobilisations incorporelles	Frais d'établissement				
		Frais de développement				
		Concessions, brevets et droits similaires	3 285 804	3 020 445	265 358	461 979
		Fonds commercial (1)				
		Autres immobilisations incorporelles	55 876	55 876		
		Immobilisations incorporelles en cours	1 339 144		1 339 144	533 365
		Avances et acomptes				
		TOTAL	4 680 825	3 076 321	1 604 503	995 345
	Immobilisations corporelles	Terrains	478 886	106 171	372 715	377 463
		Constructions	34 779 522	18 141 556	16 637 965	16 313 317
		Inst. techniques, mat. out. industriels	22 893 247	11 789 104	11 104 142	11 313 486
		Autres immobilisations corporelles	4 055 488	3 120 850	934 637	883 446
		Immobilisations en cours	354 088		354 088	888 410
		Avances et acomptes				
		TOTAL	62 561 232	33 157 683	29 403 549	29 776 124
	Immobilisations financières(2)	Participations évaluées par équivalence				
		Autres participations	112 000		112 000	112 000
		Créances rattachées à des participations				
		Titres immob. de l'activité de portefeuille				
		Autres titres immobilisés	4 118		4 118	4 118
		Prêts	6 374		6 374	6 874
		Autres immobilisations financières	2 798		2 798	2 381
		TOTAL	125 291		125 291	125 374
		Total de l'actif immobilisé	**67 367 349**	**36 234 005**	**31 133 344**	**30 896 844**
Actif circulant	Stocks	Matières premières, approvisionnements	888 861		888 861	967 108
		En cours de production de biens	43 806		43 806	134 065
		En cours de production de services				
		Produits intermédiaires et finis				
		Marchandises				
		TOTAL	932 668		932 668	1 101 173
	Avances et acomptes versés sur commandes		878		878	7 208
	Créances(3)	Clients et comptes rattachés	13 730 700	407 247	13 323 452	10 781 650
		Autres créances	2 809 687		2 809 687	2 082 233
		Capital souscrit et appelé, non versé				
		TOTAL	16 540 387	407 247	16 133 139	12 863 883
	Divers	Valeurs mobilières de placement (dont actions propres :)				
		Instruments de trésorerie				
		Disponibilités	7 227 926		7 227 926	5 513 390
		TOTAL	7 227 926		7 227 926	5 513 390
Charges constatées d'avance			350 196		350 196	483 366
		Total de l'actif circulant	**25 052 058**	**407 247**	**24 644 810**	**19 969 022**
Frais d'émission d'emprunts à étaler						
Primes de remboursement des emprunts						
Écarts de conversion actif						
		TOTAL DE L'ACTIF	**92 419 407**	**36 641 252**	**55 778 155**	**50 865 866**
Renvois :	(1) Dont droit au bail (2) Dont part à moins d'un an (brut) des immobilisations financières (3) Dont créances à plus d'un an (brut)					
Clause de réserve de propriété	Immobilisations		Stocks		Créances clients	

	Passif	Au 31/12/2020	Exercice précédent
Capitaux propres	Capital (dont versé : 136 712)	136 712	136 712
	Primes d'émission, de fusion, d'apport		
	Ecarts de réévaluation	169 962	169 962
	Ecarts d'équivalence		
	Réserves		
	Réserve légale	65 050	65 050
	Réserves statutaires		
	Réserves réglementées		
	Autres réserves	22 021 009	21 637 616
	Report à nouveau		
	Résultats antérieurs en instance d'affectation		
	Résultat de la période (bénéfice ou perte)	1 260 488	383 392
	Situation nette avant répartition	23 653 222	22 392 734
	Subvention d'investissement	245 511	267 058
	Provisions réglementées		
	Total	**23 898 734**	**22 659 793**
Aut. fonds propres	Titres participatifs		
	Avances conditionnées et apports concédant	6 270 135	6 270 135
	Total	**6 270 135**	**6 270 135**
Provisions	Provisions pour risques		
	Provisions pour charges	1 958 832	1 931 074
	Total	**1 958 832**	**1 931 074**
Dettes	Emprunts et dettes assimilées		
	Emprunts obligataires convertibles		
	Autres emprunts obligataires		
	Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)	8 155 773	5 709 651
	Emprunts et dettes financières divers (3)	329 119	342 906
	Total	**8 484 893**	**6 052 557**
	Avances et acomptes reçus sur commandes (1)	679 092	204 641
	Dettes fournisseurs et comptes rattachés	5 358 183	5 675 492
	Dettes fiscales et sociales	8 191 467	7 086 334
	Dettes sur immobilisations et comptes rattachés	45 879	25 877
	Autres dettes	92 199	142 753
	Instruments de trésorerie		
	Total	**13 687 729**	**12 930 457**
	Produits constatés d'avance	798 737	817 207
	Total des dettes et des produits constatés d'avance	23 650 453	20 004 863
	Écarts de conversion passif		
	TOTAL DU PASSIF	**55 778 155**	**50 865 866**
	Crédit-bail immobilier		
	Crédit-bail mobilier		
	Effets portés à l'escompte et non échus		
	Dettes et produits constatés d'avance, sauf (1), à plus d'un an	7 316 816	5 188 169
	à moins d'un an	15 654 543	14 612 052
	Renvois : (2) dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
	(3) dont emprunts participatifs		

Annexe n°2 : Bilan détaillé du concessionnaire B au 31/12/2020

Source : KPMG Montpellier.

Bilan Actif		31/12/2020	31/12/2019
Concessions, brevets, droits similaires		**3 285 804,00**	**3 235 475,34**
20520000	LOGICIELS DIVERS	3 256 344,75	3 206 016,09
20530000	CONCESSIONS BREVETS DROITS	29 459,25	29 459,25
Amort. prov. concession, brevets, droits sim.		**-3 020 445,46**	**-2 773 495,41**
28052000	AMORT.LOGICIELS DIVERS	-2 990 818,71	-2 743 868,66
28053000	AMORT. CONCESSIONS BREVETS DROITS	-29 626,75	-29 626,75
Autres immobilisations incorporelles		**55 876,51**	**55 876,51**
20800000	AUTRES IMMO INCORPOREL	52 672,46	52 672,46
20810000	FRAIS D'ACQUISITION IMMO.	3 204,05	3 204,05
Amort. prov. autres immob. incorporelles		**-55 876,51**	**-55 876,51**
28080000	AMORT.AUTRES IMMO INCO	-52 672,46	-52 672,46
28081000	AMORT.FRAIS ACQUISI.IM	-3 204,05	-3 204,05
Immobilisations incorporelles en cours		**1 339 144,95**	**533 365,60**
23200000	IMMO INCORPORELLES EN COURS	1 339 144,95	533 365,60
	Total Immobilisations Incorporelles	1 604 503,49	995 345,53
Terrains		**478 886,27**	**471 818,27**
21131000	SERVITUDE DE PASSAGE ET SURPLOMB	92 307,69	85 239,69
21150000	SOLS	177 487,73	177 487,73
21200000	AMENAGEMENTS TERRAIN	209 090,85	209 090,85
Amort. prov. terrains		**-106 171,21**	**-94 355,17**
28120000	AMORT. AMENAGEMENT TERRAINS	-106 171,21	-94 355,17
Constructions		**34 779 522,25**	**33 170 345,10**
21310000	CONSTRUCTIONS	7 505 676,68	7 505 676,68
21350000	AMENAGEMENTS DES CONSTRUCTIONS	5 412 559,03	5 368 818,62
21380000	OUVRAGES D'INFRASTRUCTURES	21 861 286,54	20 295 849,80
Amort. prov. constructions		**-18 141 556,97**	**-16 857 027,63**
28131000	AMORT. CONSTRUCTIONS	-4 728 718,51	-4 494 962,08
28135000	AMORT. AMENAGEMENTS CONSTRUCTIONS	-3 119 561,59	-2 828 802,03
28138000	AMORT OUVRAGES D'INFRA.	-10 293 276,87	-9 533 263,52
Installations techn. mat. out. industriels		**22 893 247,26**	**22 609 980,68**
21500000	INST. TECHNIQUES MAT ET OUTIL	14 802 100,41	14 518 833,83
21510000	ITMOI BARRAGE 2001	2 217 362,38	2 217 362,38
22510000	IMMO. CONCEDANT REMISE GRATUITES	1 819 587,57	1 819 587,57
22520000	IMMO. CONCEDANT REMISE GRATUITES	4 054 196,90	4 054 196,90
Amort. prov. inst. techn. mat. out. industr.		**-11 789 104,42**	**-11 296 494,68**
28150000	AMORT INST. TECHNIQUES	-10 009 841,47	-9 589 427,92
28151000	AMORT.INSTALLAT.COMPLE	-1 485 573,72	-1 413 377,53
28250000	AMORT IMMO CONCEDANT ER	-293 689,23	-293 689,23
Autres immobilisations corporelles		**4 055 488,20**	**4 096 109,38**
21810000	AGENCEMENTS AMENAGEMENT	518 742,87	520 886,46
21821000	MATERIEL AUTOMOBILE	1 843 701,77	1 862 866,37
21830000	MAT.DE BUREAU & INFORMATIQUE	814 365,68	835 198,67
21840000	MOBILIER	878 677,88	877 157,88

Bilan Actif		31/12/2020	31/12/2019
Amort. prov. autres immob. corporelles		**-3 120 850,73**	**-3 212 662,64**
28181000	AMORT. AGENCEMENTS AME	-518 742,87	-520 886,46
28182100	AMORT. MAT. AUTOMOBILE	-1 185 000,90	-1 317 283,48
28183000	AMORT. MAT. DE BUREAU	-706 594,39	-698 464,55
28184000	AMORT. MOBILIER	-710 512,57	-676 028,15
Immobilisations corporelles en cours		**354 088,42**	**888 410,97**
23130000	IMMO EN COURS CONSTRUCTION	9 001,97	3 634,47
23140000	IMMO EN COURS DIVERSES	343 770,64	806 045,23
23180000	RENOUVELLEMENT EN COURS	1 315,81	78 731,27
	Total Immobilisations corporelles	29 403 549,07	29 776 124,28
Autres participations		**112 000,00**	**112 000,00**
26180000	AUTRES TITRES	112 000,00	112 000,00
Autres titres immobilisés		**4 118,70**	**4 118,70**
27220000	TITRES IMMOBILISES	4 118,70	4 118,70
Prêts		**6 374,00**	**6 874,00**
27430000	PRETS AU PERSONNEL	6 374,00	6 374,00
27470000	PRETS AGRICULTURE	0,00	500,00
Autres immobilisations financières		**2 798,83**	**2 381,51**
27520000	DEPOTS & CAUTIONN. DIVERS	1 800,00	1 800,00
27684000	INTERETS COURUS SUR PRETS AU PERSONNEL	998,83	581,51
	Total Immobilisations financières	125 291,53	125 374,21
	TOTAL Actif immobilisé	31 133 344,09	30 896 844,02
Matières premières, approv.		**888 861,86**	**967 108,32**
31100000	MATIERES & FOURNITURES	857 193,72	940 095,36
31700000	TRANSFORMATEURS	30 109,94	25 457,40
31800000	STOCKS COMPTEURS PME PMI	1 558,20	1 555,56
En-cours production de biens		**43 806,99**	**134 065,17**
33511000	TRX EN COURS BRANCHT CONSO	43 330,79	111 782,92
33512000	TRX EN COURS BRANCHT PROD	121,80	72,40
33515000	TRX EN COURS ECLAIRAGE PUBLIC	354,40	22 209,85
	Total Actif circulant - Stocks	932 668,85	1 101 173,49
Avances et acomptes sur commandes		**878,95**	**7 208,54**
40910000	AVANCES VERSÉES SUR COMMANDES	878,95	7 208,54
Clients et comptes rattachés		**13 730 700,18**	**11 365 576,92**
41110000	CLIENTS	5 572 679,69	4 568 070,40
41300000	CLIENTS - EFFETS À RECEVOIR	39 796,93	18 338,95
41600000	CRÉANCES DOUTEUSES	568 593,56	812 361,50
41810000	CLIENTS - FACTURES À ÉTABLIR	7 549 630,00	5 966 806,07
Prov. clients et comptes ratt.		**-407 247,45**	**-583 926,85**
49110000	PROVISIONS CLIENTS DOUTEUX	-407 247,45	-583 926,85

Bilan Actif		31/12/2020	31/12/2019
Autres créances		**2 809 687,18**	**2 082 233,03**
40980000	RABAIS, REMISES, RISTOURNES À OBTENIR	13 267,46	453 802,05
42870000	PRODUITS A RECEVOIR	0,00	876,34
43710000	PRESTATIONS CNIEG	9 252,14	0,00
43740000	POLE EMPLOI	4 000,00	4 000,00
43781000	CHQ EMPLOI SERVICE UNIVERSEL	103,20	779,20
43870000	ORGANISMES SOCIAUX - AUTRES PRODUITS A RECEVOIR	2 787,39	0,00
44390000	C.C.S.P.E.	506 251,02	828 762,42
44400000	ETAT IMPOTS SUR BENEFICES	0,00	11 411,00
44562500	TVA DEIAJ 20 %	0,00	1 904,00
44565200	TVA DEAJ 5.50 %	47,19	0,00
44566500	TVA DEDUCTIBLE ENCAISSEMENT 20%	87 443,45	164 323,25
44568500	TVA DEDUCTIBLE ENCAIS 10.00%	618,93	2 322,76
44571100	TVA COLLECTEE 5.5%	46,25	0,00
44571200	TVA COLLECTEE 19.6	2 776,35	0,00
44571500	TVA COLLECTÉE	2 914,46	0,00
44583000	TVA FNP EXPLOITATION	68 160,02	26 079,70
44583200	TVA FNP EDF	103 875,55	91 438,01
46785000	CHEQUE ENERGIE	10 268,00	10 521,00
46870000	DIVERS - PRODUITS A RECEVOIR	1 997 875,77	486 013,30
	Total Créances	16 133 139,91	12 863 883,10
Disponibilités		**7 227 926,69**	**5 513 390,99**
51210000	CRCA-COMPTE COURANT	6 345 320,88	4 963 375,49
51211100	DUPUY CPTE COURANT	333 412,82	28 012,36
51211200	DUPUY DAT	500 000,00	500 000,00
51250000	SOCIETE GENERALE	8 587,24	9 858,68
51410000	C.C.P.	34 163,97	8 409,54
53110000	CAISSE SIEGE EUROS	5 141,78	2 434,92
54100000	REGIES D'AVANCES GRABELS	1 300,00	1 300,00
	Total Divers	7 227 926,69	5 513 390,99
Charges constatées d'avance		**350 196,53**	**483 366,58**
48600000	CHARGES CONSTATEES D'AVANCE	284 971,40	417 456,50
48613000	PRIME FIXE RTE/ACHEMINEMENT	65 097,50	65 785,75
48614000	PRIME FIXE ERD/ACHEMINEMENT	127,63	124,33
	Total Actif circulant	24 644 810,93	19 969 022,70
	TOTAL ACTIF	**55 778 155,02**	**50 865 866,72**

Bilan Passif		31/12/2020	31/12/2019
Capital		**136 712,00**	**136 712,00**
10130000	CAPITAL SOUSCRIT APPELE VERSE	136 712,00	136 712,00
Écarts de réévaluation		**169 962,55**	**169 962,55**
10510000	RESERVES SPECIALES REEVALUATION	169 962,55	169 962,55
Réserve légale		**65 050,90**	**65 050,90**
10610000	RESERVES LEGALES	65 050,90	65 050,90
Autres réserves		**22 021 009,18**	**21 637 616,23**
10688100	RESERVES SPECIALES	21 795 095,82	21 412 208,70
10688200	RESERVES SUPPLEMENTAIRES	196 549,75	196 549,75
10688300	RESERVES AMORT. CAPITAL	3 109,73	3 109,73
10688400	RESERVES PROV INTERETS PARTS	26 253,88	25 748,05
Résultat de l'exercice		**1 260 488,23**	**383 392,95**
Résultat de l'exercice		1 260 488,23	383 392,95
Subventions d'investissement		**245 511,35**	**267 058,84**
13180000	AUTRES SUBVENTIONS	624 764,79	624 764,79
13190000	SUBVENTIONS/BONUS ECOLOGIQUES	52 933,00	45 213,00
13980000	AUTRES SUBV VIREES AU RESULTAT	-416 023,11	-395 148,95
13990000	SUBV BONUS ECOLOGIQUE VIREES AU RESULTAT	-16 163,33	-7 770,00
	Capitaux propres	23 898 734,21	22 659 793,47
Avances conditionnées		**6 270 135,52**	**6 270 135,52**
16720000	AVANCES CONDITIONNEES	690 040,28	690 040,28
22910000	APPORT GRATUIT CONCEDANT	1 728 608,19	1 728 608,19
22920000	APPORT GRATUIT CONCEDANT	3 851 487,05	3 851 487,05
	Autres fonds propres	6 270 135,52	6 270 135,52
Provisions pour charges		**1 958 832,00**	**1 931 074,00**
15610000	PROVISION POUR DETTES CONTRACTUELLES	1 855 000,00	1 828 000,00
15888000	PROV MEDAILLE DU TRAVAIL	103 832,00	103 074,00
	Provisions	1 958 832,00	1 931 074,00
Emprunts et dettes auprès des éts de crédit		**8 155 773,54**	**5 709 651,21**
16410000	EMPRUNT CRCA	4 223 343,63	3 015 657,64
16450000	EMPRUNT DUPUY DE PARSEVAL	3 930 663,62	2 693 250,00
16884200	INTERETS COURUS SUR EMPRUNTS	1 766,29	743,57
Emprunts et dettes financières divers		**329 119,81**	**342 906,11**
16510000	DEPOT DES PRODUCTEURS EN OA	10 160,00	5 080,00
16886000	INT.COURUS SUR PARTICIPATION SALARIE	25 270,58	44 136,88
17210000	DROITS DU CONCEDANT ESPECES	293 689,23	293 689,23
	Emprunts et dettes assimilées	8 484 893,35	6 052 557,32
Avances et acomptes reçus sur commandes		**679 092,97**	**204 641,99**
41910000	AVANCES REÇUES SUR COMMANDES	679 092,97	204 641,99

Bilan Passif		31/12/2020	31/12/2019
Dettes fournisseurs et comptes rattachés		**5 358 183,56**	**5 675 492,07**
40110000	FOURNISSEURS	1 230 858,50	1 994 739,13
40810000	FOURNISSEURS - FACTURES NON PARVENUES	4 127 325,06	3 680 752,94
Dettes fiscales et sociales		**8 191 467,02**	**7 086 334,07**
42460000	PARTICIPATION SALARIES	123 571,42	176 228,85
42820000	PROV CONGES PAYES	486 780,15	468 076,89
42820100	PROV COMPTE EPARGNE TEMPS	1 171 377,19	1 083 135,60
42840000	PROV PARTICIPATION	117 580,00	55 924,00
42860000	PROV CHARGES A PAYER	436 138,35	378 743,00
43100000	MSAH STATUTAIRES	118 801,37	102 020,37
43110000	MSAH NON STATUTAIRES	27,10	0,00
43750000	C.R.I.A.	10,00	0,00
43776000	PREDICA PERE	6 515,66	0,00
43820000	CH SUR PROV CP	293 891,25	276 778,17
43820100	CH SUR PROV CET	704 654,57	626 627,15
43860000	ORGAN. SOCIAUX CHARGES A PAYER	27 442,00	24 824,18
44210000	PRÉLÈVEMENT A LA SOURCE IRPP	27 229,68	28 122,29
44300001	TAXES COLLECTIVITES LOCALES	559 121,34	530 842,87
44370000	C.T.A.	100 661,69	97 906,96
44395000	C.S.P.E.	1 334 135,73	1 280 904,28
44400000	ETAT IMPOTS SUR BENEFICES	349 508,00	0,00
44551000	TVA A DECAISSER	733 501,00	629 799,00
44584700	TVA SUR FACTURES A ETABLIR	723 547,96	962 014,90
44587000	TAXES CA FACTURES A ETABLIR	504 644,71	0,00
44860000	ETAT - CHARGES A PAYER	372 327,85	364 385,56
Dettes sur immob. et comptes rattachés		**45 879,47**	**25 877,32**
40410000	FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS	45 879,47	25 877,32
Autres dettes		**92 199,01**	**142 753,58**
45700000	DIVIDENDES A PAYER	936,98	1 349,02
46710000	CREDITEURS-DEBITEURS DIVERS	739,38	0,00
46711000	NOTE DE FRAIS	0,00	61,76
46751000	RISTOURNES COOPERATEUR	3 546,10	3 546,10
46860000	DIVERS - CHARGES A PAYER	86 976,55	137 796,70
	Dettes	13 687 729,06	12 930 457,04
Produits constatés d'avance		**798 737,91**	**817 207,38**
48700000	PRODUITS CONSTATES D'AVANCE	798 737,91	817 207,38
	Dettes et produits constatés d'avance	23 650 453,29	20 004 863,73
	Total du Passif	55 778 155,02	50 865 866,72

Annexe n°3 : Situation financière du concessionnaire B au 31/12/2020.

Source : KPMG Montpellier.

	Biens	Au 31/12/2020	Au 31/12/2019		Financements	Au 31/12/2020	Au 31/12/2019
Actifs stables	Immobilisations Corporelles	29 404	29 776	Financements stables	Fonds propres (associés compris)	26 151	24 885
	Participations et créances rattachées	112	112		Capital et réserves	22 393	22 009
	Autres immobilisations financières	12	13		- Non valeurs		
	Titres de placement				Plus ou moins-values latentes		
					Associés	294	294
					Résultat de l'exercice (+ ou -)	1 260	383
	Autres immobilisations	1 605	995		Subventions (nettes)	246	267
					Provisions pour pertes et charges	1 959	1 931
					Financements à long et moyen terme	14 460	12 028
	TOTAL BIENS STABLES (II)	**31 132**	**30 896**		TOTAL FINANCEMENTS STABLES (I)	**40 611**	**36 913**
	Fonds de roulement négatif (II-I)				**Fonds de roulement (I-II)**	**9 478**	**6 017**
Biens circulants Cycle d'exploitation	Stocks	933	1 101	Financements Cycle d'exploitation	Fournisseurs d'exploitation et comptes rattachés	5 358	5 675
	Clients et cptes rattachés	13 323	10 782		Autres dettes d'exploitation	7 057	5 938
	Autres valeurs	646	1 236				
	TOTAL BIENS CIRCULANTS (IV)	**14 902**	**13 119**		TOTAL FINANCEMENTS D'EXPLOITATION (III)	**12 416**	**11 614**
	Besoin en fonds de roulement (IV-III)	**2 487**	**1 505**		**Excédent de financement d'exploitation (III-IV)**		
Liquidités et assimilés	Comptes à terme			Financements à court terme	Impôt société	350	
					Crédit d'escompte		
	Impôt société		11		Dettes différées		
					Groupes Associés	1	1
					Fournisseurs d'immobilisations	46	26
	Liquidités	7 228	5 513		Découvert bancaire		
	Divers	2 515	1 326		Divers	2 355	2 312
	TOTAL LIQUIDITÉS (VI)	**9 743**	**6 851**		TOTAL FINANCEMENTS À COURT TERME (V)	**2 752**	**2 339**
	Trésorerie positive (VI-V)	**6 992**	**4 511**		**Trésorerie négative (V-VI)**		
	Total des biens à financer (II+IV+VI)	**55 778**	**50 866**		Total des financements (I+III+V)	**55 778**	**50 866**

Annexe n°4 : Listes comptes spécifiques des concessions de services public.

Source : Plan comptable des entreprises concessionnaires de 1975.

A L'ACTIF DU BILAN	
COMPTES	**LIBELLES**
220…	*Travaux de premier établissement du concédant*
2825..	*Amortissement des immobilisations mises en concession par le concédant*
225310	*Immobilisations mises en concession par le concessionnaire*
282531	*Amortissement des immobilisations mises en concession par le concessionnaire*
225320	*Travaux de renouvellement des immobilisations*
282532	*Amortissement des travaux de renouvellement*
282930	*Amortissement pour ordre dernier renouvellement*
AU PASSIF DU BILAN	
COMPTES	**LIBELLES**
131300	*Subvention reçues (participation de l'autorité au financement des travaux)*
139100	*Amortissement des subventions reçues*
156000	*Provision de renouvellement*
157000	*Provision pour grosses réparations*
229000	*Droit du concédant au titre des immobilisations mises en concession par l'autorité concédante*
229500	*Droit du concédant. Amortissement des immobilisations mises en concession par l'autorité concédante*
229510	*Droit du concédant. Provision de renouvellement utilisée*
229520	*Droit du concédant. Amortissement de caducité*
229530	*Droit du concédant. Amortissement pour ordre dernier renouvellement*

Annexe n°5 : Les changements comptables.

Source : Mémento comptable, 2021.

	Rétrospectif	Prospectif		Avec impôt	Sans impôt
Changements de méthodes comptables	OUI (calcul à l'ouverture de l'exercice comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée)	OUI en cas de difficulté d'estimation du calcul rétrospectif		OUI (dans les comptes consolidés) mais conditionnel dans les comptes individuels	
Changements d'estimations		OUI			OUI
Corrections d'erreurs	OUI (car portent toujours sur des opérations passées)				OUI

Tableau 1 : Calcul de l'impact des changements

	Obligatoirement en capitaux propres	Obligatoirement en résultat
Changements de méthodes comptables (PCG art. 122-3)	OUI dans les comptes consolidés dès l'ouverture de l'exercice au compte « Report à nouveau » (débiteur ou créditeur)	
	OUI dans les comptes individuels dès l'ouverture de l'exercice au compte « Report à nouveau » (débiteur ou créditeur) (**sauf exception** ; voir ci-contre)	EXCEPTION dans les comptes individuels (à présenter sur une ligne en dehors du résultat courant)
Changements d'estimations (PCG art. 122-5)		OUI (effet possible sur différentes lignes)
Corrections d'erreurs (PCG art. 122-6)	EXCEPTION si les conséquences de l'erreur étaient passées dans les capitaux propres	OUI si les conséquences de l'erreur étaient passées en résultat (à présenter sur une ligne distincte du compte de résultat en dehors du résultat courant)

Tableau 2 : Comptabilisation des impacts au changement au bilan et compte de résultat

Annexe n°6 : Feuille de travail : changement de méthode comptable dans une concession de service public.

Source : DUCROZET Ryan, 2021.

FEUILLE DE TRAVAIL :	Changement de méthode comptable dans une concession de service public
CLIENT :	Concessionnaire B
DATE :	16/06/2020
PROCEDURE ET INDICATIONS :	Feuille de travail automatisée. Cellules blanches à compléter manuellement (le cas échéant, via les listes proposées). Cellules de couleurs automatisées, ne pas intervenir sur ces cellules. NOK = non ok (Etape incomplète ou fin de démarche). N/A = non applicable (suite à valorisation non fiable).

ETAT DES LIEUX

Entretien avec le DAF ou Direction de la concession	
Analyse de l'environnement global de la concession	*Le concessionnaire B a la charge de la gestion et le développement d'une concession de service public dont le secteur d'activité est le transport et la distribution d'énergie sur une partie du territoire de l'Herault. Son autorité concédante est le concédant A. Le contrat de concession a été renouvellement pour 30 ans en 2020 et il s'accompagne d'un nouveau cahier des charges.*
Prise de connaissance de ses choix stratégiques	*Le concessionnaire B souhaite maintenir durablement la qualité de son service, continuer le renouvellement du réseau et moderniser ce dernier afin d'accompagner la transition énergétique sur le territoire de la concession.*

Prise de connaissance de la méthode comptable appliquée chez le concessionnaire (Oui / Non)	
Absence de la notion du droit du concédant et provision de renouvellement	*Non*
Application des normes PCG	*Oui*
Application du guide des entreprises concessionnaires de 1975 du CNC	*Non*
Particularité comptable propre au client	*Oui*
Commentaires	*Les amortissements liés aux comptes du concédant n'ont été comptabilisés qu'une seule fois depuis sa mise en place dans les années 2000. La valorisation du patrimoine de la concession semble peu fiable, par conséquent le calcul de la provision pour renouvellement est approximatif.*

Evènement occasionnant un changement de méthode comptable	
Sur décision de l'entreprise	*Mise en place d'un nouveau cahier des charges*
Sur changement de réglementation (citer réglementation)	

Etape suivante (OK / NOK)	*OK*

TEST CHANGEMENT DE METHODE COMPTABLE

Réglementation changement de méthode comptable		
Cause du changement : (Oui / Non)		
Sur décision de l'entreprise	*méthode de référence*	*Non*
	Méthode autre	*Oui*
Changement de réglementation	*Non*	
Conditions cumulatives : (Oui / Non)		
Choix de plusieurs méthodes comptables	*Oui*	
Le changement a pour objectif d'apporter une meilleure information financière	*Oui*	

Résultat Test	
Cause du changement (A justificatier en annexe / aucun besoin de justification)	*A justifier en annexe*
Conditions cumulatives (Respectées / Non respectées)	*Respectées*
Changement de méthode comptable (Applicable / Non applicable)	*Applicable*

Etape suivante (OK / NOK)	*OK*

APPLICATION DU CHANGEMENT DE METHODE

Valorisation des immobilisations concédées et de la provision de renouvellement	
Valorisation (Fiable / Non fiable)	*Non fiable*
Indiquer les raisons si "Non fiable"	*Le client réalise actuellement un inventaire des immobilisations de la concession. Cet inventaire a mis en évidence des incohérences entre la composition réelle du réseau et celle présentée dans les comptes individuels de la concession.*

Résultat valorisation	
Valorisation fiable	*Non*
Valorisation non fiable	*Valorisation des immobilisations concédées à réaliser par le client*
Commentaires	*Le SI actuellement en place est vieillissant et ne permet pas la valorisation cartographique du réseau de la concession. La communication du client avec son autorité concédante concernant le financement des immobilisations de la concession est inefficace. Ce fonctionnement approximatif additionné aux années écoulées depuis sa mise en place ne permet pas de proposer un changement de méthode fiable sur la situation comptable actuelle de l'entité.*
Conséquences (Etape suivante OK / Proposition d'une simulation et recommandations au client)	*Proposition d'une simulation et recommandations au client*

Comptabilisation de la nouvelle méthode comptable	
Situation comptable actuelle / Simulation	*Simulation*
Application des normes PCG	*Non*
Application du guide des entreprises concessionnaires de 1975 du CNC	*Oui*

Les conséquences du changement de méthode comptable	
Le calcul de l'impact :	
Application rétrospective	*N/A*
Application prospective	*N/A*
La comptabilisation de l'impact :	
Dans le bilan, en capitaux propres	*N/A*
Dans le compte de résultat	*N/A*

RAPPORT CLIENT

Echange client	
Situation comptable actuelle / Simulation	*Simulation*
Observation	*Voir observation dans le corps du mémoire*
Analyse	*Voir Analyse dans le corps du mémoire*
Recommandations	*Voir Recommandations dans le corps du mémoire*