

**Avis n° 2011–11
du 8 décembre 2011
relatif au traitement dans les comptes
des entités publiques
des contrats concourant à la réalisation
d'un service public**

Sommaire

1. CHAMP D'APPLICATION	2
2. COMPTABILISATION DE L'EQUIPEMENT	2
2.1 PRINCIPE GENERAL	2
2.2 CRITERES DE CONTROLE	3
2.3 INDICATEURS DE L'EXISTENCE DU CONTROLE.....	3
2.4 EQUIPEMENT EN COURS DE CONSTRUCTION	3
3. EVALUATION DE L'EQUIPEMENT LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE ET A LA DATE DE CLOTURE	4
3.1 EVALUATION DE L'EQUIPEMENT LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE	4
3.2 EVALUATION DE L'EQUIPEMENT A LA DATE DE CLOTURE	4
4. COMPTABILISATION DE LA CONTREPARTIE COMPTABLE DU COUT INITIAL DE L'EQUIPEMENT.....	4
4.1 SOMMES A VERSER PAR L'ENTITE PUBLIQUE AU TITRE DU FINANCEMENT DE L'EQUIPEMENT.....	4
4.1.1 <i>Comptabilisation</i>	4
4.1.2 <i>Evaluation</i>	4
4.2 COMPTABILISATION DE LA DIFFERENCE EVENTUELLE ENTRE LE COUT INITIAL DE L'EQUIPEMENT ET LES SOMMES A VERSER AU TITRE DU FINANCEMENT DE CE DERNIER	5
5. COMPTABILISATION DES AUTRES PASSIFS, ACTIFS, CHARGES ET PRODUITS LIES AU CONTRAT	5
5.1 SOMMES A VERSER PAR L'ENTITE PUBLIQUE, AUTRES QUE CELLES LIEES AU FINANCEMENT DE L'EQUIPEMENT.....	5
5.1.1 <i>Comptabilisation</i>	5
5.1.2 <i>Evaluation</i>	5
5.2 SOMMES PERÇUES PAR L'ENTITE PUBLIQUE	5
6. MODALITES DE PRESENTATION ET INFORMATION EN ANNEXE	6
6.1 PRESENTATION DES COMPTES	6
6.2 INFORMATION SUR LES METHODES COMPTABLES.....	6
6.3 INFORMATION SUR LES DONNEES COMPTABLES	6
6.4 AUTRES INFORMATIONS.....	7
7. AVIS DU COMITE D'INTERPRETATION DES NORMES DE COMPTABILITE PUBLIQUE N° 2007-01 DU 27 DECEMBRE 2007.....	8
8. QUALIFICATION DU CHANGEMENT	8
9. DATE D'APPLICATION DE L'AVIS ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES.....	8

Les équipements utilisés pour permettre aux entités publiques de rendre les services publics aux usagers (routes, ponts, tunnels, prisons, hôpitaux, aéroports, infrastructures de distribution d'eau, réseaux de distribution d'énergie et de télécommunications, etc.) sont en général construits, exploités et entretenus par les entités publiques grâce à des financements publics. Toutefois, les pouvoirs publics ont prévu la possibilité de faire participer le secteur privé à la construction, au développement, au financement, à l'exploitation et à l'entretien de ce type d'équipement, qui peut être un équipement existant, construit ou acquis. Ces contrats peuvent être qualifiés de contrats concourant à la réalisation d'un service public conclu par une entité publique avec un opérateur tiers.

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 8 décembre 2011 le présent avis relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats conclus avec des opérateurs tiers concourant à la réalisation d'un service public.

1. Champ d'application

L'avis s'applique aux contrats conclus entre une entité publique et un opérateur tiers dans lesquels l'entité publique contrôle le service public à la fourniture duquel l'opérateur tiers concourt grâce à l'équipement défini dans le contrat.

2. Comptabilisation de l'équipement

2.1 Principe général

L'équipement défini au contrat entrant dans le champ d'application de l'avis est comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle au bilan de l'entité publique lorsqu'il est contrôlé par celle-ci.

Lorsque le coût de l'équipement ne peut être déterminé de façon fiable, sa comptabilisation est reportée au moment où l'entité publique évalue son coût de manière fiable.

2.2 Critères de contrôle

Les critères de contrôle sont les suivants :

- la maîtrise des conditions d'utilisation de l'équipement ;
- la maîtrise du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

2.3 Indicateurs de l'existence du contrôle

Afin de déterminer si l'entité publique vérifie les deux critères de contrôle définis au paragraphe 2.2 *supra*, les indicateurs suivants sont utilisés :

- l'impossibilité pour l'opérateur tiers de vendre ou de donner en garantie l'équipement ;
- l'occupation du domaine public ;
- la détermination des caractéristiques de l'équipement par l'entité publique ;
- la détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'entité publique ;
- l'encadrement du revenu tiré par l'opérateur tiers de l'équipement ;
- le transfert à l'entité publique, par l'opérateur tiers, des droits et obligations conférés par le contrat sur l'équipement, lorsque le contrat arrive à son terme.

Ces indicateurs ne nécessitent pas d'être tous réunis pour que le contrôle de l'entité publique soit vérifié.

2.4 Equipement en cours de construction

Le contrôle d'un équipement en cours de construction est déterminé en se fondant sur les critères et indicateurs définis *supra*.

Lorsque le coût des travaux de l'équipement en cours de construction ne peut être déterminé de façon fiable, la comptabilisation de cet équipement est reportée au moment où l'entité publique évalue son coût de manière fiable. Ce report peut conduire à ne comptabiliser l'équipement qu'au moment où il est mis en service.

3. Evaluation de l'équipement lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture

3.1 Evaluation de l'équipement lors de la comptabilisation initiale

L'équipement est comptabilisé à son coût lors de la comptabilisation initiale.

3.2 Evaluation de l'équipement à la date de clôture

L'équipement est évalué à la date de clôture selon les dispositions applicables dans les textes comptables propres aux entités publiques concluant des contrats entrant dans le champ d'application de l'avis.

La mise en œuvre de la méthode d'évaluation à la date de clôture tient compte, le cas échéant, des clauses des contrats prévoyant que l'opérateur tiers entretient et renouvelle l'équipement. Indépendamment de ces clauses, cette mise en œuvre prend également en considération l'obsolescence de l'équipement au cours du temps.

Pour l'équipement faisant l'objet d'un amortissement, la prise en compte des clauses d'entretien peut se traduire, dans les comptes de l'entité publique, par une absence d'amortissement, notamment si l'équipement en cause, par exemple une infrastructure, ne subit qu'une obsolescence négligeable.

4. Comptabilisation de la contrepartie comptable du coût initial de l'équipement

4.1 Sommes à verser par l'entité publique au titre du financement de l'équipement

4.1.1 Comptabilisation

Les sommes à verser par l'entité publique au titre du financement de l'équipement sont comptabilisées dans ses comptes en dette financière selon les termes du contrat.

4.1.2 Evaluation

La dette financière est comptabilisée pour le montant du capital exprimé dans le contrat ou, à défaut, pour la valeur actualisée des sommes à verser par l'entité publique au titre du financement de l'équipement.

4.2 Comptabilisation de la différence éventuelle entre le coût initial de l'équipement et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier

La différence entre le coût de l'équipement et le montant initial de la dette de l'entité publique au titre du financement de l'équipement est inscrite en situation nette.

Dans les cas où un amortissement ou une dépréciation de l'équipement engendre une charge en compte de résultat, le montant initialement comptabilisé en situation nette fait l'objet d'une reprise au compte de résultat. Le montant repris est égal à la charge constatée sur l'équipement, ajusté le cas échéant du rapport entre le montant initialement porté en situation nette et le coût initial de l'équipement.

5. Comptabilisation des autres passifs, actifs, charges et produits liés au contrat

5.1 Sommes à verser par l'entité publique, autres que celles liées au financement de l'équipement

5.1.1 Comptabilisation

Les sommes à verser par l'entité publique autres que celles liées au financement de l'équipement sont comptabilisées en dettes dans ses comptes dès que l'entité publique est tenue de les verser selon les termes du contrat.

5.1.2 Evaluation

La dette est évaluée selon les principes prévus par les référentiels comptables des entités publiques.

5.2 Sommes perçues par l'entité publique

Les sommes perçues par l'entité publique en vertu du contrat sont comptabilisées en produits au compte de résultat de manière linéaire sur la durée du contrat.

La partie de ces revenus qui dépend de la performance du contrat est enregistrée dans les résultats de la période au cours de laquelle la performance a été réalisée.

6. Modalités de présentation et information en annexe

L'information donnée directement par les états financiers (bilan et compte de résultat) et figurant dans les autres parties des comptes distingue les deux natures de contrats suivantes : (i) contrats donnant l'accès des équipements à l'opérateur tiers en vue de la fourniture d'un service public et (ii) contrats qui ont principalement une fonction de financement pour l'entité publique.

L'information est donnée globalement pour l'ensemble des contrats de même nature, par catégories de contrats à l'intérieur de chacune des natures de contrats identifiées ou séparément pour chacun des contrats.

6.1 Présentation des comptes

L'avis ne contient pas de disposition particulière sur la manière de présenter au bilan les actifs et les passifs provenant du contrat. Ces derniers sont compris dans les rubriques du bilan auxquels ils se rattachent, à moins que l'entité publique estime que, du fait de leur importance, ils doivent faire l'objet de lignes distinctes sur le bilan. Si cette option a été choisie, l'entité publique reclasse dans les rubriques appropriées du bilan les équipements remis à l'opérateur tiers au début du contrat ou restitués par lui en fin du contrat.

6.2 Information sur les méthodes comptables

L'annexe fait état des méthodes suivies pour comptabiliser les actifs et les passifs provenant des contrats entrant dans le champ d'application, notamment en matière de détermination du coût d'entrée et de plan d'amortissement. Il est précisé de quelle manière les obligations d'entretien à la charge de l'opérateur tiers ont été prises en considération pour estimer les durées d'utilité des équipements.

6.3 Information sur les données comptables

Les informations fournies sur les actifs et les passifs provenant des contrats entrant dans le champ d'application du présent avis sont *a minima* celles qui seraient requises si ces actifs et ces passifs ne provenaient pas de ces contrats.

Lorsque des lignes distinctes sont utilisées pour faire figurer à l'actif les immobilisations provenant des contrats dans le champ de l'avis, les tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements font état de ces lignes au même titre que les autres catégories d'immobilisations.

Lorsque les actifs provenant des contrats sont compris dans les diverses catégories d'immobilisations, une information est fournie au pied des tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements pour indiquer les montants, à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, correspondant à ces immobilisations.

L'information donnée en annexe fait état des variations spécifiques telles que le transfert sous un contrat dans le champ de l'avis d'équipements précédemment gérés directement par l'entité publique, le transfert sous la gestion directe de l'entité publique d'équipements précédemment sous contrat.

Les informations concernant les dettes financières provenant des contrats dans le champ de l'avis sont de même nature que celles requises pour les autres catégories de dettes financières. Elles peuvent dès lors inclure l'échéancier des dettes, la nature des taux d'intérêt (fixe, variable), les clauses de déchéance du terme, etc. L'information précise que ces dettes proviennent de contrats dans le champ de l'avis.

L'information sur la variation de la situation nette entre l'ouverture et la clôture de l'exercice indique les montants inscrits directement en situation nette au cours de l'exercice provenant des contrats figurant dans le champ de l'avis.

L'entité publique mentionne les montants provisionnés à la clôture de l'exercice au titre des ruptures anticipées des contrats, en détaillant les mouvements au titre des provisions constituées. L'information donnée justifiant la comptabilisation de ces provisions fait état des contentieux en cours et des risques maximum encourus.

6.4 Autres informations

L'entité publique :

- ventile selon les échéances des contrats la valeur nette comptable des équipements à la clôture de l'exercice ;
- indique les contrats conclus pour lesquels les investissements correspondants n'ont pas encore été reflétés à son bilan. Une estimation de ces investissements et les dates auxquelles il est prévu qu'ils soient comptabilisés par l'entité publique sont mentionnées ;
- mentionne les dettes financières qui résulteront des contrats conclus et pour lesquels les investissements ne sont pas encore inscrits à son bilan ainsi que les augmentations de situation nette qui proviendront de la réalisation des investissements ;

- indique, s'agissant des contrats comportant au-delà de leur composante financière une composante « services » engageant l'entité publique sur la durée résiduelle du contrat, les montants qui seront dus en vertu de cette composante « service » sur cette durée résiduelle ;
- indique la valeur nette comptable des équipements à la clôture de l'exercice pour lesquels l'opérateur est tenu d'une obligation de maintien en bon état ;
- indique les indemnités et autres montants que l'entité publique est susceptible d'avoir à payer à l'issue des contrats lors de la reprise des équipements ;
- précise les modalités de fixation des indemnisations qui seraient à sa charge en cas de ruptures anticipées des contrats à son initiative.

7. Avis du Comité d'interprétation des normes de comptabilité publique n° 2007-01 du 27 décembre 2007

L'avis annule et remplace l'avis n° 2007-01 du 27 décembre 2007 du Comité d'interprétation des normes de comptabilité publique relatif au traitement comptable des opérations de financement de biens nécessaires au service public, à la construction ou à la transformation de tels biens ainsi qu'à leur exploitation ou/et leur gestion menés en associant l'Etat et des partenaires privés.

8. Qualification du changement

L'application des dispositions relatives au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public constitue un changement de méthode comptable.

9. Date d'application de l'avis et dispositions transitoires

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions relatives au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public soient applicables aux comptes clos le 31 décembre 2013, avec possibilité d'application anticipée.