

**Note de présentation
de l'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. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION.....	3
1.1 CONTEXTE	3
1.2 CHAMP D'APPLICATION DE L'AVIS	3
1.2.1 <i>Démarche retenue</i>	3
1.2.2 <i>Principaux contrats entrant dans le champ d'application</i>	4
2. COMPTABILISATION DE L'EQUIPEMENT	5
2.1 PRINCIPE GENERAL	5
2.2 CRITERES DE CONTROLE	6
2.3 INDICATEURS DE L'EXISTENCE DU CONTROLE.....	6
2.4 EQUIPEMENT EN COURS DE CONSTRUCTION	8
3. EVALUATION DE L'EQUIPEMENT LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE ET A LA DATE DE CLOTURE	8
3.1 EVALUATION DE L'EQUIPEMENT LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE	8
3.2 EVALUATION DE L'EQUIPEMENT A LA DATE DE CLOTURE	9
4. COMPTABILISATION DE LA CONTREPARTIE COMPTABLE DU COUT INITIAL DE L'EQUIPEMENT.....	10
4.1 SOMMES A VERSER PAR L'ENTITE PUBLIQUE AU TITRE DU FINANCEMENT DE L'EQUIPEMENT.....	10
4.1.1 <i>Comptabilisation</i>	10
4.1.2 <i>Evaluation</i>	10
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	10
4.2.1 <i>Démarche retenue</i>	11
4.2.1.1 <i>Obligation de performance</i>	11
4.2.1.2 <i>Compte de résultat</i>	11
4.2.1.3 <i>Produits constatés d'avance ou compte de régularisation</i>	12
4.2.1.4 <i>Situation nette</i>	14
4.2.2 <i>Comptabilisation</i>	15

5. COMPTABILISATION DES AUTRES PASSIFS, ACTIFS, CHARGES ET PRODUITS LIES AU CONTRAT	16
5.1 SOMMES A VERSER PAR L'ENTITE PUBLIQUE, AUTRES QUE CELLES LIEES AU FINANCEMENT DE L'EQUIPEMENT	16
5.1.1 Comptabilisation	16
5.1.2 Evaluation	16
5.2 SOMMES PERÇUES PAR L'ENTITE PUBLIQUE	16
5.2.1 Circonstances visées par l'avis	16
5.2.2 Comptabilisation	17
6. MODALITES DE PRESENTATION ET INFORMATION EN ANNEXE	17
6.1 PRESENTATION DES COMPTES	18
6.2 INFORMATION SUR LES METHODES COMPTABLES	18
6.3 INFORMATION SUR LES DONNEES COMPTABLES	18
6.4 AUTRES INFORMATIONS	19
7. AVIS DU COMITE D'INTERPRETATION DES NORMES DE COMPTABILITE PUBLIQUE N° 2007-01 DU 27 DECEMBRE 2007	20
8. QUALIFICATION DU CHANGEMENT	20
9. DATE D'APPLICATION DE L'AVIS ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES	20

1. Contexte et champ d'application

1.1 Contexte

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.

Par un courrier daté du 6 octobre 2009, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et la Direction du budget ont saisi le Conseil de normalisation des comptes publics afin qu'il détermine pour l'ensemble des entités publiques le traitement comptable de ces contrats concourant à la réalisation d'un service public conclus par une entité publique avec un opérateur tiers.

Cette saisine a été concomitante aux travaux menés sur le même sujet par le normalisateur comptable international, l'IPSAS Board ¹, qui vient de publier la norme IPSAS 32 « Service concession arrangements : grantor ».

1.2 Champ d'application de l'avis

1.2.1 Démarche retenue

Le Conseil a écarté l'approche qui aurait fait entrer automatiquement dans le champ d'application de l'avis des types de contrats définis par la législation ou la jurisprudence française. Cette orientation résulte de la constatation, d'une part, qu'il aurait été difficile de recenser de manière exhaustive tous les types juridiques de contrats susceptibles d'entrer dans le champ de l'avis, et, d'autre part, que de nombreux contrats présentent des caractéristiques mixtes. Par exemple, certaines concessions mettent à la charge des concédants des obligations de financement, ce qui les rapproche des contrats de partenariat et, à l'inverse, des partenariats public-privé permettent parfois à l'opérateur de réaliser une activité accessoire grâce à l'équipement public qu'il a construit.

¹ IPSAS Board : International Public Sector Accounting Standards Board

Le Conseil a donc préféré définir le champ d'application de l'avis selon une approche fondée sur les caractéristiques des contrats, sans que ces caractéristiques se réfèrent à des modèles juridiques particuliers.

L'avis s'applique donc 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.

1.2.2 Principaux contrats entrant dans le champ d'application

Bien que le champ d'application de l'avis ne vise pas des modèles juridiques particuliers et sous réserve de l'examen des clauses des contrats, l'avis englobe notamment dans son champ d'application les contrats de partenariat public-privé² et les délégations de service public³, en particulier les contrats de concession.

Certains contrats ou groupes de contrats, par exemple dans le secteur hospitalier, ont des effets proches des contrats de partenariat tels que définis par l'ordonnance ; ces contrats ou groupes de contrats sont dès lors susceptibles d'être comptabilisés selon les dispositions de l'avis.

² Le contrat de partenariat a été défini par l'article 1 de l'ordonnance du 17 juin 2004 modifiée par la loi n° 2008-735 du 28 juillet 2008 de la manière suivante :

« I. — *Le contrat de partenariat est un contrat administratif par lequel l'Etat ou un établissement public de l'Etat confie à un tiers, pour une période déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues, une mission globale ayant pour objet le financement, la construction ou la transformation, l'entretien, la maintenance, l'exploitation ou la gestion d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public.*

Il peut également avoir pour objet tout ou partie de la conception de ces ouvrages, équipements ou biens immatériels ainsi que des prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle est chargée.

II. — *Le cocontractant de la personne publique assure la maîtrise d'ouvrage des travaux à réaliser.*

Il peut se voir céder, avec l'accord du cocontractant concerné, tout ou partie des contrats passés par la personne publique pouvant concourir à l'exécution de sa mission. La rémunération du cocontractant fait l'objet d'un paiement par la personne publique pendant toute la durée du contrat. Elle est liée à des objectifs de performance assignés au cocontractant (...). ».

³ La délégation de service public est définie, en ce qui concerne l'Etat, par l'article 38 de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques, dite loi Sapin. Cette définition a été codifiée à l'article L. 1411-1 alinéa 1 du code général des collectivités territoriales qui précise qu'une délégation de service public est « *un contrat par lequel une personne morale de droit public confie la gestion d'un service public dont elle a la responsabilité à un délégataire public ou privé, dont la rémunération est substantiellement liée aux résultats de l'exploitation du service. Le délégataire peut être chargé de construire des ouvrages ou d'acquérir des biens nécessaires au service* ».

L'un des principaux contrats de délégation de service public est le contrat de concession. Selon une définition doctrinale, un contrat de concession est « *un contrat par lequel une personne publique (le concédant) confie à une personne morale, généralement de droit privé (le concessionnaire), le soin d'exécuter un ouvrage public et/ou d'assurer un service public à ses risques et périls pour une durée déterminée, généralement longue, et moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public* ».

2. Comptabilisation de l'équipement

2.1 Principe général

Les normes comptables internationales applicables tant aux entités publiques qu'aux entités privées, le Plan comptable général et le Recueil des normes comptables de l'Etat font de l'existence du contrôle sur un actif la condition de sa comptabilisation au bilan. Ce critère de comptabilisation a été retenu par le Conseil dans le cadre du présent avis.

Cette condition de la comptabilisation d'un actif figure également dans les référentiels comptables et budgétaires des collectivités locales, les arrêtés publiés en décembre 2010⁴ précisant les nouvelles règles de comptabilisation pour les immobilisations acquises par voie de contrat de partenariat public-privé.

Il est à noter par ailleurs que les référentiels comptables internationaux et le Plan comptable général prévoient que la comptabilisation d'un actif s'effectue sous réserve que le coût de l'actif puisse être déterminé de façon fiable. Cette condition de fiabilité n'est pas explicitement prévue à ce jour par le Recueil des normes comptables de l'Etat. Pour les contrats entrant dans le champ de l'avis où l'équipement est construit par l'entité publique elle-même, la condition de fiabilité est aisément satisfaite.

Pour les contrats figurant dans le champ de l'avis qui prévoient que les équipements sont construits par l'opérateur tiers, le coût peut parfois être déterminé grâce aux clauses du contrat et, à défaut, grâce à l'information comptable produite par l'opérateur tiers. L'absence d'information dans les clauses du contrat, ou l'insuffisance de l'information produite par l'opérateur tiers, peut empêcher de déterminer de manière fiable le coût de l'équipement et peut constituer un obstacle à sa comptabilisation par l'entité publique. Ainsi, lorsque le coût de l'équipement ne peut être déterminé de façon fiable, sa comptabilisation est reportée au moment où l'entité publique évalue ce coût de manière fiable.

L'approche par les risques et les avantages, en tant que critère de comptabilisation d'un actif, a également été examinée mais n'a pas été retenue comme approche principale, dans la mesure où le degré de risques et avantages peut varier dans le temps selon que le projet est en phase de construction ou en phase d'exploitation. En tout état de cause, ces deux approches ne s'opposent pas fondamentalement. En effet, le transfert des risques et des avantages à un tiers peut être considéré comme un élément d'appréciation du contrôle.

⁴ Cf. arrêtés annuels d'actualisation des instructions budgétaires et comptables M 4 applicable aux services publics locaux à caractère industriel et commercial, M 14 applicable aux communes et aux établissements publics communaux et intercommunaux à caractère administratif, M 52 applicable aux départements et M 71 applicable aux régions, publiés au journal officiel le 23 décembre 2010.

2.2 Critères de contrôle

La norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes de l'Etat définit des critères de contrôle. Ces critères de contrôle, pour les équipements définis aux contrats entrant dans le champ d'application de l'avis, 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

La réalisation des critères de contrôle résulte des droits dont l'entité publique peut se prévaloir sur l'équipement et des obligations qu'elle est tenue d'assumer de son fait. Ainsi, afin de déterminer si l'entité publique vérifie les deux critères de contrôle définis au paragraphe 2.2 *supra*, les indicateurs suivants ont été définis par le Conseil.

A/ L'impossibilité pour l'opérateur tiers de vendre ou de donner en garantie l'équipement.

Cette circonstance est un indicateur montrant que l'entité publique pourrait disposer du contrôle des ouvrages.

La faculté donnée à l'opérateur tiers de donner en garantie les ouvrages ne suffit pas à démontrer qu'il détient le contrôle, notamment si cette garantie est donnée pour une période limitée, si elle est donnée avec le consentement de l'entité publique et si elle ne met pas en cause le transfert du bien à l'entité publique en fin de contrat.

B/ L'occupation du domaine public.

Le fait que l'équipement se situe sur le domaine public est un indicateur permettant de supposer que l'entité publique contrôle l'équipement.

C/ La détermination des caractéristiques de l'équipement par l'entité publique.

Si l'entité publique est en mesure d'imposer à l'opérateur tiers chargé de la construction de l'équipement les caractéristiques essentielles de celui-ci, il s'agit d'un indice susceptible de montrer que l'entité publique dispose du contrôle de l'équipement.

D/ La détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'entité publique.

Si les modalités de la gestion du service public, telles qu'elles sont prévues par le contrat, montrent que l'étendue des initiatives de l'opérateur tiers dans ce domaine est limitée et

que, au mieux, il n'agit que pour le compte de l'entité publique, il peut être supposé que l'entité publique contrôle l'équipement.

Lorsque le contrat prévoit que l'opérateur tiers assure des prestations relatives à l'équipement, telles que sa construction et sa maintenance, que sa rémunération ne résulte que de ces prestations et que le contrat ne lui confère aucun rôle, ou lui confère un rôle très marginal dans la gestion du service public rendu grâce à l'équipement, ces circonstances montrent, avec plus de certitude que dans le cas où il jouerait un rôle dans la gestion du service public, que l'équipement est contrôlé par l'entité publique.

E/ L'encadrement du revenu tiré par l'opérateur tiers de l'équipement.

Il peut être présumé que l'entité publique dispose du contrôle de l'équipement lorsque le contrat lui confère une certaine maîtrise du revenu que celui-ci procure à l'opérateur tiers.

Cette maîtrise existe lorsque le revenu de l'opérateur tiers est la rémunération des prestations de services qu'il accomplit dans le cadre de la gestion du service public, en particulier si cette rémunération est étrangère au taux d'utilisation de l'équipement par les usagers du service public.

La maîtrise est moins prononcée lorsque le revenu de l'opérateur tiers est fonction du taux d'utilisation de l'équipement. Néanmoins, elle peut résulter dans ce cas du pouvoir dont peut se prévaloir l'entité publique en matière de tarification, que ce pouvoir résulte des clauses du contrat ou soit d'origine réglementaire, peu importe qu'il soit utilisé ou non par l'entité publique.

La maîtrise du revenu peut aussi provenir de clauses prévoyant le paiement de redevances par l'opérateur tiers, lorsque les revenus ou les bénéfices de celui-ci atteignent des seuils spécifiés dans le contrat.

F/ 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 permettent de conclure au contrôle de l'équipement par l'entité publique, y compris lorsqu'il fait l'objet de remplacements pendant sa durée de vie économique. Ils ne nécessitent cependant 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 permettant de qualifier ce contrôle définis *supra*.

En général, si l'équipement construit s'intègre au domaine public, son contrôle est transféré à l'entité publique au fur et à mesure de sa construction.

La connaissance du coût de l'équipement en cours de construction par l'opérateur tiers devrait être obtenue grâce à des clauses d'information régulières, parfois mensuelles, définies dans les contrats, notamment lorsque l'entité publique a versé des concours financiers. Néanmoins, 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'avis précise que l'équipement est comptabilisé à son coût lors de la comptabilisation initiale.

Lorsque le contrat met à la charge de l'opérateur tiers l'acquisition ou la construction de l'équipement, les énonciations du contrat peuvent parfois permettre à l'entité publique d'estimer le coût de l'équipement. En tout état de cause, les contrats comportent des obligations permettant à l'entité publique d'obtenir des informations comptables, notamment de connaître le coût de l'équipement pour l'opérateur tiers et les états financiers des opérateurs fournissent également des informations comptables. Ce coût est utilisé par l'entité publique pour comptabiliser l'équipement à son actif en tant qu'immobilisation corporelle.

Ce coût peut comprendre non seulement les coûts externes encourus par l'opérateur tiers, tels que les montants payés aux entreprises de construction ou aux industriels qui ont livré des équipements, mais également des coûts internes, tels que les frais du personnel dédié au projet, et les frais financiers intercalaires.

La recherche du coût doit pouvoir avoir lieu quel que soit le modèle comptable utilisé par l'opérateur tiers pour comptabiliser son investissement, modèle de l'immobilisation corporelle, modèle de l'immobilisation incorporelle ou modèle de la créance financière.

Dans les contrats de partenariats public-privé définis par l'ordonnance n° 2004-566 du 17 juin 2004, la mention du coût de l'investissement devrait y figurer en vertu de l'article 11 de cette ordonnance. En l'absence de cette information, l'équipement est inscrit à l'actif pour la somme des flux financiers correspondant aux amortissements du capital emprunté dans l'hypothèse où l'entité publique apporte une contribution essentielle au financement de l'équipement. La méthode alternative en valeur de marché prévue par l'avis du Comité d'interprétation des normes de comptabilité publique n° 2007-01 du 27 décembre 2007⁵ n'a pas été reconduite dans l'avis.

3.2 Evaluation de l'équipement à la date de clôture

Sur la question de l'évaluation de l'équipement aux dates de clôture ultérieures, l'avis renvoie aux règles d'évaluation figurant dans les textes comptables applicables aux diverses catégories d'entités publiques concluant des contrats entrant dans le champ d'application de l'avis (Etat, secteur local et établissements publics le cas échéant). Le principe est que les équipements obtenus par l'entité publique grâce aux contrats figurant dans le champ de l'avis doivent être évalués selon les mêmes méthodes que celles appliquées aux autres immobilisations corporelles de l'entité publique.

S'agissant de l'évaluation de l'équipement, l'avis mentionne que celle-ci doit tenir compte des éventuelles clauses contractuelles prévoyant que l'opérateur tiers entretienne régulièrement les équipements ou qu'il le remette à l'entité publique à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui de début du contrat. Ces clauses peuvent influencer sur le choix des durées d'utilité, voire, s'agissant d'infrastructures, justifier l'absence d'amortissement. Néanmoins, elles ne doivent pas occulter la nécessité de tenir compte de l'obsolescence des équipements sur la durée du contrat.

⁵ Avis 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.

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 contrats peuvent mettre à la charge de l'entité publique des sommes à payer au titre du financement des équipements, ces sommes prenant notamment la forme de redevances, concours financiers ou subventions. Elles sont en principe versées selon un échéancier prévu au contrat. Certaines peuvent être dues par l'entité publique dès la phase de construction ou avant le début des opérations de construction.

Ces sommes ont la nature de dette financière pour l'entité publique et sont enregistrées dès que celle-ci est tenue de les verser selon les termes du contrat.

Par exemple, les subventions d'équipement prévues par un contrat de concession peuvent être acquises aux concessionnaires et dues par l'entité publique seulement après le franchissement de certaines étapes de la construction. En matière de partenariats public-privé, le montant du capital exprimé dans le contrat ou, à défaut, la valeur actualisée des redevances au titre de l'investissement constitue une dette financière pour l'entité publique à la date de mise à disposition de l'équipement. Avant cette étape, l'entité publique est en principe tenue d'une dette qui augmente au fur et à mesure de la construction et qui trouve son origine dans le principe d'enrichissement sans cause.

4.1.2 Evaluation

L'avis mentionne que les dettes financières sont comptabilisées 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. Il reprend à cet égard la solution retenue par l'avis précité n° 2007-01 du Comité d'interprétation des normes de comptabilité publique.

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 dette financière comptabilisée au titre du financement l'équipement peut être égale au coût de l'équipement porté à l'actif de l'entité publique, comme dans beaucoup de contrats de partenariats public-privé. Dans ce cas, la comptabilisation de l'équipement à l'actif a pour exacte contrepartie la comptabilisation de la dette financière au passif de l'entité publique.

En revanche, certains contrats n'engendrent aucune dette financière pour l'entité publique, par exemple lorsque la rémunération de l'opérateur tiers au titre du financement de l'équipement est intégralement procurée par les usagers. Dans d'autres cas, la dette financière comptabilisée est inférieure au coût de l'équipement porté à l'actif, par exemple lorsque l'opérateur tiers est rémunéré au titre du financement de l'équipement simultanément par des sommes versées par l'entité publique et par les usagers. C'est le cas notamment pour les contrats de concession.

Ainsi, les sommes versées par l'entité publique peuvent ne représenter qu'une partie du coût de l'équipement. Il convient donc dans ces situations de déterminer les modalités de comptabilisation de la différence entre le coût de l'équipement et la dette financière liée au financement de l'équipement.

4.2.1 Démarche retenue

Quatre approches ont été examinées par le Conseil de normalisation des comptes publics pour qualifier et comptabiliser la différence entre le coût de l'équipement et la dette financière. Ces approches sont présentées *infra*.

4.2.1.1 Obligation de performance

Le Conseil a examiné la possibilité de présenter la différence entre le coût de l'équipement et la dette financière comme une obligation de performance à la charge de l'entité publique, correspondant à l'obligation qu'aurait celle-ci de donner l'accès des équipements à l'opérateur tiers. Cette modalité de comptabilisation a été envisagée par l'IPSAS Board dans le cadre de l'exposé sondage ayant précédé la publication de la norme IPSAS 32.

Les principes comptables de droit commun et le cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'Etat définissent un passif comme étant constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers pour éteindre l'obligation.

Le Conseil a constaté que l'obligation de permettre l'accès des équipements publics ne donne pas lieu à une sortie de ressources pour l'entité publique. De ce fait, elle ne peut être considérée comme un passif. Le Conseil a dès lors écarté cette approche, qui, en définitive, n'a pas non plus été retenue par l'IPSAS Board.

4.2.1.2 Compte de résultat

Le Conseil a examiné la possibilité de comptabiliser immédiatement en compte de résultat la différence entre le coût de l'équipement et la dette financière.

Le Conseil a considéré que cette approche altérerait la compréhension des comptes de l'entité publique et de sa performance, du fait du caractère non récurrent de ce produit et de son absence d'effet sur la trésorerie. En conséquence, elle ne pouvait être retenue.

4.2.1.3 Produits constatés d'avance ou comptes de régularisation

Le Conseil a examiné la possibilité de comptabiliser en produits constatés d'avance ou en comptes de régularisation⁶ la différence entre le coût de l'équipement et la dette financière.

Le Conseil a noté le parallèle qui pouvait être effectué entre un contrat de concession et un contrat d'exploitation prévoyant l'affermage d'un équipement neuf. En effet, dans le cas de l'affermage d'un équipement neuf, l'opérateur tiers paie à l'entité publique un droit d'entrée ou des redevances qui correspondent à ce qu'il aurait dû payer s'il avait lui-même pris en charge le financement⁷. Du point de vue de l'entité publique, la différence entre une concession et un contrat d'exploitation d'un équipement neuf financé par elle ne tient qu'à la nature de l'actif qu'elle recevra en contrepartie du droit consenti à l'opérateur tiers de percevoir des recettes sur les usagers : dans le cas où l'équipement est financé par l'opérateur tiers, l'entité publique reçoit l'équipement lui-même et dans le cas où l'entité publique a elle-même financé l'équipement, elle reçoit des liquidités de l'opérateur tiers. Or, il pourrait être considéré que la nature de l'actif reçu par l'entité publique ne devrait pas avoir de conséquences sur le mode de comptabilisation par l'entité publique de cet enrichissement.

Ainsi, si une entité publique comptabilise au compte de résultat les liquidités qu'elle reçoit du fait du contrat et étale ces liquidités sur la durée du contrat (c'est notamment le cas lorsque des droits d'entrée ont été perçus à la date de signature du contrat par l'entité publique au titre de l'équipement neuf faisant l'objet d'un affermage), un traitement comptable similaire pourrait être appliqué s'agissant du produit en nature que constitue l'infrastructure. Dès lors, celui-ci devrait être enregistré en tant que produit sur la durée du contrat de la même manière que s'il était perçu en liquidités.

Cette approche est celle retenue par le référentiel comptable international pour le secteur public qui raisonne, s'agissant du revenu en nature que constitue un équipement, par

⁶ Les principes applicables aux entités du secteur public, conformes au droit commun, prévoient que des produits constatés d'avance sont en effet comptabilisés lorsque des revenus ont été perçus ou comptabilisés en produits au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture. Les comptes de régularisation sont utilisés afin de répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement.

⁷ Pour l'entité publique, le droit d'entrée ou les redevances qu'elle perçoit de l'opérateur tiers en cas d'affermage d'un équipement neuf devrait représenter au moins le coût de l'équipement.

analogie avec les dispositions prévues par la norme IPSAS 9 « Produits des opérations avec contrepartie directe ». Elle est similaire par ailleurs à celle retenue par la norme IAS 17 sur les contrats de location, dans sa partie relative à la comptabilisation par le bailleur d'une location simple (celui-ci doit répartir de manière linéaire dans ses produits le revenu procuré par le contrat de location).

Le Conseil a néanmoins fait valoir les limites suivantes liées à cette approche.

A/ La comptabilisation de la différence entre le coût de l'équipement et la dette financière en produits constatés d'avance ne semble pas conforme à la définition de cette catégorie de dettes. Des produits constatés d'avance sont en effet comptabilisés lorsque des revenus ont été perçus au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture. Au cas particulier, l'entité publique n'est tenue d'aucune obligation de prestations vis-à-vis de l'opérateur tiers. Ainsi, la circonstance qu'il existe une différence entre le coût d'un équipement et la dette financière correspondante ne paraît pas de nature à faire entrer le montant correspondant dans la catégorie des produits constatés d'avance.

B/ Le traitement comptable du normalisateur comptable international pour le secteur public qui préconise de répartir le produit sur la durée du contrat⁸ n'a été retenu qu'après avoir exclu la comptabilisation de la contrepartie de l'actif en situation nette. Le Conseil constate que cette exclusion repose sur une définition de la situation nette en tant que somme d'éléments dont aucun ne permet la comptabilisation directe du produit en nature. Or cette approche de la définition de la situation nette est sans équivalent dans les référentiels français pour le secteur public. En tout état de cause, son caractère non conceptuel ne permet pas de conclure, selon le Conseil, sur la question soulevée.

C/ Le traitement comptable du normalisateur comptable international pour le secteur public semble se justifier, par ailleurs, par le souci de rattacher charges et produits liés au contrat, c'est-à-dire, annuellement, l'amortissement de l'équipement et le produit en nature reçu de l'opérateur tiers. Or, cette circonstance ne se produit pas en France, les actifs n'étant généralement pas amortis ni dépréciés par le compte de résultat, en raison des méthodes d'évaluation prévues par les référentiels comptables ou de l'entretien effectué par l'opérateur tiers sur l'équipement. Dès lors, le Conseil considère qu'une reprise linéaire au compte de résultat d'un produit constaté d'avance ou d'un montant comptabilisé en compte de régularisation ne permettrait pas d'effectuer un correct rattachement des charges et produits.

⁸ Le référentiel comptable international, et en particulier la norme IPSAS 32, ne distingue pas les produits constatés d'avance et les comptes de régularisation.

En outre, la comptabilisation de la différence entre le coût de l'équipement et la dette financière en produits constatés d'avance ou en comptes de régularisation présente des difficultés similaires à celles identifiées *supra* pour la comptabilisation immédiate en compte de résultat : en effet, la reprise annuelle d'une fraction du produit en compte de résultat altérerait la compréhension des comptes de l'entité publique et de sa performance, du fait de la comptabilisation d'un produit sans effet sur la trésorerie.

Pour ces différentes raisons, le Conseil a écarté l'approche consistant à comptabiliser la différence entre le coût de l'équipement et la dette financière en produits constatés d'avance ou en comptes de régularisation.

4.2.1.4 Situation nette

Selon cette approche, la différence entre le coût de l'équipement et la dette financière est comptabilisée directement en situation nette dès qu'elle survient.

Le Conseil a fait valoir deux arguments en faveur de cette approche.

A/ L'approche « situation nette » ne se fonde pas sur la nature de l'actif perçu, car cette distinction ne doit pas avoir de conséquence sur le mode de comptabilisation de cet enrichissement. Les produits et de charges constatés en résultat par les entités publiques correspondent généralement à des entrées et des sorties de trésorerie, en raison notamment de l'articulation entre comptabilité générale et budget pour le secteur public. Les dispositions comptables applicables aux comptes de certaines entités publiques montrent que des enrichissements ne se traduisant pas par des flux de liquidités sont enregistrés directement en situation nette⁹. Dans ce contexte, la différence entre le coût de l'équipement et la dette financière peut être inscrite en situation nette.

B/ Le principe de rattachement des charges et des produits ne doit pas pour autant être ignoré. Le Conseil a ainsi noté l'intérêt de l'approche développée au paragraphe précédent pour rattacher charges et produit liés au contrat et considéré que la comptabilisation d'une

⁹ Ainsi, en vertu du Recueil des normes comptables de l'Etat, le processus de réévaluation des biens à durée de vie non déterminable (ceux pour lesquels il existe une valeur de marché, les infrastructures routières et les établissements pénitentiaires), ainsi que du spectre hertzien se traduit par une inscription directe en situation nette. Par ailleurs, les dispositions de la norme 5 « Les immobilisations incorporelles » du Recueil des normes comptables de l'Etat prévoient que la contrepartie de la création des immobilisations incorporelles est comptabilisée en situation nette dès la conclusion de la transaction qui met en évidence la comptabilisation des immobilisations incorporelles consécutives à des autorisations d'occupation ou d'exploitation d'un élément identifié du domaine public de l'Etat. Enfin, l'inscription directe en situation nette ne contrevient pas à la définition de la situation nette figurant dans le cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'Etat, selon laquelle la situation nette est la différence entre les actifs et les passifs (paragraphe III.3 « Les principaux concepts du cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'Etat »).

En outre, dans les comptes des établissements publics, les biens remis en dotation par l'Etat constituent un apport sans flux financiers qui est comptabilisé dans un compte de situation nette.

charge liée à l'infrastructure sans comptabilisation symétrique du produit qui lui est lié générerait un risque d'altérer la compréhension des comptes de l'entité publique et de sa performance, comme mentionné *supra*. Ainsi, dans les cas où un amortissement ou une dépréciation de l'infrastructure engendre une charge en compte de résultat, le Conseil a considéré qu'une reprise de la situation nette au compte de résultat permettrait de rattacher à cette charge un produit d'un montant similaire ou proportionnel.

4.2.2 Comptabilisation

Le Conseil ne conteste pas la validité des arguments en faveur de la solution discutée au paragraphe 4.2.1.3 *supra*, qui ne fait pas de la nature de l'actif reçu par l'entité publique (une immobilisation corporelle ou des liquidités), un élément déterminant dans le choix du principe de comptabilisation retenu.

Néanmoins, le Conseil a estimé que la différence entre le coût de l'équipement et la dette financière devait être comptabilisée directement en situation nette puisqu'il s'agit d'un enrichissement pour l'entité publique qui ne se traduit pas par des liquidités. Il a considéré par ailleurs que cette différence devait faire l'objet d'une reprise en compte de résultat symétriquement aux charges d'amortissement et de dépréciation de l'équipement comptabilisées en compte de résultat. Cette reprise permet de respecter le principe de rattachement des charges et des produits et de préserver la bonne compréhension des comptes de l'entité publique et de sa performance. L'avis mentionne ainsi que 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'équipement¹⁰.

¹⁰ A titre d'illustration si pour un contrat donné : (i) un équipement de 100 unités monétaires (UM), une dette financière de 90 UM et une augmentation de la situation nette de 10UM sont comptabilisés en N et (ii) une dépréciation de l'équipement de 20 UM est comptabilisée en N+1, une reprise du montant antérieurement comptabilisé en situation nette sera comptabilisé symétriquement en compte de résultat, pour un montant de 2UM.

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

Lorsque les contrats prévoient que l'entité publique prend à sa charge des sommes non directement liées à la construction de l'équipement, celles-ci sont comptabilisées selon les principes de droit commun, en principe, dans le résultat de l'exercice.

Ces sommes ont la nature de dettes pour l'entité publique et sont enregistrées dès que cette dernière est tenue de les verser selon les termes du contrat.

Par exemple, les sommes à payer par l'entité publique peuvent résulter de subventions de fonctionnement versées à l'opérateur tiers, d'indemnités à verser du fait de la rupture du contrat décidée par l'entité publique ou du fait de l'arrivée du terme du contrat.

5.1.2 Evaluation

L'avis mentionne que ces dettes sont évaluées selon les principes prévus par les référentiels comptables des entités publiques.

5.2 Sommes perçues par l'entité publique

5.2.1 Circonstances visées par l'avis

Certains contrats prévoient que l'opérateur tiers doit effectuer des versements en liquidités à l'entité publique. Il s'agit notamment de contrats pour lesquels l'opérateur tiers perçoit des rémunérations des usagers qui excèdent les coûts encourus pour faire fonctionner le service public. Des exemples sont fournis par des situations dans lesquelles l'équipement existe et est prêt à être mis en service lorsque le contrat est conclu.

A/ Conclusion d'un contrat d'exploitation au terme d'un précédent contrat.

Même si l'équipement a été totalement financé grâce à un précédent contrat de concession, l'entité publique qui choisit un nouvel exploitant peut souhaiter maintenir le tarif antérieur. Pour éviter que le nouvel opérateur tiers n'encaisse des recettes sans avoir à supporter de coûts de financement, l'entité publique facture à l'opérateur tiers un droit d'entrée ou des redevances, ayant des montants fixes ou variables, qui s'assimilent aux loyers perçus par le propriétaire dans un contrat de location.

B/ Mise en exploitation par l'entité publique d'un équipement neuf qu'elle a elle-même construit et financé.

Dans cette hypothèse, l'entité publique cherche à faire supporter à l'exploitant, fermier ou autre, les coûts de financement qu'elle a encourus. Il arrive ainsi fréquemment que la durée du contrat d'exploitation coïncide avec la durée des financements pris en charge directement par l'entité publique et que les redevances périodiques facturées par elle à l'exploitant représentent les remboursements en capital de la dette et les charges d'intérêt (emprunts à annuités constantes). Ces redevances peuvent aussi être précédées par la facturation d'un droit d'entrée permettant à la collectivité de rembourser par anticipation tout ou partie du financement.

5.2.2 Comptabilisation

L'avis préconise de comptabiliser de manière linéaire en produit au compte de résultat les sommes perçues par l'entité publique en vertu du contrat. En principe, les sommes à percevoir par l'entité publique sont appelées au fur et à mesure du passage du temps, de sorte que leur comptabilisation en produit par référence aux montants facturés permet d'assurer une répartition linéaire du produit global revenant à l'entité publique.

La méthode linéaire peut nécessiter néanmoins de répartir comptablement, en faisant usage des comptes de régularisation, des montants appelés inégaux dans le temps, sans justification économique. Ainsi, par exemple, lorsque l'entité publique perçoit une rémunération significative lors de la signature du contrat, qui correspond au droit d'entrée, cette rémunération est répartie de manière linéaire sur la durée du contrat.

En cas de rémunération proportionnelle à certains paramètres de performance du contrat, cette fraction de la rémunération est affectée aux périodes comptables au cours desquelles 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.

En fonction des circonstances, l'information est donnée globalement pour l'ensemble des contrats de même nature ou par catégories de contrats à l'intérieur de chacune des natures

de contrats identifiées. Si certains contrats sont particulièrement importants pour l'entité publique, l'information peut être fournie séparément pour chacun de ces 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

La partie de l'annexe relative aux méthodes comptables décrit les méthodes suivies pour comptabiliser les actifs et les passifs provenant des contrats dans le champ de l'avis, notamment en matière de détermination du coût d'entrée et de plan d'amortissement.

Sur ce dernier point, 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 tiers 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.