



Avis n° 2014-02
du 17 octobre 2014
relatif à la nouvelle norme 18
sur les contrats concourant
à la réalisation d'un service public
du Recueil des normes comptables de l'Etat

1. Contexte

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 8 décembre 2011 l'avis n° 2011-11 relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public. L'avis n° 2012-03 du 3 juillet 2012 a permis d'intégrer ses dispositions dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE).

Le Conseil propose de créer la norme 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » dans le Recueil des normes comptables de l'Etat, et de ne plus les faire figurer dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

La présentation de l'ensemble des dispositions comptables concernant la comptabilisation et l'évaluation des contrats concourant à la réalisation d'un service public dans une norme unique permet d'en avoir une vue complète et globale. Une telle présentation s'inscrit par ailleurs en cohérence avec les standards internationaux. Enfin, elle permet de recentrer le champ d'application de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » sur les seuls actifs, et de ne pas y inclure les autres éléments de comptabilisation des contrats ne répondant pas à la définition des actifs.

2. Principales dispositions de l'avis

La norme 6 « Les immobilisations corporelles » comprenait jusqu'alors l'essentiel des dispositions relatives au traitement comptable des biens objets de contrats concourant à la réalisation du service public, c'est-à-dire les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation du bien ainsi que les dispositions relatives à la comptabilisation de sa contrepartie (i.e. une dette financière ou une inscription en situation nette) pour conserver la vision d'ensemble des dispositions de l'avis n° 2011-11 du Conseil. Il avait alors été fait le choix de ne pas inclure dans la norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme » les dispositions sur les dettes financières liées à ces biens.

La nouvelle norme 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » reprend les dispositions de l'avis n° 2011-11 qui avaient été transposées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » (cf. *supra*). Les dispositions relatives aux critères généraux de contrôle d'un actif et aux sommes à verser par l'Etat autres que celle liées au financement du bien figurent dans cette nouvelle norme. Par ailleurs, par rapport aux dispositions de l'avis n° 2011-11, certains éléments ont été complétés. En effet, la nouvelle norme précise les traitements comptables des fins de contrats concourant à la réalisation d'un service public.

3. Qualification du changement

Cet avis ne modifie pas sur le fond les dispositions comptables applicables aux contrats concourant à la réalisation d'un service public, il permet de les présenter dans une norme consacrée exclusivement à la comptabilisation et à l'évaluation de tels contrats.

Ces modifications rédactionnelles n'entrent pas dans le champ d'application de la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

4. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose que l'avis soit d'application immédiate.



NORME N° 18
LES CONTRATS CONCOURANT
A LA REALISATION
D'UN SERVICE PUBLIC



EXPOSÉ DES MOTIFS	4
I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME.....	4
II. DEFINITION.....	4
III. COMPTABILISATION DU BIEN.....	6
III.1. Indicateurs de contrôle.....	6
III.2. Fiabilité de l'évaluation.....	7
III.3. Présentation des états financiers.....	7
III.4. Dépenses ultérieures immobilisables.....	7
IV. ÉVALUATION.....	8
IV.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale.....	8
IV.2. Evaluation à la date de clôture.....	8
V. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN.....	9
V.1. Sommes à verser par l'Etat au titre du financement du bien.....	9
V.2. Différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier.....	9
VI. COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT ...	10
VI.1. Sommes à verser par l'Etat, autres que celles liées au financement du bien.....	10
VI.2. Sommes perçues par l'Etat.....	10
VII. TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONCOURANT A LA REALISATION D'UN SERVICE PUBLIC.....	11
VIII. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004.....	11
IX. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DES MODIFICATIONS ULTERIEURES EN 2012 ET EN 2014.....	12
 DISPOSITIONS NORMATIVES	 13
1. DEFINITION.....	13
2. COMPTABILISATION DU BIEN.....	13
2.1. Critère du contrôle.....	13
2.2. Fiabilité de l'évaluation.....	14
2.3. Equipement en cours de construction.....	14
2.4. Dépenses ultérieures immobilisables.....	14
3. ÉVALUATION.....	15
3.1. Evaluation du bien lors de la comptabilisation initiale.....	15
3.2. Evaluation du bien à la date de clôture.....	15
4. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN.....	16
4.1. Sommes à verser par l'Etat au titre du financement du bien.....	16
4.2. Différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier.....	16
5. COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT ...	16
5.1. Sommes à verser par l'Etat, autres que celles liées au financement du bien.....	16
5.2. Sommes perçues par l'Etat.....	16
6. TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONCOURANT A LA REALISATION D'UN SERVICE PUBLIC.....	17
7. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN.....	17
8. PRESENTATION.....	17
8.1. Modalités de présentation.....	17
8.2. Présentation des comptes.....	18

9. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	18
9.1. Informations sur les méthodes comptables.....	18
9.2. Informations sur les données comptables.....	18
9.3. Autres informations	18

NORME N° 18 – LES CONTRATS CONCOURANT A LA REALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME

La norme « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » comprend toutes les dispositions relatives au traitement comptable des biens¹ objets de contrats concourant à la réalisation du service public.

Les biens faisant l'objet de la présente norme sont ceux apportés, construits ou acquis par un tiers pour la réalisation d'un service public et entrant dans le cadre de dispositions contractuelles entre l'Etat et ce tiers². Cette situation nécessite d'envisager non seulement le traitement du bien mais aussi de sa contrepartie dans les comptes de l'Etat. Dans certains cas, le contrat vise la réalisation d'un service public sur la base de l'utilisation d'un bien déjà contrôlé par l'Etat.

La norme définit le traitement comptable du bien nonobstant toute disposition contraire qui pourrait figurer dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles »³.

Sont abordées successivement les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation du bien ainsi que les dispositions relatives à la comptabilisation de sa contrepartie (i.e. une dette financière ou une inscription en situation nette). Leur regroupement dans une norme unique permet de conserver la vision d'ensemble des dispositions de l'avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics⁴.

II. DEFINITION

Les biens utilisés pour permettre à l'Etat de rendre des services publics aux usagers (routes, ponts, tunnels, prisons, hôpitaux, bureaux, aéroports, infrastructures de distribution d'eau, réseaux de distribution d'énergie et de télécommunications, etc.) sont en général acquis, construits, exploités et entretenus par l'Etat grâce à des ressources publiques. Toutefois, les pouvoirs publics ont la possibilité de faire participer d'autres entités privées ou publiques, selon les cas, à la réalisation, à la construction, au développement ou au financement de biens permettant de fournir un service public directement par l'Etat ou par ces entités qui en assurent

¹ Les biens, objets de la norme, peuvent notamment revêtir la forme d'équipements ou d'ouvrages.

² N'entrent notamment pas dans le champ d'application de la norme les biens mis par l'Etat à disposition de structures publiques ou privées et les biens remis par l'Etat, qui en disposait déjà, à un tiers pour qu'il l'exploite à son profit dans le cadre d'un contrat ou en application d'une décision unilatérale (par exemple décision d'autorisation d'occupation du domaine public). Il convient de se référer à la norme 6 pour analyser le traitement comptable à réserver aux biens ainsi mis à disposition ou remis par l'Etat ou dont l'occupation est autorisée par ce dernier.

³ Les mêmes dispositions s'appliquent mutatis mutandis pour les immobilisations incorporelles (cf. note de bas de page 6).

⁴ Avis n°2011-11 du Conseil de normalisation des comptes publics du 8 décembre 2011 relatif au traitement dans les entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

alors, en outre, l'exploitation. Les contrats qui régissent ces opérations peuvent être qualifiés de contrats concourant à la réalisation d'un service public conclus par l'Etat avec un tiers⁵. Bien que le champ d'application de la norme ne vise pas des modèles juridiques particuliers, la norme englobe notamment dans son champ d'application les biens apportés, construits, acquis ou financés dans le cadre de contrats de partenariat^{6/7} ou de délégations de service public⁸, dont les contrats de concession⁹.

⁵ Dans la suite de la norme, le co-contractant sera dénommé « le tiers ». Le tiers peut prendre différents noms selon les textes : cocontractant, délégataire, etc. (cf. notes de bas de page 6 et 8).

⁶ 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 (...) ».

⁷ Il est à noter que les contrats d'autorisation d'occupation temporaire (AOT) adossés à une location avec option d'achat (LOA) prévoyant la fourniture de services peuvent être considérés comme des contrats concourant à la réalisation d'un service public. De ce fait, ce type de contrats suit les dispositions prévues par la norme 18. En l'absence de fourniture de services, les AOT-LOA sont assimilables à des contrats de location-financement et relèvent de la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

⁸ 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* ».

⁹ Les autres formes de délégation de service public (l'affermage, la régie intéressée, la gérance...) ne prévoient normalement pas l'apport, la construction ou l'acquisition de biens par le tiers exploitant sans que cette situation soit cependant totalement à exclure. Elle se rencontre notamment dans certains contrats d'affermage. Lorsque le cas survient, la présente norme s'applique pour les biens apportés, construits ou acquis par le tiers pour l'exploitation du service public délégué.

Au sens de cette norme, un bien, objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, correspond à un ensemble cohérent¹⁰ défini par le contrat et suit la classification de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » en s'appuyant sur la nature de cet ensemble (barrage, autoroute...).

La norme vise également la traduction comptable des contreparties des biens quelle que soit la qualification juridique du contrat. Ce traitement comptable repose sur l'examen des clauses de ce dernier.

III. COMPTABILISATION DU BIEN

Un bien, objet de l'un de ces contrats, est inscrit dans les comptes de l'Etat dès lors qu'il répond aux conditions cumulatives de comptabilisation qui sont les suivantes :

- > le bien est contrôlé par l'Etat¹¹ ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

III.1. Indicateurs de contrôle

Afin de déterminer si l'Etat satisfait les critères de contrôle définis par la norme 6 « Les immobilisations corporelles » et repris dans la norme, un certain nombre d'indicateurs ont été définis. Ces indicateurs permettent d'inférer l'existence du contrôle du bien par l'Etat. Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient réunis pour que le contrôle de l'Etat soit établi.

1- L'impossibilité pour le tiers de vendre ou de donner en garantie le bien.

La faculté donnée au tiers de donner en garantie les biens 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'Etat et si elle ne met pas en cause le transfert du bien à l'Etat en fin de contrat.

2- L'occupation du domaine public.

3- La détermination des caractéristiques du bien par l'Etat.

4- La détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'Etat¹².

Bien que n'assumant pas directement la gestion du service public, l'Etat maîtrise les modalités de gestion du service public prévu dans le contrat, et contrôle de ce fait le bien.

¹⁰ Un ensemble cohérent est un ensemble fonctionnel regroupant l'ensemble des éléments de toute nature (ouvrages, installations, matériels...) nécessaires ou utiles à l'exécution du service par le tiers conformément aux termes du contrat.

La notion d'ensemble cohérent permet de déterminer dans quelle catégorie définie dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » le bien, objet du contrat, doit être classé pour application des dispositions comptables, notamment concernant l'évaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture.

¹¹ Il est à noter que le système européen des comptes nationaux (SEC 95) a retenu à ce stade une approche par les risques s'agissant de la comptabilisation des biens, objets de contrats de partenariat public-privé.

¹² Cet indicateur trouve plus particulièrement à s'appliquer aux concessions.

5- L'encadrement du revenu tiré par le tiers du bien.

Il peut être présumé que l'Etat dispose du contrôle du bien lorsque le contrat lui confère une certaine maîtrise du revenu que celui-ci procure au tiers. L'Etat a cette maîtrise soit parce qu'il rémunère ou indemnise le tiers¹³, soit parce qu'il détermine les conditions de rémunération du tiers.

Cette maîtrise existe lorsque le revenu du 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 du bien par les usagers du service public.

La maîtrise est moins assurée lorsque le revenu du tiers est fonction du taux d'utilisation du bien. Néanmoins, elle peut résulter dans ce cas du pouvoir dont peut se prévaloir l'Etat en matière de tarification, que ce pouvoir résulte des clauses du contrat ou soit d'origine réglementaire et qu'il soit effectivement utilisé ou non par l'Etat.

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

6- Le transfert à l'Etat, par le tiers, des droits et obligations conférés par le contrat sur le bien, lorsque le contrat arrive à son terme.

Ces droits et obligations peuvent être transférés à l'Etat gratuitement ou pas.

III.2. Fiabilité de l'évaluation

La comptabilisation d'une immobilisation contrôlée s'effectue sous réserve que son coût ou sa valeur puisse être évaluée avec une fiabilité suffisante. A défaut, la comptabilisation de ce bien est reportée jusqu'à ce que cette condition puisse être respectée.

III.3. Présentation des états financiers

Les immobilisations mises en concession ou assimilées et les encours sur actifs remis en concession doivent être identifiés dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.

III.4. Dépenses ultérieures immobilisables

Principe général

Un bien comptabilisé à l'actif du bilan de l'Etat et faisant l'objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, peut faire l'objet de dépenses ultérieures. Ces dépenses sont immobilisables si elles sont la contrepartie de dispositions contractuelles rétablissant l'équilibre financier entre les parties¹⁴ et s'il est probable que l'Etat en retirera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant ou au moment où les dépenses sont engagées. L'écart par rapport au niveau d'origine consiste en l'allongement de la durée d'utilisation,

¹³ Ce qui est le cas pour la plupart des contrats de partenariats public-privé.

¹⁴ En augmentant la durée du contrat ou en en modifiant les conditions financières.

l'augmentation de la capacité d'utilisation, la diminution du coût d'utilisation ou l'amélioration substantielle de la qualité de la production.

Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique, de remplacement à identité de service rendu ou de remise en état sans amélioration du niveau de service ne sont pas immobilisables.

Pour les actifs évalués au coût à la date de clôture des comptes

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus, est enregistrée à l'actif du bilan. Elle ne fait pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'Etat.

Pour les actifs évalués à la valeur vénale ou au coût de remplacement déprécié à la date de clôture des comptes

Les dépenses ultérieures revêtant un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus, sont prises en compte dans la valeur vénale ou dans le coût de remplacement déprécié des actifs évalués selon ces méthodes à la date de clôture. Elles ne font pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'Etat, ni d'un plan d'amortissement.

IV. ÉVALUATION

IV.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Les modalités d'évaluation lors de la comptabilisation initiale des biens objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public sont développées dans la norme.

IV.2. Evaluation à la date de clôture

Les biens obtenus par l'Etat dans le cadre de contrats concourant à la réalisation d'un service public doivent être évalués selon les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées aux autres immobilisations corporelles de même catégorie, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

L'Etat peut être amené¹⁵ à constater des dépréciations lorsque les tests pratiqués à la suite d'une altération notable de l'état physique du bien prouvent qu'il a subi une dégradation significative, liée à des circonstances exceptionnelles (par exemples, attentats, inondations, incendies, etc.), qui empêche son utilisation normale. De plus, lorsqu'il a connaissance d'un événement rendant impossible, à court terme, une utilisation du bien conforme au contrat, l'Etat pratique des tests permettant de vérifier si le bien présente une obsolescence technique avérée. Si cette obsolescence est confirmée, il constate alors les dépréciations nécessaires.

L'évaluation du bien tient compte des éventuelles clauses contractuelles prévoyant que le tiers entretient régulièrement le bien ou qu'il le remet à l'Etat à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui de début du contrat. Ces clauses justifient l'absence d'amortissement et/ou de dépréciation dans les comptes de l'Etat.

¹⁵ Sous réserve de dispositions contractuelles particulières.

V. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN

La norme traite également de la comptabilisation dans les comptes de l'Etat de la contrepartie comptable de l'inscription d'un bien objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public.

V.1. Sommes à verser par l'Etat au titre du financement du bien

Les contrats peuvent mettre à la charge de l'Etat des sommes à payer au titre du financement des biens¹⁶. Elles sont en principe versées selon un échéancier prévu au contrat.

Certaines peuvent être dues par l'Etat dès la phase d'élaboration du bien ou même avant le début de cette opération.

Ces sommes ont la nature de dette financière pour l'Etat et sont enregistrées dès que celui-ci est tenu de les verser selon les termes du contrat dès lors que leur évaluation est fiable.

Par la suite, l'Etat comptabilise les sommes payées au titre du financement des biens en les affectant à la diminution de la dette financière comptabilisée initialement et aux charges financières y afférentes.

Les financements du bien prévus par un contrat concourant à la réalisation d'un service public peuvent être acquis aux tiers mais acquittés par l'Etat seulement après le franchissement de certaines étapes de l'élaboration du bien. Ils sont comptabilisés en dettes financières conformément au contrat jusqu'à leur versement.

Le montant du capital exprimé dans un contrat de partenariat ou, à défaut, la valeur actualisée des redevances futures au titre de l'investissement constitue une dette financière pour l'Etat lors de la comptabilisation du bien.

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'Etat au titre du financement du bien.

V.2. Différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier

La dette financière comptabilisée au titre du financement du bien est généralement égale au coût du bien porté à l'actif de l'Etat lors de sa comptabilisation initiale, à l'instar des contrats de partenariats. Dans ce cas, la comptabilisation du bien à l'actif a pour exacte contrepartie la comptabilisation de la dette financière au passif de l'Etat.

A contrario, quand le tiers se rémunère intégralement auprès de l'utilisateur au titre de ses prestations, il n'y a pas de sommes à payer par l'Etat à l'instar des contrats de concession. Dans ce cas, la contrepartie de la comptabilisation du bien à l'actif est enregistrée en situation nette. Cette inscription en situation nette s'analyse comme une perspective d'enrichissement patrimonial pour l'Etat qui lui sera définitivement acquis à la fin du contrat sans sortie de trésorerie.

¹⁶ Les sommes peuvent notamment prendre la forme de redevances au titre de l'investissement (capital) ou de concours financiers, quelle que soit leur appellation.

Dans d'autres cas, la dette financière à comptabiliser est inférieure au coût du bien à inscrire à l'actif (le tiers est rémunéré au titre du financement du bien simultanément par des sommes versées par l'Etat et par les usagers). La différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier est enregistrée en situation nette car elle s'analyse comme une perspective d'enrichissement patrimonial pour l'Etat qui sera définitivement acquis à l'Etat à la fin du contrat sans qu'il se soit traduit par des sorties de trésorerie.

Dans les cas où le bien fait l'objet d'un amortissement ou d'une dépréciation qui engendre une charge en compte de résultat, le montant initialement comptabilisé en situation nette fait l'objet d'une reprise au compte de résultat. Cette reprise est égale à la charge et est ajustée le cas échéant du rapport entre le montant initialement porté en situation nette et le coût initial du bien¹⁷.

VI. COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT

VI.1. Sommes à verser par l'Etat, autres que celles liées au financement du bien

Lorsque les contrats prévoient que l'Etat prend à sa charge *ab initio* ou pendant la durée du contrat des sommes sans lien direct avec l'élaboration ou l'acquisition du bien, celles-ci sont comptabilisées pour la partie rattachable à l'exercice selon les dispositions de la norme 2 « Les charges »¹⁸. Les autres dettes n'ayant pas de nature financière sont évaluées selon les dispositions de la norme 12 « Les passifs non financiers ».

VI.2. Sommes perçues par l'Etat

Certains contrats prévoient que le tiers doit effectuer des versements en trésorerie à l'Etat. Il s'agit notamment de contrats pour lesquels le tiers perçoit des rémunérations auprès des usagers qui excèdent les coûts encourus pour faire fonctionner le service public.

Les sommes perçues par l'Etat en vertu du contrat sont comptabilisées de manière linéaire en produit au compte de résultat de l'exercice. En principe, les sommes à percevoir par l'Etat 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'Etat.

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'Etat 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.

¹⁷ A titre d'illustration si pour un contrat donné : (i) un bien 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 du bien 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.

¹⁸ Il s'agit notamment des sommes à verser par l'Etat au titre des redevances de fonctionnement ou la partie « charges d'intérêts » des redevances de financement.

Si une partie de ces revenus dépend de critères de performance définis au contrat, cette part est enregistrée dans les résultats de la période au titre de laquelle la performance a été réalisée dès que l'Etat en a connaissance.

VII. TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONCOURANT A LA REALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

Pour les biens financés par l'Etat durant l'exécution du contrat, ce qui est généralement le cas pour les contrats de partenariat, la dette financière inscrite initialement est, sauf circonstances particulières, éteinte à la fin du contrat. Cette arrivée au terme du contrat ne se traduit pas, en général, par des opérations particulières au bilan de l'Etat.

Pour les autres biens, lorsqu'ils reviennent *in fine* à l'Etat :

- > si le bien est déjà contrôlé par l'Etat, l'enrichissement de l'Etat constaté lors de la comptabilisation initiale du bien est maintenu en situation nette ;
- > si le bien n'était pas contrôlé par l'Etat, le bien est comptabilisé à l'actif du bilan de l'Etat en contrepartie de la situation nette.

Dans tous les cas, si le contrat prévoit le versement d'une indemnité de retour ou de reprise à verser par l'Etat, celle-ci est comptabilisée en charges au cours de l'exercice au titre duquel le versement est dû dès lors que le bien de retour ou de reprise figure déjà au bilan de l'Etat.

Les biens obtenus par l'Etat grâce aux contrats figurant dans le champ de la norme sont évalués selon les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées aux autres immobilisations corporelles de même catégorie, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Lorsqu'un contrat de concession est arrivé à échéance et que l'Etat souhaite maintenir les actifs en concessions, dans l'attente de la signature du nouveau contrat, ces derniers continuent de suivre les dispositions de la norme 18 et une information pertinente est donnée en annexe.

VIII. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004

La norme est postérieure à la première approbation du Recueil des normes comptables de l'Etat en 2004. Cependant des dispositions concernant les contrats de concession figurait dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Cette norme indiquait que conformément à l'article 393-1 du PCG, les biens mis dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire étaient inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

Elle prévoyait la présentation dans l'annexe aux états financiers de l'Etat de la liste des contrats de concession, par grandes catégories.

IX. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DES MODIFICATIONS ULTERIEURES EN 2012 ET EN 2014

Suite à l'avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public, les dispositions comptables de la norme 6 du Recueil des normes comptables de l'Etat ont été revues et ont fait l'objet d'une publication par l'arrêté du 21 août 2012. La présente norme en reprend les dispositions afin d'isoler le traitement des contrats concourant à la réalisation d'un service public. Elles sont convergentes avec celles de la norme IPSAS 32 « Service Concession Arrangements : Grantor », sauf en ce qui concerne la comptabilisation des contrats dont la contrepartie n'est pas entièrement une dette financière pour l'Etat. L'entrée au bilan de ces actifs ne se traduisant pas par une sortie de trésorerie, ni par un autre actif équivalent, ni par une dette financière, il a été considéré que cet accroissement d'actif devait être enregistré directement en situation nette contrairement à l'IPSAS 32 qui définit cette contrepartie comme une dette non financière.

NORME N° 18 – LES CONTRATS CONCOURANT A LA REALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITION

L'Etat peut conclure avec des tiers des contrats concourant à la réalisation d'un service public contrôlé par l'Etat.

La réalisation du service public par le tiers s'effectue généralement par l'apport, la construction ou l'acquisition d'un bien, objet du contrat. Dans certains cas, le contrat vise la réalisation d'un service public sur la base de l'utilisation d'un bien déjà contrôlé par l'Etat.

Au sens de cette norme, un bien, objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, correspond à un ensemble cohérent¹⁹ défini par le contrat. La norme s'applique aux actifs, passifs et autres éléments comptables liés aux clauses de ces contrats.

2. COMPTABILISATION DU BIEN

Le bien défini au contrat figure parmi les actifs de l'Etat lorsque :

- > celui-ci est contrôlé par l'Etat ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

L'Etat applique ces critères de comptabilisation aux coûts au moment où ceux-ci sont encourus.

2.1. Critère du contrôle

Le contrôle se caractérise par :

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

La comptabilisation du bien intervient à la date du transfert du contrôle qui correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention du bien.

Le fait que l'Etat supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

La vérification du contrôle par l'Etat d'un bien objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public peut utilement s'appuyer sur les indicateurs de contrôle suivants :

¹⁹ Un ensemble cohérent est un ensemble fonctionnel regroupant l'ensemble des éléments de toute nature (ouvrages, installations, matériels...) nécessaires ou utiles à l'exécution du service par le tiers conformément aux termes du contrat.

La notion d'ensemble cohérent permet de déterminer dans quelle catégorie définie dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » le bien, objet du contrat, doit être classé pour application des dispositions comptables, notamment concernant l'évaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture.

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

Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient réunis pour que le contrôle de l'Etat soit établi.

2.2. Fiabilité de l'évaluation

La comptabilisation d'une immobilisation contrôlée s'effectue sous réserve que son coût ou sa valeur puisse être évaluée avec une fiabilité suffisante. A défaut, la comptabilisation de ce bien est reportée au moment où l'Etat évalue son coût de manière fiable.

2.3. Equipement en cours de construction

Le contrôle d'un bien en cours de construction est déterminé en se fondant sur les critères et indicateurs permettant de qualifier ce contrôle tel que définis supra.

Lorsque le coût des travaux du bien en cours de construction ne peut pas être déterminé de façon fiable, la comptabilisation de ce bien intervient lorsque l'Etat est en mesure d'en établir le coût avec fiabilité. Ce report peut conduire à ne comptabiliser le bien qu'au moment où il est mis en service.

2.4. Dépenses ultérieures immobilisables

Principe général

Un bien comptabilisé à l'actif du bilan de l'Etat et faisant l'objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public peut faire l'objet de dépenses ultérieures. Ces dépenses sont immobilisables si elles sont la contrepartie de dispositions contractuelles rétablissant l'équilibre financier entre les parties²⁰ et s'il est probable que l'Etat en retirera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant ou au moment où les dépenses sont engagées. L'écart par rapport au niveau d'origine consiste en l'allongement de la durée d'utilisation, l'augmentation de la capacité d'utilisation, la diminution du coût d'utilisation ou l'amélioration substantielle de la qualité de la production.

Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique, de remplacement à identité de service rendu ou de remise en état sans amélioration du niveau de service ne sont pas immobilisables.

²⁰ En augmentant la durée du contrat ou en en modifiant les conditions financières.

Pour les actifs évalués au coût à la date de clôture des comptes

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus, est enregistrée à l'actif du bilan. Elle ne fait pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'Etat.

Pour les actifs évalués à la valeur vénale ou au coût de remplacement déprécié à la date de clôture des comptes

Les dépenses ultérieures revêtant un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus sont prises en compte dans la valeur vénale ou dans le coût de remplacement déprécié des actifs évalués selon ces méthodes à la date de clôture. Elles ne font pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'Etat, et ne font pas l'objet d'un plan d'amortissement.

3. ÉVALUATION**3.1. Evaluation du bien lors de la comptabilisation initiale**

Le bien est comptabilisé à son coût lors de la comptabilisation initiale.

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

Les contrats de partenariats définis par l'ordonnance n° 2004-566 du 17 juin 2004 doivent mentionner le coût de l'investissement, en vertu de l'article 11 de cette ordonnance. En l'absence de cette information, le bien est inscrit à l'actif pour la somme des flux financiers actualisés correspondant aux amortissements du capital emprunté dans l'hypothèse où l'Etat apporte une contribution essentielle au financement du bien.

3.2. Evaluation du bien à la date de clôture

Un bien objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public est évalué à la date de clôture selon les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées à une immobilisation de sa catégorie ne faisant pas l'objet d'un tel contrat, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

L'Etat peut être amené²¹ à constater des dépréciations lorsque les tests pratiqués à la suite d'une altération notable de l'état physique du bien prouvent qu'il a subi une dégradation significative liée à des circonstances exceptionnelles (par exemples, attentats, inondations, incendies, etc.), qui empêche son utilisation normale. De plus, lorsqu'il a connaissance d'un événement rendant impossible, à court terme, une utilisation du bien conforme au contrat, l'Etat pratique des tests permettant de vérifier si le bien présente une obsolescence technique avérée. Si cette obsolescence est confirmée, il constate alors les dépréciations nécessaires.

L'évaluation du bien tient compte des éventuelles clauses contractuelles prévoyant que le tiers entretient régulièrement le bien ou qu'il le remet à l'Etat à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui de début du contrat. Ces clauses justifient l'absence d'amortissement et/ou de dépréciation dans les comptes de l'Etat.

²¹ Sous réserve de dispositions contractuelles particulières.

4. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COUT INITIAL DU BIEN

4.1. Sommes à verser par l'Etat au titre du financement du bien

Les sommes à verser par l'Etat au titre du financement du bien sont comptabilisées dans ses comptes en dette financière.

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'Etat au titre du financement du bien.

4.2. Différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier

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

Dans les cas où un amortissement ou une dépréciation du bien engendre une charge en compte de résultat de l'exercice, si la contrepartie comptable du bien a été partiellement ou totalement comptabilisée en situation nette, 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 le bien, ajusté le cas échéant du rapport entre le montant initialement porté en situation nette et le coût initial du bien.

5. COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT

5.1. Sommes à verser par l'Etat, autres que celles liées au financement du bien

Lorsque les contrats prévoient que l'Etat prend à sa charge, ab initio ou pendant la durée du contrat, des sommes sans lien direct avec l'élaboration ou l'acquisition du bien, celles-ci sont comptabilisées pour la partie rattachable à l'exercice, selon les dispositions de la norme 2 « Les charges »²².

Les autres dettes non financières sont évaluées selon les dispositions de la norme 12 « Les passifs non financiers ».

5.2. Sommes perçues par l'Etat

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

Si une partie de ces revenus dépend de critères de performance définis au contrat, cette part est enregistrée dans les résultats de la période au titre de laquelle la performance a été réalisée dès que l'Etat en a connaissance.

²² Il s'agit notamment des sommes à verser par l'Etat au titre des redevances de fonctionnement ou les « charges d'intérêts » constituant des redevances de financement.

6. TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINIS DE CONTRATS CONCOURANT A LA REALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

Lorsque le bien revient in fine à l'Etat :

- > si le bien est déjà contrôlé par l'Etat, l'enrichissement de l'Etat constaté lors de la comptabilisation initiale du bien est maintenu en situation nette ;
- > si le bien n'était pas contrôlé par l'Etat, le bien est comptabilisé à l'actif du bilan de l'Etat en contrepartie de la situation nette.

Dans tous les cas, si le contrat prévoit le versement d'une indemnité de retour à verser par l'Etat, celle-ci est comptabilisée en charges au cours de l'exercice au titre duquel le versement est dû dès lors que le bien de retour ou de reprise figure déjà au bilan de l'Etat.

Les biens obtenus par l'Etat dans le cadre de contrats concourant à la réalisation d'un service public sont évalués selon les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées aux autres immobilisations corporelles de même catégorie de l'Etat, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Lorsqu'un contrat de concession est arrivé à échéance et que l'Etat souhaite maintenir les actifs en concessions, dans l'attente de la signature du nouveau contrat, ces derniers continuent de suivre les dispositions de la norme 18 et une information pertinente est donnée en annexe.

7. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

Une immobilisation corporelle doit être sortie du bilan lorsque l'État n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'on n'attend plus d'avantages économiques ou de potentiel de service de ce bien. Les dispositions normatives générales de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » s'appliquent.

8. PRESENTATION

8.1. Modalités de présentation

L'information donnée par les états financiers (bilan, compte de résultat et notes annexes) distingue les deux natures de contrats suivantes : (i) contrats donnant l'accès des biens au tiers en vue de la fourniture d'un service public et (ii) contrats qui ont principalement une fonction de financement pour l'Etat.

Les immobilisations relatives à des contrats concourant à la réalisation d'un service public suivent les modalités de présentation appliquées aux autres immobilisations corporelles de même catégorie, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Seuls les immobilisations concédées et les encours sur biens mis en concessions sont identifiés dans les états financiers en tant que catégorie individuelle.

8.2. Présentation des comptes

Les actifs et les passifs provenant du contrat concourant à la réalisation d'un service public sont présentés séparément au sein des postes du bilan. Ils font l'objet de développements dans les notes annexes aux états financiers.

9. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

9.1. Informations sur les méthodes comptables

L'annexe fait état des méthodes suivies pour comptabiliser les actifs et les passifs provenant des contrats concourant à la réalisation d'un service public, notamment en matière de détermination du coût d'entrée et d'amortissement. Il est précisé selon quelle méthode les obligations d'entretien à la charge des tiers sont prises en considération pour estimer les durées d'utilisation des biens.

9.2. Informations sur les données comptables

Les informations fournies sur les éléments provenant des contrats concourant à la réalisation d'un service public sont *a minima* celles qui seraient requises si ces éléments ne provenaient pas de ces contrats.

Dans la mesure où des lignes distinctes sont utilisées pour identifier les immobilisations provenant de ces contrats, les tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements font état de ces lignes au même titre que les autres catégories d'immobilisations.

L'information donnée en annexe mentionne les variations spécifiques telles que la remise à des cocontractants de biens précédemment gérés directement par l'Etat, la reprise sous gestion directe de l'Etat de biens précédemment sous contrat.

Les informations concernant les dettes financières provenant de ces contrats 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 sur la variation de la situation nette entre l'ouverture et la clôture de l'exercice est également précisée.

L'information relative aux montants éventuellement provisionnés à la date de clôture de l'exercice au titre de ces contrats, notamment ceux relatifs aux ruptures anticipées des contrats, est fournie conformément aux dispositions de la norme 12 « Les passifs non financiers ».

9.3. Autres informations

L'Etat :

- > ventile selon les échéances des contrats la valeur nette comptable des biens à la clôture de l'exercice ;
- > indique les contrats conclus pour lesquels les investissements correspondants n'ont pas encore été reflétés à son bilan en application des dispositions prévues aux paragraphes 2.2. Fiabilité de l'évaluation et 2.3. Equipements en cours de construction ;

- > 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 les montants autres que ceux liés aux dettes financières qui seront dus par lui sur la durée résiduelle des contrats ;
- > indique la valeur comptable dans ses comptes des biens à la date de clôture de l'exercice pour lesquels le tiers est tenu d'une obligation de maintien en bon état ;
- > indique les indemnités et autres montants qu'il aura à payer à l'issue des contrats lors de la reprise des biens ;
- > décrit les modalités de fixation des indemnisations qui seraient à sa charge en cas de ruptures anticipées des contrats à son initiative ;
- > indique pour les concessions terminées l'absence de nouveau contrat de concession.