



**Avis n° 2022-07
du 18 octobre 2022
relatif à la norme 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public »
du Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales**

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 18 octobre 2022 le présent avis relatif à la norme 18 sur la comptabilisation des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

Cette nouvelle norme complète le Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales sur le traitement comptable des biens utilisés pour permettre à une entité publique locale de rendre des services publics aux usagers.

La norme prévoit que lorsque le contrôle de ces biens par l'entité publique locale est avéré sur la base d'indicateurs de contrôle énoncés dans les dispositions normatives, ces biens sont inscrits dans les comptes de l'entité publique locale. Ces biens sont alors comptabilisés conformément aux dispositions de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil.

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose une application prospective ou rétrospective de la norme, au choix de l'entité publique locale. Le choix du mode de première application vaut pour l'ensemble des contrats d'une entité publique locale. Il n'est pas autorisé d'appliquer la méthode rétrospective après avoir appliqué l'approche prospective à la date de mise en vigueur de la norme 18.

En cas d'application rétrospective, il est fait application des dispositions de la norme 14 sur les changements de méthodes comptables. L'application rétrospective de la norme aura essentiellement un impact dans le cas de contrats de concession ayant imposé au concessionnaire la construction d'un actif. Lorsque cet actif est contrôlé par l'entité publique locale, il devra être comptabilisé dans les comptes de celle-ci comme si la norme 18 avait été en vigueur au moment de la construction de cet actif.

En cas d'application prospective, la norme ne s'applique qu'aux contrats conclus à partir de sa date d'entrée en vigueur.

Sur un plan pratique, l'application rétrospective nécessite la recherche d'informations historiques, parfois anciennes ou indisponibles, sur la valeur des biens en concession au bilan du

concessionnaire depuis la date de signature de contrats anciens qui ont généralement des durées longues. La mise en œuvre rétrospective de la norme est de ce fait plus complexe que sa mise en œuvre prospective.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que cette norme soit applicable à compter du 1^{er} janvier 2025 (exercice clos le 31 décembre 2025).

NORME N° 18
LES CONTRATS
CONCOURANT
À LA RÉALISATION
D'UN SERVICE
PUBLIC

Sommaire

EXPOSÉ DES MOTIFS	4
I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION	4
II. DÉFINITION	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. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	8
IV.2. Évaluation à la date de clôture	8
V. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN.....	9
V.1. Sommes à verser par l'entité publique locale 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	10
VI. COMPTABILISATION DES AUTRES ÉLÉMENTS LIÉS AUX CLAUSES DU CONTRAT. 10	
VI.1. Sommes à verser par l'entité publique locale, autres que celles liées au financement du bien.....	10
VI.2. Sommes perçues par l'entité publique locale	11
VII. TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC	11
DISPOSITIONS NORMATIVES	12
1. DÉFINITION	12
2. COMPTABILISATION DU BIEN.....	12
2.1. Critère du contrôle.....	12
2.2. Fiabilité de l'évaluation	13
2.3. Équipement en cours de construction	13
3. ÉVALUATION	13
3.1. Évaluation du bien lors de la comptabilisation initiale	13
3.2. Évaluation du bien à la date de clôture	14
4. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN.....	14
4.1. Sommes à verser par l'entité publique locale au titre du financement du bien.....	14
4.2. Différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier	14
5. COMPTABILISATION DES AUTRES ÉLÉMENTS LIÉS AUX CLAUSES DU CONTRAT. 15	
5.1. Sommes à verser par l'entité publique locale, autres que celles liées au financement du bien.....	15
5.2. Sommes perçues par l'entité publique locale.....	15
5.3. Indemnité versée par l'entité publique locale en cas de résiliation anticipée du contrat à son initiative.....	15
6. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	15
7. PRÉSENTATION.....	15
7.1. Modalités de présentation	15
7.2. Présentation des comptes	16

8. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	16
8.1. Informations sur les méthodes comptables.....	16
8.2 . Informations sur les données comptables.....	16
8.3. Autres informations.....	16

NORME N° 18

LES CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

Exposé des motifs

I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION

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'entité publique locale et ce tiers². Cette situation nécessite d'envisager non seulement le traitement du bien mais aussi de sa contrepartie dans les comptes de l'entité publique locale. 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'entité publique locale.

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

Sont abordées successivement les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation du bien ainsi que celles relatives à la comptabilisation de sa contrepartie (i.e. une dette financière ou une inscription en fonds propres).

II. DÉFINITION

Les biens utilisés pour permettre à l'entité publique locale de rendre des services publics aux usagers sont en général acquis, construits, exploités et entretenus par l'entité publique locale grâce à des ressources publiques. Toutefois, les personnes publiques 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 ou par l'intermédiaire de ces entités qui en assurent 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'entité publique locale avec un tiers³. Bien que le

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'entité publique locale à disposition de structures publiques ou privées et les biens remis par l'entité publique locale, 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. 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'entité publique locale ou dont l'occupation est autorisée par ce dernier.

³ Dans la suite de la norme, le co-contractant sera dénommé « le tiers ». Le tiers peut prendre différents noms selon les contrats en cause : cocontractant, délégataire, etc.

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 marchés de partenariat^{4/5} ou de contrats de concession⁶, dont les délégations de service public⁷.

Au sens de cette norme, un bien, objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, correspond à un ensemble cohérent⁸ défini par le contrat et suit la classification de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » en s'appuyant sur la nature de cet ensemble.

⁴ L'article L1112-1 du code de la commande publique définit le marché de partenariat comme « un marché public qui a pour objet de confier à un opérateur économique ou à un groupement d'opérateurs économiques une mission globale ayant pour objet la construction, la transformation, la rénovation, le démantèlement ou la destruction d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public ou à l'exercice d'une mission d'intérêt général et tout ou partie de leur financement. Le titulaire du marché de partenariat assure la maîtrise d'ouvrage de l'opération à réaliser.

Cette mission globale peut en outre comprendre :

1° Tout ou partie de la conception des ouvrages, équipements ou biens immatériels ;

2° L'aménagement, l'entretien, la maintenance, la gestion ou l'exploitation d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels ou une combinaison de ces éléments ;

3° La gestion d'une mission de service public ou des prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle est chargée. »

⁵ 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 ».

⁶ Un contrat de concession est défini par l'article L1121-1 du code de la commande publique comme « un contrat par lequel une ou plusieurs autorités concédantes soumises au présent code confient l'exécution de travaux ou la gestion d'un service à un ou plusieurs opérateurs économiques, à qui est transféré un risque lié à l'exploitation de l'ouvrage ou du service, en contrepartie soit du droit d'exploiter l'ouvrage ou le service qui fait l'objet du contrat, soit de ce droit assorti d'un prix.

La part de risque transférée au concessionnaire implique une réelle exposition aux aléas du marché, de sorte que toute perte potentielle supportée par le concessionnaire ne doit pas être purement théorique ou négligeable. Le concessionnaire assume le risque d'exploitation lorsque, dans des conditions d'exploitation normales, il n'est pas assuré d'amortir les investissements ou les coûts, liés à l'exploitation de l'ouvrage ou du service, qu'il a supportés. »

Parmi les contrats de concession, il convient de citer la concession de services qui, aux termes de l'article L.1121-3 du code de la commande publique « a pour objet la gestion d'un service public. Le concessionnaire peut être chargé de construire un ouvrage ou d'acquérir des biens nécessaires au service. »

⁷ Le code de la commande publique est venu modifier la structuration antérieure des types de contrats en donnant une définition très large au contrat de concession. En effet, avant l'ordonnance n° 2018-1074 du 26 novembre 2018, une concession était une catégorie de délégation de service public parmi d'autres (l'affermage, la régie intéressée, la gérance...). Désormais, c'est la délégation de service public qui correspond à une catégorie de concession. En outre, la délégation de service public est limitée aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics, comme le précise l'article L1121-3 du même code : « La délégation de service public mentionnée à l'article L. 1411-1 du code général des collectivités territoriales est une concession de services ayant pour objet un service public et conclue par une collectivité territoriale, un établissement public local, un de leurs groupements, ou plusieurs de ces personnes morales. »

⁸ 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.

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'entité publique locale dès lors qu'il répond aux conditions cumulatives de comptabilisation qui sont les suivantes :

- > le bien est contrôlé par l'entité publique locale⁹ ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

III.1. Indicateurs de contrôle

Afin de déterminer si l'entité publique locale 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'entité publique locale. Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient réunis pour que le contrôle de l'entité publique locale 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'entité publique locale et si elle ne met pas en cause le transfert du bien à l'entité publique locale en fin de contrat.

2- L'occupation du domaine public.

3- La détermination des caractéristiques du bien par l'entité publique locale.

4- La détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'entité publique locale¹⁰.

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

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

Il peut être présumé que l'entité publique locale dispose du contrôle du bien lorsque le contrat lui confère une certaine maîtrise du revenu que celui-ci procure au tiers. L'entité publique locale a

⁹ Il est à noter que le système européen des comptes nationaux (SEC 2010) a retenu à ce stade une approche par les risques s'agissant de la comptabilisation des biens, objets de marchés de partenariat.

¹⁰ Cet indicateur trouve plus particulièrement à s'appliquer aux contrats de concession.

cette maîtrise soit parce qu'il rémunère ou indemnise le tiers¹¹, 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'entité publique locale 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'entité publique locale.

La maîtrise du revenu par l'entité publique locale 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'entité publique locale, 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'entité publique locale gratuitement ou pas.

7- Faculté de résiliation anticipée à la main de l'entité publique locale

Lorsque la loi¹² ou le contrat offre à l'entité publique locale la possibilité de résilier unilatéralement le contrat de manière anticipée, cette circonstance est de nature à faire présumer que l'entité publique locale exerce le contrôle du bien.

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. À 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'entité publique locale 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

¹¹ Ce qui est le cas pour la plupart des marchés de partenariat.

¹² L'article L6, 5°, du code de la commande publique prévoit que l'autorité contractante peut résilier unilatéralement le contrat dans les conditions prévues par le code. Lorsque la résiliation intervient pour un motif d'intérêt général, le cocontractant a droit à une indemnisation, sous réserve des stipulations du contrat.

rétablissant l'équilibre financier entre les parties¹³ et s'il est probable que l'entité publique locale en retirera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau d'utilité de l'immobilisation existant au moment où les dépenses sont engagées. L'écart d'utilité par rapport à l'état de l'immobilisation à cette date consiste, par exemple, 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.

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus, est enregistrée à l'actif du bilan et est intégrée au bien principal.

IV. ÉVALUATION

IV.1. Évaluation 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.

Les paragraphes 2.2.3 et 3.1.1 de la norme 6 sur l'incorporation des frais d'emprunt et l'évaluation initiale des immobilisations corporelles offrent la possibilité d'incorporer les frais financiers intercalaires dans le coût des immobilisations (actifs qualifiés). S'agissant des immobilisations acquises ou construites par un tiers pour le compte de l'entité publique locale dans le cadre d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, le choix de l'incorporation est effectué en amont par le tiers dans sa propre comptabilité. Compte tenu du niveau d'information de l'entité publique locale sur les comptes du tiers, il serait hasardeux pour l'entité publique locale d'avoir à modifier ce choix, c'est-à-dire d'éliminer les frais intercalaires s'ils ont été incorporés par le tiers dans l'immobilisation ou de les ajouter s'ils n'ont pas été incorporés, afin d'assurer la cohérence de l'évaluation de l'immobilisation avec la méthode choisie par l'entité pour évaluer ses autres actifs qualifiés. C'est la raison pour laquelle les dispositions normatives prévoient une exception au principe de permanence du choix en faveur de l'incorporation des frais financiers intercalaires dans le coût des actifs qualifiés éligibles de l'entité publique locale.

IV.2. Évaluation à la date de clôture

Les biens obtenus par l'entité publique locale 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'entité publique locale peut être amené¹⁴ 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 empêchent son utilisation normale. De plus, lorsqu'il a

¹³ En augmentant la durée du contrat ou en en modifiant les conditions financières.

¹⁴ Sous réserve de dispositions contractuelles particulières.

connaissance d'un événement rendant impossible, à court terme, une utilisation du bien conforme au contrat, l'entité publique locale 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'entité publique locale à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui de début du contrat. Ces clauses justifient l'absence d'amortissement ou de dépréciation dans les comptes de l'entité publique locale.

V. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN

La norme traite également de la comptabilisation dans les comptes de l'entité publique locale 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'entité publique locale au titre du financement du bien

Les contrats peuvent mettre à la charge de l'entité publique locale des sommes à payer au titre du financement des biens¹⁵. Elles sont en principe versées selon un échéancier prévu au contrat. Certaines peuvent être dues par l'entité publique locale dès la phase d'élaboration du bien ou même avant le début de ces opérations.

Ces sommes ont la nature de dette financière pour l'entité publique locale 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'entité publique locale 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'entité publique locale 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 marché de partenariat ou, à défaut, la valeur actualisée des redevances futures au titre de l'investissement constitue une dette financière pour l'entité publique locale 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'entité publique locale au titre du financement du bien.

¹⁵ Les sommes peuvent notamment prendre la forme de redevances au titre de l'investissement (capital) ou de concours financiers, quelle que soit leur appellation.

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'entité publique locale lors de sa comptabilisation initiale, à l'instar des marchés de partenariat. Dans ce cas, la comptabilisation du bien à l'actif a pour exacte contrepartie la comptabilisation de la dette financière au passif de l'entité publique locale.

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

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'entité publique locale 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 fonds propres car elle s'analyse comme une perspective d'enrichissement patrimonial pour l'entité publique locale qui sera définitivement acquis à l'entité publique locale 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 fonds propres 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 fonds propres et le coût initial du bien¹⁶.

VI. COMPTABILISATION DES AUTRES ÉLÉMENTS LIÉS AUX CLAUSES DU CONTRAT

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

Lorsque les contrats prévoient que l'entité publique locale 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 »¹⁷. Les autres dettes n'ayant pas de nature financière sont évaluées selon les dispositions de la norme 12 « Les passifs non financiers ».

¹⁶ À 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 des fonds propres 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 fonds propres sera comptabilisé symétriquement en compte de résultat, pour un montant de 2UM.

¹⁷ Il s'agit notamment des sommes à verser par l'organisme au titre des redevances de fonctionnement ou la partie « charges d'intérêts » des redevances de financement.

VI.2. Sommes perçues par l'entité publique locale

Certains contrats prévoient que le tiers doit effectuer des versements en trésorerie à l'entité publique locale. 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'entité publique locale en vertu du contrat sont comptabilisées en produit au compte de résultat de manière linéaire sur la durée du contrat.

Lorsque les montants appelés sont inégaux dans le temps sans justification économique, la méthode linéaire nécessite l'utilisation des comptes de produit constaté d'avance ou de produit à recevoir. Ainsi, par exemple, lorsque l'entité publique locale 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 grâce à un compte de produit perçu d'avance.

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'entité publique locale en a connaissance.

VII. TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

Pour les biens financés par l'entité publique locale durant l'exécution du contrat, ce qui est généralement le cas pour les marchés 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'entité publique locale.

Pour les autres biens, lorsqu'ils reviennent *in fine* à l'entité publique locale :

- > si le bien est déjà contrôlé par l'entité publique locale, l'enrichissement de l'entité publique locale constaté lors de la comptabilisation initiale du bien est maintenu en fonds propres ;
- > si le bien n'était pas contrôlé par l'entité publique locale, il est alors comptabilisé à l'actif du bilan de l'entité publique locale en contrepartie des fonds propres.

Dans tous les cas, si le contrat prévoit le versement d'une indemnité de retour ou de reprise à verser par l'entité publique locale, 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'entité publique locale.

Les biens obtenus par l'entité publique locale 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'entité publique locale souhaite maintenir les actifs en concession, 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.

NORME N° 18

LES CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

Dispositions normatives

1. DÉFINITION

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

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'entité publique locale.

Au sens de cette norme, un bien, objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, correspond à un ensemble cohérent¹ 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'entité publique locale lorsque :

- > il est contrôlé par l'entité publique locale ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

L'entité publique locale 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.

¹ 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.

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'entité publique locale supporte les risques et charges et bénéficie des avantages afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

La vérification du contrôle par l'entité publique locale 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 :

- > 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'entité publique locale ;
- > la détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'entité publique locale ;
- > l'encadrement du revenu tiré par le tiers du bien ;
- > le transfert à l'entité publique locale, par le tiers, des droits et obligations conférés par le contrat sur le bien, lorsque le contrat arrive à son terme ;
- > la faculté de résiliation anticipée à la main de l'entité publique locale.

Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient réunis pour que le contrôle de l'entité publique locale 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. À défaut, la comptabilisation de ce bien est reportée au moment où l'entité publique locale évalue son coût de manière fiable.

2.3. Équipement 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'entité publique locale 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.

3. ÉVALUATION

3.1. Évaluation 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.

Au cas particulier des contrats concourant à la réalisation d'un service public, l'entité publique locale n'est pas tenue par son choix d'incorporer ou non les frais financiers intercalaires dans la détermination du coût d'acquisition ou de production du bien².

Les marchés de partenariat doivent notamment mentionner les coûts d'investissement, en vertu de l'article R 2213-1 du code de la commande publique³. 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'entité publique locale apporte une contribution essentielle au financement du bien.

3.2. Évaluation 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'évaluation du bien tient compte des éventuelles clauses contractuelles prévoyant que le tiers entretient régulièrement le bien ou qu'il le remet à l'entité publique locale 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'entité publique locale.

4. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN

4.1. Sommes à verser par l'entité publique locale au titre du financement du bien

Les sommes à verser par l'entité publique locale 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'entité publique locale 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'entité publique locale au titre du financement du bien est inscrite en fonds propres.

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 fonds propres, le montant initialement comptabilisé en fonds propres 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 fonds propres et le coût initial du bien.

² Cf. norme 6 « Les immobilisations corporelles », paragraphes 2.2.3 « Comptabilisation des coûts d'emprunt » et 3.1.1.

³ « Notamment les coûts d'étude et de conception, les coûts de construction, les coûts annexes à la construction et les frais financiers intercalaires »

5. COMPTABILISATION DES AUTRES ÉLÉMENTS LIÉS AUX CLAUSES DU CONTRAT

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

Lorsque les contrats prévoient que l'entité publique locale 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 »⁴.

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

5.2. Sommes perçues par l'entité publique locale

Les sommes perçues par l'entité publique locale 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'entité publique locale en a connaissance.

5.3. Indemnité versée par l'entité publique locale en cas de résiliation anticipée du contrat à son initiative

En cas de résiliation anticipée du contrat par l'entité publique locale, l'indemnité versée par l'entité publique locale constitue une charge.

6. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

Une immobilisation corporelle doit être sortie du bilan lorsque l'entité publique locale 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.

7. PRÉSENTATION

7.1. Modalités de présentation

L'information donnée par les états financiers (bilan, compte de résultat et annexe) 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'entité publique locale.

⁴ Il s'agit notamment des sommes à verser par l'organisme au titre des redevances de fonctionnement ou les « charges d'intérêts » constituant des redevances de financement.

7.2. 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 l'annexe.

8. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

8.1. 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.

8.2. 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'entité publique locale, la reprise sous gestion directe de l'entité publique locale 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 des fonds propres 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 ».

8.3. Autres informations

L'entité publique locale :

- > 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. Équipements 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 des fonds propres 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, à la date de clôture de l'exercice, des biens 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.