



**Avis n° 2022-05
du 5 juillet 2022
relatif aux services publics industriels et commerciaux**

SOMMAIRE

1. CONTEXTE	2
2. MODIFICATIONS APPORTÉES AU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES POUR LES ENTITÉS PUBLIQUES LOCALES	2
2.1. Introduction du RNCEPL	2
2.2. Norme 1 « Les états financiers ».....	2
2.3. Norme 6 « Les immobilisations corporelles ».....	3
2.4. Norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs »	3
2.5. Norme 22 « Les subventions d'investissement versées »	4
3. DISPOSITIONS DU RECUEIL EMPORTANT MODIFICATION DES RÈGLES COMPTABLES ACTUELLEMENT APPLICABLES AUX SPIC	4
4. DATE D'APPLICATION.....	4
5. ARTICULATION RÉGLEMENTAIRE	5
<i>ANNEXES : Extraits présentant les modifications apportées au Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales.....</i>	<i>6</i>

1. Contexte

Cet avis du Conseil de normalisation des comptes publics vise à compléter, conformément à l'avis n°2021-01 du 13 avril 2021¹, le Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales (RNCEPL) d'avril 2021 pour que ses dispositions soient également applicables aux activités des services publics industriels et commerciaux (SPIC). En effet, la première version du Recueil est aujourd'hui limitée aux activités à caractère administratif. L'avis propose quelques modifications² au RNCEPL afin que ce dernier soit applicable aux services publics industriels et commerciaux (SPIC). L'avis préconise également l'application aux SPIC de dispositions existantes du Recueil, ce qui entraîne un changement de leurs pratiques comptables actuelles.

2. Modifications apportées au Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales

2.1. Introduction du RNCEPL

L'avis propose de supprimer le paragraphe mentionnant l'exclusion des services publics industriels et commerciaux du périmètre du Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales.

L'avis propose d'ajouter un paragraphe venant préciser que les services publics industriels et commerciaux n'ont pas recours au dispositif de neutralisation budgétaire en raison de la spécificité de leurs activités.

L'introduction du Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales est complétée par un point consacré aux activités assujetties à l'impôt sur les bénéfices pour tenir compte des spécificités liées à l'activité des services industriels et commerciaux.

2.2. Norme 1 « Les états financiers »

Les services publics industriels et commerciaux peuvent être amenés à comptabiliser des provisions réglementées dont l'objet vise exclusivement à permettre des déductions fiscales aux entités soumises au régime des bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

La norme 1 « Les états financiers » du Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales ne contient pas de dispositions particulières sur la comptabilisation des provisions réglementées, dans la mesure où sa première version s'applique aux seules entités ayant une activité à caractère administratif.

¹ Cf. Point 3. Poursuite des travaux de l'Avis n° 2021-01 du 13 avril 2021 relatif au Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales : « (...) Concernant les services publics industriels et commerciaux (SPIC), une phase de travaux complémentaires devra également être conduite pour déterminer les compléments à apporter pour appliquer, le cas échéant, les dispositions du Recueil aux activités visées. (...) »

² Cf. Extraits des normes modifiées en annexe.

L'avis propose de modifier la norme 1 pour donner un caractère non limitatif à la liste des rubriques des fonds propres. Les provisions réglementées sont, en effet, une composante des fonds propres dans les dispositions de droit commun. Par ailleurs, cette modification du Recueil est conforme à l'une de ses dispositions qui prévoit la possibilité d'adapter le format de présentation des états financiers, le cas échéant³.

2.3. Norme 6 « Les immobilisations corporelles »

À l'occasion d'opérations de réévaluation libre, les services publics industriels et commerciaux sont amenés à constater des écarts de réévaluation.

L'avis propose d'inclure les écarts de réévaluation dans le tableau de variation des immobilisations corporelles fourni en annexe, afin de laisser aux services publics industriels et commerciaux la possibilité de réévaluer leurs immobilisations corporelles et financières. En tant qu'entités soumises au régime fiscal des bénéficiaires industriels et commerciaux, les services publics industriels et commerciaux pourraient, en effet, avoir besoin de réévaluer leurs actifs. La solution retenue est analogue à celle adoptée dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

2.4. Norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs »

La norme 14 du Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales indique que le principe comptable général vise à imputer en report à nouveau tout effet d'un changement de méthode comptable.

Les services publics industriels et commerciaux, contrairement aux entités publiques ayant une activité à caractère administratif, ont une activité marchande fiscalisée. Lorsque l'effet d'un changement de méthode est une charge, cet effet doit normalement être déduit du report à nouveau. Toutefois, pour les SPIC, la déduction fiscale de cette charge est subordonnée à son enregistrement au compte de résultat. Aussi, afin de ne pas les pénaliser, il convient de leur donner la possibilité d'enregistrer en charge l'effet négatif d'un changement de méthode comptable.

L'avis propose d'ajouter une note de bas de page, analogue à celle qui figure par ailleurs dans la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » du Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

³ RNCEPL, norme 1, dispositions normatives, §1 « Principes d'établissement des états financiers » :
« La norme présente un modèle d'états financiers pour les entités publiques locales qui peut être adapté selon les spécificités de leur activité. Ainsi, si certaines rubriques présentent un solde nul ou non significatif, elles peuvent, afin de faciliter la lecture, ne pas être renseignées dans le bilan ou le compte de résultat. Par ailleurs, les libellés peuvent être adaptés ou complétés. Enfin, si elles l'estiment souhaitable, les entités publiques locales peuvent opter pour une présentation plus détaillée. »

2.5. Norme 22 « Les subventions d'investissement versées »

La norme 22 du Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales s'applique aux subventions d'investissement versées affectées au financement d'une immobilisation déterminée. Ce dispositif correspond à un mode d'investissement indirect dont l'entité publique locale attend un retour pour ses administrés sous forme de potentiel de service. Selon la norme 22, les subventions d'investissement versées remplissent les conditions de la définition d'un actif selon laquelle : « Un actif est une ressource actuelle contrôlée du fait d'un évènement passé ». Cette norme n'a pas d'équivalent dans les trois autres recueils de normes comptables (État, établissements publics et organismes de sécurité sociale).

Les services publics industriels et commerciaux comptabilisent les subventions d'investissement versées en charges.

L'avis propose que la norme 22 ne s'applique pas aux subventions d'investissement versées par les services publics industriels et commerciaux au motif que ces derniers perdraient la possibilité d'une déduction fiscale.

3. Dispositions du Recueil emportant modification des règles comptables actuellement applicables aux SPIC

- **Charges et produits exceptionnels**

Les services publics industriels et commerciaux comptabilisent actuellement des charges et produits exceptionnels. Cependant, le Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales n'a pas retenu la notion de résultat exceptionnel. Cette position est justifiée dans l'exposé des motifs de la norme 1 « Les états financiers » « *par le fait que les opérations menées par les entités publiques locales sont en lien avec leurs missions et qu'elles ne revêtent pas, par conséquent, un caractère exceptionnel. De plus, il est difficile de définir les éléments caractérisant un évènement exceptionnel. Cette disposition permet d'éviter tout risque de traitement hétérogène entre les entités publiques locales* ».

L'avis propose de ne pas déroger à cette règle de présentation en faveur des services publics industriels et commerciaux. La suppression des charges et produits exceptionnels dans les comptes des services publics industriels et commerciaux constitue un changement de présentation. Le résultat exceptionnel pourra néanmoins être reconstitué pour satisfaire aux obligations déclaratives fiscales.

4. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose que ces dispositions complémentaires concernant les services publics industriels et commerciaux du Recueil de normes comptables pour les entités publiques locales soient applicables au plus tard le 1^{er} janvier 2025 (exercice clos le 31 décembre 2025).

5. Articulation réglementaire

Le Conseil de normalisation des comptes publics relève que ne sont pas à jour les articles R. 2221-36 et R. 2221-78 du code général des collectivités territoriales portant des dispositions propres aux régies municipales chargées de l'exploitation d'un service public à caractère industriel et commercial. L'article R. 2221-36 vise les régies dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière. L'article R. 2221-78 vise les régies dotées de la seule autonomie financière.

Plus largement, il serait *a priori* opportun de supprimer, dans le cas des SPIC, toutes les références au Plan comptable général et à l'Autorité des normes comptables, pour les remplacer par les références à l'article 136 de la loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002 conformément à la rédaction retenue dans l'article 56 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

ANNEXES :
Extraits présentant les modifications apportées
au Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales

ANNEXE 1

Extrait de l'introduction

1. CHAMP D'APPLICATION

[...]

1.3 Exclusions

Concernant les services publics industriels et commerciaux (SPIC), une phase de travaux complémentaires doit être conduite pour déterminer les compléments à apporter pour appliquer, le cas échéant, les dispositions du Recueil aux activités visées.

[...]

3. SPÉCIFICITÉS DES ENTITÉS PUBLIQUES LOCALES

[...]

3.3. Neutralisation budgétaire

En raison de l'étroite imbrication de l'exécution budgétaire et de la comptabilité générale évoquée précédemment et du mode de financement des entités publiques locales, des dispositions législatives ou réglementaires peuvent avoir pour objet de neutraliser les conséquences budgétaires de certaines écritures comptables. L'objectif de ce mécanisme de neutralisation budgétaire est de réduire l'incidence des écritures comptables sur l'équilibre budgétaire du compte de résultat. Ce dispositif de neutralisation budgétaire revêt un caractère optionnel.

Si les services publics industriels et commerciaux sont, comme les collectivités locales, tenus à la règle de l'équilibre budgétaire réel, conformément à l'art. L.2224-1¹ du code général des collectivités territoriales (CGCT), ils n'ont toutefois pas recours à la neutralisation budgétaire pour respecter cet équilibre, en raison de la nature industrielle et commerciale de leurs activités.

Note de bas de page :

¹ « Les budgets des services publics à caractère industriel ou commercial exploités en régie, affermés ou concédés par les communes, doivent être équilibrés en recettes et en dépenses. »

4. ACTIVITÉS ASSUJETTIES À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Ce Recueil comporte des dispositions comptables pour les entités publiques locales, et n'a pas vocation à traiter des questions fiscales.

Néanmoins, les entités publiques locales peuvent avoir des activités de nature industrielle ou commerciale soumises à l'impôt sur les sociétés (articles 206 et 1654 du code général des impôts,

ainsi que l'article 165, annexe IV du même code). Les options comptables à caractère fiscal offertes aux entreprises ont donc été maintenues afin de ne pas pénaliser lesdits services.

Il s'agit principalement de l'option introduite dans la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » pour les services ayant des activités fiscalisées et souhaitant bénéficier d'une déductibilité des charges dans le cadre de changements de méthodes comptables. Il est ainsi indiqué que, pour pouvoir faire l'objet d'une déduction du résultat imposable, et conformément aux dispositions de l'avis du Conseil national de la comptabilité n° 97-06, l'entreprise (ici le service public industriel et commercial) peut comptabiliser l'impact du changement en compte de résultat.

Dans l'hypothèse où les normes du présent Recueil n'apporteraient pas de réponse satisfaisante au regard des règles fiscales des services publics industriels et commerciaux, lesdits services sont invités à se référer aux dispositions du Plan comptable général.

ANNEXE 2

Extrait de l'exposé des motifs de la norme 1
« Les états financiers »

- **Introduction de l'exposé des motifs**

Enfin, les réflexions vont se poursuivre. ~~Concernant les services publics industriels et commerciaux (SPIC), il s'agira de déterminer les compléments à apporter pour appliquer, le cas échéant, les dispositions du Recueil aux activités visées. En ce qui concerne notamment sur la présentation du tableau des flux de trésorerie, des travaux complémentaires seront menés~~ pour trouver une solution appropriée afin que le lecteur soit informé tant sur le niveau de la trésorerie que sur la façon dont celle-ci a été consommée sur l'exercice.

[...]

III. BILAN

Le bilan des entités publiques locales se présente sous la forme d'un tableau qui recense essentiellement les actifs, les fonds propres et les passifs.

Le bilan permet de distinguer :

- > **l'actif** qui présente les ressources⁴ actuelles que l'entité publique locale contrôle du fait d'un évènement passé et qui répondent aux critères de comptabilisation. Il s'agit principalement de l'actif immobilisé, de l'actif circulant et de la trésorerie ;
- > **les fonds propres** qui sont constitués notamment des apports, des subventions reçues, des réserves, du report à nouveau et du résultat de l'exercice de l'entité publique locale ainsi que des éléments résultant des opérations de neutralisation budgétaire ou de « régularisation » ;
- > **le passif** qui est constitué des obligations actuelles de l'entité publique locale résultant d'un évènement passé, qu'elle ne peut régler que par une sortie de ressources, et qui répondent aux critères de comptabilisation. Le passif comprend les provisions pour risques et charges, les dettes financières et non financières, la dette de trésorerie.

⁴ Au sens du cadre conceptuel des comptes publics, une ressource est un élément qui a la capacité de fournir un potentiel de service ou un avantage économique.

ANNEXE 3

Extrait des dispositions normatives de la norme 6
« Les immobilisations corporelles »

5. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

[...]

5.2. Information relative aux immobilisations incorporelles

Doivent figurer en annexe des tableaux faisant apparaître par catégories d'immobilisations les éléments expliquant les variations des valeurs brutes et des valeurs nettes : les acquisitions⁵, les cessions, les transferts, les réévaluations le cas échéant, les dépréciations, les amortissements et assimilés.

ANNEXE 4

Extrait des dispositions normatives de la norme 14
« Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs »

2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Règle générale¹

Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Note de bas de page :

¹ « Le changement de méthode comptable est imputé en report à nouveau dès l'ouverture de l'exercice, sauf si en raison de l'application de règles fiscales, l'organisme est amené à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat de l'année de mise en œuvre du changement de méthode comptable ».

⁵ Y compris les immobilisations corporelles contrôlées conjointement.

ANNEXE 5

Extrait des dispositions normatives de la norme 22
« Les subventions d'investissement versées »

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme s'applique aux subventions d'investissement versées définies au paragraphe 2. Définitions.

Elle ne s'applique pas aux versements effectués dans le cadre d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, ni aux immobilisations corporelles ou incorporelles d'une entité publique locale bénéficiaire, objets de la convention de subventionnement (normes 5 et 6), ni aux subventions de fonctionnement et d'équilibre qui constituent des charges de période (norme 2).

La présente norme ne s'applique pas non plus aux subventions d'investissement versées par les services publics industriels et commerciaux au motif que ces derniers perdraient la possibilité d'une déduction fiscale.