



**Avis n° 2024-02
du 23 janvier 2024
relatif à la nouvelle norme 23 sur les opérations d'aménagement
du Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales**

Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a adopté le 23 janvier 2024 une nouvelle norme 23 relative aux opérations d'aménagement qui complète le Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales.

La norme a pour objet de traduire de manière pertinente des opérations longues, complexes, et dont le résultat se constitue de manière non linéaire.

La norme pour les entités publiques locales présente de nombreuses similitudes avec celle pour les établissements publics nationaux d'aménagement : la méthode de comptabilisation des opérations à l'avancement des produits est identique dans les deux Recueils, de même que le traitement comptable des opérations qui présentent un avancement atypique des charges et des produits.

En matière d'évaluation, la norme détaille l'ensemble des coûts stockables qui incluent les coûts de personnel.

Enfin, la norme intègre des dispositions spécifiques aux entités publiques locales, notamment pour comptabiliser le retour des équipements publics (réseaux, voiries, etc.) à l'entité publique locale.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions de cette nouvelle norme 23 soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2027 (exercice clos le 31 décembre 2027), avec possibilité d'application anticipée.

NORME N° 23
LES OPÉRATIONS
D'AMÉNAGEMENT

SOMMAIRE

| | |
|---|-----------|
| EXPOSÉ DES MOTIFS | 3 |
| I. CONTEXTE ET OBJECTIF DE LA NORME | 3 |
| II. CHAMP D'APPLICATION | 4 |
| III. SPÉCIFICITÉS DES OPÉRATIONS D'AMÉNAGEMENT | 4 |
| III.1. Unité de suivi comptable | 4 |
| III.2. La fiabilité des prévisions | 4 |
| III.3. Les opérations d'aménagement requièrent une comptabilisation spécifique des stocks | 5 |
| III.4. Des dispositions particulières pour évaluer les entrées et les sorties de stocks | 5 |
| III.4.1. Les entrées en stock | 5 |
| III.4.2. Les sorties de stock | 5 |
| IV. COMPTABILISATION | 7 |
| IV.1. Comptabilisation des cessions d'éléments de l'opération d'aménagement | 7 |
| IV.2. Comptabilisation des subventions | 7 |
| IV.3. Comptabilisation des stocks | 7 |
| IV.4. Avancements atypiques des charges et des produits | 7 |
| IV.4.1. Charges en « avance de phase » | 8 |
| IV.4.2. Produits en « avance de phase » : comptabilisation d'un passif pour travaux restant à effectuer | 8 |
| IV.5. Provisions pour pertes à terminaison | 9 |
| IV.6. Le retour des équipements publics (réseaux, voiries et autres éléments) à l'entité publique locale | 10 |
| V. INFORMATIONS À FOURNIR EN ANNEXE | 10 |
| | |
| DISPOSITIONS NORMATIVES | 11 |
| 1. DÉFINITION ET SPECIFICITES DES OPERATIONS D'AMENAGEMENT | 11 |
| 1.1. Définition | 11 |
| 1.2. Spécificités des opérations d'aménagement | 11 |
| 1.2.1. Conditions attachées à l'identification d'une opération d'aménagement | 11 |
| 1.2.2. Conditions attachées à la fiabilité des prévisions | 11 |
| 2. COMPTABILISATION INITIALE | 12 |
| 2.1. Les produits rattachables à l'opération | 12 |
| 2.2. Les stocks | 12 |
| 2.2.1. Principe général | 12 |
| 2.2.2. Comptabilisation initiale | 13 |
| 2.2.2.1. Coûts incorporables | 13 |
| 2.2.2.2. Coûts non incorporables | 13 |
| 2.2.2.3. Cas particulier des stocks acquis gratuitement auprès de tiers | 14 |
| 2.2.2.4. Cas particulier des biens détenus pas l'entité et affectés à l'opération | 14 |
| 2.2.3. Sorties des stocks | 14 |
| 2.2.4. Le retour des équipements (réseaux, voiries et autres éléments) à la collectivité | 14 |
| 3. ÉVALUATION À LA DATE DE CLÔTURE | 14 |
| 3.1. Cas particulier : prévisions financières non fiables | 14 |
| 3.2. Passif pour travaux restant à effectuer | 15 |
| 3.3. Les pertes à terminaison | 15 |
| 4. INFORMATIONS À FOURNIR EN ANNEXE | 15 |



NORME N° 23

LES OPÉRATIONS D'AMÉNAGEMENT

Exposé des motifs

I. CONTEXTE ET OBJECTIF DE LA NORME

Une activité d'aménagement, au sens de l'article L.300-1 du code de l'urbanisme¹, regroupe un ensemble d'opérations ayant pour objet de mettre en œuvre un projet urbain ou une politique locale de l'habitat, d'organiser le maintien, l'extension ou l'accueil des activités économiques, de réaliser des équipements collectifs, de favoriser le développement de certaines activités et de mettre en valeur le patrimoine.

Lorsqu'elle est mise en œuvre par des entités publiques locales, cette activité prend la forme d'opérations de lotissement, de création de logements, d'aménagements de centre-ville et rénovations urbaines, de création de zones d'activités, de constructions d'équipements public ou de combinaison de ces éléments.

Les opérations d'aménagement se caractérisent par leur finalité économique de construction d'actifs destinés à être vendus. Elles comportent en général les phases suivantes : conception du projet, acquisition et viabilisation des terrains, réalisation des travaux, mise en place d'équipements publics, commercialisation des lots et rétrocession d'équipements.

Les opérations d'aménagement font l'objet d'une comptabilisation de stocks.

Contrairement à une activité industrielle où les biens produits et vendus sont standardisés, les opérations d'aménagement donnent lieu à des cessions par éléments, c'est-à-dire à des ventes de surfaces ou de droits à construire, indépendantes les unes des autres, mais rattachées à un même périmètre. Ce périmètre comprend des biens destinés à être cédés à titre onéreux, par exemple les terrains ou les logements construits dans un lotissement, mais également des biens non commercialisés, comme les voiries, les réseaux ou des équipements divers. Ces biens non commercialisés bénéficient aux biens cédés à titre onéreux ; au terme de l'opération d'aménagement, ils peuvent être repris dans le patrimoine des entités publiques locales.

La comptabilisation des opérations à l'avancement, les modalités de comptabilisation et d'évaluation des entrées et des sorties de stocks, ainsi que les modalités de comptabilisation et d'évaluation des biens non commercialisés attribués à l'entité qui les a construits, constituent les principales problématiques comptables des opérations d'aménagement pour lesquelles des dispositions particulières sont prévues dans la norme.

¹ Article L.300-1 du code de l'urbanisme (extrait) : « Les actions ou opérations d'aménagement ont pour objets de mettre en œuvre un projet urbain, une politique locale de l'habitat, d'organiser la mutation, le maintien, l'extension ou l'accueil des activités économiques, de favoriser le développement des loisirs et du tourisme, de réaliser des équipements collectifs ou des locaux de recherche ou d'enseignement supérieur, de lutter contre l'insalubrité et l'habitat indigne ou dangereux, de permettre le renouvellement urbain, de sauvegarder ou de mettre en valeur le patrimoine bâti ou non bâti et les espaces naturels, notamment en recherchant l'optimisation de l'utilisation des espaces urbanisés et à urbaniser »

II. CHAMP D'APPLICATION

Sont incluses dans le champ d'application de la norme les opérations d'aménagement relevant de l'article L. 300-1 du code de l'urbanisme réalisées par des entités publiques locales.

Les dispositions de la norme ne s'appliquent pas aux opérations réalisées par des sociétés publiques locales (SPL), des sociétés d'économie mixte (SEM) ou autres structures qui revêtent une forme de société, car ces entités relèvent du Plan comptable général (PCG) ou de règlements comptables spécifiques.

III. SPÉCIFICITÉS DES OPÉRATIONS D'AMÉNAGEMENT

III.1. Unité de suivi comptable

Une opération d'aménagement regroupe un ensemble d'acquisitions foncières, de travaux et de services dont l'entité publique locale attend des produits (ventes ou subventions) en provenance de tiers (y compris d'autres entités publiques).

L'évaluation de ces stocks nécessite de déterminer l'unité de suivi comptable.

L'entité publique locale définit l'unité de suivi comptable la plus pertinente. L'opération d'aménagement, qui correspond à un périmètre géographique et temporel homogène, peut constituer cette unité de suivi². Lorsque l'opération d'aménagement revêt une taille très importante, l'entité publique locale peut décider d'un niveau de suivi plus réduit, et suivre les produits, les charges et les mouvements de stocks à ce niveau.

III.2. La fiabilité des prévisions

Compte tenu du modèle comptable proposé par la norme (avancement des produits), l'entité publique locale qui réalise en propre l'opération d'aménagement doit s'appuyer sur des prévisions fiables établies au niveau qu'elle a défini pour suivre l'opération.

La norme conditionne la comptabilisation des sorties de stocks à l'existence d'une prévision fiable, mais ne propose pas de seuil chiffré, ni de date précise, ni d'évènement spécifique à compter desquels les prévisions seraient réputées fiables. Elle définit en revanche ce qu'est la fiabilité d'une prévision et en détermine les conditions.

En pratique, la fiabilité des prévisions repose sur l'existence de procédures qui :

- > permettent de délimiter le périmètre de l'opération d'aménagement,
- > encadrent et documentent les projections financières relatives à l'opération et les éventuelles modifications de celles-ci.

La mise en œuvre de ces procédures nécessite d'effectuer des estimations qui doivent être prudentes. Ainsi, les actifs ou les produits ne sont pas surévalués et les passifs ou les charges ne sont pas sous-évalués. Cette prudence, au sens du cadre conceptuel des comptes publics, permet d'atteindre l'objectif de neutralité de l'information comptable.

En l'absence de prévision fiable, la norme précise qu'aucune sortie de stock n'est comptabilisée en cours d'opération. Dans le cas où un produit a été comptabilisé, il est nécessaire de comptabiliser une provision pour risques et charges afin de neutraliser le produit correspondant.

² Cette terminologie est retenue dans la norme pour en faciliter la lecture.

III.3. Les opérations d'aménagement requièrent une comptabilisation spécifique des stocks

Dans le cadre d'une opération d'aménagement, la difficulté n'est pas tant de déterminer les produits à comptabiliser - ceux-ci sont le reflet des actes de vente et des actes attributifs de subventions qui permettent de démontrer que le produit est acquis - que de déterminer le coût de production des actifs vendus.

Les éléments de l'opération d'aménagement destinés à être vendus ou distribués à un prix nul ou symbolique constituent des stocks.

Ces biens, par nature non fongibles, devraient, selon les dispositions de droit commun, être identifiés de manière spécifique pour en déterminer le coût. Compte tenu des particularités de l'opération, il apparaît plus pertinent de retenir une unité de suivi comptable correspondant :

- > non pas à chaque bien destiné à être cédé de manière isolée (tel qu'un terrain devant être cédé à un promoteur immobilier ou à un acquéreur individuel),
- > mais à un périmètre plus large correspondant à un ensemble cohérent constitué des biens qui doivent être cédés, par exemple, l'ensemble des lots d'un lotissement et des éléments qui leur sont liés, tels que les réseaux et les voiries.

Le coût du stock intègre, pour un périmètre donné, à la fois les coûts directement rattachables à un composant devant être cédé à titre onéreux et d'autres coûts, notamment ceux des équipements publics bénéficiant généralement à plusieurs composants.

III.4. Des dispositions particulières pour évaluer les entrées et les sorties de stocks

III.4.1. Les entrées en stock

Les charges qui sont directement affectables à une opération d'aménagement et contribuent à la valoriser sont comptabilisées en stocks.

Les dispositions normatives précisent les éléments à incorporer au coût des stocks et ceux qui en sont exclus.

Les terrains détenus par l'entité qui entrent dans le périmètre de l'opération constituent des apports à l'opération comptabilisés en stocks pour leur valeur comptable. En l'absence de valeur comptable, la valeur vénale est retenue.

III.4.2. Les sorties de stock

Lorsque les stocks sont vendus, les dispositions comptables de droit commun requièrent que leur valeur comptable soit inscrite en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés.

Au cas particulier des opérations d'aménagement, l'évaluation des sorties de stocks à enregistrer sur la base des seuls coûts déjà encourus conduirait à une forte variabilité des charges, en fonction du moment où a eu lieu la vente, du fait de l'absence de linéarité des dépenses d'aménagement et de l'existence de coûts additionnels telles que ceux liés à la réalisation d'équipements publics.

En effet, il est peu fréquent que le volume des charges soit proportionnel à celui des produits pendant toute la durée de l'opération d'aménagement. Les dépenses d'aménagement sont en général proportionnellement plus importantes que les recettes commerciales au début de l'opération. Dans des circonstances ponctuelles, il peut arriver que les produits soient en avance de phase par rapport aux charges. Or, il est certain que les travaux qui s'échelonnent sur plusieurs années bénéficient à l'ensemble des cessions.

Pour cette raison, la norme prévoit une modalité spécifique de comptabilisation et d'évaluation des sorties de stocks et requiert que ces dernières prennent en compte les coûts passés et les coûts futurs (c'est-à-dire l'ensemble des coûts prévus pour l'aménagement projeté). Ce traitement spécifique s'articule autour d'un calcul représentatif de l'avancement de l'opération, permettant de traduire dans les comptes le niveau de la marge (positive ou négative) au prorata de son avancement³.

Différentes méthodes ont été analysées pour le calcul de l'avancement des opérations.

Méthode à l'avancement fondé sur les charges

L'avancement fondé sur les charges encourues présente l'avantage d'être en phase avec l'avancement technique du projet. L'inconvénient réside dans le fait que lorsque le rythme d'avancement des charges est supérieur au rythme d'avancement des produits, cette méthode conduit à ajuster la marge en comptabilisant des produits complémentaires. Dans le secteur public local en particulier, la comptabilisation de produits à recevoir en l'absence de vente est impossible.

Méthode à l'avancement fondé sur les produits

Les produits retenus pour le calcul de l'avancement sont les produits des cessions foncières et immobilières ainsi que les financements reçus d'entités tierces au bénéfice de l'entité qui mène l'opération d'aménagement. Il peut s'agir, par exemple, de subventions de la région, du département, ou d'opérateurs.

Les subventions d'équilibre sont exclues du calcul de l'avancement.

Méthode à l'avancement fondé sur les charges et les produits, méthode dite « mixte »

Le coefficient d'avancement est calculé en multipliant le taux d'avancement des charges par celui des produits. Il génère mécaniquement un effet ralentisseur puissant. Méthode à caractère « statistique », la méthode mixte diffère la prise en compte de ventes réalisées et s'écarte également de la réalité économique de l'avancement de l'opération.

La méthode retenue est la méthode à l'avancement fondé sur les produits. Elle constitue, en effet, la seule des trois méthodes présentées qui n'entraîne pas la comptabilisation de produits à recevoir en amont du fait générateur tel que défini dans la norme 4 « Les produits » du présent recueil.

³ La méthode à l'achèvement ne figurant pas parmi les méthodes d'évaluation prévues par le présent recueil, n'a pas été retenue.

Le choix de la méthode à l'avancement des produits a notamment les conséquences suivantes :

- > la marge cumulée comptabilisée à la clôture d'un exercice correspond à la marge⁴ prévisionnelle de l'opération, rapportée au pourcentage d'avancement des produits acquis,
- > à la date de clôture, le solde du poste de stocks au bilan est un montant calculé. Il correspond à la partie des charges stockées qui excède le montant des sorties de stocks en fonction du taux d'avancement des produits.

IV. COMPTABILISATION

IV.1. Comptabilisation des cessions d'éléments de l'opération d'aménagement

Les cessions des éléments de l'opération d'aménagement, par exemple les ventes des différents lots d'un lotissement, suivent les dispositions de la norme 4 « Les produits » du présent recueil.

IV.2. Comptabilisation des subventions

Les subventions reçues par les entités publiques locales en vue de contribuer à leurs opérations d'aménagement suivent les dispositions de la norme 4 « Les produits » du présent recueil.

IV.3. Comptabilisation des stocks

La norme intègre deux différences par rapport aux dispositions de la norme 8 « Les stocks » :

- > l'unité de suivi comptable pour déterminer le coût d'entrée en stock correspond au périmètre défini par l'entité publique locale ;
- > lorsqu'un élément du stock est vendu, la sortie de stock à comptabiliser en charges est une charge calculée.

En revanche, conformément aux dispositions de la norme 8 « Les stocks », le coût d'entrée en stock comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent, y compris les coûts de personnel directs et indirects.

Le stock fait l'objet, le cas échéant, d'une dépréciation dans les conditions prévues par la norme 8 « Les stocks ».

IV.4. Avancements atypiques des charges et des produits

Comme mentionné supra, dans une opération d'aménagement, les coûts encourus et les cessions suivent des rythmes différents. Deux cas peuvent être distingués : le premier, plus courant, correspond à un projet où les coûts sont relativement plus importants au début de l'opération et où les cessions sont réalisées à maturité du projet ; le second cas reflète la situation inverse.

⁴ La marge s'entend comme la différence entre le prix de cession et l'évaluation de la sortie de stock correspondante auquel est ajouté le passif additionnel dans le cas où le taux d'avancement des produits est supérieur à celui des charges. Cf. les dispositions sur le passif pour travaux restant à effectuer.

IV.4.1. Charges en « avance de phase »

Lorsque le coefficient d'avancement des charges est supérieur au coefficient d'avancement des produits, le montant de la sortie de stock à comptabiliser en charges suite à une cession est égal au taux d'avancement des produits appliqué au cumul des charges (stockables) prévisionnelles de l'opération.

| | Budget prévisionnel | Réalisation au 31/12 | Coef. d'avancement |
|--|---------------------|----------------------|--------------------|
| Produits | 100 | 20 | 20 % |
| Coûts stockés | 90 | 45 | 50 % |
| Déstockage calculé (1) | | 18 = 90*20% | |
| Marge (produits – coûts de cession calculés) | 10 | 2 = 20-18 | |
| Stock fin d'exercice | | 27 = 45-18 | |

(1) Calcul de la sortie de stocks : charges prévisionnelles totales x coefficient d'avancement des produits, soit $90 \times 20\% = 18$

IV.4.2. Produits en « avance de phase » : comptabilisation d'un passif pour travaux restant à effectuer

Le montant des sorties de stocks est déterminé à partir du budget prévisionnel de produits de l'opération (après mise à jour) et du taux d'avancement à chaque date de clôture.

Lorsque le taux d'avancement des charges est inférieur au taux d'avancement des produits, l'évaluation de la sortie de stock selon la méthode de l'avancement n'est plus suffisante pour refléter le niveau de marge prévisionnelle dans les comptes de l'exercice.

Un passif additionnel (provision) est constitué au titre des travaux restant à effectuer.

En effet, un passif additionnel (provision) doit être comptabilisé pour ajuster, à cette étape intermédiaire, la marge de l'opération. Il est comptabilisé au sein des provisions pour risques et charges.

| | Budget prévisionnel | Réalisation au 31/12 | Coef. d'avancement |
|--|---------------------|----------------------|--------------------|
| Produits | 100 | 20 | 20 % |
| Coûts stockés | 90 | 4,5 | 5 % |
| Déstockage calculé plafonné à la valeur des stocks (1) | | 4,5 | |
| Charge totale à l'avancement | | 18 = 90*20% | |
| Provision | | 13,5 = 18-4,5 | |
| Marge (produits – coûts de cession calculés) | 10 | 2 = 20-18 | |
| Stock fin d'exercice | | 0 = 4,5-4,5 | |

(1) Calcul de la sortie de stocks théorique : charges prévisionnelles totales x coefficient d'avancement des produits, soit $90 \times 20\% = 18$

Le montant des stocks à la fin de l'exercice s'élevant à 4,5, le déstockage est limité à ce montant. Un passif additionnel est constaté sous forme de provision pour risques et charges à hauteur de 13,5.

IV.5. Provisions pour pertes à terminaison

La particularité des opérations d'aménagement du secteur public local réside dans l'existence d'un risque de perte au terme des travaux d'aménagement. Il apparaît que si une entité publique locale est fondée à comptabiliser une marge positive au cours de l'opération, s'appuyant en cela sur des prévisions fiables, il est nécessaire qu'elle en fasse de même lorsque la marge prévisionnelle est négative.

Lorsque la prévision fait apparaître une marge négative, celle-ci donne lieu à la constitution d'une provision pour risque, pour l'intégralité de la perte résiduelle attendue.

| | Budget prévisionnel | Réalisation au 31/12 | Coef. d'avancement |
|--|---------------------|----------------------|--------------------|
| Produits | 100 | 20 | 20 % |
| Coûts stockés | 120 | 40 | 33 % |
| Déstockage calculé | | 24 = 120*20% | |
| Marge (produits – coûts de cession calculés) | | -4 = 20-24 | |
| Perte à terminaison résiduelle | | -16 | |
| Marge totale ⁵ | -20 | -20 = -4-16 | |
| Stock fin d'exercice | | 16 = 40-24 | |

IV.6. Le retour des équipements publics (réseaux, voiries et autres éléments) à l'entité publique locale

Lorsque l'ensemble des cessions d'une opération d'aménagement a été réalisé, les stocks sont intégralement sortis pour leur coût de revient, et les comptes de stock sont soldés. Par conséquent, les équipements publics (réseaux, voiries, et autres éléments), réalisés dans le cadre de l'opération, qui reviennent à l'entité publique locale, présentent une valeur comptable nulle.

La norme propose des dispositions comptables spécifiques, visant à comptabiliser ces actifs, sur la base d'un bilan d'intégration, à leur coût de production, en contrepartie d'un enregistrement en fonds propres.

Ces actifs et passifs suivent les dispositions des normes 6 « Les immobilisations corporelles » et 20 « Les fonds propres » du présent recueil. Cette solution a été préférée à celle qui aurait consisté à inscrire ces éléments à une valeur symbolique, qui ne rend pas compte de la valeur économique des biens.

V. INFORMATIONS À FOURNIR EN ANNEXE

L'annexe fournit les informations appropriées sur le déroulement des opérations d'aménagement de l'entité publique locale.

⁵ Il s'agit de la marge totale à terminaison estimée au 31 décembre.



NORME N° 23

LES OPÉRATIONS D'AMÉNAGEMENT

Dispositions normatives

1. DÉFINITION ET SPECIFICITES DES OPERATIONS D'AMENAGEMENT

1.1. Définition

Les opérations d'aménagement menées par les entités publiques locales s'inscrivent dans le cadre de l'article L.300-1 du code de l'urbanisme.

Elles se caractérisent par leur finalité économique de construction d'actifs destinés à être vendus.

Pour ces opérations, les entités publiques locales procèdent aux phases suivantes : conception du projet, acquisitions foncières et viabilisation des terrains, réalisation des travaux, mise en place d'équipements publics, commercialisation des lots et rétrocession d'équipements.

Le périmètre des opérations d'aménagement est déterminé par l'entité publique locale.

Pour chaque opération d'aménagement, l'entité publique locale élabore des prévisions financières et un suivi de l'avancement du projet.

1.2. Spécificités des opérations d'aménagement

1.2.1. Conditions attachées à l'identification d'une opération d'aménagement

Les éléments constitutifs d'une opération d'aménagement doivent présenter une cohérence géographique, une cohérence temporelle et une cohérence de contenu du fait de la définition préalable du programme des travaux.

Les caractéristiques d'une opération d'aménagement doivent présenter une certaine stabilité. Ainsi, les éléments de l'opération ou son horizon temporel ne doivent pas être substantiellement modifiés pendant la durée de l'opération.

1.2.2. Conditions attachées à la fiabilité des prévisions

L'opération d'aménagement doit faire l'objet de prévisions financières fiables. Une prévision fiable répond aux conditions suivantes :

- > La prévision est fondée sur des hypothèses raisonnables.

Une hypothèse raisonnable est une hypothèse qui correspond à la meilleure estimation à la date de l'évaluation et dont la probabilité de réalisation est élevée.

- > Les prévisions sont conformes aux décisions et engagements pris par l'entité publique locale.

- > Les prévisions sont actualisées au moins une fois par an en fonction des réalisations passées et des changements anticipés dans la conduite de l'opération.
- > Le caractère raisonnable des hypothèses est régulièrement vérifié par l'entité publique locale qui examine et explique les écarts entre le dernier prévisionnel et le réel et qui prend en compte tous les faits et circonstances pertinents en la matière (effets de ses propres décisions, effets liés au marché, effets liés aux politiques générales des collectivités partenaires, etc.)¹.

2. COMPTABILISATION INITIALE

2.1. Les produits rattachables à l'opération

Les produits relatifs à une opération d'aménagement sont comptabilisés dès lors qu'ils sont acquis. Ils recouvrent :

- > Les produits relatifs aux cessions foncières, aux cessions immobilières ou aux cessions de droits à construire. Si la vente est assortie de conditions suspensives, le produit est comptabilisé lors de la levée de ces conditions.
- > Les subventions qui sont destinées à financer une partie ou un élément spécifique de l'opération d'aménagement. Elles sont comptabilisées² lorsqu'elles sont acquises et que leur montant est évaluable de manière fiable. Deux types de subventions peuvent être distingués :
 - Les subventions accordées sans condition. Elles sont comptabilisées en produits, indépendamment de leur date d'encaissement, au moment où le droit est acquis, c'est-à-dire :
 - à la date de notification de la décision unilatérale du financeur, ou à défaut la date de réception par le bénéficiaire de l'acte attributif en cas de décision attributive,
 - à la date de signature de l'acte attributif en cas de convention attributive.
 - Les subventions dont l'octroi est subordonné à des conditions. Celles-ci sont comptabilisées en produits lorsque les conditions d'octroi sont satisfaites.
- > D'autres produits, tels que les ventes d'études, les revenus locatifs³, ou autres prestations peuvent être rattachés à l'opération, en particulier dans le cas où ils revêtent un caractère significatif.

2.2. Les stocks

2.2.1. Principe général

Conformément à la norme 8 « Les stocks », un stock d'aménagement est comptabilisé en tant qu'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- > il est contrôlé par l'entité publique locale ;

¹ La révision des prévisions et ses conséquences n'entrent pas dans le cadre des dispositions de la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs ».

² Ces dispositions relatives à la comptabilisation des subventions sont identiques à celles de la norme 4 « Les produits ».

³ Lorsque ces produits sont rattachés à l'opération, les charges qui leur sont liées le sont également.

- > son coût ou sa valeur peut être évalué de manière fiable.

Le contrôle d'un stock se caractérise par la capacité de l'entité publique locale de disposer de son potentiel de service ou de ses avantages économiques.

Tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent doivent être incorporés à leur coût, y compris les coûts de personnel directs et indirects.

Le stock qui figure à l'actif du bilan fait, le cas échéant, l'objet d'une dépréciation dans les conditions prévues par la norme 8 « Les stocks ».

2.2.2. Comptabilisation initiale

2.2.2.1. Coûts incorporables

Les charges qui sont directement affectables à une opération d'aménagement et contribuent à la valoriser sont comptabilisées en stocks.

Sont notamment enregistrés en stocks, les éléments fonciers, les coûts d'études et honoraires ainsi que les charges de travaux et certains frais de commercialisation :

- > le foncier : prix d'achat des terrains et frais accessoires ;
- > les études, honoraires, taxes spécifiques : frais d'enquête publique et de concertation légale, frais d'avocat, annonces légales, taxe d'archéologie préventive, etc. ;
- > les travaux⁴, y compris frais d'assistance (assistance à maîtrise d'ouvrage, maîtrise d'œuvre) et frais de démolition ;
- > les coûts de personnels directs et indirects ;
- > les frais de commercialisation affectés à une opération : frais liés à la promotion sur opération en cours (achat d'espaces, plaquettes commerciales, aménagement de bureaux de vente provisoires / frais de création d'objets destinés à la promotion et autres frais annexes) ;
- > les coûts d'emprunts : dans la mesure où l'entité publique locale emprunte pour financer l'opération, elle peut opter pour l'incorporation des coûts d'emprunts constatés pendant la période de création des aménagements dans le coût des stocks.

Ces éléments sont évalués à leur coût. Ce coût est déterminé pour chaque opération.

2.2.2.2. Coûts non incorporables

Certains éléments ne sont pas incorporés aux stocks :

- > les études préliminaires à vocation générale ;
- > les frais d'entretien courant et les frais « récurrents » qui n'apportent pas de valeur aux biens (par exemple frais de gardiennage, d'assurance, taxe foncière, etc.) ;
- > les frais généraux de commercialisation et de promotion, et ceux liés aux rémunérations d'intermédiaires ;
- > les frais encourus au-delà de la période de création des aménagements.

⁴ Y compris sous forme de financement via des fonds de concours.

2.2.2.3. Cas particulier des stocks acquis gratuitement auprès de tiers

Les stocks acquis gratuitement auprès de tiers sont comptabilisés à leur valeur vénale en contrepartie d'un produit de l'exercice. Cet apport à titre gratuit, qui a une nature de subvention, est pris en compte pour le calcul du coefficient d'avancement.

2.2.2.4. Cas particulier des biens détenus pas l'entité et affectés à l'opération

Les biens détenus par l'entité, notamment les terrains, qui entrent dans le périmètre de l'opération sont comptabilisés en stocks pour leur valeur comptable. En l'absence de valeur comptable, la valeur vénale est retenue.

2.2.3. Sorties des stocks

À la date de clôture, le bilan et le compte de résultat doivent refléter la sortie de stocks résultant d'une cession à titre onéreux ou d'une cession ou retour à titre gratuit.

La charge comptabilisée au titre de la sortie de stocks est calculée de la manière suivante :

- > charges (à caractère stockable) prévisionnelles totales de l'opération x taux d'avancement des produits.

Le taux d'avancement des produits est obtenu de la manière suivante :

- > cumul des produits (ventes et subventions hors subventions d'équilibre) acquis à la clôture / cumul des produits prévisionnels relatifs à l'opération d'aménagement.

Les produits prévisionnels comprennent les produits des cessions foncières et immobilières ainsi que les financements reçus d'entités tierces.

Le montant de cette sortie de stocks est cependant limité à la valeur comptable des stocks existants. Dans le cas où le montant calculé de la sortie de stock est supérieur au montant enregistré en stock, un passif additionnel est enregistré.

2.2.4. Le retour des équipements (réseaux, voiries et autres éléments) à la collectivité

Au terme de l'opération, les comptes de stocks présentent un solde nul.

Les éléments qui sont repris par l'entité publique locale⁵ sont comptabilisés au sein des actifs immobilisés à leur coût de production, en contrepartie d'une inscription en fonds propres.

Ces actifs et passifs suivent les dispositions de la norme 6 sur les immobilisations corporelles et de la norme 20 sur les fonds propres.

3. ÉVALUATION À LA DATE DE CLÔTURE

3.1. Cas particulier : prévisions financières non fiables

Lorsque les prévisions relatives à l'opération d'aménagement ne sont pas fiables, l'entité publique locale ne comptabilise ni sortie de stocks, ni marge.

⁵ Il peut s'agir d'une reprise temporaire, dans l'attente d'une mise à disposition ultérieure.

Dans le cas où un produit a été comptabilisé au titre de l'opération, une provision pour risques est comptabilisée à due concurrence.

3.2. Passif pour travaux restant à effectuer

Lorsque le coefficient d'avancement des produits est supérieur au coefficient d'avancement des charges, une provision est comptabilisée pour ajuster, à cette étape intermédiaire, la marge de l'opération.

Ce passif additionnel, comptabilisé au sein des provisions pour risques et charges, doit être évalué de sorte que la marge cumulée après comptabilisation dudit passif soit équivalente à la marge prévisionnelle globale de l'opération au prorata de l'avancement des produits.

3.3. Les pertes à terminaison

Une perte attendue dans la prévision doit être immédiatement comptabilisée en charge, pour son montant total, indépendamment du degré d'avancement de l'opération d'aménagement.

La perte est comptabilisée en contrepartie d'une provision pour pertes à terminaison, sous déduction de la marge négative déjà comptabilisée, le cas échéant.

4. INFORMATIONS À FOURNIR EN ANNEXE

L'annexe fournit des informations significatives sur les opérations d'aménagement, en particulier sur leurs caractéristiques et leur niveau d'avancement. Des éléments sont communiqués, sous une forme rédactionnelle assortie d'informations chiffrées, pour présenter :

- > les opérations en cours, leurs caractéristiques, leur degré d'avancement, et celles terminées dans l'année, ainsi que des éléments permettant des comparaisons avec les exercices précédents,
- > les informations spécifiques aux variations de l'exercice, en particulier les variations de périmètre des opérations et de leurs prévisions financières, qui ont une incidence significative sur la formation du résultat de l'exercice,
- > des informations permettant d'explicitier la formation du résultat comptable de l'exercice et son lien avec les prévisions financières relatives à l'opération,
- > en cas de reprise par la entité publique locale de biens issus de l'opération, la liste des actifs repris et leur valeur.