

Comptabilisation des partenariats publics privés

Historique

➤ Situation avant l'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004

Les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs étaient jusqu'ici fondées sur la **notion de propriété**. N'étaient donc enregistrées au bilan des collectivités que les immobilisations entrant à long terme dans le patrimoine des collectivités et dont elles étaient propriétaires.

La rémunération versée au co-contractant était traitée dans les instructions du secteur public local comme un loyer versé dans le cadre d'un contrat de crédit-bail, c'est-à-dire comme une **charge de fonctionnement (classe 6)**.

➤ Impact de l'ordonnance du 17 juin 2004

L'article **L.1414-12-d du code général des collectivités territoriales (CGCT)** a introduit la **ventilation de la rémunération** versée par la collectivité au co-contractant en trois parts : le coût d'investissement, le coût de financement, le coût de fonctionnement, chacune de ces parts devant être déterminée et chiffrée dans le contrat.

Par ailleurs, l'article L.1615-12 du CGCT¹ a rendu **éligible au FCTVA la part investissement du loyer versé**².

L'éligibilité au FCTVA des dépenses d'une collectivité étant conditionnée par le caractère réel de ces dépenses et leur enregistrement en section d'investissement, **le mode de comptabilisation a été adapté** afin de tenir compte de cette ventilation et de flécher la part investissement du loyer, portée sur les états déclaratifs FCTVA.

⇒ Inscription à un compte d'immobilisation financière (compte 2764), sous la forme d'une créance consolidée ensuite en immobilisation définitive (compte 21) lors de l'intégration définitive du bien dans le patrimoine de la collectivité (respect du critère de propriété).

➤ Evolution des schémas budgétaires-comptables suite aux travaux 2011 du CNoCP

L'avis n°2011-11 du 8 décembre 2011 du CNoCP :

- a confirmé la nécessité de retracer dans les comptes des collectivités les équipements produits dans le cadre des PPP, eu égard au contrôle opéré par les collectivités sur les biens en question ;
 - a mis en avant l'obligation pour les entités concernées de retracer dans leur bilan les dettes financières résultant du contrat et liées aux investissements en cours.
- ⇒ Modification des instructions budgétaires et comptables au 1^{er} janvier 2011.
- ⇒ Précision par circulaire interministérielle du 17 mars 2011³ des comptes éligibles au FCTVA suite aux modifications apportées.

¹ Article introduit par l'ordonnance du 17 juin et ratifié par la loi n°2004-1343 du 9 décembre 2004.

² Mesure applicable uniquement aux opérations réalisées pour les besoins d'activités situées hors champ de la TVA.

³ L'actualisation des instructions budgétaires et comptables est intervenue pour les seuls contrats de partenariat au 1^{er} janvier 2011 ; l'avis du CNoCP de la fin 2011 a une vision plus large (concessions, crédit bail...).

Observations complémentaires

Le changement de mode de comptabilisation ne soulève pas, à ce jour, de difficulté. En revanche, une problématique avait fait l'objet de plusieurs saisines du service des collectivités locales (notamment de la part de collectivités d'Île-de-France) : le traitement des GER (dépenses de gros entretiens et réparations).

Ces dépenses, à l'instar des anciennes provisions pour grosses réparations, constituent *a priori* des dépenses de fonctionnement.

Le règlement n° 99-03 relatif au PCG (article 311-2) précise les règles de comptabilisation des composants et des provisions pour gros entretien. Dans le cas des provisions, celles-ci sont comptabilisées et ajustées en section de fonctionnement (comptes 68 et 78). Par conséquent, les dépenses de grosses réparations sont imputables à la section de fonctionnement : ces charges et par suite, leurs provisions, constituent donc une fraction de la part « fonctionnement » de la rémunération.

Toutefois, l'analyse de certains PPP révèle que le vocable GER recouvre en fait des opérations de différente nature qui, pour une part d'entre elles, relèvent de dépenses d'investissement.

Les questions afférentes à ce sujet donnent lieu à une expertise au cas par cas des contrats transmis, expertise conjointe avec la DGCL, interlocuteur du SCL au ministère de l'intérieur.

Schémas comptables

Schéma de comptabilisation appliqué jusqu'en 2010

- Part investissement : compte 2764 (directement éligible au FCTVA pour les entités concernées sur ces seules dépenses) ;
- Part fonctionnement : compte 611 ;
- Part financement : compte 6618.

Le coût d'investissement comptabilisé au débit du compte 2764 était ensuite transféré aux comptes 21 appropriés pour constatation de l'intégration définitive des immobilisations produites dans le patrimoine de la collectivité et mise en service de celles-ci.

Schéma de comptabilisation à compter de l'exercice 2011 (cf. Fiche d'écriture en annexe)

- Pas de modification concernant les parts fonctionnement et financement.
- Concernant la part investissement de la rémunération :

Tant que le bien n'est pas mis en service, les versements effectués par la collectivité au cocontractant sont comptabilisés au compte 235 « Part investissement P.P.P. ».

A la mise en service du bien, le bien est intégré au compte 21xx approprié pour sa valeur totale correspondant au coût d'entrée chez le partenaire privé (intégration dans le patrimoine du bien pour sa "vraie" valeur et non pour une valeur partielle) :

- si le paiement de la rémunération prévue au contrat a été réalisé en intégralité : opération d'ordre non budgétaire, D. 21xx C. 235 ;

- si des sommes doivent encore être versées au cocontractant (paiement échelonné sur une période plus longue), il convient de constater la dette restante à l'égard du titulaire, d'où les opérations d'ordre non budgétaires suivantes :

D. 21xx C. 235 pour la rémunération déjà versée ;

D. 21xx C. 1675 pour le montant restant dû ;

D. 21xx C. 13 (le cas échéant si une subvention vient financer le bien).

Le compte 1675 « Dettes afférentes aux M.E.T.P. et P.P.P. » est par la suite apuré au fur et à mesure des versements (émission d'un mandat ordinaire).

À compter de la mise en service, le bien est amorti et les subventions éventuelles, comptabilisées au crédit du compte 13, font l'objet, lorsqu'elles sont transférables, d'une reprise au compte de résultat dans les conditions habituelles.

Les collectivités locales ont l'obligation d'assortir leurs documents budgétaires d'une annexe retraçant l'ensemble des engagements financiers au titre des contrats de partenariat en cours (articles L2313-1, L3313-1 et L4313-2 du CGCT).

Est jointe en annexe à la présente fiche, l'annexe n°53 de l'instruction budgétaire et comptable M14 (Fiche d'écriture – Acquisition d'une immobilisation par voie de contrat de partenariat public-privé).

ANNEXE

Fiche d'écriture – Acquisition d'une immobilisation par voie de contrat de partenariat public-privé

Une collectivité signe un contrat de partenariat public-privé avec un prestataire pour la construction d'un équipement public.

Montant total de l'opération : 10 000 000 €

Les dispositions contractuelles établissent les trois parts de la rémunération comme suit :

- Part investissement : 5 000 000 €
- Part fonctionnement : 3 000 000 €
- Part financement : 2 000 000 €

1^{er} cas : la rémunération du co-contractant est intégralement versée lors de la mise en service du bien

	21xx Immobilisations corporelles	235 Part investissement P.P.P.	4011 Fournisseurs	4041 Fournisseurs d'immobilisations	611 Contrats de prestations de services avec des entreprises	6618 Intérêts des autres dettes
1 ^{er} versement (réel)		500 000		500 000		
part investissement			300 000		300 000	
part fonctionnement			200 000			200 000
part financement		500 000		500 000		
2 ^{ème} versement...			300 000		300 000	
			200 000			200 000
Mise en service du bien (OONB)	5 000 000	5 000 000				

2^{ème} cas : le paiement de la rémunération du co-contractant continue après mise en service du bien

Au jour de la mise en service du bien, la part investissement du co-contractant a été versée à hauteur de 3 000 000 €.

	21xx Immobilisations corporelles	235 Part investissement P.P.P.	1675 Dettes PPP	4011 Fournisseurs	4041 Fournisseurs d'immobilisations	611 Contrats de prestations de services avec des entreprises	6618 Intérêts des autres dettes
1 ^{er} versement (réel)		500 000			500 000		
part investissement				300 000		300 000	200 000
part fonctionnement				200 000			000
part financement		500 000			500 000		
2 ^{ème} versement...				300 000		300 000	200 000
				200 000			000
				000			
Mise en service du bien (OONB)	3 000 000	3 000 000					
	2 000 000						
	000						
Versements ultérieurs (réel)			2 000 000		2 000 000		