

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

## Section Gestion comptable publique n° 14-0011

NOR : FCPE1417045J

Instruction du 30 juin 2014

COMPTABILISATION DES CONTRATS DE PARTENARIAT PUBLIC-PRIVE ET ASSIMILES

**Bureau CE-2B**

### RÉSUMÉ

La présente instruction a pour objet de décrire les modalités de traitement des contrats de partenariat public-privé et assimilés dans les comptes des organismes.

Elle permet l'introduction dans le référentiel comptable M9 des dispositions de l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) n° 2011-11 du 8 décembre 2011 relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

Date d'application : Comptes clos le 31/12/2014, avec possibilité d'application anticipée

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

## SOMMAIRE

---

<b>PRÉAMBULE.....</b>	<b>3</b>
<b>Section 1 : Champ d'application.....</b>	<b>4</b>
<b>Section 2 : Comptabilisation initiale.....</b>	<b>4</b>
Sous-section 1 : Principe général.....	4
Sous-section 2 : Modalités de comptabilisation au cours de la période de préfinancement.....	4
<b>A. Financement des études préalables.....</b>	<b>5</b>
<b>B. Procédure d'attribution.....</b>	<b>5</b>
<b>C. Phase de réalisation.....</b>	<b>5</b>
Sous-section 3 : Modalités de comptabilisation lors de la réception de l'équipement.....	5
<b>A. Comptabilisation initiale de l'équipement à l'actif .....</b>	<b>5</b>
<b>B. Comptabilisation initiale de la contrepartie au passif .....</b>	<b>6</b>
<b>Section 3 : Comptabilisation ultérieure.....</b>	<b>6</b>
Sous-section 1 : Principe général.....	6
Sous-section 2 : Comptabilisation de la redevance de ppp.....	7
<b>A. Diminution de la dette (composante Investissement).....</b>	<b>7</b>
<b>B. Imputation des intérêts en charges financières (composante Financement).....</b>	<b>7</b>
<b>C. Imputation des charges de fonctionnement (composante Fonctionnement).....</b>	<b>7</b>
Sous-section 3 : Modalités d'évaluation ultérieure de l'actif.....	7
<b>Section 4 : Information en annexe.....</b>	<b>7</b>
<b>Section 5 : Modalités de première application des dispositions visées par la présente instruction.....</b>	<b>8</b>
<b>Annexes.....</b>	<b>9</b>
Annexe 1 : Avis n° 2011-11 du CNoCP du 8 décembre 2011 relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public.....	9
Annexe n° 2 : Illustration.....	17

## PRÉAMBULE

La présente instruction a pour objet de définir les modalités de comptabilisation des contrats de partenariat public-privé et assimilés (PPP) conclus entre un organisme public et un partenaire privé.

Ces contrats se caractérisent par le fait que l'organisme public contrôle le service public à la fourniture duquel le partenaire privé concourt grâce à l'équipement défini dans le contrat.

Selon les dispositions de cette instruction, l'équipement doit être comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle au bilan de l'organisme dès lors qu'il est contrôlé par celui-ci et que son coût peut être évalué de manière fiable.

La contrepartie au passif consiste en l'inscription d'une dette financière. La part Investissement de la redevance versée par l'organisme à l'opérateur privé est analysée comme un apurement de la dette. Ainsi, à l'échéance du contrat, la dette vis à vis du partenaire privé est apurée dans sa totalité.

Ces dispositions sont applicables aux établissements publics et groupement d'intérêt publics relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 (établissements publics à caractère administratif), M 9-2 (chambres d'agriculture), M 9-3 (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel), M 9-4 (établissements publics d'aménagement des villes nouvelles), M 9-5 (établissements publics à caractère industriel et commercial), M 9-51 (établissements publics fonciers) et M 9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

Les dispositions de la présente instruction doivent être mises en œuvre au plus tard sur les comptes clos le 31 décembre 2014, avec possibilité d'application anticipée.

## Section 1 : Champ d'application

La présente instruction s'applique aux contrats de PPP et assimilés conclus entre un organisme public et un opérateur tiers.

Les contrats de PPP et assimilés, hors baux emphytéotiques, désignent d'une part les contrats régis par l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 modifiée par la loi du 28 juillet 2008 et d'autre part les autorisations d'occupation temporaire du domaine public (AOT) avec ou non levée d'option d'achat (LOA).

L'article 1 de l'ordonnance du 17 juin 2004 définit les contrats de partenariat comme étant :

*- « des contrats administratifs par lesquels l'Etat ou un établissement public de l'Etat confie à un tiers, pour une période déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues, une mission globale relative au financement d'investissements immatériels, d'ouvrages ou d'équipements nécessaires au service public, à la construction ou transformation des ouvrages ou équipements, ainsi qu'à leur entretien, leur maintenance, leur exploitation ou leur gestion, et, le cas échéant, à d'autres prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle est chargée.*

*- Le cocontractant de la personne publique assure la maîtrise d'ouvrage des travaux à réaliser.*

*- Il peut se voir confier tout ou partie de la conception des ouvrages.*

*- La rémunération du cocontractant fait l'objet d'un paiement par la personne publique pendant toute la durée du contrat. Elle peut être liée à des objectifs de performance assignés au cocontractant. »*

Il s'agit de contrats dérogeant au code des marchés publics par lesquels l'organisme public confie à un tiers une mission globale en contrepartie du versement de « loyers » par la personne publique (paiements différés).

## Section 2 : Comptabilisation initiale

### Sous-section 1 : Principe général

L'équipement défini au contrat entrant dans le champ d'application de la présente instruction est comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle au bilan de l'organisme lorsqu'il est contrôlé par celui-ci et que son coût peut être déterminé de façon fiable.

Les critères de contrôle du bien par l'organisme sont les suivants :

- la maîtrise des conditions d'utilisation de l'équipement ;
- la maîtrise du potentiel de service ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Afin de déterminer si l'organisme vérifie ces deux critères de contrôle, les indicateurs suivants sont utilisés :

- l'impossibilité pour le partenaire privé de vendre ou de donner en garantie<sup>1</sup> l'équipement ;
- l'occupation du domaine public ;
- la détermination des caractéristiques de l'équipement par l'organisme ;
- la détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'organisme<sup>2</sup> ;
- l'encadrement du revenu tiré par le partenaire privé de l'équipement ;
- le transfert à l'organisme, par le partenaire privé, des droits et obligations conférés par le contrat sur l'équipement, lorsque le contrat arrive à son terme.

Ces indicateurs ne nécessitent pas d'être tous réunis pour que le contrôle de l'organisme soit avéré.

### Sous-section 2 : Modalités de comptabilisation au cours de la période de préfinancement

La période de préfinancement se situe avant la réception du bien et comprend les phases successives suivantes :

- le financement des études préalables ;
- la procédure d'attribution ;
- la phase de réalisation.

1 La faculté donnée au partenaire privé de donner en garantie les ouvrages ne suffit pas à démontrer qu'il détient le contrôle, notamment si cette garantie est donnée pour une période limitée, avec le consentement de l'entité publique et sans mettre en cause le transfert du bien à l'organisme en fin de contrat.

2 Si les modalités de la gestion du service public, telles qu'elles sont prévues par le contrat, montrent que l'étendue des initiatives du partenaire privé dans ce domaine est limitée et que, au mieux, il n'agit que pour le compte de l'organisme, il peut être supposé que l'organisme contrôle l'équipement.

Lorsque le contrat prévoit que le partenaire privé assure des prestations relatives à l'équipement, telles que sa construction et sa maintenance, que sa rémunération ne résulte que de ces prestations et que le contrat ne lui confère aucun rôle, ou lui confère un rôle très marginal dans la gestion du service public rendu grâce à l'équipement, ces circonstances montrent, avec plus de certitude que dans le cas où il jouerait un rôle dans la gestion du service public, que l'équipement est contrôlé par l'organisme.

Il est convenu de définir dans quelle phase se situe l'opération de PPP afin de déterminer les modalités de comptabilisation des dépenses encourues au cours de cette période.

#### **A. Financement des études préalables**

Dans la plupart des cas<sup>3</sup>, l'élaboration d'une évaluation préalable et d'une étude dite de soutenabilité budgétaire est imposée à l'organisme public. Ces études préalables sont réalisées avec le concours d'experts dans le cadre d'une assistance à l'organisme.

Les dépenses de l'organisme qui résultent des études préalables sont comptabilisées au débit du compte 617 « Études et recherches ».

#### **B. Procédure d'attribution**

La procédure d'attribution est la procédure par laquelle la personne publique attribue le contrat selon les règles de la directive 2004/18/CE du Parlement européen et du Conseil du 31 mars 2004.

Certaines dépenses engagées par l'organisme pendant cette phase peuvent être activées si elles résultent spécifiquement de l'acquisition de l'actif immobilisable ou de sa mise en état de fonctionnement.

Les dépenses correspondantes effectuées par l'organisme sont comptabilisées au débit de la subdivision correspondante du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours ».

Entrent notamment dans cette catégorie les primes d'indemnisation et les primes d'innovation prévues respectivement aux articles 7 et 10 de l'ordonnance du 17 juin 2004 modifiée<sup>4</sup>.

Les autres dépenses effectuées par l'organisme qui ne peuvent être immobilisées sont comptabilisées sur un compte approprié de la classe 6.

#### **C. Phase de réalisation**

La phase de réalisation couvre la période s'étendant de la date de signature du contrat à la date de livraison de l'équipement.

Les dépenses engagées par l'organisme pendant cette phase sont enregistrées au débit de la subdivision correspondante du compte 231 « immobilisations corporelles en cours ».

Entrent notamment dans cette catégorie les intérêts de préfinancement (frais financiers intercalaires). En effet, les coûts d'emprunts peuvent être comptabilisés en immobilisation s'ils remplissent les trois conditions suivantes :

- il doit être probable que les coûts d'emprunt généreront des avantages économiques futurs ;
- ces coûts doivent pouvoir être évalués de façon fiable ;
- ils doivent être directement attribuables à l'acquisition ou à la production de l'immobilisation.

Sous-section 3 : Modalités de comptabilisation lors de la réception de l'équipement

#### **A. Comptabilisation initiale de l'équipement à l'actif**

L'équipement est comptabilisé à son coût en tant qu'immobilisation corporelle au bilan de l'organisme public lorsqu'il est contrôlé par celui-ci.

Lorsque le coût des travaux de l'équipement en cours de construction ne peut être déterminé de façon fiable, la comptabilisation de cet équipement est reportée au moment où l'entité publique évalue son coût de manière fiable. Ce report peut conduire à ne comptabiliser l'équipement qu'au moment où il est mis en service.

Les dépenses immobilisables enregistrées au débit du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » préalablement à la mise en service de l'équipement sont transférées sur un compte d'immobilisation en service (compte 21) lors de la mise en service.

Le coût de l'équipement qui figure généralement dans le contrat, correspond au besoin total de financement du partenaire privé et inclut les éléments suivants<sup>5</sup> :

- coûts de construction et investissements mobiliers immobilisables ;
- impôts et taxes sur la construction ;
- frais financiers intercalaires ;
- frais de structure<sup>6</sup> ;
- avenants au contrat.

3 C'est systématique pour les contrats de partenariat et pour les AOT-LOA dont le loyer annuel est supérieur à 1M€ HT.

4 Cf. Ordonnance du 17 juin 2004 modifiée :

- Article 7 : « lorsque les demandes de la personne publique impliquent un investissement significatif pour les candidats ayant participé au dialogue compétitif, une prime doit leur être versée » ;

- Article 10 : « la communication à la personne publique d'une idée innovante, qui serait suivie du lancement d'une procédure de contrat de partenariat, peut donner lieu au versement d'une prime forfaitaire ».

5 Le dédit ne fait pas partie de la valeur d'entrée à l'actif de l'immobilisation.

6 Par exemple, frais de maîtrise d'ouvrage.

Dans le cas a priori exceptionnel où le coût n'est pas inscrit dans le contrat<sup>7</sup>, il convient de valoriser l'équipement à hauteur de la somme des flux financiers correspondant aux amortissements du capital emprunté dans l'hypothèse où l'organisme apporte une contribution essentielle au financement de l'équipement.

## B. Comptabilisation initiale de la contrepartie au passif

La contrepartie au passif est constituée des sommes à verser par l'organisme au titre du financement de l'équipement, qui sont comptabilisées en dette financière (crédit du compte 1687 « Autres dette »).

Ces sommes sont en principe versées par l'organisme selon un échéancier prévu au contrat. Leur montant est évaluée :

- pour le montant du capital exprimé dans le contrat ;
- ou, à défaut, pour la valeur actualisée des sommes à verser par l'organisme au titre du financement de l'équipement, correspondant aux sous-loyers « Investissement » des redevances (Cf. Section 3).

La différence éventuelle entre le coût de l'équipement et le montant initial de la dette de l'organisme au titre du financement de l'équipement est inscrite en situation nette. C'est le cas, par exemple, de contrats prévoyant que le tiers est rémunéré en tout ou partie auprès des usagers. La différence entre le coût de l'équipement figurant au contrat, inscrite au débit du compte 21, et le montant initial de la dette, inscrit au crédit du compte 1687, est alors comptabilisée au crédit du compte 13417 – Autres organismes. Les amortissements et les éventuelles dépréciations constatés sur le bien engendrent la reprise au compte de résultat du montant initialement comptabilisé en situation nette. Le montant repris est égal à la charge constatée sur le bien, ajusté, le cas échéant, du rapport entre le montant initialement porté en situation nette et le coût initial du bien.

Exemple : Un contrat de PPP, conclu entre un organisme public et un opérateur privé et portant sur la construction d'un équipement d'une valeur de 100 K€, prévoit que l'opérateur privé se rémunère pour moitié sur les redevances perçues auprès des usagers. Le bien fait l'objet d'un amortissement annuel d'un montant de 10 K€.

Lors de la mise en service, comptabilisation du bien :

Débit c/21 : 100 K€

Crédit c/1687 : 50 K€

Crédit c/13417 : 50 K€

Amortissement du bien :

Débit c/68X : 10 K€

Crédit c/28X : 10 K€

Reprise au résultat de la contrepartie en situation nette (10 x 50 % = 5)

Débit c/ 13497 : 5K€

Crédit c/ 781X : 5K€

## Section 3 : Comptabilisation ultérieure

### Sous-section 1 : Principe général

Lors des exercices comptables qui suivent la réception du bien, l'organisme public verse une redevance ou loyer au partenaire privé.

Le loyer d'un contrat de partenariat ou d'une AOT- LOA comprend généralement trois composantes distinctes dites « sous loyers » :

- une composante Investissement couvrant les coûts de conception, les coûts de construction, les intérêts intercalaires, etc. Cette composante représente le capital remboursé ;
- une composante Financement couvrant les intérêts financiers relatifs à la dette ;
- une composante Fonctionnement couvrant les coûts d'exploitation, les coûts d'entretien, de maintenance et des autres prestations.

En conséquence, à la date de clôture de chaque exercice, le contrat de PPP donne lieu, au titre des loyers, à la comptabilisation :

- d'une diminution de la dette financière (composante Investissement) ;
- d'une charge financière (composante Financement) ;
- et d'une charge de fonctionnement (composante Fonctionnement) ;

Les modalités de traitement comptable des composantes des loyers sont détaillées à la sous-section 2.

<sup>7</sup> Dans les contrats de PPP définis par l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004, la mention du coût de l'investissement devrait y figurer en vertu de l'article 11 de cette ordonnance.

Les dotations de l'État (titre 7 du budget de l'État) sont destinées à couvrir tout ou partie des dépenses liées à la composante Investissement. Elles sont comptabilisées au compte 1041 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs ».

Les subventions du titre 3 du budget de l'État, allouées au financement de tout ou partie des dépenses liées aux composantes Financement et Fonctionnement, sont inscrites au compte 741 « Subventions d'exploitation - État ».

La reprise ou la reconstitution des financements reçus par l'organisme au titre de l'opération de PPP et inscrits au passif s'effectuent selon les modalités de comptabilisation définies dans l'instruction relative aux financements externes de l'actif<sup>8</sup>.

Par ailleurs, s'agissant de l'équipement faisant l'objet du PPP, une charge d'amortissement est comptabilisée à compter de sa mise en service, sous réserve des clauses d'entretien figurant au contrat (Cf. Sous-section 3).

#### Sous-section 2 : Comptabilisation de la redevance de ppp

Consécutivement à un contrat de PPP, plusieurs natures de redevances peuvent être facturées par le partenaire privé. Leur traitement comptable est conditionné par la nature de charges ou d'investissements couverts par cette redevance.

Au vu de la ventilation par nature de coût du montant payé figurant sur chaque facture<sup>9</sup> reçue par l'organisme, ce dernier doit procéder lors de chacun des mandatements aux imputations comptables correspondant aux trois composantes du loyer: Investissement, Financier, Fonctionnement.

#### **A. Diminution de la dette (composante Investissement)**

La part Investissement du loyer est analysée comme un apurement de la dette. Ainsi, à la fin du contrat, la dette, vis à vis du partenaire privé, est apurée dans sa totalité.

Le retraitement de la part du remboursement du capital est comptabilisé au débit du compte 1687 « Autres dettes ».

Il convient de s'assurer en fin d'année de la concordance entre la comptabilité et l'échéancier de l'emprunt, au niveau du montant de capital remboursé (mouvement au débit du compte 1687) et du montant du capital restant dû (solde du compte 1687 à la date de clôture).

#### **B. Imputation des intérêts en charges financières (composante Financement)**

La composante Financement du loyer est comptabilisée au débit du compte 661 « Charges d'intérêts ».

#### **C. Imputation des charges de fonctionnement (composante Fonctionnement)**

Cette part correspond à la gestion, à l'entretien, à la maintenance et aux autres prestations.

La composante Fonctionnement du loyer est comptabilisée au débit du compte 611 « Sous-traitance générale ».

#### Sous-section 3 : Modalités d'évaluation ultérieure de l'actif

Les modalités d'évaluation ultérieure de l'actif suivent les dispositions de l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 en termes d'amortissement et de dépréciation.

La mise en œuvre de la méthode d'évaluation à la date de clôture tient compte, le cas échéant, des clauses des contrats prévoyant que le partenaire privé entretient et renouvelle l'équipement ou qu'il le remet à l'entité publique à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui de début du contrat.

Ces clauses peuvent influencer sur le choix des durées d'utilité, voire, s'agissant d'infrastructures, justifier l'absence d'amortissement. Néanmoins, elles ne doivent pas occulter la nécessité de tenir compte de l'obsolescence des équipements sur la durée du contrat.

### **Section 4 : Information en annexe**

Les méthodes de comptabilisation des actifs et des passifs provenant de la mise en œuvre de contrats de PPP et assimilés doivent être mentionnées en annexe. En particulier, il est précisé les modalités de détermination du coût d'entrée de l'équipement et de son plan d'amortissement, en indiquant de quelle manière les obligations d'entretien à la charge du partenaire privé ont été prises en considération pour estimer la durée d'utilisation.

Les équipements provenant des contrats de PPP et assimilés sont comptabilisés dans les catégories correspondantes des immobilisations corporelles auxquelles ils se rattachent. Dans ce cadre, une information relative à ces immobilisations est produite au pied des tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements et précise leurs montants à l'ouverture et à la clôture de l'exercice concerné.

8 Cf. Instruction n° 2012-11-6584 du 18 décembre 2012 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif dans les établissements publics nationaux et les groupements d'intérêt public nationaux.

9 Le partenaire privé doit fournir un relevé détaillé des facturations de redevances par nature de charges. Le niveau de détail nécessaire pour la correcte comptabilisation dans les comptes de l'organisme doit être défini contractuellement avec le titulaire.

Le transfert sous la gestion directe de l'organisme d'équipements précédemment sous contrat est mentionné en annexe.

Les informations concernant les dettes financières provenant des contrats de PPP et assimilés sont de même nature que celles requises pour les autres catégories de dettes financières.

L'information sur la variation de la situation nette entre l'ouverture et la clôture de l'exercice indique les montants inscrits directement en situation nette au cours de l'exercice provenant des contrats de PPP et assimilés.

L'organisme mentionne les montants provisionnés à la clôture de l'exercice au titre des ruptures anticipées des contrats, en détaillant les mouvements au titre des provisions constituées. L'information donnée justifiant la comptabilisation de ces provisions fait état des contentieux en cours et des risques maximum encourus.

Par ailleurs, les informations suivantes doivent figurer en annexe :

- ventilation selon les échéances des contrats de la valeur nette comptable des équipements à la clôture de l'exercice ;
- inscription des engagements donnés et reçus ayant trait aux contrats de PPP et assimilés signés mais n'ayant pas encore donné lieu à livraison de l'équipement à la date de clôture ;
- indication des contrats conclus pour lesquels les investissements correspondants n'ont pas encore été reflétés au bilan de l'organisme. Une estimation de ces investissements et les dates auxquelles il est prévu qu'ils soient comptabilisés par l'organisme sont mentionnées ;
- mention des dettes financières qui résulteront des contrats conclus et pour lesquels les investissements ne sont pas encore inscrits au bilan de l'organisme ainsi que les augmentations de situation nette qui proviendront de la réalisation des investissements ;
- s'agissant des contrats comportant au-delà de leur composante financière une composante « services » engageant l'organisme sur la durée résiduelle du contrat, indication des montants qui seront dus en vertu de cette composante « services » sur cette durée résiduelle ;
- mention de la valeur nette comptable des équipements à la clôture de l'exercice pour lesquels le partenaire privé est tenu d'une obligation de maintien en bon état ;
- mention des indemnités et autres montants que l'organisme est susceptible d'avoir à payer à l'issue des contrats lors de la reprise des équipements ;
- précision sur les modalités de fixation des indemnisations qui seraient à sa charge en cas de ruptures anticipées des contrats à son initiative.

#### **Section 5 : Modalités de première application des dispositions visées par la présente instruction**

La première application des dispositions de la présente instruction constitue un changement de méthode comptable. A ce titre, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

L'ajustement en résultant doit être comptabilisé dans le poste « Report à nouveau » de la situation nette.

LE CHEF DU SERVICE COMPTABLE DE L'ÉTAT

FRANCOIS TANGUY

## Annexes

Annexe 1 : Avis n° 2011–11 du CNoCP du 8 décembre 2011 relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public



**Avis n° 2011–11  
du 8 décembre 2011  
relatif au traitement dans les comptes  
des entités publiques  
des contrats concourant à la réalisation  
d'un service public**

## Sommaire

<b>1. CHAMP D'APPLICATION.....</b>	<b>2</b>
<b>2. COMPTABILISATION DE L'EQUIPEMENT.....</b>	<b>2</b>
2.1 PRINCIPE GENERAL.....	2
2.2 CRITERES DE CONTROLE.....	3
2.3 INDICATEURS DE L'EXISTENCE DU CONTROLE.....	3
2.4 EQUIPEMENT EN COURS DE CONSTRUCTION.....	3
<b>3. EVALUATION DE L'EQUIPEMENT LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE ET A LA DATE DE CLOTURE.....</b>	<b>4</b>
3.1 EVALUATION DE L'EQUIPEMENT LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE.....	4
3.2 EVALUATION DE L'EQUIPEMENT A LA DATE DE CLOTURE.....	4
<b>4. COMPTABILISATION DE LA CONTREPARTIE COMPTABLE DU COUT INITIAL DE L'EQUIPEMENT.....</b>	<b>4</b>
4.1 SOMMES A VERSER PAR L'ENTITE PUBLIQUE AU TITRE DU FINANCEMENT DE L'EQUIPEMENT.....	4
<b>4.1.1 Comptabilisation.....</b>	<b>4</b>
<b>4.1.2 Evaluation.....</b>	<b>4</b>
4.2 COMPTABILISATION DE LA DIFFERENCE EVENTUELLE ENTRE LE COUT INITIAL DE L'EQUIPEMENT ET LES SOMMES A VERSER AU TITRE DU FINANCEMENT DE CE DERNIER.....	5
<b>5. COMPTABILISATION DES AUTRES PASSIFS, ACTIFS, CHARGES ET PRODUITS LIES AU CONTRAT.....</b>	<b>5</b>
5.1 SOMMES A VERSER PAR L'ENTITE PUBLIQUE, AUTRES QUE CELLES LIEES AU FINANCEMENT DE L'EQUIPEMENT.....	5
<b>5.1.1 Comptabilisation.....</b>	<b>5</b>
<b>5.1.2 Evaluation.....</b>	<b>5</b>
5.2 SOMMES PERÇUES PAR L'ENTITE PUBLIQUE.....	5
<b>6. MODALITES DE PRESENTATION ET INFORMATION EN ANNEXE.....</b>	<b>6</b>
6.1 PRESENTATION DES COMPTES.....	6
6.2 INFORMATION SUR LES METHODES COMPTABLES.....	6
6.3 INFORMATION SUR LES DONNEES COMPTABLES.....	6
6.4 AUTRES INFORMATIONS.....	7
<b>7. AVIS DU COMITE D'INTERPRETATION DES NORMES DE COMPTABILITE PUBLIQUE N° 2007-01 DU 27 DECEMBRE 2007.....</b>	<b>8</b>
<b>8. QUALIFICATION DU CHANGEMENT.....</b>	<b>8</b>
<b>9. DATE D'APPLICATION DE L'AVIS ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES.....</b>	<b>8</b>



Les équipements utilisés pour permettre aux entités publiques de rendre les services publics aux usagers (routes, ponts, tunnels, prisons, hôpitaux, aéroports, infrastructures de distribution d'eau, réseaux de distribution d'énergie et de télécommunications, etc.) sont en général construits, exploités et entretenus par les entités publiques grâce à des financements publics. Toutefois, les pouvoirs publics ont prévu la possibilité de faire participer le secteur privé à la construction, au développement, au financement, à l'exploitation et à l'entretien de ce type d'équipement, qui peut être un équipement existant, construit ou acquis. Ces contrats peuvent être qualifiés de contrats concourant à la réalisation d'un service public conclu par une entité publique avec un opérateur tiers.

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 8 décembre 2011 le présent avis relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats conclus avec des opérateurs tiers concourant à la réalisation d'un service public.

## **1. Champ d'application**

L'avis s'applique aux contrats conclus entre une entité publique et un opérateur tiers dans lesquels l'entité publique contrôle le service public à la fourniture duquel l'opérateur tiers concourt grâce à l'équipement défini dans le contrat.

## **2. Comptabilisation de l'équipement**

### **2.1 Principe général**

L'équipement défini au contrat entrant dans le champ d'application de l'avis est comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle au bilan de l'entité publique lorsqu'il est contrôlé par celle-ci.

Lorsque le coût de l'équipement ne peut être déterminé de façon fiable, sa comptabilisation est reportée au moment où l'entité publique évalue son coût de manière fiable.



## 2.2 Critères de contrôle

Les critères de contrôle sont les suivants :

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

## 2.3 Indicateurs de l'existence du contrôle

Afin de déterminer si l'entité publique vérifie les deux critères de contrôle définis au paragraphe 2.2 *supra*, les indicateurs suivants sont utilisés :

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

Ces indicateurs ne nécessitent pas d'être tous réunis pour que le contrôle de l'entité publique soit vérifié.

## 2.4 Equipement en cours de construction

Le contrôle d'un équipement en cours de construction est déterminé en se fondant sur les critères et indicateurs définis *supra*.

Lorsque le coût des travaux de l'équipement en cours de construction ne peut être déterminé de façon fiable, la comptabilisation de cet équipement est reportée au moment où l'entité publique évalue son coût de manière fiable. Ce report peut conduire à ne comptabiliser l'équipement qu'au moment où il est mis en service.



### **3. Evaluation de l'équipement lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture**

#### **3.1 Evaluation de l'équipement lors de la comptabilisation initiale**

L'équipement est comptabilisé à son coût lors de la comptabilisation initiale.

#### **3.2 Evaluation de l'équipement à la date de clôture**

L'équipement est évalué à la date de clôture selon les dispositions applicables dans les textes comptables propres aux entités publiques concluant des contrats entrant dans le champ d'application de l'avis.

La mise en œuvre de la méthode d'évaluation à la date de clôture tient compte, le cas échéant, des clauses des contrats prévoyant que l'opérateur tiers entretient et renouvelle l'équipement. Indépendamment de ces clauses, cette mise en œuvre prend également en considération l'obsolescence de l'équipement au cours du temps.

Pour l'équipement faisant l'objet d'un amortissement, la prise en compte des clauses d'entretien peut se traduire, dans les comptes de l'entité publique, par une absence d'amortissement, notamment si l'équipement en cause, par exemple une infrastructure, ne subit qu'une obsolescence négligeable.

### **4. Comptabilisation de la contrepartie comptable du coût initial de l'équipement**

#### **4.1 Sommes à verser par l'entité publique au titre du financement de l'équipement**

##### **4.1.1 Comptabilisation**

Les sommes à verser par l'entité publique au titre du financement de l'équipement sont comptabilisées dans ses comptes en dette financière selon les termes du contrat.

##### **4.1.2 Evaluation**

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 au titre du financement de l'équipement.



## **4.2 Comptabilisation de la différence éventuelle entre le coût initial de l'équipement et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier**

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

Dans les cas où un amortissement ou une dépréciation de l'équipement engendre une charge en compte de résultat, le montant initialement comptabilisé en situation nette fait l'objet d'une reprise au compte de résultat. Le montant repris est égal à la charge constatée sur l'équipement, ajusté le cas échéant du rapport entre le montant initialement porté en situation nette et le coût initial de l'équipement.

## **5. Comptabilisation des autres passifs, actifs, charges et produits liés au contrat**

### **5.1 Sommes à verser par l'entité publique, autres que celles liées au financement de l'équipement**

#### **5.1.1 Comptabilisation**

Les sommes à verser par l'entité publique autres que celles liées au financement de l'équipement sont comptabilisées en dettes dans ses comptes dès que l'entité publique est tenue de les verser selon les termes du contrat.

#### **5.1.2 Evaluation**

La dette est évaluée selon les principes prévus par les référentiels comptables des entités publiques.

### **5.2 Sommes perçues par l'entité publique**

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

La partie de ces revenus qui dépend de la performance du contrat est enregistrée dans les résultats de la période au cours de laquelle la performance a été réalisée.



## **6. Modalités de présentation et information en annexe**

L'information donnée directement par les états financiers (bilan et compte de résultat) et figurant dans les autres parties des comptes distingue les deux natures de contrats suivantes : (i) contrats donnant l'accès des équipements à l'opérateur tiers en vue de la fourniture d'un service public et (ii) contrats qui ont principalement une fonction de financement pour l'entité publique.

L'information est donnée globalement pour l'ensemble des contrats de même nature, par catégories de contrats à l'intérieur de chacune des natures de contrats identifiées ou séparément pour chacun des contrats.

### **6.1 Présentation des comptes**

L'avis ne contient pas de disposition particulière sur la manière de présenter au bilan les actifs et les passifs provenant du contrat. Ces derniers sont compris dans les rubriques du bilan auxquels ils se rattachent, à moins que l'entité publique estime que, du fait de leur importance, ils doivent faire l'objet de lignes distinctes sur le bilan. Si cette option a été choisie, l'entité publique reclasse dans les rubriques appropriées du bilan les équipements remis à l'opérateur tiers au début du contrat ou restitués par lui en fin du contrat.

### **6.2 Information sur les méthodes comptables**

L'annexe fait état des méthodes suivies pour comptabiliser les actifs et les passifs provenant des contrats entrant dans le champ d'application, notamment en matière de détermination du coût d'entrée et de plan d'amortissement. Il est précisé de quelle manière les obligations d'entretien à la charge de l'opérateur tiers ont été prises en considération pour estimer les durées d'utilité des équipements.

### **6.3 Information sur les données comptables**

Les informations fournies sur les actifs et les passifs provenant des contrats entrant dans le champ d'application du présent avis sont *a minima* celles qui seraient requises si ces actifs et ces passifs ne provenaient pas de ces contrats.

Lorsque des lignes distinctes sont utilisées pour faire figurer à l'actif les immobilisations provenant des contrats dans le champ de l'avis, les tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements font état de ces lignes au même titre que les autres catégories d'immobilisations.



Lorsque les actifs provenant des contrats sont compris dans les diverses catégories d'immobilisations, une information est fournie au pied des tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements pour indiquer les montants, à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, correspondant à ces immobilisations.

L'information donnée en annexe fait état des variations spécifiques telles que le transfert sous un contrat dans le champ de l'avis d'équipements précédemment gérés directement par l'entité publique, le transfert sous la gestion directe de l'entité publique d'équipements précédemment sous contrat.

Les informations concernant les dettes financières provenant des contrats dans le champ de l'avis 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 précise que ces dettes proviennent de contrats dans le champ de l'avis.

L'information sur la variation de la situation nette entre l'ouverture et la clôture de l'exercice indique les montants inscrits directement en situation nette au cours de l'exercice provenant des contrats figurant dans le champ de l'avis.

L'entité publique mentionne les montants provisionnés à la clôture de l'exercice au titre des ruptures anticipées des contrats, en détaillant les mouvements au titre des provisions constituées. L'information donnée justifiant la comptabilisation de ces provisions fait état des contentieux en cours et des risques maximum encourus.

#### **6.4 Autres informations**

L'entité publique :

- ventile selon les échéances des contrats la valeur nette comptable des équipements à la clôture de l'exercice ;
- indique les contrats conclus pour lesquels les investissements correspondants n'ont pas encore été reflétés à son bilan. Une estimation de ces investissements et les dates auxquelles il est prévu qu'ils soient comptabilisés par l'entité publique sont mentionnées ;
- mentionne les dettes financières qui résulteront des contrats conclus et pour lesquels les investissements ne sont pas encore inscrits à son bilan ainsi que les augmentations de situation nette qui proviendront de la réalisation des investissements ;



- indique, s'agissant des contrats comportant au-delà de leur composante financière une composante « services » engageant l'entité publique sur la durée résiduelle du contrat, les montants qui seront dus en vertu de cette composante « service » sur cette durée résiduelle ;
- indique la valeur nette comptable des équipements à la clôture de l'exercice pour lesquels l'opérateur est tenu d'une obligation de maintien en bon état ;
- indique les indemnités et autres montants que l'entité publique est susceptible d'avoir à payer à l'issue des contrats lors de la reprise des équipements ;
- précise les modalités de fixation des indemnisations qui seraient à sa charge en cas de ruptures anticipées des contrats à son initiative.

## **7. Avis du Comité d'interprétation des normes de comptabilité publique n° 2007-01 du 27 décembre 2007**

L'avis annule et remplace l'avis n° 2007-01 du 27 décembre 2007 du Comité d'interprétation des normes de comptabilité publique relatif au traitement comptable des opérations de financement de biens nécessaires au service public, à la construction ou à la transformation de tels biens ainsi qu'à leur exploitation ou/et leur gestion menés en associant l'Etat et des partenaires privés.

## **8. Qualification du changement**

L'application des dispositions relatives au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public constitue un changement de méthode comptable.

## **9. Date d'application de l'avis et dispositions transitoires**

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions relatives au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public soient applicables aux comptes clos le 31 décembre 2013, avec possibilité d'application anticipée.

## Annexe n° 2 : Illustration

Un contrat de partenariat public-privé d'une durée de 20 ans est conclu entre un organisme public et un opérateur privé pour 1 000 K€, portant sur la réalisation d'un équipement dont le coût de construction figurant au contrat s'élève à 900 K€. Les charges liées aux composantes Financement et Fonctionnement, estimées à 100 K€, sont couvertes par un financement de l'Etat versé sur la durée du PPP. L'organisme bénéficie également d'une dotation de l'Etat à hauteur de 20% du montant de l'équipement, soit 180K€ (20% x 900 K€ = 180 K€). Le premier versement de 50 K€ intervient en période de préfinancement, pour couverture des frais financiers intercalaires. Puis le versement du solde est échelonné sur la durée du PPP [(180 K€ - 50 K€) / 20 ans = 6,5 K€ par an].

	Valeur initiale des financements de l'actif		Reprise au résultat du financement de l'actif		Autres dettes		Immobilisations corporelles en cours		Constructions		Amortissements - Constructions		Banques		Subvention Etat		Sous-traitance		Charges d'intérêt		Dotations aux amortissements		Quote-part reprise au résultat des financements de l'actif	
	104 1		104 93X		168 7		231		213		2 813		51		741		611		661		681x		7 813	
	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
<b>Phase de réalisation : année N-X</b>																								
Encaissement du premier versement de la dotation de l'Etat		50 000												50 000										
Règlement des frais financiers intercalaires							50 000							50 000										
<b>Bilan avant mise en service</b>		50 000					50 000						50 000	50 000										
<b>Mise en service : année N (constatation de la dette)</b>					850 000		50 000	900 000																
Encaissement de la part annuelle de financement pour composantes Financement et Fonctionnement - Etat (T3) (100 000 / 20 = 5000)													5 000		5 000									
Encaissement de la part annuelle de dotation pour composante investissement - Etat (T7)		6 500											6 500											
Amortissement (900 000 / 20 = 45 000 )											45 000										45 000			
Reprise du financement (45 000 * 20% = 9 000)				9 000																				9 000
Remboursement du capital de la dette - loyer investissement - (850 000 / 20 = 42 500)					42 500									42 500										
Charges des intérêts d'emprunt - loyer financier -														1 000					1 000					
Maintenance et autres postes - Composante Fonctionnement -														4 000			4 000							
<b>Bilan de clôture</b>		56 500		9 000		807 500	Salde	900 000			45 000			36 000										

A la fin du contrat de PPP, les comptes présentent les soldes suivants :

	Valeur initiale des financements de l'actif		Reprise au résultat du financement de l'actif		Autres dettes		Immobilisations corporelles en cours		Constructions		Amortissements - Constructions		Banques	
	104 1		104 93X		168 7		231		213		2 813		51	
	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
<b>Soldes du bilan fin N+20</b>		180 000	180 000		Soldé		Soldé		900 000			900 000		740 000

BOFiP  
Direction générale des Finances publiques

Directeur de publication : Bruno Parent

ISSN 2265 3694