

**Avis n° 2011-03
du 15 mars 2011
relatif au traitement comptable
des biens immobiliers
ayant une durée de vie non déterminable
(parc immobilier non spécifique)
et à des modifications mineures
de la norme 6 « Les immobilisations corporelles »
du Recueil des normes comptables de l'Etat**

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 15 mars 2011 le présent avis relatif au traitement comptable des biens immobiliers à durée de vie non déterminable (parc immobilier non spécifique) et à des modifications mineures de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose également une mise à jour des dispositions du cadre conceptuel et du glossaire du Recueil des normes comptables de l'Etat en cohérence avec les modifications apportées à la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Les dispositions du présent avis et les modifications proposées se fondent sur le Recueil des normes comptables de l'Etat approuvé par arrêté du 8 février 2011 portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'Etat.

1. Modifications mineures apportées à la norme 6 « Les immobilisations corporelles »

Il s'agit de l'ensemble des modifications apportées à la norme, à l'exception des modifications visées au paragraphe 2 du présent avis.

Ces modifications mineures, qualifiées de modifications rédactionnelles, n'entrent pas dans le champ d'application de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les modifications mineures apportées à la norme 6 « Les immobilisations corporelles », au cadre conceptuel et au glossaire soient d'application immédiate.

2. Traitement comptable des biens immobiliers ayant une durée de vie non déterminable (parc immobilier non spécifique)

Les dispositions relatives au traitement comptable des biens immobiliers ayant une durée de vie non déterminable (parc immobilier non spécifique) dans la norme 6 et visées dans le présent avis sont les suivantes :

- § 2.3.2.1 « Biens pour lesquels il existe une valeur de marché directement observable : évaluation en valeur de marché » : dispositions figurant dans les paragraphes intitulés « Baisse de potentiel de service » et « Comptabilisation des variations de valeur du parc immobilier non spécifique » ;
- § 2.2.2.2 « Dépenses ultérieures considérées comme charges » : dernier alinéa.

Concernant le glossaire, une définition de la valeur de marché a été ajoutée.

Quant au cadre conceptuel, des modifications ont été apportées au paragraphe III.5 « Les règles d'évaluation », sous-partie « Le parc immobilier non spécifique ».

Les modifications proposées sont qualifiées de changements de méthode comptable, en application de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions relatives au traitement comptable du parc immobilier non spécifique soient applicables aux états financiers de l'Etat à compter de l'exercice 2013.

NORME N°6

LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

NORME N°6 - LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

EXPOSE DES MOTIFS

I – PERIMETRE ET CRITERES D'IDENTIFICATION D'UN ACTIF

I.1 - La définition de l'actif dans la sphère publique

En comptabilité d'entreprise, l'actif est en général défini comme un bien dont l'exploitation est susceptible d'engendrer des flux futurs de trésorerie. La caractéristique première des actifs de l'Etat ne relevant pas principalement de cette logique, il convient de les définir également par référence à leur potentiel de service attendu ou, selon la terminologie du normalisateur comptable international, de les définir comme des « actifs non générateurs de trésorerie ayant un potentiel de service ».

I.2 - Le critère du contrôle

La norme « immobilisations corporelles » énonce les conditions d'inscription à l'actif du bilan de l'Etat de l'ensemble des biens qu'il contrôle.

Le bilan de l'Etat est constitué d'un ensemble de droits et d'obligations ayant une valeur économique. L'actif est un élément du bilan ayant une valeur économique positive pour l'entité publique, c'est-à-dire une ressource qu'elle contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. Le contrôle desdits avantages suppose que l'entité en ait la maîtrise et qu'elle assume tout ou partie des risques y afférents.

L'Etat contrôle l'immobilisation corporelle parce qu'il contrôle son droit d'utilisation. En vue de l'enregistrement dans les comptes de l'Etat, le contrôle du droit d'utilisation est établi comme suit :

- il s'apprécie à partir de l'existence d'un droit sur la ressource. Il en résulte que l'immobilisation corporelle n'est pas comptabilisée à l'actif, alors même que l'Etat est propriétaire, lorsqu'il est avéré qu'aucun avantage économique ne lui revient ou qu'il ne dispose pas du potentiel de service de l'actif ;*
- des obligations peuvent résulter de l'existence d'un contrôle sur un actif dès lors qu'il est certain ou probable que ce contrôle entraînera des sorties de ressources à la charge de l'entité contrôlant l'actif. Le fait d'assumer l'essentiel des charges afférentes à la propriété du bien contrôlé justifie l'existence d'une obligation qui doit être considérée comme une présomption de l'existence du contrôle.*

Pour l'Etat, ces critères impliquent d'inscrire au bilan des biens dont il n'est pas le propriétaire mais qu'il contrôle et qu'il gère (par exemple, les biens utilisés aux termes d'un contrat de location-financement) avec pour corollaire le fait de ne pas retracer les biens dont il est le propriétaire lorsque leur gestion et donc les risques et les avantages inhérents à leur propriété sont assurés par d'autres organismes.

Cette approche du contrôle a pour objectif d'améliorer la lisibilité de la situation financière de l'Etat.

Elle conduit à enregistrer des biens ou des transactions ayant un impact sur les ressources économiques, le niveau des obligations ou le potentiel de service. Leur non-inscription aurait pour effet de sous-évaluer les droits et obligations correspondants dans le bilan de l'Etat.

Symétriquement, elle écarte du bilan de l'Etat des biens contrôlés par d'autres entités qui, s'ils y étaient maintenus, auraient pour effet de surévaluer les droits et obligations dans le bilan de l'Etat.

Le critère du contrôle appliqué au seul périmètre de l'Etat peut conduire à une appréhension partielle du patrimoine public s'il n'est pas placé dans une perspective plus large. La compréhension du critère passe par la distinction entre contrôle direct et contrôle global ou indirect. La répartition des actifs et des passifs entre l'Etat et les autres entités publiques est effectuée dans un premier temps via les comptes individuels. Elle trouvera un prolongement satisfaisant dans une démarche progressive vers la consolidation.

I.3 - Le champ d'application

I.3.1 - Les biens en location-financement

La norme retient une solution qui se fonde sur l'effet des contrats de location-financement qui transfèrent au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages liés à la propriété de l'actif loué. Le transfert de propriété peut intervenir, ou non, in fine.

En effet, le contrat est comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location.

Ce choix repose sur l'appréciation de la réalité économique et de la substance du contrat de location-financement où le preneur acquiert les avantages économiques de l'utilisation de l'actif loué pour la majeure partie de sa durée de vie économique et s'oblige, en échange, à payer pour ce droit un montant approximativement égal à la juste valeur de l'actif augmentée de la charge financière correspondante.

Le système européen des comptes nationaux (SEC95) retient également une approche en termes de contrôle des biens. « Le SEC rend compte de la réalité économique du crédit-bail en considérant, pour son enregistrement, que le bailleur octroie un prêt au preneur qui permet à celui-ci d'acheter un bien durable et d'en devenir propriétaire de facto. Le SEC considère donc que le bien durable est propriété du preneur dès le début de la période de location » (SEC95, annexe II p. 285).

I.3.2 - Les biens mis à la disposition des établissements publics

La réglementation financière et comptable applicable aux établissements publics nationaux conduit à faire figurer au bilan de ces établissements l'ensemble des biens qu'ils gèrent et qu'ils contrôlent et pas seulement les biens dont ils sont propriétaires. La logique adoptée a été de considérer que le bilan n'a pas pour seul objet de fixer les droits des tiers à l'égard de l'organisme public mais de donner aux autorités de gestion, de contrôle et de tutelle des indications précises sur la consistance et sur la valeur de l'ensemble des biens mis à disposition de l'établissement, à titre permanent et sous quelque forme que ce soit, en vue de lui permettre de remplir sa mission.

C'est pourquoi, les biens appartenant à l'Etat et mis à la disposition des établissements publics sans transfert de propriété sont enregistrés au bilan de ces établissements. Ces moyens, mis à leur disposition sous la forme d'affectations ou de dotations, sont considérés comme des apports en capital ou des participations à maintenir durablement à leur bilan.

I.3.3 - Les biens remis en concession

Selon l'article 393-1 du PCG, les biens mis dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

La vision économique l'emporte sur la vision patrimoniale en intégrant aux comptes du concessionnaire la comptabilité des opérations relatives à la concession. Afin de préserver l'unité de la comptabilité de la concession destinée à être un outil de gestion et un outil financier pour le concessionnaire, les règles en vigueur continuent d'être appliquées.

S'agissant des biens antérieurement retracés en immobilisations corporelles au bilan de l'Etat et remis dans la concession où ils sont comptabilisés, il est admis que ces biens sont aussi retracés au bilan de l'Etat, jusqu'à leur retour, à un poste spécifique intitulé « contre valeur des biens remis en concession ».

I.4 - Les critères d'identification d'un actif

Parmi les critères d'identification d'un actif, la décomposition en éléments constitutifs est analysée comme suit.

La prise en compte de plusieurs éléments constitutifs d'un actif selon qu'ils présentent des caractéristiques différentes de l'actif principal suppose une analyse complexe et délicate à mettre en œuvre. Pour l'Etat, les modalités d'application d'un enregistrement distinct d'éléments d'actifs appellent des études ultérieures à la fois sur son degré d'application et sur les systèmes d'information à mettre en œuvre. De même, dans le cas de grosses réparations ou de programmes de révision et d'entretien, des provisions pour charges ne sont pas constituées conformément à l'évolution de la réglementation, en particulier des normes internationales.

I.5 - Les catégories d'immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles de l'Etat sont de nature variée et présentent des caractéristiques différentes au regard des règles comptables.

Les règles comptables applicables se distinguent ainsi selon que l'actif a une durée d'utilisation déterminable ou une durée de vie non déterminable.

Parmi les actifs à durée de vie non déterminable, on distingue ceux qui ont un caractère « spécifique » de ceux qui ont un caractère « non spécifique ». Il n'existe pas, généralement, de valeur de marché observable pour les biens spécifiques de l'Etat.

S'agissant du parc immobilier de l'Etat, celui-ci est caractérisé par une grande hétérogénéité tenant à l'ancienneté de sa constitution et de son intégration au domaine de l'Etat, à la variété de ses utilisations ainsi qu'à la possibilité d'affecter un même bien à des usages multiples. La possibilité de céder les biens à des tiers pour une utilisation courante (bureaux, logements, etc.) moyennant des aménagements limités caractérise le parc immobilier non spécifique. La cessibilité de ces biens s'entend sur le plan technique ou économique. Les exemples suivants illustrent la notion de parc immobilier non spécifique :

- locaux banalisés : immeubles à usage de bureaux, immeubles à usage d'habitation, entrepôts, garages, etc. ;

- locaux adaptables : immeubles « à caractère historique » abritant des services de l'Etat ou susceptibles d'en abriter¹, commissariats, locaux techniques, etc.

Les immeubles spécifiques sont ceux dont l'utilisation ne peut pas être banalisée (certains monuments historiques, certains sites).

II – ÉVALUATION

II.1 - Évaluation lors de la comptabilisation initiale

La comptabilisation initiale correspond à l'entrée d'un actif dans le bilan de l'Etat, lorsque celle-ci s'effectue postérieurement à l'établissement du premier bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006. Les dispositions relatives à la comptabilisation initiale s'appliquent également aux actifs sur lesquels l'Etat reprend le contrôle. Lors de la comptabilisation initiale, les règles générales applicables aux entreprises sont transposables à l'évaluation des actifs corporels de l'Etat.

Ces règles ne s'appliquent pas aux actifs corporels qui sont comptabilisés postérieurement à l'établissement du bilan d'ouverture alors qu'ils auraient dû figurer dans le bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006. Ces actifs sont comptabilisés selon les dispositions prévues par la norme n°14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » et en particulier celles relatives aux corrections d'erreurs.

II.2 - Evaluation à la date de clôture

II.2.1 - Biens ayant une durée d'utilisation déterminable

Un bien ayant une durée d'utilisation déterminable est amorti par la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. L'utilisation de l'actif doit être déterminable, c'est-à-dire qu'elle se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif selon un usage limité dans le temps. Il est alors possible de déterminer un montant amortissable par différence entre sa valeur initiale et sa valeur résiduelle estimée de façon fiable. La durée d'utilisation et le mode d'amortissement sont définis en fonction de la nature des actifs.

Par ailleurs, des tests de dépréciation sont pratiqués en cas d'indice de perte de valeur.

II.2.2 - Biens pour lesquels la durée de vie n'est pas déterminable

Un bien ayant une durée de vie indéterminable est évalué selon des règles différentes selon :

- qu'il existe une valeur de marché observable : parc immobilier non spécifique ; ou
- qu'il n'existe pas de valeur de marché observable : infrastructures routières et prisons.

Les biens ayant une valeur de marché observable sont évalués à cette valeur de marché et les biens n'ayant pas de valeur de marché observable sont évalués selon d'autres méthodes.

¹ Exemples : immeubles appartenant à l'État autour des jardins du Palais Royal, immeuble de la Cour des comptes, Palais de Justice de Paris...

La valeur de marché du bien qu'il occupe est utile pour le gestionnaire comme outil de connaissance, d'arbitrage et de dialogue de gestion.

Les œuvres d'art constituent un cas particulier et sont évaluées à la date de clôture pour le même montant que lors de leur comptabilisation initiale.

III – ETABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006

Il est nécessaire de procéder à une évaluation des immobilisations corporelles à la date d'établissement des premiers comptes établis selon les nouvelles normes. Lors de l'établissement du bilan d'ouverture, le principe général d'évaluation au coût d'acquisition ou de production est donc applicable conformément aux dispositions du Plan comptable général (PCG).

Cependant, contrairement à l'entreprise dont le démarrage de l'activité est connu précisément, une des spécificités de l'Etat tient à la pérennité de son action qui se traduit par la méconnaissance ou l'absence de signification, compte tenu de son ancienneté, du coût historique, qui est soit un coût d'acquisition soit un coût de production. Pour pallier l'inconvénient d'un coût historique indéterminable, il convient de procéder à une évaluation.

Les biens pour lesquels le coût historique est indéterminable peuvent se ranger en deux catégories : ceux pour lesquels une valeur de marché est observable (par exemple des locaux à usage de bureaux) et ceux pour lesquels cette valeur n'est pas observable (par exemple des infrastructures routières), même si son existence théorique ne peut être exclue. Si la valeur de marché est observable, elle sera retenue comme valeur d'entrée, dans le cas contraire des méthodes alternatives adaptées seront définies dans la norme, par exemple le coût de remplacement déprécié.

IV - POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS LORS DE LA PREMIERE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ETAT EN 2004

En application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat.

La norme 6 a été fondée sur les règlements du Comité de réglementation comptable, cités infra, et s'inscrivait dans le cadre du Plan comptable général. Lorsque les spécificités de l'action de l'Etat l'ont requis ou lorsqu'ils convergeaient avec les principes du PCG, les principes et les règles contenus dans les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) établies par l'IFAC² ont été retenus dans les cas décrits ci-après.

La notion de contrôle retenue dans la présente norme était celle recommandée par le Conseil national de la comptabilité sur la définition des actifs (cf. exposé sondage du 22 octobre 2002). Elle correspondait également au principe énoncé dans la norme IPSAS 17 et la norme IAS 16 sur les immobilisations corporelles.

Sur les points particuliers énumérés ci-après, les références étaient les suivantes.

² Les « International Public Sector Accounting Standards » (IPSAS) sont des normes internationales applicables aux États et au secteur public en général. Elles sont établies par le Comité secteur public de l'IFAC (International Federation of Accountants).

Dans le cas de la location-financement, il a été fait référence à l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n°99-02 du Comité de réglementation comptable du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, ainsi qu'aux normes IAS 17 « contrats de location » et IPSAS 13 « locations » qui préconisent l'inscription au bilan du preneur des actifs loués avec cette catégorie de contrat.

En matière de cofinancement, la norme est fondée sur les règles de comptabilisation des subventions d'investissement (article 362-1 du PCG).

Les immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public relevaient du dispositif comptable prévu par le PCG, en particulier son article 393-1.

S'agissant de l'évaluation lors de la comptabilisation initiale, les règles du PCG (article 321-1) s'appliquaient.

Dans le cas particulier du coût de démantèlement et de remise en état, il a été fait référence à l'avis du CNC sur les passifs n°00-01 du 20 avril 2000 et au règlement du CRC relatif aux passifs n°2000-06 du 7 décembre 2000.

En ce qui concerne l'évaluation des actifs à la date de clôture, il a été fait application, dans le cas général, de l'amortissement avec test de dépréciation en cas de perte de valeur, conformément au règlement n°2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

L'évaluation du parc immobilier et des terrains non spécifiques a été inspirée du traitement alternatif autorisé par la norme IPSAS 17 sur les immobilisations.

NORME N°6 - LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. PÉRIMÈTRE ET CRITERES DE COMPTABILISATION DES ACTIFS

1.1 DEFINITION D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE

Une immobilisation corporelle est un actif physique identifiable et normalement identifié dans un inventaire physique,

- dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice ;
- et ayant une valeur économique positive pour l'Etat.

S'agissant des immobilisations corporelles de l'Etat, cette valeur économique positive est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l'utilisation du bien.

1.2 CRITERE DU CONTROLE DES AVANTAGES ECONOMIQUES FUTURS OU DU POTENTIEL DE SERVICE

Sont inscrites au bilan de l'Etat les immobilisations corporelles qu'il contrôle.

Le contrôle qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété ou droit d'usage) se caractérise par :

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

Le fait que l'Etat supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue en outre une présomption de l'existence du contrôle.

Lorsque l'Etat est maître d'ouvrage de travaux dont l'immobilisation ne sera plus sous son contrôle à l'issue de leur livraison, l'immobilisation en cours est considérée comme contrôlée par l'Etat durant la phase de réalisation des travaux.

1.3 IMPACT DU CRITERE DU CONTROLE SUR LE PERIMETRE

1.3.1 Les biens en location-financement

La présente norme s'applique aux biens détenus par l'Etat aux termes de contrats de location, autres que les contrats de location simple, qui satisfont d'une part au critère de contrôle du bien et d'autre part à la définition de l'immobilisation corporelle, présentés ci-dessus.

Pour satisfaire au critère du contrôle, le contrat de location-financement doit avoir pour effet de transférer à l'Etat la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif.

Les risques s'analysent comme des pertes liées à l'utilisation minorée de l'actif par rapport à son potentiel initial, son obsolescence technologique ou sa baisse de rentabilité.

Les avantages correspondent à la probabilité de rentabilité de l'actif sur sa durée de vie économique, au gain résultant de l'augmentation de la valeur de l'actif ou de la réalisation de la valeur résiduelle.

1.3.2 Les biens cofinancés

Les immobilisations corporelles cofinancées par l'Etat et d'autres entités doivent être enregistrées dans le bilan de l'Etat, sous réserve de satisfaire aux autres critères d'identification de l'actif, en particulier de contrôle.

Ces immobilisations sont enregistrées à leur coût d'acquisition. Le financement apporté par d'autres entités est par ailleurs retracé au passif du bilan de l'Etat en produits constatés d'avance.

Le montant du cofinancement extérieur à l'Etat est repris au compte de résultat comme suit :

- dans le cas où l'immobilisation cofinancée est amortissable, au même rythme et sur la même durée que l'amortissement pratiqué à chaque exercice ;
- dans le cas d'une immobilisation non amortissable, par un étalement annuel égal au dixième du cofinancement extérieur.

1.3.3 Les biens mis à la disposition de l'Etat

Il s'agit de biens mis à la disposition de l'Etat gratuitement ou moyennant un loyer symbolique. Les biens concernés sont en général des bâtiments, appartenant à une collectivité territoriale, mis à la disposition de l'Etat pour abriter des bureaux dans le cadre d'une convention de partage issue des lois de décentralisation. Dans ce cas, pour qu'il l'inscrive à son bilan, l'Etat doit exercer le contrôle sur le bien, c'est-à-dire disposer d'un pouvoir de gestion sur le bien et en assumer les risques et les charges.

1.3.4 Les concessions

Les biens placés sous le contrôle des concessionnaires sont soumis à la réglementation comptable qui prévoit leur inscription à l'actif du bilan de ces entités. Parmi ces biens, ceux antérieurement comptabilisés au bilan de l'Etat et remis dans la concession sont retracés, pour leur valeur nette comptable, à un poste spécifique du bilan de l'Etat intitulé « contre-valeur des biens remis en concession ».

L'annexe aux états financiers comporte la liste des contrats de concession, par grandes catégories.

1.3.5 Les biens remis à des établissements publics

Les biens placés sous le contrôle des établissements publics, qu'ils aient un caractère industriel et commercial ou un caractère administratif, ne sont pas inscrits au bilan de l'Etat, mais à l'actif du bilan de ces entités.

1.4 LES CATEGORIES D'IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Le critère du contrôle énoncé ci-dessus conduit à délimiter le périmètre des immobilisations corporelles devant figurer à l'actif du bilan de l'Etat en distinguant les catégories présentées ci-après.

1.4.1 Les terrains

Les terrains sont classés et suivis selon qu'ils revêtent un caractère spécifique ou non spécifique.

Les terrains non spécifiques sont des terrains qui, en raison de leur potentiel d'affectation à des usages multiples, peuvent être cédés à des tiers en vue d'une utilisation comparable ou différente moyennant des aménagements limités.

Il s'agit notamment des terrains à bâtir, des terrains militaires, des labours, des plantations.

Les terrains spécifiques sont de nature particulière comme les cimetières ou relèvent des éléments naturels comme les landes, les plages, les dunes, les étangs, les lacs, etc.

1.4.2 Le parc immobilier non spécifique

Le parc immobilier non spécifique de l'Etat est caractérisé par la possibilité d'affecter les biens qui le composent à des usages multiples tant par les services de l'Etat que par des tiers. Les biens immobiliers ayant un potentiel de service non spécifique aux missions et activités de l'Etat sont les locaux banalisés abritant des activités administratives, industrielles, commerciales ou des logements de fonction. Par extension, cette catégorie comprend également les locaux relativement faciles à adapter ou à reconverter en vue d'autres activités.

1.4.3 Le parc immobilier spécifique

Les caractéristiques physiques des biens immobiliers spécifiques, qui ne rendent possible l'utilisation par des tiers qu'au prix de bouleversements majeurs, constituent les critères distinctifs essentiels de cette catégorie de biens.

Cette catégorie se distingue selon que :

- le bien dispose d'un potentiel de service identifiable et est utilisé pour des activités spécifiques de l'Etat. Il ne peut être reconverti à des usages banalisés qu'au prix de très lourds travaux (bâtiment historique classé abritant un musée, ou une prison) ;
- le bien ne dispose pas d'un potentiel de service mesurable car il est lié à la nature intrinsèque du bien, notamment à caractère historique ou culturel, qui n'a pas d'équivalent sur le marché.

1.4.4 Les ouvrages d'infrastructures

Il s'agit d'ouvrages contrôlés par l'Etat, c'est-à-dire appartenant à l'Etat et non concédés, destinés à assurer les communications sur terre, sous terre, par fer et par eau ainsi que les barrages et les pistes d'aérodrome.

Cette catégorie d'immobilisations corporelles correspond principalement aux infrastructures routières et ouvrages d'art associés et, plus précisément, aux autoroutes non concédées et au réseau routier national dont la gestion n'est pas décentralisée.

1.4.5 Les équipements militaires

L'ensemble des matériels militaires, détenus et contrôlés par le ministère de la défense dans ses différentes composantes, air, terre et mer, constitue cette catégorie d'immobilisations corporelles.

1.4.6 Les autres immobilisations corporelles

Les autres immobilisations corporelles sont des actifs physiques dont l'utilisation n'est pas différenciée selon que le détenteur est l'Etat ou une entreprise. En effet, les règles en vigueur pour les entreprises sont directement transposables pour cette catégorie d'actifs

s'agissant de leur identification en tant qu'actif corporel et de leur évaluation tant à la comptabilisation initiale qu'à la date de clôture. Le coût d'entrée est généralement connu et correspond au coût d'acquisition des biens ; l'amortissement peut être pratiqué s'agissant de biens ayant une utilisation déterminable.

Les biens physiques identifiables en tant qu'immobilisations corporelles sont principalement :

- les installations générales, agencements et aménagements de constructions (installations téléphoniques ou de chauffage) ;
- les matériels et outillages techniques ;
- les matériels de transport, de bureau, informatiques ;
- le mobilier.

1.5 FAIT GENERATEUR DE L'ENREGISTREMENT D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE AU BILAN DE L'ETAT

1.5.1 Date de comptabilisation d'une immobilisation corporelle

L'immobilisation est comptabilisée à la date du transfert des risques et avantages qui a lieu, en général, au moment de la livraison du bien, de la réalisation de la prestation.

1.5.2 Précisions sur le moment du transfert des risques et avantages

Le commencement du contrat de location-financement est la date de signature du bail ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat.

S'agissant des mises à disposition de l'Etat de biens, d'acquisitions à titre gratuit (notamment les dons et legs et les dations en paiement) ou d'acquisitions immobilières à titre onéreux, la signature de l'acte ou de la convention constitue le fait générateur.

1.6 DISTINCTION ENTRE IMMOBILISATIONS CORPORELLES, CHARGES ET STOCKS

1.6.1 Distinction entre immobilisations corporelles et charges

Les immobilisations corporelles sont les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'Etat et qui ne sont pas consommés par leur premier usage. D'une manière générale, les dépenses qui ont pour résultat la comptabilisation d'un nouvel élément d'une certaine consistance, qu'il s'agisse d'un bien meuble ou immeuble, destiné à rester durablement dans le bilan de l'Etat constituent des dépenses d'immobilisations.

Toutefois, certains biens de peu de valeur peuvent être classés en charges et non en immobilisations. Cette tolérance concerne notamment « les matériels et outillages » ou certains matériels militaires (petites munitions).

Un seuil sera fixé par grandes catégories d'immobilisations, en tenant compte notamment des spécificités des équipements militaires.

Par ailleurs, l'application des critères d'enregistrement d'un actif s'opère comme suit dans les situations suivantes :

- les critères de reconnaissance et d'enregistrement en immobilisations corporelles sur la valeur globale d'un regroupement d'éléments de faible valeur sont applicables. Il est notamment prévu que des achats individuellement comptabilisés en charges,

compte tenu du seuil d'immobilisation retenu, sont immobilisés à condition d'entrer par lots dans le patrimoine de l'Etat. Un exemple de cette nature concerne l'acquisition par l'Etat d'un lot d'ordinateurs immobilisé pour sa valeur globale ;

- certaines pièces de rechange principales ou certains stocks de pièces de sécurité ou encore certaines « munitions » de grande valeur (missiles), sont enregistrables en immobilisations corporelles si leur utilisation va au-delà d'un exercice ;
- des pièces de rechange ou des pièces d'entretien qui ne sont utilisables qu'avec une immobilisation corporelle et dont l'utilisation n'est pas régulière, sont enregistrables en immobilisations corporelles.

L'analyse s'opère en amont, dès l'acquisition ou la production de l'actif corporel.

Les frais d'études et de recherche constituent normalement des charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Cependant, si certaines conditions sont remplies, certains frais de recherches sont immobilisables.

1.6.2 Distinction entre immobilisations corporelles et stocks

Les biens classés en stocks ne sont pas destinés à servir de façon durable à l'activité d'une entité.

Ainsi, les pièces de rechange et les matériels d'entretien sont généralement inscrits en stocks et comptabilisés en charges lors de leur utilisation. Toutefois, certains d'entre eux, en raison de leur montant et de leur utilisation, sont immobilisés distinctement si leur durée d'utilisation est supérieure à l'exercice (cf. § précédent).

2. EVALUATION

2.1 ÉVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE

Lors de leur comptabilisation initiale, hors cas particuliers prévus par la norme, les immobilisations sont enregistrées :

- à leur coût d'acquisition (pour celles acquises à titre onéreux) ;
- à leur coût de production (pour celles produites par les services de l'Etat) ;
- à leur valeur vénale (pour celles acquises à titre gratuit et dans le cadre d'un échange).

Les cas particuliers concernent les contrats de location-financement et les biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique et qui n'est pas mesurable.

2.1.1 Immobilisations acquises à titre onéreux

Les immobilisations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût d'acquisition. Ce coût est constitué du prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables, et de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche en vue de l'utilisation prévue ; toutes les remises et rabais commerciaux sont déduits dans le calcul du prix d'achat. Font notamment partie des frais accessoires à additionner au prix d'achat :

- le coût de préparation du site ;
- les frais initiaux de livraison et de manutention ;

- les frais d'installation ;
- les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs.

En revanche, ne sont pas un élément du coût d'acquisition des immobilisations corporelles les frais financiers, les frais administratifs et autres frais généraux, à moins qu'ils puissent être spécifiquement attribués à l'acquisition de l'actif ou à la mise en état de fonctionnement de l'actif. De même, les frais de démarrage et les frais similaires de pré-exploitation n'entrent pas dans le coût d'un actif, sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'actif en état de fonctionnement.

2.1.2 Immobilisations produites par les services de l'Etat

Les immobilisations produites par l'Etat sont évaluées à leur coût de production. Ce coût est constitué du coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés par l'Etat au cours des opérations de production pour amener le bien dans l'état et à l'endroit où il se trouve.

2.1.3 Immobilisations acquises à titre gratuit

Les biens acquis à titre gratuit (dons et legs faits à l'Etat, biens vacants et sans maître, biens dépendant de successions en déshérence, confiscations pénales de biens) sont enregistrés à leur valeur vénale à leur date d'acquisition. A défaut de marché, c'est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un éventuel acquéreur.

2.1.4 Immobilisations acquises par voie d'échange

Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange total ou partiel avec une autre immobilisation corporelle ou un autre actif. Le coût d'un tel actif est évalué à la valeur vénale de l'actif échangé, ajustée du montant de trésorerie - ou d'équivalent de trésorerie - transféré. En l'absence de valeur fiable, la valeur comptable de l'actif échangé mesure le coût de l'actif acquis par voie d'échange.

2.1.5 Cas particuliers

Biens détenus dans le cadre d'un contrat de location-financement

Au bilan de l'Etat, les biens détenus par voie de contrat de location-financement doivent être comptabilisés à l'actif et au passif pour des montants égaux, au commencement du contrat de location, à la valeur de marché du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location. Un contrat de location-financement est donc comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location.

Des coûts directs initiaux, tels que la négociation et la finalisation des accords, peuvent être encourus pour des activités de location particulières. Ces coûts sont inclus dans le montant immobilisé à l'actif en vertu du contrat de location.

Les paiements au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette.

Biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique et qui n'est pas mesurable (absence de coût d'acquisition, de coût de production et de valeur vénale)

Ces biens sont comptabilisés pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

Dans des cas exceptionnels, les biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle sont comptabilisés au coût de reproduction à l'identique.

2.1.6 Éléments particuliers à prendre en compte

Coûts de démantèlement d'une immobilisation ou de remise en état d'un site :

L'obligation résulte de la loi, du règlement ou de l'engagement volontaire et affiché de l'entité. Le coût estimé de démantèlement et de transport d'une immobilisation ainsi que celui de la rénovation du site (notamment obligation de décontamination) est, le cas échéant, incorporé au coût de l'immobilisation lors de la comptabilisation initiale de cette dernière dans le bilan, en contrepartie de l'enregistrement d'une provision au passif. Le coût doit répondre aux critères d'identification de l'actif ; il doit être aisément identifiable, avoir une évaluation fiable et correspondre à une obligation certaine. En revanche, si les frais de remise en état n'ont pas pour contrepartie des avantages économiques futurs mais correspondent à l'apurement d'une situation passée, il n'est pas constaté d'actif (exemple de provision constituée immédiatement pour le coût total des frais de remise en état en cas de pollution accidentelle).

Études liées à une immobilisation corporelle :

En règle générale, les études générant des frais de recherche appliquée ou de développement reconnus comme étant immobilisables relèvent des dispositions de la norme sur les immobilisations incorporelles. Exceptionnellement, lorsque les dépenses concourent à la création d'une immobilisation corporelle (création d'un laboratoire ou de prototypes), elles sont enregistrées dans les comptes d'immobilisations concernées. Toutefois, si les prototypes sont revendables et utilisables pour une seule commande, ils sont comptabilisés en stocks.

2.2 DEPENSES ULTERIEURES

2.2.1 Principe général

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle déjà comptabilisée doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'actif lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'Etat, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant ou au moment où les dépenses sont engagées.

L'écart par rapport au niveau d'origine consiste en l'allongement de la durée d'utilisation, l'augmentation de la capacité d'utilisation, la diminution du coût d'utilisation ou l'amélioration substantielle de la qualité de la production.

Lorsque l'immobilisation est amortissable, le plan d'amortissement est révisé en conséquence puisque la valeur et la durée d'utilisation varient.

Pour les biens ayant une durée de vie non déterminable évalués en valeur de marché ou au coût de remplacement déprécié, l'extension du potentiel de service attendu de l'actif est retenue pour appréhender l'écart de réévaluation.

Pour les biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique et qui n'est pas mesurable, l'évaluation est effectuée pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable ou, dans des cas exceptionnels, pour les biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle, à leur coût de reproduction à l'identique. Les flux de travaux immobilisables réalisés sur ces biens suite à leur comptabilisation initiale seront inscrits au bilan.

2.2.2 Application de ce principe

2.2.2.1 Dépenses ultérieures considérées comme immobilisations

Il s'agit des dépenses ultérieures correspondant à des dépenses de sécurité ou environnementales (mises aux normes techniques ou directives européennes) qui n'ont pas nécessairement un lien direct avec l'actif (ou avec les avantages économiques futurs de l'actif) mais qui conditionnent son utilité et sans lesquelles l'actif ne pourrait fonctionner. L'acquisition de telles immobilisations corporelles se révèle nécessaire pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de ses autres actifs. En effet, ces dépenses remplissent les conditions pour être comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entité d'obtenir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service des actifs liés supérieurs à ceux que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises.

Cas de l'adaptation de matériel non conforme :

L'adaptation permettra au matériel existant d'être utilisé conformément aux prévisions antérieures à la nouvelle norme. Si l'adaptation prolonge durablement la durée d'utilisation initialement prévue du matériel, la dépense est à comptabiliser en immobilisation. Si la dépense ne fait que maintenir cette durée, la dépense est à constater en charge.

2.2.2.2 Dépenses ultérieures considérées comme charges

Lorsque les circonstances sont différentes des cas exposés ci-dessus, les dépenses ultérieures ont la nature de charges. Ainsi, les dépenses de réparation ou d'entretien des immobilisations corporelles qui sont encourues afin de restaurer ou de maintenir le potentiel de service rendu que l'Etat peut attendre du niveau de performance défini à l'origine de l'actif, sont comptabilisées en charges au moment où elles sont encourues.

Il existe deux exceptions à ce principe :

- lors de la comptabilisation initiale de l'immobilisation principale :

Le prix d'achat d'un actif peut refléter l'obligation pour l'acquéreur d'engager des dépenses ultérieures nécessaires pour mettre l'actif en condition de fonctionnement normal. Peuvent être comptabilisées en immobilisations, lors de la comptabilisation initiale de l'actif principal, les dépenses ultérieures nécessaires car ces dépenses permettent de reconstituer un niveau d'avantages économiques futurs ou un potentiel de service provenant de l'actif en état de fonctionnement normal. Ces dépenses doivent donc être estimées à la date d'acquisition et de comptabilisation de l'actif.

- ultérieurement à la comptabilisation initiale et après constatation de perte de valeur :

Si à la suite d'une diminution du niveau des avantages économiques attendus ou du potentiel des services rendus, une perte de valeur a été constatée sur une immobilisation, une dépense ultérieure, venant rétablir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service à leur niveau d'origine, sera incorporée au coût de l'immobilisation corporelle liée, à condition que la valeur comptable de l'ensemble n'excède pas la valeur recouvrable de l'actif.

Cette exception ne s'applique pas au parc immobilier non spécifique. Les dépenses ultérieures relatives au parc immobilier non spécifique sont immobilisées dès lors qu'elles revêtent un caractère immobilisable, sans tenir compte d'une éventuelle dépréciation préalablement constatée.

2.3 ÉVALUATION A LA DATE DE CLOTURE

Les règles décrites ci-après sont applicables à l'ensemble des biens contrôlés par l'Etat qui lui appartiennent ou dont il dispose par contrat de location-financement. Ainsi, les biens financés par contrat de location-financement suivent des règles identiques à celles des biens inclus dans la catégorie à laquelle ils se rapportent hormis la particularité d'être amortis sur la durée la plus courte de la durée de location ou la durée d'utilité s'il n'y a pas de certitude raisonnable d'acquisition en fin de contrat.

2.3.1 Biens ayant une durée d'utilisation déterminable

Une immobilisation est comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et des dépréciations. Cette méthode d'évaluation s'applique à l'ensemble des biens ayant une durée d'utilisation déterminable.

2.3.1.1 Amortissement

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement. La dotation aux amortissements de chaque exercice doit être comptabilisée en charges.

S'agissant des modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) rendues nécessaires par une modification significative de l'utilisation du bien, de la nature du bien ou consécutive à la dépréciation, il est fait application des règles applicables aux entreprises.

2.3.1.2 Dépréciation

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable qui ne correspond plus aux avantages économiques ou au potentiel de service résiduel dans le cas où l'actif continue d'être utilisé.

Ainsi, si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan. La dépréciation éventuellement observée est comptabilisée en charges.

La comptabilisation d'une dépréciation, s'agissant de la première constatation ou des modifications ultérieures, modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié et ce faisant son plan d'amortissement.

Critères de dépréciation

L'Etat doit apprécier, à chaque clôture des comptes, et pour tous les actifs dont le coût d'acquisition est connu ou déterminable, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation doit être effectué. La valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle :

- si la valeur actuelle est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;
- si la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable, la dépréciation est égale au montant de la différence entre valeur comptable et valeur actuelle.

Étant précisé que la valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, cette dernière est retenue lorsque la valeur vénale ne peut pas être déterminée. La comparaison avec l'une des deux valeurs suffit : si l'une des deux est supérieure à la valeur comptable, l'actif n'est pas déprécié.

Les règles retenues lors de la constatation de la première dépréciation de l'actif doivent être appliquées lors des évaluations à la date de clôture.

Indices de perte de valeur

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu perdre de la valeur, il convient au minimum de considérer les indices suivants :

- indices externes :
 - la valeur de l'actif a diminué, au cours d'un exercice, d'un montant plus important que celui qui résulterait du seul passage du temps ou de l'utilisation normale ;
 - des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans l'environnement technique, économique ou juridique ayant un impact négatif sur l'utilisation du bien.
- indices internes :
 - il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif non prévu par le plan d'amortissement ;
 - des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif, en particulier tel qu'il était prévu de l'utiliser. Il s'agit notamment des situations d'abandon, de restructuration d'activité ou de plan de sortie de l'actif plus tôt que prévu ;
 - des indications provenant d'un système d'information interne montrent que la performance économique ou le potentiel de service d'un actif sera moins bon que celui attendu.

2.3.2 Biens ayant une durée de vie non déterminable

2.3.2.1 Biens pour lesquels il existe une valeur de marché directement observable : évaluation en valeur de marché

Pour les biens ayant une durée de vie très longue et une valeur résiduelle significative comme ceux composant le parc immobilier non spécifique de l'Etat, les valeurs à la clôture sont déterminées chaque année sur la base de la valeur de marché.

Pour ces biens, la valeur de marché est appréhendée à partir de la valeur observée dans les transactions récentes réalisées sur des immobilisations présentant les mêmes caractéristiques, dans des circonstances similaires et dans une zone géographique comparable sous l'angle du marché immobilier.

Baisse de potentiel de service

Une baisse de potentiel de service du parc immobilier non spécifique est constatée lorsqu'il y a une dégradation significative de l'état physique du bien, liée à des circonstances exceptionnelles (par exemple, attentats, inondations, incendies, etc.), qui empêche son utilisation normale dans les conditions définies lors de sa plus récente estimation. Cette baisse de potentiel de service est comptabilisée en charge comme une

dépréciation à la date de sa survenance. Elle vient affecter la valeur comptable de l'immobilisation. Cette dépréciation a un caractère irréversible compte tenu du mécanisme d'évaluation à chaque date de clôture des biens ayant une durée de vie non déterminable.

Comptabilisation des variations de valeur du parc immobilier non spécifique

A la date de clôture, la valeur de marché est comparée avec la valeur comptable. La valeur comptable correspond à la valeur de marché à la date de clôture précédente augmentée, s'il y a lieu, des dépenses immobilisées sur l'exercice et/ou diminuée d'une baisse de potentiel de service constatée entre les deux dates de clôture. L'écart éventuel, positif ou négatif, qui en résulte, est comptabilisé en situation nette sous le libellé « écart de réévaluation ».

Néanmoins, si des dépenses ont été immobilisées au cours de l'exercice et qu'à la date de clôture, la valeur de marché est inférieure à la valeur comptable, la différence est comptabilisée en charge, comme une dépréciation. Cette charge est irréversible compte tenu du mécanisme d'évaluation à chaque date de clôture des biens ayant une durée de vie non déterminable.

2.3.2.2 Biens pour lesquels il n'existe pas de valeur de marché directement observable : évaluation au coût de remplacement déprécié

La méthode du coût de remplacement déprécié est appliquée chaque année aux actifs qui ont une durée de vie non déterminable et pour lesquels il n'existe pas de valeur de marché directement observable. Cette méthode concerne les infrastructures routières et les ouvrages d'art associés ainsi que les établissements pénitentiaires.

Il s'agit d'une évaluation fondée sur l'estimation du coût de remplacement du bien par un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique.

Le réseau routier national non concédé est ainsi enregistré à l'actif en immobilisations corporelles pour sa valeur brute de reconstruction à neuf et une dépréciation est comptabilisée pour le montant global de remise en état du réseau estimé à la date de clôture.

Par ailleurs, l'encours des travaux est enregistré à l'actif en immobilisation en cours.

Les modalités de comptabilisation des variations de valeur des actifs évalués au coût de remplacement déprécié s'appliquent à la réévaluation annuelle de ces actifs, sans tenir compte des mises en service de l'exercice.

L'augmentation de valeur constatée est enregistrée en situation nette sous le libellé « écart de réévaluation ». Les pertes de valeur résultant de la dégradation observée chaque année sont enregistrées en dépréciation.

2.3.2.3 Cas particulier des œuvres d'art

A la date de clôture, les œuvres d'art sont évaluées dans les comptes de l'Etat pour le même montant que lors de leur comptabilisation initiale.

3. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

Une immobilisation corporelle doit être sortie du bilan lorsque l'Etat n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'on n'attend plus d'avantages économiques ou de potentiel de service de ce bien.

3.1 SORTIE DU BILAN

Les règles de comptabilisation sont différentes selon que la sortie est génératrice ou non de trésorerie.

3.1.1 Cessions génératrices de trésorerie

Les profits ou les pertes, provenant de la sortie d'une immobilisation corporelle génératrice de trésorerie, doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultat.

3.1.2 Cessions non génératrices de trésorerie

Deux cas doivent être distingués selon qu'il existe ou non une contrepartie comptabilisable à la sortie du bien.

Il existe une contrepartie comptabilisable.

C'est le cas par exemple d'une remise en affectation ou en dotation d'un bien à un établissement public puisque les droits de l'Etat sur l'établissement public sont augmentés d'autant.

Dans ce cas, la sortie du bien se traduit par l'enregistrement d'un actif financier. C'est une opération interne au bilan qui n'a aucune incidence sur le compte de résultat. S'agissant des biens remis en concession, leur valeur nette comptable est portée à un poste particulier du bilan de l'Etat intitulé « contre-valeur des biens remis en concession ».

Il n'existe pas de contrepartie comptabilisable.

C'est le cas par exemple lorsque la propriété d'un bien est transférée à une collectivité locale dans le cadre des lois de décentralisation.

La sortie du bien est imputée sur la situation nette et n'a aucune incidence sur le résultat.

3.2 MAINTIEN AU BILAN D'ACTIFS DETENUS BIEN QUE NON UTILISES

Ces actifs sont conservés en vue d'une cession ultérieure ou d'une mise au rebut. Ils restent au bilan pour leur valeur comptable au moment de l'arrêt d'utilisation du bien. Tant que l'actif n'est pas cédé, un test de dépréciation est pratiqué à la date de clôture.

En cas d'arrêt d'utilisation d'un actif pour non-conformité à de nouvelles normes, la valeur comptable nette est amortie sur la durée d'utilisation résiduelle de l'actif jusqu'à la date butoir d'entrée en vigueur de la nouvelle norme. Le plan d'amortissement doit être modifié et il n'est pas constaté de passif correspondant à la correction de valeur du matériel non conforme.

3.3 TRANSACTION DE CESSION-BAIL

Une transaction de cession-bail est une opération par laquelle le propriétaire d'un bien (l'Etat du point de vue de la norme) le cède à un tiers pour le reprendre à bail. Le paiement au titre de la location et le prix de vente sont généralement négociés ensemble. La comptabilisation d'une opération de cession-bail dépend de la catégorie du contrat de location.

3.3.1 La transaction débouche sur un contrat de location-financement

Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, la comptabilisation de l'excédent du produit de la cession par rapport à la valeur comptable est différée et le montant de l'excédent amorti sur la durée du contrat de location.

En effet, la transaction est pour le bailleur un moyen d'accorder un financement à l'Etat, l'actif tenant lieu de sûreté. L'excédent des produits de cessions par rapport à la valeur comptable est imputé en produit constaté d'avance, dont le montant est amorti sur la durée de vie du contrat au prorata des loyers.

3.3.2 La transaction débouche sur un contrat de location simple

Si la cession-bail débouche sur un contrat de location simple et si les paiements au titre de la location ainsi que le prix de vente sont établis à la valeur de marché de l'actif, la transaction de vente a été normale et tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement.

Si le prix de vente est inférieur à la valeur de marché, la perte doit être comptabilisée immédiatement ; toutefois, si la perte est compensée par des paiements futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être différée (charge constatée d'avance) et amortie proportionnellement aux paiements au titre de la location sur la période pendant laquelle il est prévu d'utiliser l'actif.

Si le prix de vente est supérieur à la valeur de marché, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.

Le tableau ci-après synthétise ces dispositions.

VENTE DU BIEN SUIVIE :		
D'UN CONTRAT DE LOCATION-FINANCEMENT : Avantages et risques inhérents à la propriété transférés à l'ancien propriétaire	D'UN CONTRAT DE LOCATION SIMPLE : Avantages et risques inhérents à la propriété transférés au nouveau propriétaire.	
En cas de plus value lors de la vente : produit constaté d'avance. Rattachement aux résultats futurs au prorata des loyers	Prix de vente = valeur de marché. Gain ou perte constatés enregistrés immédiatement au compte de résultat	Prix de vente > valeur de marché du bien : excédent différé et amorti sur la durée d'utilisation de l'actif
	Valeur comptable > valeur de marché : perte comptabilisée immédiatement	Prix de vente < valeur de marché : profit ou perte comptabilisé immédiatement sauf si perte compensée par paiements futurs < prix du marché, alors perte différée et amortie proportionnellement aux loyers sur la durée d'utilisation : charges constatées d'avance.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1 INFORMATIONS GENERALES

L'annexe doit mentionner les informations générales suivantes :

- les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable
- les modes d'amortissement utilisés
- les durées d'amortissement ou les taux d'amortissement utilisés
- la valeur brute comptable et le cumul des amortissements à l'ouverture et à la clôture de l'exercice
- la méthode comptable d'estimation du coût de remise en état de site
- la nature et les effets de changement d'estimations comptables ayant une incidence significative sur l'exercice en cours ou ultérieurs et concernant les valeurs résiduelles, les coûts estimés de démantèlement, transport et remise en état de site, les durées d'utilité et le mode d'amortissement
- le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations en cours
- la valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées
- la valeur brute comptable des immobilisations corporelles entièrement amorties et encore en usage

- la valeur comptable des immobilisations corporelles inutilisées et prêtes à être sorties du bilan
- le transfert total ou partiel d'immobilisation (changement d'affectation)

4.2 INFORMATIONS RELATIVES A DES OPERATIONS PARTICULIERES DE L'ETAT

Le montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations corporelles doit être communiqué dans l'annexe. Il convient de faire figurer la valeur nette comptable par catégorie d'actif à la date de clôture des contrats de location-financement (crédit-bail...).

Contrats de location-financement

Il convient d'indiquer à la date de clôture le total des paiements minimaux au titre de la location et leur valeur actualisée à moins d'1 an, entre 1 an et 5 ans, à plus de 5 ans.

Un rapprochement, entre le total des paiements minimaux au titre de la location à la date de clôture et leur valeur actualisée, doit être indiqué.

Une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur (options de renouvellement, d'achat, clauses d'indexation...) doit enfin figurer en annexe.

Autres informations devant être communiquées dans l'annexe :

- plus généralement, les données relatives aux biens contrôlés par l'Etat pour lesquels il n'est pas propriétaire ;
- un état recensant les biens appartenant à l'Etat et faisant l'objet d'une évaluation forfaitaire (liste des monuments historiques) ;
- la liste des contrats de concession, par grandes catégories.

4.3 TABLEAUX DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES PAR CATEGORIES

Des tableaux faisant apparaître par catégorie d'immobilisation les éléments expliquant les variations des valeurs brutes et des valeurs nettes : les acquisitions, les cessions, les réévaluations, les pertes de valeur, les amortissements et assimilés,... doivent figurer en annexe.

5. DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'ETABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006

Des dispositions particulières sont applicables pour l'évaluation des biens lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'Etat.

5.1 CAS GENERAL

Lors de l'établissement du premier bilan de l'Etat, les biens sont évalués à leur coût d'acquisition ou de production. C'est notamment le cas pour les immobilisations corporelles telles que :

- les matériels civils (matériel de bureau, mobilier, matériel informatique, matériel de transport...);
- les équipements militaires (chars, avions de chasse, sous-marins...).

Pour ces biens, les coûts d'acquisition sont le plus souvent connus.

A défaut, des méthodes statistiques peuvent être utilisées pour reconstituer ces coûts si ceux-ci ne peuvent être retrouvés en raison de l'ancienneté des biens notamment (utilisation de prix catalogues et application d'une durée de vie pour reconstituer la valeur nette par exemple).

5.2 REGLES D’EVALUATION PARTICULIERES POUR CERTAINS BIENS DE L’ETAT

Pour un certain nombre de biens, le coût d’acquisition ou de production ne semble pas pertinent, soit parce qu’il n’est pas connu, soit parce qu’il est trop ancien.

5.2.1 Biens pour lesquels il existe une valeur de marché directement observable

Pour cette catégorie de biens, la valeur de marché est retenue comme base de première comptabilisation.

Cette disposition concerne les terrains et le parc immobilier utilisé pour des usages non spécifiques aux missions de l’Etat.

5.2.2 Biens pour lesquels il n’existe pas de valeur de marché directement observable

Pour certains actifs publics, le coût historique n’est pas connu et il n’y a pas de valeur de marché reconnue et identifiable. C’est le cas notamment pour les actifs spécifiques que sont les infrastructures routières, les établissements pénitentiaires ou les biens ayant un usage purement historique ou culturel. Ces biens sont distingués comme suit :

- les biens qui ont un potentiel de service spécifique et mesurable comme les infrastructures routières ou les prisons.

Ces biens sont évalués à leur coût de remplacement déprécié.

- les biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique et qui n’est pas mesurable.

Ces biens sont comptabilisés pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable. C’est notamment le cas pour les monuments historiques.

Dans des cas exceptionnels, les biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle sont comptabilisés au coût de reproduction à l’identique.

5.2.3 Cas particulier des œuvres d’art

Lors de l’établissement du premier bilan de l’Etat, les œuvres d’art présentes à cette date dans les collections de l’Etat sont comptabilisées pour une valeur symbolique.

NORME N°6 - LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

ILLUSTRATIONS

Location-financement et dispositifs juridiques immobiliers

Pour être qualifié de contrat de location-financement, un contrat de location doit déterminer que le bien loué relève de l'une des situations suivantes regroupées en trois types :

- *détention du bien :*
 - *lorsque la durée du contrat est écoulée, la propriété du bien est transférée à l'Etat.*
 - *la levée de l'option d'achat du bien par l'Etat en fin de contrat s'effectue à un prix qui doit être suffisamment inférieur à sa valeur de marché pour que, dès l'origine du contrat, la levée de l'option apparaisse comme raisonnablement certaine. Le transfert de propriété du bien peut intervenir ou non in fine.*
 - *la nature spécifique du bien justifie son utilisation exclusive par l'Etat, sans recours à des modifications substantielles.*
 - *l'Etat a la faculté de renouveler le contrat dans des conditions plus avantageuses que celles prévalant sur le marché.*
- *durée de détention du bien :*
 - *la durée du contrat couvre la majeure partie de la durée de vie économique du bien, même en l'absence de transfert de propriété.*
- *transfert des risques et avantages au preneur :*
 - *au commencement du contrat, la valeur actuelle des paiements s'approche de la juste valeur du bien loué.*
 - *en cas de résiliation du contrat par l'Etat, les pertes qui en résultent pour le bailleur sont à la charge de l'Etat.*
 - *les gains et les pertes consécutives aux variations de la juste valeur de la valeur résiduelle reviennent à l'Etat.*

Sont concernés les biens explicitement financés par crédit-bail mais également les biens pour lesquels le dispositif juridique de mise à disposition de ces biens, utilisé en particulier pour la conception des opérations immobilières, transfère à l'Etat l'ensemble des risques et avantages liés à la propriété.

L'analyse du dispositif juridique existant conduit à considérer certains montages juridiques comme étant sur le fond des contrats de crédit-bail alors même qu'en la forme, ils apparaissent comme des contrats de location simple. C'est le cas pour les clauses d'option d'achat assortissant notamment les baux de longue durée hors domaine public, les conventions de prise à bail de constructions édifiées par des opérateurs privés titulaires d'autorisation d'occupation temporaire du domaine public.

Une telle réflexion apparaît d'autant plus nécessaire dans un contexte où l'administration peut avoir recours, en matière immobilière, à des formules du type crédit-bail.

L'article 3 de la loi d'orientation et de programmation pour la sécurité intérieure du 29 août 2002 en est l'illustration. Cet article de loi permet un nouvel assouplissement des règles juridiques relatives aux opérations immobilières en favorisant le

préfinancement d'opérations par le secteur privé sur le domaine public. Il facilite et sécurise le recours à la maîtrise d'ouvrage privée en permettant à l'Etat de conclure avec le titulaire d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public un bail portant sur des bâtiments à construire pour les besoins de la justice, de la police ou de la gendarmerie nationale comportant une option d'achat au bénéfice de l'Etat, et en autorisant le recours au crédit-bail pour le financement des opérations de construction. L'application de l'article 3 précité sera étendue à d'autres besoins par l'article 6 portant sur les contrats de coopération entre personnes de droit privé et personnes de droit public prévu par le projet de loi sur les mesures de simplification et de codification du droit.

CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

(...)

III.5 - Les règles d'évaluation

Les règles d'évaluation définissent la valeur à laquelle les éléments sont comptabilisés au moment de leur première comptabilisation et à chaque clôture des comptes.

Evaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture, cas général

La détermination des valeurs d'entrée est fondée sur les règles générales applicables aux entreprises.

La détermination de la valeur à la date de clôture consiste à comparer la valeur actuelle de chaque élément d'actif et de passif à la date de clôture à sa valeur d'entrée, corrigée s'il y a lieu des amortissements et dépréciations (valeur nette comptable), puis à retenir la plus faible des deux (si la valeur actuelle est inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est ajustée à la valeur actuelle par l'inscription d'une dotation supplémentaire, aux amortissements si la perte est définitive, aux dépréciations si elle est considérée comme réversible).

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, nette des coûts de sortie. La valeur d'usage d'un actif est la valeur actuelle des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Dans le cas du secteur public, concernant les actifs non générateurs de trésorerie, la valeur d'usage se détermine par rapport au potentiel de service attendu.

Un actif amortissable est un actif dont les conditions et la durée d'utilisation sont déterminables. Pour ce qui concerne les immobilisations corporelles telles que les matériels (véhicules, parc informatique, mobilier, etc.), les coûts d'entrée sont le plus souvent connus et peuvent être déterminés facilement. Ces biens sont amortis en fonction de leur utilisation. L'amortissement est complété par des tests de dépréciation adaptés.

La détermination d'un plan d'amortissement suppose en général la possibilité de mesurer les avantages économiques futurs ou à défaut, dans le cas d'actifs détenus par des entités du secteur public, le volume des services attendus de l'utilisation du bien. En effet, « le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable »³. Dans le cas général, les avantages économiques futurs et, par assimilation, le potentiel de service attendu, sont égaux au coût d'acquisition, au moment de la comptabilisation de l'actif.

Les tests de dépréciation ont pour objet de vérifier que les valeurs nettes comptables sont à chaque clôture au moins égales aux avantages économiques ou au potentiel de service résiduel. Ces règles s'appliquent a priori à tous les actifs pour lesquels le coût d'acquisition est connu ou déterminable et la consommation des avantages économiques ou du potentiel de service prévisible de manière fiable.

³ Règlement n°2002-10 du CRC du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

Cas particulier de certaines immobilisations corporelles et financières

Le parc immobilier non spécifique

S'agissant des biens à durée de vie non déterminable, et en particulier du parc immobilier non spécifique, l'existence d'une valeur de marché dépend en général du fait que ces bâtiments peuvent être utilisés pour des usages non spécifiques aux missions de l'Etat. La possibilité de les céder à des tiers pour des utilisations comparables ou différentes, moyennant des aménagements limités, est le critère permettant de décider du caractère non spécifique de ces biens. Cette caractéristique a également pour conséquence de les rendre non définissables en termes de potentiel de service attendu. La détermination d'un plan d'amortissement ne peut dès lors se faire que sur la base d'une durée d'utilisation conventionnelle. Dans le cas de bâtiments anciens, cette durée est même sans relation avec la réalité, sauf à retenir des durées très longues qui enlèvent alors toute portée à l'amortissement.

L'hétérogénéité de ces biens du point de vue de leur âge rend donc le recours à un amortissement linéaire sur une durée de vie conventionnelle peu satisfaisant. Cette méthode présente l'inconvénient d'amortir des biens très anciens, toujours utilisés pour l'exercice des missions habituelles de l'Etat, suivant le même régime que les biens récents sur une période qui, dans certains cas, serait notablement inférieure à leur âge. De plus, la date à laquelle se ferait cette première entrée étant nécessairement arbitraire et son choix ayant des conséquences importantes sur les amortissements futurs, il serait probablement difficile de parvenir à une solution incontestable. Enfin, la valeur résiduelle n'est en général pas négligeable même si elle n'est pas observable de manière fiable.

Par ailleurs, contrairement à l'entreprise dont le démarrage de l'activité est connu précisément, une des spécificités de l'Etat tient à la pérennité de son action qui se traduit par la méconnaissance ou l'absence de signification, compte tenu de son ancienneté, du coût d'acquisition. Pour pallier l'inconvénient d'un coût historique indéterminable, il convient de procéder à une évaluation et la valeur de marché représente un indicateur récent et disponible, même lorsqu'elle n'est pas directement observable.

C'est la raison pour laquelle les biens ayant une durée de vie très longue et une valeur résiduelle significative sont évalués à leur valeur de marché à chaque date de clôture et ne sont pas amortis.

(...)

GLOSSAIRE

(...)

Valeur de marché

Montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché.