

**Avis n° 2011-10
du 8 décembre 2011
relatif à la présentation et à l'évaluation
du financement de l'actif
des établissements publics**

Sommaire

1. Objectif	2
2. Champ d'application	2
3. Principales dispositions	2
3.1. Présentation	2
3.2. Evaluation à la date de clôture	3
3.3. Information en annexe	4
4. Qualification du changement et modalités de première application de l'avis...	4
5. Date d'application.....	5
Annexe – Nomenclature comptable.....	6

1. Objectif

Le présent avis a pour objet de définir les modalités de présentation et le traitement comptable dans les comptes des établissements publics des financements reçus non destinés au financement de leur fonctionnement. Ces financements sont destinés à l'acquisition ou au maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers et sont qualifiés de « financements externes de l'actif ».

2. Champ d'application

L'avis s'applique aux établissements 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), M 9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

3. Principales dispositions

3.1. Présentation

La présentation des comptes de capitaux permet d'identifier la source des financements externes d'actifs contrôlés par les établissements publics. Ainsi, au sein des capitaux, les financements reçus de l'Etat et les financements reçus de tiers autres que l'Etat sont comptabilisés dans des postes distincts.

Par ailleurs, au sein de ces deux postes comptables, une distinction est effectuée entre les apports rattachés à un actif déterminé et les apports non rattachés à un actif déterminé. Le rattachement d'un financement à un actif déterminé s'effectue lors de sa comptabilisation initiale, étant précisé que les actifs financés peuvent être indifféremment des immobilisations incorporelles, corporelles ou financières.

3.2. Evaluation à la date de clôture

Financement non rattaché à un actif

Un financement non rattaché à un actif est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

Financement rattaché à un actif

Un financement rattaché à un actif évolue symétriquement à l'actif qu'il finance.

Ce principe se décline selon les modalités suivantes pour les actifs amortissables et les actifs non amortissables :

- pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé ;
- pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

Pour ces deux catégories d'actifs, en cas de dépréciation, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant similaire ou proportionnel à la dépréciation. Si une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise parce que la valeur de l'actif s'apprécie, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant équivalent à celui qui avait été repris initialement en compte de résultat.

Lorsque l'actif financé est sorti du bilan (cession ou mise au rebut), le financement est sorti du bilan pour son montant net au moyen d'une reprise en compte de résultat.

Les reprises de financement sont comptabilisées en compte de résultat, suite à un amortissement, une dépréciation ou une sortie du bilan de l'actif financé, dans la même catégorie de produits que celle de la charge constatant la baisse de valeur de l'actif (exploitation, financier ou exceptionnel). Il en est de même lorsqu'un financement est reconstitué symétriquement à une reprise de dépréciation sur un actif.

3.3. Information en annexe

Un état de suivi des financements externes de l'actif à la date de clôture est présenté en annexe.

4. Qualification du changement et modalités de première application de l'avis

Le Conseil de normalisation des comptes publics qualifie ces dispositions de changement de méthode comptable. Lors d'un changement de méthode comptable, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée¹.

Lors de la première application de l'avis, l'établissement public affecte les montants antérieurement comptabilisés aux comptes de classe 10 « Capital et réserves » et de classe 13 « Subventions d'investissement » dans les comptes nouvellement créés de classe 10 « Financement de l'actif par l'Etat, écart de réévaluation et réserves » et de classe 13 « Financement de l'actif par des tiers autres que l'Etat » pour l'exercice et le ou les exercices antérieurs présentés².

Dans ce cadre, les modalités de première application de l'avis sont présentées ci-après.

A/ Les financements qui sont rattachables à un actif sont comptabilisés selon les modalités suivantes :

- comptabilisation des financements pour leur montant initial au compte 1041 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (s'il s'agit de versements effectués par l'Etat) ou au compte 134 « Valeur initiale des

¹ Ces dispositions sont prévues par l'avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 et M 9-3 et par le Plan comptable général (article 314-1).

² Les règles relatives à la présentation de l'information comparative dans les états financiers sont définies par les instructions comptables applicables à chaque catégorie d'établissements publics entrant dans le champ d'application de l'avis (partie relative à la présentation des documents de synthèse généralement).

financements rattachés à des actifs » (s'il s'agit de versement effectués par des tiers autres que l'Etat) ;

- comptabilisation des reprises cumulées à la date du changement de méthode au compte 1049 « Reprises en compte de résultat » (s'il s'agit de versements effectués par l'Etat) ou au compte 1349 « Reprises en compte de résultat » (s'il s'agit de versement effectués par des tiers autres que l'Etat).

Dans le cas où le montant cumulé des reprises sur un financement rattachable à un actif doit être ajusté afin qu'il soit symétrique à la valeur de l'actif financé, la contrepartie de cet ajustement est affectée au compte 11 « Report à nouveau ».

B/ Les financements qui ne peuvent pas être rattachés à un actif sont comptabilisés dans le compte 101 « Financements non rattachés à des actifs déterminés » (s'il s'agit de versements effectués par l'Etat) ou dans le compte 131 « Financements non rattachés à des actifs déterminés » (s'il s'agit de versements effectués par des tiers autres que l'Etat).

Si des montants antérieurement comptabilisés aux comptes de classe 10 « Capital et réserves » et de classe 13 « Subventions d'investissement » sont non individualisés³, il est impossible de déterminer s'ils sont rattachables ou non rattachables à un actif. Dans ce cas a priori exceptionnel, les montants concernés sont reclassés au compte 11 « Report à nouveau » et cette situation doit être mentionnée et motivée dans l'annexe avec l'indication de son effet sur le compte 11 « Report à nouveau ».

5. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables aux comptes clos le 31 décembre 2013, avec possibilité d'application anticipée.

³ Il s'agit des montants pour lesquels la date et la nature de la décision d'attribution ne sont pas connues.

Annexe – Nomenclature comptable

Compte 10 : Financement de l'actif par l'Etat, écarts de réévaluation et réserves

Compte 101 : Financements non rattachés à des actifs déterminés

Compte 104 : Financements rattachés à des actifs déterminés (dont contrepartie des biens mis à disposition)

1041 – Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

1049 – Reprises en compte de résultat (solde débiteur)

Compte 105 : Ecart de réévaluation

Compte 106 : Réserves

Compte 11 : Report à nouveau

Compte 12 : Résultat

Compte 13 : Financement de l'actif par des tiers autres que l'Etat

Compte 131 : Financements non rattachés à des actifs déterminés

Compte 1312 : Régions

Compte 1313 : Départements

Compte 1314 : Communes et groupements de communes

....

Compte 134 : Financements rattachés à des actifs déterminés (dont contrepartie des biens mis à disposition)

1341 – Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

1349 – Reprises en compte de résultat (solde débiteur)