



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Note de présentation

de l'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'État



Conseil de normalisation
des comptes publics

1. Introduction	2
1.1. Contexte	2
1.2. Modifications mineures	2
1.3. Dispositions relatives aux biens ayant une durée de vie non déterminable, et en particulier au parc immobilier non spécifique	3
2. Présentation des modifications proposées	3
2.1. Modifications mineures	3
2.1.1. Reclassement des dispositions relatives à l'établissement du bilan d'ouverture	3
2.1.2. Suppression des illustrations	6
2.1.3. Modification du vocabulaire	7
2.1.4. Organisation du texte	10
2.2. Dispositions relatives aux biens immobiliers ayant une durée de vie non déterminable, et en particulier au parc immobilier non spécifique	13
2.2.1. Baisse de potentiel de service	13
2.2.2. Comptabilisation des variations de valeur du parc immobilier non spécifique	13
2.2.3. Dépenses ultérieures	14
3. Projet de modification de la norme et du cadre conceptuel	14
4. Qualification du changement	15
4.1. Changements opérés dans le cadre des modifications mineures de la norme 15	
4.2. Changements relatifs au traitement comptable du parc immobilier non spécifique	15
5. Date d'application	15
5.1. Changements opérés dans le cadre des modifications mineures de la norme 15	
5.2. Changements relatifs au traitement comptable du parc immobilier non spécifique	15
Annexe 1 – Modification de la norme 6 « Les immobilisations corporelles »	16
Annexe 2 – Modification du cadre conceptuel	48
Annexe 3 – Modification du glossaire	50

1. Introduction

1.1. Contexte

Le Conseil de normalisation des comptes publics a souhaité que le Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE) fasse l'objet d'une relecture critique au regard de l'expérience passée au cours de ces trois dernières années, afin d'en améliorer la qualité.

Ainsi, dans le cadre des travaux engagés sur la révision de la norme 6 « Les immobilisations corporelles », le Conseil de normalisation des comptes publics a identifié, d'une part, des modifications mineures à apporter à la norme et, d'autre part, une modification de fond à apporter aux dispositions relatives à la comptabilisation initiale et à la date de clôture des biens ayant une durée de vie non déterminable, et en particulier du parc immobilier non spécifique.

1.2. Modifications mineures

Le Conseil de normalisation des comptes publics a retenu deux axes d'amélioration de la norme 6 « Les immobilisations corporelles », sans conséquence sur les principes comptables de comptabilisation et d'évaluation, qui sont les suivants :

- reclassement des dispositions relatives à la réalisation du bilan d'ouverture dans des parties spécifiques et clairement identifiées de la norme, l'objectif général des modifications proposées étant de différencier les dispositions « transitoires » des dispositions « permanentes » (cf. § **2.1.1 Reclassement des dispositions relatives à l'établissement du bilan d'ouverture** *infra*) ;
- suppression de certaines illustrations obsolètes ou n'apportant pas d'information complémentaire aux dispositions normatives, et qui ne répondent pas à la définition des illustrations données dans l'introduction du RNCE¹ (cf. § **2.1.2 Suppression des illustrations** *infra*).

Les travaux effectués sur les deux thématiques évoquées *supra* ont par ailleurs fait apparaître que la formulation de la norme pouvait être clarifiée sur certains points : des amendements de forme visant à améliorer celle-ci ont donc été proposés autant que de besoin (sans que les dispositions normatives ne soient pour autant modifiées dans leurs principes).

¹ L'introduction du Recueil précise que les normes comptables comprennent notamment « des exemples illustrant l'inscription des normes dans le contexte juridique et financier ».

Ces amendements portent principalement sur :

- des clarifications du vocabulaire (cf. § **2.1.3 Modification du vocabulaire** *infra*) ; et
- des points d'organisation du texte des dispositions normatives² (cf. § **2.1.4 Organisation du texte** *infra*).

1.3. Dispositions relatives aux biens ayant une durée de vie non déterminable, et en particulier au parc immobilier non spécifique

En raison des difficultés identifiées sur l'évaluation des biens à durée de vie non déterminable et en particulier du parc immobilier non spécifique, le Conseil de normalisation des comptes publics propose d'apporter certaines précisions afin de clarifier la norme 6. Ces clarifications concernent :

- la définition et le traitement comptable de la baisse du potentiel de service (cf. § **2.2.1 Baisse de potentiel de service** *infra*) ;
- la comptabilisation à la date de clôture des variations de valeur du parc immobilier non spécifique (cf. § **2.2.2 Comptabilisation des variations de valeur du parc immobilier non spécifique** *infra*) ;
- la comptabilisation des dépenses ultérieures relatives au parc immobilier non spécifique (cf. § **2.2.3 Dépenses ultérieures** *infra*).

2. Présentation des modifications proposées

2.1. Modifications mineures

2.1.1. Reclassement des dispositions relatives à l'établissement du bilan d'ouverture

1/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de compléter les dispositions normatives relatives à l'évaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture, en raison du reclassement des dispositions relatives au bilan d'ouverture.

² Ces modifications de l'organisation de la norme visent notamment à faire ressortir plus clairement l'articulation des différentes méthodes d'évaluation des immobilisations corporelles de l'Etat (parc immobilier non spécifique et autres actifs corporels) dans la norme 6.

Les règles d'évaluation décrites dans le paragraphe intitulé « *Règles particulières applicables à l'évaluation des biens lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'Etat* » (§ 2.1.2 des dispositions normatives de la norme 6 avant modifications) comportent des dispositions relatives aux méthodes d'évaluation qui ne relèvent pas spécifiquement de l'établissement du seul bilan d'ouverture, mais sont applicables pour les évaluations à la date de clôture.

Dans la mesure où il a été jugé préférable de regrouper les informations spécifiques au bilan d'ouverture dans un paragraphe dédié en fin de norme (voir **2/ infra**), il convient donc de compléter les dispositions relatives présentées ci-après.

- L'évaluation lors de la comptabilisation initiale (§ 2.1 « *Evaluation lors de la comptabilisation initiale* ») et le traitement des dépenses ultérieures (§ 2.2 « *Dépenses ultérieures* ») des biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou qui ont une valeur symbolique non mesurable.
En effet, les modalités d'évaluation de ces biens ont été prévues dans la norme 6 pour l'établissement du seul bilan d'ouverture et il convient donc de compléter la norme pour leur donner un caractère permanent, ces dispositions étant aussi applicables postérieurement à l'établissement de ce bilan d'ouverture.
- L'évaluation à la date de clôture (§ 2.3 « *Evaluation postérieure* ») pour les biens évalués en valeur de marché et les biens évalués au coût de remplacement déprécié.

Voir modifications proposées en annexe 1 :

Ajout du paragraphe « Biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique et qui n'est pas mesurable » dans le nouveau paragraphe 2.1.5 « Cas spécifiques » et ajout dans le paragraphe 2.2.1 « Principe général » au sein du paragraphe 2.2 « Dépenses ultérieures »).

Ajout dans le paragraphe 2.3.2.1 « Biens pour lesquels il existe une valeur de marché directement observable : évaluation en valeur de marché ») et dans le paragraphe 2.3.2.2 « Biens pour lesquels il n'existe pas de valeur de marché directement observable : évaluation au coût de remplacement déprécié ».

2/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de regrouper pour mémoire les informations relatives à l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006 dans deux paragraphes situés à la fin de l'exposé des motifs et des dispositions normatives.

Les dispositions spécifiques prévues pour l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006 sont à ce stade peu différenciées des dispositions permanentes prévues par la norme, ce qui peut être source de complexité ou de confusion à la lecture de la norme. Elles sont donc désormais présentées en fin de textes concernés (exposé des

motifs et dispositions normatives), pour mémoire, compte tenu de leur caractère non pérenne et afin de pouvoir les distinguer des dispositions normatives usuelles.

Le paragraphe III.5 « *Les règles d'évaluation* » du cadre conceptuel, qui est relatif aux règles d'évaluation applicables à certaines immobilisations corporelles, expose les difficultés liées au caractère indéterminable du coût historique de certaines immobilisations corporelles. Ce caractère non déterminable a nécessité de recourir à des évaluations dérogeant à la règle générale lors de l'établissement du bilan d'ouverture. Compte tenu du caractère spécifique de ces dispositions qui ne relèvent pas d'un cadre conceptuel, le Conseil de normalisation des comptes publics propose de situer les paragraphes concernés dans la partie spécifiquement dédiée à ce sujet dans l'exposé des motifs de la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Voir modifications proposées en annexe 1 et 2 :

Pour le cadre conceptuel :

Suppression des deux premiers paragraphes du III.5 « Les règles d'évaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture », partie « Cas particulier de certaines immobilisations corporelles et financières ».

Pour l'exposé des motifs de la norme 6 :

Suppression des deux premiers paragraphes du II.1 « Evaluation lors de la comptabilisation initiale ».

Modification des alinéas 8 et 10 du paragraphe sur le « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de son élaboration en 2004. »

Ajout d'un paragraphe III « Etablissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006 »

Pour les dispositions normatives :

Suppression du paragraphe anciennement numéroté et nommé 2.1.2 « Règles particulières applicables à l'évaluation des biens lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'Etat » partiellement repris dans le paragraphe 6 « Dispositions applicables pour le bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006 » ajouté à la fin des dispositions normatives.

2/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose, s'agissant du paragraphe relatif au positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels, de mentionner que ce positionnement a été établi lors de l'approbation initiale du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Le paragraphe de l'exposé des motifs relatif au positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels a été établi lors de l'approbation initiale du référentiel des normes comptables de l'Etat.

Il paraît donc nécessaire de préciser qu'il s'agit de données historiques au même titre que celles sur le bilan d'ouverture, étant précisé que les informations relatives à l'évolution des dispositions normatives, et plus particulièrement les motifs de ces évolutions, seront intégrées au fil de l'eau et autant que de besoin à l'exposé des motifs de la norme, lors de ses modifications ultérieures.

Voir modifications proposées en annexe 1 :

Modification du titre du paragraphe III. « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de son élaboration en 2004 ».

Note complémentaire :

Les modifications effectuées (cf. **1/** et **2/ supra**) ont conduit à effectuer plusieurs amendements rédactionnels accessoires sur la norme, sans que ceux-ci n'aient d'incidence sur les principes comptables.

2.1.2. Suppression des illustrations

1/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de supprimer le paragraphe I.1 « Périmètre d'application de la norme tirant les conséquences de l'application du critère de contrôle » dans la partie « Illustrations » de la norme

Ce paragraphe comporte des informations erronées, car il n'a pas été mis à jour depuis l'élaboration de la norme en 2004.

De manière plus générale, le Conseil considère que les conséquences de l'application des principes relatifs au contrôle définis dans les dispositions normatives sur le périmètre des immobilisations corporelles relève de l'application des dispositions normatives et n'a donc pas vocation à figurer dans la norme elle-même.

Voir modifications proposées en annexe 1 :

Suppression des illustrations du paragraphe I.1 « Périmètre d'application de la norme tirant les conséquences de l'application du critère de contrôle ».

2/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de supprimer l'ensemble des illustrations relatives aux méthodes d'évaluation (II. « Méthode d'évaluation »).

Le paragraphe II.1 « Evaluation initiale » des illustrations décrit les règles particulières applicables à l'évaluation des infrastructures routières lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'Etat. C'est en fait une méthode détaillée (utilisation de ratios kilométriques, de catégories de linéaires, d'indices de qualité,...). De la même manière, le paragraphe II.2 « Evaluation ultérieure » décrit la méthode qui peut être utilisée pour l'évaluation de la valeur de marché annuelle des terrains et du parc immobilier spécifique. Ces éléments ne sont pas des illustrations de la norme, mais plutôt des modalités d'application des dispositions normatives. Il est donc proposé de les supprimer.

Les paragraphes III.3 « Dépréciation » et III.4 « Tableau synoptique » schématisent les dispositions normatives, qui n'apportent aucune information complémentaire à celles-ci. Il est en conséquence proposé de les supprimer.

Voir modifications proposées en annexe 1 :

Suppression du paragraphe II. « Méthode d'évaluation » des illustrations (et de la phrase y afférente, relative à la méthode d'évaluation du parc immobilier, dans l'ancien paragraphe 2.1.2.1).

Note complémentaire :

Au total, seul le paragraphe I.2 « Location-financement et dispositifs juridiques immobiliers » est conservé dans les illustrations, compte tenu des travaux spécifiques en cours sur ce sujet. Bien que les informations nécessitent d'être amendées (notamment sur les différentes mentions relatives au dispositif juridique de mise à disposition des biens), le Conseil a estimé que celles-ci pourraient être modifiées ultérieurement lors de la révision de l'ensemble des dispositions normatives relatives aux contrats de location-financement, partenariats public-privé et concessions.

2.1.3. Modification du vocabulaire

1/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de remplacer les termes « évaluation initiale » par les formulations « évaluation lors de l'établissement du bilan d'ouverture » ou « évaluation lors de la comptabilisation initiale »³.

Les termes « évaluation lors de l'établissement du bilan d'ouverture » sont ambigus, car ils peuvent à la fois faire référence à l'évaluation lors de l'établissement du bilan d'ouverture et à l'évaluation lors de la comptabilisation « usuelle » d'un nouvel actif.

Les termes « évaluation lors de la comptabilisation initiale »⁴ qui sont inspirés à la fois de la formulation antérieure utilisée dans le RNCE et de celle utilisée dans le référentiel

³ IPSAS 17 utilise la formulation « évaluation lors de la comptabilisation ». Plusieurs termes sont utilisés dans le Plan comptable général, dont le terme « valeur à la date d'entrée dans le patrimoine » (article 321-1).

comptable international de l'IPSAS Board ont donc été retenus s'agissant des évaluations effectuées après l'établissement du bilan d'ouverture (hors cas spécifique des évaluations effectuées dans le cadre d'une correction d'erreur).

Voir modifications proposées en annexe 1.

Modification dans l'exposé des motifs dans les paragraphes II.1 et II.2.

Modification dans les dispositions normatives dans le paragraphe 2.1.

Modification dans le cadre conceptuel en III.5.

2/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de remplacer les termes « évaluation ultérieure » par « évaluation à la date de clôture »⁵.

Les termes « évaluation ultérieure » sont ambigus, car ils peuvent à la fois faire référence à l'évaluation postérieure à l'établissement du bilan d'ouverture ou à l'évaluation postérieure à la comptabilisation « usuelle » d'un actif.

Les termes « évaluation à la date de clôture »⁶ qui sont inspirés de ceux utilisés dans le Plan comptable général ont donc été retenus s'agissant des comptabilisations effectuées dans le cadre de l'élaboration des comptes à la date de clôture.

Voir modifications proposées en annexe 1.

Modification dans l'exposé des motifs en II.2, III.

Modification dans les dispositions normatives dans les paragraphes 2.3 et 6.

Modification dans le cadre conceptuel dans le paragraphe III.5.

3/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose, concernant les règles applicables pour l'établissement du bilan d'ouverture, de remplacer les termes « coût d'acquisition indéterminable » par « coût historique indéterminable ».

La formulation « coût d'acquisition indéterminable » peut laisser supposer que pour certaines catégories d'actifs le coût d'acquisition serait « dans tous les cas » indéterminable ; or c'est dans la circonstance particulière de l'établissement du bilan d'ouverture que le coût d'acquisition (ou le coût de production) n'a pas pu être déterminé parce qu'il est ancien, n'est pas connu ou qu'il n'a pas de signification intrinsèque.

⁴ IPSAS 17 utilise la formulation « évaluation lors de la comptabilisation », le terme « valeur à la date d'entrée dans le patrimoine » est utilisé dans l'article 321-1 du Plan comptable général.

⁵ IPSAS 17 utilise la formulation « évaluation après la comptabilisation », les termes « évaluation postérieure à la date d'entrée » ou « date de clôture » sont utilisés dans le Plan comptable général (titre section 2, page 34). Le Code de commerce fait référence à la « valeur d'inventaire à la clôture » (art. L123-18).

⁶ IPSAS 17 utilise la formulation « évaluation lors de la comptabilisation », les termes « valeur à la date d'entrée dans le patrimoine » sont utilisés dans l'article 321-1 du Plan comptable général.

La formulation « coût historique⁷ indéterminable » est donc plus appropriée, celle-ci étant par ailleurs déjà employé dans l'exposé des motifs de la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Voir modifications proposées en annexe 1 :

Utilisation dans l'exposé des motifs dans le paragraphe III.

4/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de clarifier l'utilisation des termes « valeur vénale » et « valeur de marché ».

Les termes « valeur vénale » et « valeur de marché » sont employés de manière indifférenciée dans différentes parties du référentiel, ce qui peut être source de confusion, ces deux notions n'étant pas identiques.

La « valeur vénale » est la valeur à laquelle certaines catégories d'actifs (actifs reçus dans le cadre d'un échange ou à titre gratuit) sont évaluées lors de leur comptabilisation initiale. Cette méthode est celle du Plan comptable général⁸. La méthode applicable aux entreprises doit donc s'appliquer dans les normes de l'Etat, car il n'existe pas de spécificité de celui-ci sur ce point. Une définition de la valeur vénale est par ailleurs intégrée au glossaire.

La « valeur de marché » est la valeur à laquelle les actifs non spécifiques de l'Etat à durée de vie indéterminable sont valorisés. Elle se distingue de la valeur vénale en ce qu'elle n'intègre pas les coûts de sortie de l'actif.

Le Conseil propose donc :

- d'une part d'intégrer dans le glossaire une définition de la valeur de marché qui serait la suivante : « 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. » afin de clarifier la différence existant entre cette notion et celle de « valeur vénale » ;
- d'autre part (i) de remplacer le terme « valeur vénale » par le terme « valeur de marché » s'agissant de l'évaluation à la date de clôture des actifs non spécifiques de l'Etat à durée de vie indéterminable et (ii) de remplacer le terme « valeur de marché » par le terme « valeur vénale » s'agissant de l'évaluation de certaines catégories d'actifs lors de leur comptabilisation initiale.

⁷ Article L123-18 du Code du commerce (extrait) : « A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur estimée et les biens produits à leur coût de production. »

⁸ En conformité avec l'article L123-18 du Code de commerce : « A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur vénale et les biens produits à leur coût d'acquisition ».

Voir modifications proposées dans les annexes 1, 2 et 3 :

Pour le cadre conceptuel :

Modification dans le paragraphe « III.5 - Les règles d'évaluation », partie « Cas particulier de certaines immobilisations corporelles et financières »

Pour l'exposé des motifs de la norme 6 :

Modification du paragraphe « III - Etablissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006 » nouvellement créé.

Pour les dispositions normatives :

Modification du paragraphe 2.1 « Evaluation lors de la comptabilisation initiale ».

Modification des paragraphes nouvellement créés 2.1.3 « Immobilisations acquises à titre gratuit » et 2.1.4 « Immobilisations acquises par voie d'échange ».

Modification du paragraphe 2.2.1 « Principe général » relatif aux dépenses ultérieures.

Pour le glossaire :

Ajout d'une définition de la valeur de marché

2.1.4. Organisation du texte

1/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de clarifier la présentation des dispositions normatives applicables lors de la comptabilisation initiale d'un actif.

Compte tenu de la complexité de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » et de la multiplicité des méthodes d'évaluation prévues par la norme, il est nécessaire que les dispositions normatives mentionnent plus clairement que l'évaluation des actifs corporels lors de leur comptabilisation initiale (i.e. les actifs comptabilisés pour la première fois après l'établissement du bilan d'ouverture) s'effectue selon des règles comparables à celles appliquées par les entreprises (hors rares cas spécifiques prévus par la norme). Ces règles d'évaluation lors de la comptabilisation initiale s'appliquent indifféremment aux diverses catégories d'immobilisations corporelles. En revanche, des règles différenciées d'évaluation à la date de clôture ont été définies (cf. *infra*).

A cet effet, la règle générale d'évaluation des immobilisations corporelles lors de leur comptabilisation initiale a été rappelée, afin de clarifier et d'améliorer la compréhension de la norme.

Le paragraphe 2.1 « *Evaluation lors de la comptabilisation initiale* » des dispositions normatives a par ailleurs été réorganisé afin d'en simplifier la lecture : présentation dans une première sous-partie des règles générales, conformes à celles des entreprises, et dans une deuxième sous-partie des cas spécifiques, qui se limitent aux biens détenus dans le cadre d'un contrat de location-financement et aux biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique et qui n'est pas mesurable.

Voir modifications proposées en annexe 1.

Modification du 3^{ème} paragraphe et ajout d'un 4^{ème} paragraphe dans le paragraphe II.1 de l'exposé des motifs.

Réorganisation du paragraphe 2.1 nouvellement nommé « *Evaluation lors de la comptabilisation initiale* ».

Modification du paragraphe III.5 nouvellement nommé « *Les règles d'évaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture* » du cadre conceptuel.

2/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de préciser la catégorisation utilisée pour définir les règles applicables en matière d'évaluation des immobilisations corporelles à la date de clôture.

Les règles d'évaluation à la date de clôture, s'agissant des immobilisations corporelles, ont été définies à partir de deux types de caractéristiques de ces actifs : d'une part, le caractère déterminable ou non déterminable de leur durée d'utilisation, et, d'autre part, leur nature spécifique ou non spécifique à l'activité de l'Etat. Ainsi, les immobilisations à durée d'utilisation déterminable sont évaluées au coût d'acquisition amorti et les immobilisations à durée de vie indéterminable sont évaluées selon d'autres méthodes, définies en fonction de l'existence, ou non, d'une valeur de marché observable pour cette catégorie d'actif (les œuvres d'art faisant l'objet d'une méthode d'évaluation particulière par ailleurs).

Compte tenu de la complexité de la norme 6 « *Les immobilisations corporelles* » et de la multiplicité des méthodes d'évaluation utilisées, des rappels de cette *summa divisio* ont été intégrés dans le texte de la norme, afin d'en simplifier la compréhension.

Voir modifications proposées en annexe 1.

Modification des paragraphes I.5, II.2.1 et II.2.2 de l'exposé des motifs.

Modification du paragraphe 2.3.2 « *Biens ayant une durée de vie non déterminable* » dans les dispositions normatives.

3/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de supprimer l'introduction de l'exposé des motifs.

Le paragraphe introductif peut être supprimé, car il n'apporte pas d'information spécifique. Par ailleurs, les autres normes du Recueil ne comportent pas ce type d'introduction.

Voir modifications proposées en annexe 1.

Suppression du premier paragraphe de l'exposé des motifs.

4/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de déplacer le paragraphe nouvellement nommé 4 « Comptabilisation et évaluation lors de la sortie du bilan » après le paragraphe nouvellement nommé 2.3 « Evaluation à la date de clôture ».

Pour des raisons de logique, et en cohérence avec le plan habituellement utilisé pour les normes comptables, les dispositions relatives à la comptabilisation des sorties du bilan (qui comportent des informations relatives à la fois aux méthodes de décomptabilisation et aux méthodes d'évaluation) doivent être présentées dans une partie spécifique de la norme, distincte de la partie consacrée à l'évaluation lors de la comptabilisation initiale et postérieure.

Voir modifications proposées en annexe 1 :

Déplacement des dispositions dans un paragraphe spécifique nouvellement créé 4 « Comptabilisation et évaluation lors de la sortie du bilan ».

5/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose d'intégrer les dispositions normatives relatives aux différentes méthodes de comptabilisation des variations de valeur dans les paragraphes relatifs à l'évaluation à la date de clôture.

Afin de simplifier la structure de la norme, le Conseil de normalisation des comptes publics propose les dispositions relatives aux différentes méthodes de comptabilisation des variations de valeur, différentes selon la méthode d'évaluation employée, soient intégrées dans les paragraphes relatifs à l'évaluation à la date de clôture.

Voir modifications proposées en annexe 1 :

Suppression du paragraphe 2.4.2 « Comptabilisation des variations de valeur ».

Ajouts dans les différentes parties composant le paragraphe 2.3 nouvellement nommé « Evaluation à la date de clôture ».

2.2. Dispositions relatives aux biens immobiliers ayant une durée de vie non déterminable, et en particulier au parc immobilier non spécifique

Les dispositions relatives aux biens ayant une durée de vie non déterminable, et en particulier le parc immobilier non spécifique, sont modifiées sur les points figurant ci-après.

2.2.1. Baisse de potentiel de service

La baisse de potentiel de service pour le parc immobilier non spécifique est définie dans la norme et son traitement comptable précisé.

Une baisse de potentiel de service est constatée sur le parc immobilier non spécifique lorsqu'il y a une dégradation significative de l'état physique du bien liée à des circonstances exceptionnelles (attentats, inondations, incendies, etc.) qui rendent le bien ou une partie du bien inutilisable.

L'absence d'utilisation ou l'utilisation partielle d'un bien ne signifie pas qu'il y a baisse de potentiel de service.

La baisse de potentiel de service est comptabilisée en charge comme une dépréciation. Cette charge a un caractère irréversible compte tenu du principe d'évaluation à chaque date de clôture des biens ayant une durée de vie non déterminable. En contrepartie de la charge, la baisse de potentiel de service affecte la valeur comptable de l'immobilisation.

Voir modifications proposées en annexe 1 :

Modification du paragraphe nouvellement créé 2.3.2.1 « Biens pour lesquels il existe une valeur de marché directement observable : évaluation en valeur de marché »

2.2.2. Comptabilisation des variations de valeur du parc immobilier non spécifique

Le principe selon lequel la valeur du parc immobilier non spécifique à la date de clôture doit être traduite au bilan sur la base de la valeur de marché est confirmé. La traduction comptable de la différence constatée avec la valeur comptable (situation nette ou charges) est mentionnée. Par ailleurs, la détermination de cette valeur comptable est également clarifiée.

La norme précise qu'à la date de clôture, la valeur de marché est comparée avec la valeur comptable 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 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 existant à la clôture, la différence est comptabilisée en charge. Cette charge est irréversible compte tenu du mécanisme d'évaluation à chaque date de clôture des biens ayant une durée de vie non déterminable.

Voir modifications proposées en annexe 1 :

Modification du paragraphe nouvellement créé 2.3.2.1 « Biens pour lesquels il existe une valeur de marché directement observable : évaluation en valeur de marché ».

2.2.3. Dépenses ultérieures

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de préciser le traitement comptable des dépenses ultérieures pour le parc immobilier non spécifique.

Le Conseil de normalisation des comptes publics souhaite compléter les dispositions relatives aux dépenses ultérieures du parc immobilier non spécifique. La norme précise que ces dépenses ultérieures sont immobilisées dès qu'elles revêtent un caractère immobilisable, sans tenir compte d'une éventuelle dépréciation préalablement constatée.

Les dispositions relatives aux dépenses ultérieures des actifs corporels autres que le parc immobilier non spécifique font l'objet de travaux et seront le cas échéant modifiées ultérieurement.

Voir modifications proposées en annexe 1 :

Modification du paragraphe 2.2.2.2 « Dépenses ultérieures considérées comme des charges »

3. Projet de modification de la norme et du cadre conceptuel

Voir annexe 1 qui présente les modifications afférentes à la norme 6⁹.

Voir annexe 2 qui présente les modifications proposées dans le cadre conceptuel¹⁰.

Voir annexe 3 qui présente les modifications proposées dans le glossaire¹¹.

⁹ Sur la base de la version du Recueil des normes comptables de l'Etat approuvé par l'arrêté du 8 février 2011. Cette version du RNCE intègre les modifications proposées dans l'avis n° 2010-04 du 17 novembre 2010 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif à la suppression de la charge d'utilisation dans la norme 6 sur les immobilisations corporelles du Recueil des normes comptables de l'Etat.

¹⁰ Idem note 9.

¹¹ Idem note 9.

4. Qualification du changement

4.1. Changements opérés dans le cadre des modifications mineures de la norme

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de qualifier les modifications mineures de « modifications rédactionnelles ». Ces modifications rédactionnelles ne constituent ni un changement de méthode comptable, ni un changement d'estimation comptable ni une correction d'erreur. Elles n'entrent donc pas dans le champ de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».

4.2. Changements relatifs au traitement comptable du parc immobilier non spécifique

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de qualifier les modifications relatives au traitement comptable du parc immobilier non spécifique de changement de méthode comptable, en application de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ». Ces modifications sont donc d'application rétrospective.

5. Date d'application

5.1. Changements opérés dans le cadre des modifications mineures de la norme

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.

5.2. Changements relatifs au traitement comptable du parc immobilier non spécifique

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.

Annexe 1 – Modification de la norme 6 « Les immobilisations corporelles »

EXPOSE DES MOTIFS

~~La norme « immobilisations corporelles » a pour objectif de traiter deux questions principales :~~
~~quels biens doit-on inscrire en immobilisations corporelles au bilan de l'Etat ?~~
~~pour quelle valeur inscrire les biens au bilan de l'Etat ?~~

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 services attendus ou, selon la terminologie du normalisateur comptable international Comité du secteur public de l'IFAC, les définir comme des « actifs non générateurs de trésorerie ayant un potentiel de services ».

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 patrimoine 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 patrimoine 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 services 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 (par exemple les biens donnés en concession).

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 services. 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 autres éléments de détermination du périmètre~~ 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.

Le 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. On distingue en conséquence le parc immobilier spécifique du parc immobilier non spécifique. 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. En effet, un assouplissement du cadre juridique devrait être mis en œuvre par une modification du code du domaine de l'Etat. 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 abriter¹², 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

~~Lors de l'établissement du bilan d'ouverture, le principe général d'évaluation au coût d'acquisition est applicable pour la majeure partie des actifs de l'Etat.~~

~~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 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.~~

~~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. Après l'établissement du premier bilan, Lors de la comptabilisation initiale, les règles générales applicables aux entreprises sont transposables à l'évaluation initiale des actifs corporels de l'Etat, hormis le cas particulier des infrastructures routières pour lesquelles est appliqué le coût de remplacement déprécié.~~

~~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 - ~~Les règles applicables aux évaluations postérieures~~ Evaluation à la date de clôture

II.2.1 - ~~Le cas des~~ Biens ayant une durée d'utilisation déterminable

~~Il s'agit de déterminer de manière prévisionnelle le mode d'amortissement ainsi que les tests de dépréciation adaptés à chaque catégorie d'actifs.~~

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.

~~Cette méthode s'applique aux biens dont l'évaluation est basée sur le coût. Elle s'applique également à des biens évalués à la valeur de marché lors de l'établissement du premier bilan~~

¹² Exemples : ~~immeuble abritant la direction des monnaies et médailles et ses services~~, immeubles appartenant à l'État autour des jardins du Palais Royal, immeuble de la Cour des comptes, Palais de Justice de Paris...

~~lorsque cette dernière est assimilée à un coût d'acquisition. Les pratiques en vigueur dans les entreprises sont directement transposables pour certains biens (mobiliers, matériel informatique...); des adaptations sont néanmoins nécessaires pour d'autres biens tels certains équipements militaires et les infrastructures routières.~~

~~D'une manière générale, on pratique l'amortissement et~~ Par ailleurs, des tests de dépréciation sont pratiqués en cas d'indice de perte de valeur.

II.2.2 - ~~Le cas des Biens pour lesquels la durée d'utilisation 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.

~~Pour disposer d'une approche homogène de la valeur du parc immobilier, il convient de déterminer et de comptabiliser chaque année la valeur marchande de l'ensemble du parc, ancien et récent, en utilisant des règles d'évaluation qui sont définies en fonction des caractéristiques techniques des bâtiments (surfaces, état d'entretien des biens...) et de l'évolution du marché correspondant (zone géographique). Les variations de valeur du parc, tant positives que négatives, sont comptabilisées selon des modalités prévues par la norme. Enfin,~~

Enfin La valeur vénale 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 - POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

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

~~La norme « immobilisations corporelles » se fonde sur les règlements du Comité de réglementation comptable, cités infra, et s'inscrit dans le cadre du Plan comptable général. Lorsque les spécificités de l'action de l'Etat le requièrent ou lorsqu'ils convergent avec les principes du PCG, les principes et les règles contenus dans les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) établies par l'IFAC¹³ sont retenus dans les cas décrits ci-après.~~

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

¹³ 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).

~~Sur les points particuliers énumérés ci-après, les références sont les suivantes :~~

~~Dans le cas de la location financement, il est 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 s'inspire des règles de comptabilisation des subventions d'investissement (article 362-1 du PCG).~~

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

~~S'agissant de l'évaluation lors de la comptabilisation initiale après l'établissement du premier bilan, les règles du PCG (article 321-1) s'appliquent hormis le cas particulier des infrastructures routières qui sont évaluées au coût de remplacement déprécié à partir d'une base de données de la direction des routes du ministère de l'équipement. Ce traitement s'applique également au bilan d'ouverture et aux évaluations postérieures.~~

~~Dans le cas particulier du coût de démantèlement et de remise en état, il est 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.~~

~~La partie relative à l'évaluation initiale des actifs lors de l'établissement du bilan d'ouverture est conforme au principe général du PCG d'évaluation au coût d'acquisition. S'agissant de l'évaluation des terrains et du pare immobilier non spécifiques, il est fait référence à la norme IPSAS 17 (§ 23).~~

~~En ce qui concerne l'évaluation ultérieure à la date de clôture des actifs, il est 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 pare immobilier et des terrains non spécifiques est inspirée du traitement alternatif autorisé par la norme IPSAS 17 sur les immobilisations.~~

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'IFAC¹⁴ 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 :

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.

¹⁴ 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).

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. PÉRIMÈTRE ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION DES ACTIFS

1.1 DÉFINITION 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 services attendu de l'utilisation du bien.

1.2 CRITÈRE DU CONTRÔLE DES AVANTAGES ÉCONOMIQUES FUTURS OU DU POTENTIEL DE SERVICES

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 services 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 CRITÈRE DU CONTRÔLE SUR LE PÉRIMÈTRE

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 ~~pour~~ à leur coût d'acquisition ~~tel qu'il est défini au § 2-1-1-1~~. 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. ~~Il s'agit~~ 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 ~~suivantes~~ 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 services 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 ~~initiale~~ ~~qu'ultérieure~~. 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 datations 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 ~~charges et~~ 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 l'entrée 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 patrimoine 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 ~~(Cf. § 2.1.1.4.)~~.

1.6.2 Distinction entre ~~stocks et~~ 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. REGLES D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION

2.1 ÉVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE

~~2.1.1 Évaluation des biens entrant dans le patrimoine de l'Etat après l'établissement du premier bilan~~

Lors de leur comptabilisation initiale ~~entrée dans le patrimoine de l'Etat~~, 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.

~~2.1.1.1~~ 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.

~~2.1.1.2 Immobilisations détenues 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 spécifiques. 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.~~

2.1.1.3 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 de marché à leur date d'acquisition. A défaut de marché, c'est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un éventuel acquéreur dans l'état et le lieu où se trouve le bien.

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.

~~2.1.1.4 Autres cas~~ 2.1.5 Cas particuliers

~~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 de marché à leur date d'acquisition. A défaut de marché, c'est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un éventuel acquéreur dans l'état et le lieu où se trouve le bien.~~

~~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 de marché 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.~~

~~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 spécifiques 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 l'entrée 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.

~~2.1.2 Règles particulières applicables à l'évaluation des biens lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'Etat~~

~~2.1.2.1 Cas général : évaluation au coût d'acquisition~~

~~Lors de l'établissement du premier bilan de l'Etat, les biens sont évalués à leur coût d'acquisition. 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'entrée 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).~~

~~2.1.2.2 Application de règles d'évaluation particulières pour certains biens de l'Etat~~

~~Pour un certain nombre de biens, on ne dispose pas d'un coût d'acquisition pertinent, soit parce qu'il n'est pas connu, soit parce qu'il n'est pas significatif car trop ancien.~~

~~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 pare immobilier utilisé pour des usages non spécifiques aux missions de l'Etat.~~

~~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. La fourchette de prix qui en résulte intègre différents critères tels la superficie, l'état d'entretien, le standing ou l'année de construction. Ces différents éléments sont regroupés dans une étude de marché par zone géographique à laquelle chaque bien est rattaché afin de permettre le suivi des évaluations ultérieures.~~

~~Cas particulier :~~

~~C'est le cas des biens affectés à un usage particulier (caserne), relevant d'une activité de l'Etat, mais pouvant être reconvertis en une autre activité en cas de cession à des tiers moyennant des aménagements et travaux. En effet, leur valeur vénale doit prendre en compte des éléments annexes car ces biens ne peuvent être mis sur le marché en l'état. Pour établir cette valeur, il convient de tenir compte d'éléments constituant une valeur de reconversion qui est :~~

~~— soit la valeur du terrain diminuée du coût de démolition, dans le cas où le bâti existant ne serait pas conservé ;~~

~~— soit la valeur des bâtiments, diminuée des coûts de restructuration et d'aménagements dans les autres cas.~~

~~Biens pour lesquels il n'existe pas de valeur de marché directement observable~~

~~Pour certains actifs publics, on ne connaît pas le coût d'acquisition 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 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 c'est à dire une évaluation basée sur l'estimation du coût de remplacement du bien par un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique.~~

~~C'est le cas des infrastructures routières et des ouvrages d'art associés qui sont évalués pour le coût de remplacement déprécié. Ce coût est appréhendé à partir de la valeur de reconstruction à neuf dépréciée en fonction d'une évaluation du coût de remise en état de ces ouvrages.~~

~~Le réseau routier national non concédé est enregistré :~~

~~• à l'actif, en immobilisations corporelles pour sa valeur brute de reconstruction à neuf ;~~

~~• en dépréciation pour le montant global de remise en état du réseau. Par ailleurs, l'encours des travaux est enregistré à l'actif en immobilisation en cours.~~

~~— les biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature (terrains spécifiques) ou à leur valeur symbolique (cathédrales) et qui n'est pas mesurable.~~

~~L'évaluation de ces biens est effectuée :~~

- ~~* pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable. Cette évaluation a essentiellement pour objet d'assurer la cohérence des inventaires physique et comptable et celle de l'articulation flux/stocks. Au bilan, en dehors de l'inscription de cette valeur, seront inscrits les flux de travaux immobilisables réalisés sur ces biens ;~~
- ~~* ou, dans des cas exceptionnels, pour le coût de reproduction à l'identique des biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle.~~

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 enregistrées pour une valeur symbolique. Les œuvres acquises après l'établissement du premier bilan de l'Etat sont immobilisées à leur coût d'acquisition~~

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 ~~non amortissables~~ évalués en valeur ~~vénale~~, de marché ou au coût de remplacement déprécié, l'extension du potentiel de services attendus 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 services 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 LORS DE LA SORTIE DU PATRIMOINE ET COMPTABILISATION~~

~~Une immobilisation corporelle doit être éliminée du bilan lors de sa sortie ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et lorsque l'on n'attend plus d'avantages économiques ou de potentiel de service de ce bien.~~

~~2.3.1 Sortie du bilan~~

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

~~2.3.1.1 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.~~

2.3.1.2 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 spécifique du bilan de l'Etat intitulé « contre valeur des biens remis en concession ».

Il n'existe pas de contrepartie comptabilisable.

C'est le cas notamment 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.

2.3.2 Maintien au bilan d'actifs détenus bien que non utilisés

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 chaque arrêté des comptes 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.

2.3.3 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.

2.3.3.1 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.

2.3.3.2 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 et 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 :	D'UN CONTRAT DE LOCATION SIMPLE :	
Avantages et risques inhérents à la propriété transférés à l'ancien propriétaire	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.

~~2.4.2.3 ÉVALUATION POSTÉRIEURE A LA DATE DE CLOTURE~~

~~2.4.1 Les règles d'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale~~

Les règles décrites ci-après sont applicables à l'ensemble des biens contrôlés par l'Etat qu'il lui appartient ou qu'il en 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 Pour les biens ayant une durée d'utilisation déterminable = amortissement et test de dépréciation en cas d'indice de perte de valeur

Une immobilisation est comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et des dépréciations ~~perdes de valeur~~. Cette méthode d'évaluation s'applique à l'ensemble des biens ayant une durée d'utilisation déterminable ~~à l'exception d'une part, des œuvres d'art qui ne sont pas amortissables et d'autre part des biens, hors terrains, visés au point suivant (cf. ci-dessous point 2.4.1.2 cas particuliers)~~.

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 services résiduels 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 ~~postérieures~~ 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 de marché 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.

~~2.4.1.2~~ **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 ~~annuelle~~

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.

~~Un système de réévaluation périodique est prévu et des méthodes d'actualisation sont élaborées pour les exercices intercalaires.~~

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.

~~Les dépenses effectuées sur les immobilisations qui répondent aux conditions d'immobilisation prévues au § 2.2.1 s'ajoutent à la valeur inscrite au 1er janvier.~~

~~En outre, à la clôture annuelle de comptes, la prise en compte de l'actualisation des valeurs donne lieu à la comparaison de la nouvelle valeur avec la valeur précédente qui se traduit par la comptabilisation d'une dépréciation ou d'un écart positif selon les modalités présentées au § 2.4.2.3.~~

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.

~~En outre, à la clôture annuelle de comptes, la prise en compte de l'actualisation des valeurs donne lieu à la comparaison de la nouvelle valeur avec la valeur précédente qui se traduit par la comptabilisation d'une dépréciation ou d'un écart positif selon les modalités présentées au § 2.4.2.3.~~

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

La méthode du coût de remplacement déprécié est appliquée chaque année aux actifs qui ont fait l'objet d'une évaluation initiale au coût de remplacement déprécié (par exemple le réseau routier national non concédé ou les prisons) 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, et pour lesquels le coût de remise en état reflétant l'usure ou la dégradation vient minorer le coût de reconstruction à neuf. Ce dernier tient compte à la fois de la revalorisation à neuf de l'ensemble du réseau et des mises en service annuelles.

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.

2.4.2 Comptabilisation des variations de valeur

2.4.2.1 Comptabilisation de l'utilisation des biens

Biens pour lesquels la durée d'utilisation est déterminable

~~A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement défini à la date d'entrée de chaque actif amortissable. La dotation aux amortissements de chaque exercice doit être comptabilisée en charges.~~

~~2.4.2.2 La dépréciation~~

~~Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, 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 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.~~

~~La perte de valeur éventuellement observée est alors comptabilisée sous la forme d'une dotation portée en charges sous réserve du cas exposé ci-après.~~

~~2.4.2.3 Comptabilisation des variations de valeur des actifs non amortis (écart de réévaluation)~~

~~Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente ou diminue par suite d'une nouvelle évaluation effectuée dans le respect du principe de la permanence des méthodes, la variation observée est comptabilisée en situation nette sous le libellé « écart de réévaluation ».~~

~~Toutefois, si la diminution provient d'une baisse du potentiel de services du bien, celle-ci est enregistrée en charges.~~

~~2.4.2.4 Comptabilisation des variations de valeur des actifs évalués au coût de remplacement déprécié~~

~~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 ni des nouvelles mises en service ni des travaux ayant le caractère d'immobilisations qui viennent apurer les immobilisations en cours.~~

~~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 portées en dépréciation.~~

~~2.3~~ **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.

~~2.3.1~~ **3.1 SORTIE DU BILAN**

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

~~2.3.1.1~~ 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.

~~2.3.1.2~~ 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.

~~2.3.2~~ 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.

~~2.3.3~~ 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.

~~2.3.3.1~~ 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 :	D'UN CONTRAT DE LOCATION SIMPLE :	
Avantages et risques inhérents à la propriété transférés à l'ancien propriétaire	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.

3.4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

3.4.1 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)

3.2 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.

3.3 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.

ILLUSTRATIONS

~~CHAMP D'APPLICATION~~

~~I.1 - Périmètre d'application de la norme tirant les conséquences de l'application du critère de contrôle~~

~~S'agissant des biens placés sous le contrôle des établissements publics, des collectivités territoriales ou des concessionnaires qui, par conséquent, ne sont pas comptabilisés au bilan de l'Etat, on relève :~~

~~les biens remis en dotation, en affectation, en gestion aux établissements publics selon les règles du code des domaines de l'Etat ;~~

~~les bâtiments des établissements publics locaux d'enseignement (écoles, collèges et lycées) qui ont fait l'objet d'un transfert de compétences par la loi du 22 juillet 1983 (à l'exception des établissements relevant de la liste fixée par le décret n° 85-349 pour les ministères de l'agriculture et de l'éducation nationale) ;~~

~~les autoroutes concédées, routes nationales transférées aux départements et routes non nationales ;~~

~~les infrastructures portuaires relevant de la gestion des ports autonomes ou dont la gestion est transférée aux collectivités locales (communes pour les ports de plaisance, départements pour les ports de commerce et de pêche d'après la loi du 22 juillet 1983 et régions pour les ports d'intérêt national selon l'article 104 de la loi du 27 février 2002) ; transfert des ports autonomes de Bastia et d'Ajaccio à la collectivité territoriale de la Corse par décret du 22 octobre 2003 ;~~

~~voies navigables relevant de la gestion de l'établissement public « Voies navigables de France » ;~~

~~infrastructures aéroportuaires remises en gestion aux Chambres de commerce et d'industrie et à l'établissement public Aéroports de Paris, ainsi que quatre aéroports dont la domanialité et la gestion ont été transférés à la collectivité territoriale de Corse par la loi du 22 janvier 2002 ;~~

~~les cours d'eau, les canaux, les lacs et les plans d'eau appartenant au domaine public fluvial des collectivités territoriales, constitué à la suite du transfert de propriété du domaine public fluvial de l'Etat (en priorité au profit des régions) au sens de l'article 56 de la loi du 30 juillet 2003 relative à la prévention des risques technologiques et naturels et à la réparation des dommages.~~

~~Les périmètres de contrôle décrits ci-dessus sont susceptibles d'évoluer en fonction des lois de décentralisation votées par le Parlement.~~

~~I.2 - 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.

~~**H- METHODES D'EVALUATION**~~

~~**H.1- Évaluation initiale**~~

~~*Règles particulières applicables à l'évaluation des biens lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'Etat s'agissant des biens n'ayant pas de valeur de marché directement observable.*~~

~~Les infrastructures routières :~~

~~Le patrimoine routier national est estimé, d'une part, à partir d'une évaluation de la valeur de reconstruction à neuf du réseau et, d'autre part, à partir d'une évaluation du coût de remise en état d'éléments constitutifs du réseau pour tenir compte de l'usure et des dégradations.~~

~~La valeur de reconstruction à neuf du réseau est établie sur la base de ratios⁴⁵ kilométriques multipliés par le linéaire de voies concernées⁴⁶ en distinguant :~~

- ~~— l'urbain et l'interurbain (limites d'agglomération) ;~~
- ~~— le relief traversé (classification départementale en trois catégories) ;~~
- ~~— les types de route (distinction de 5 types de profil).~~

~~S'agissant de l'estimation du coût de remise en état, on dispose, pour la majeure partie des éléments composant les infrastructures routières et les ouvrages d'art (chaussées, tunnels, ouvrages d'art particuliers...) d'analyses qui permettent d'évaluer un tel coût (indices de qualité notamment, Image Qualité du Réseau national IQRN, Image Qualité des Ouvrages d'Art IQOA, et l'évaluation de la mission d'inspection générale pour les tunnels). Ces coûts sont établis régulièrement et actualisés chaque année.~~

~~H.2 Évaluation ultérieure~~

~~Cas particulier d'évaluation en valeur de marché annuelle pour les terrains et le pare immobilier non spécifiques :~~

~~Chaque année, une étude de marché départementale, ou plus fine pour les grandes zones urbaines, permet de dégager des coefficients d'évolution des prix. Conjugués à l'indice d'évolution du coefficient d'entretien, ils s'appliquent aux biens rattachés à chaque département, hormis une part de 10 % faisant l'objet d'une réévaluation ad hoc qui concerne :~~

- ~~— les biens qui ont changé de consistance à la suite de travaux immobilisés ;~~
- ~~— les immeubles évalués dans le cadre d'un projet de cession ;~~
- ~~— les immeubles sélectionnés par échantillonnage afin de compléter le périmètre à 10 % des biens et de prendre en compte des évolutions différentes de prix ayant pu survenir pour un ensemble de biens (reconversion d'un quartier).~~

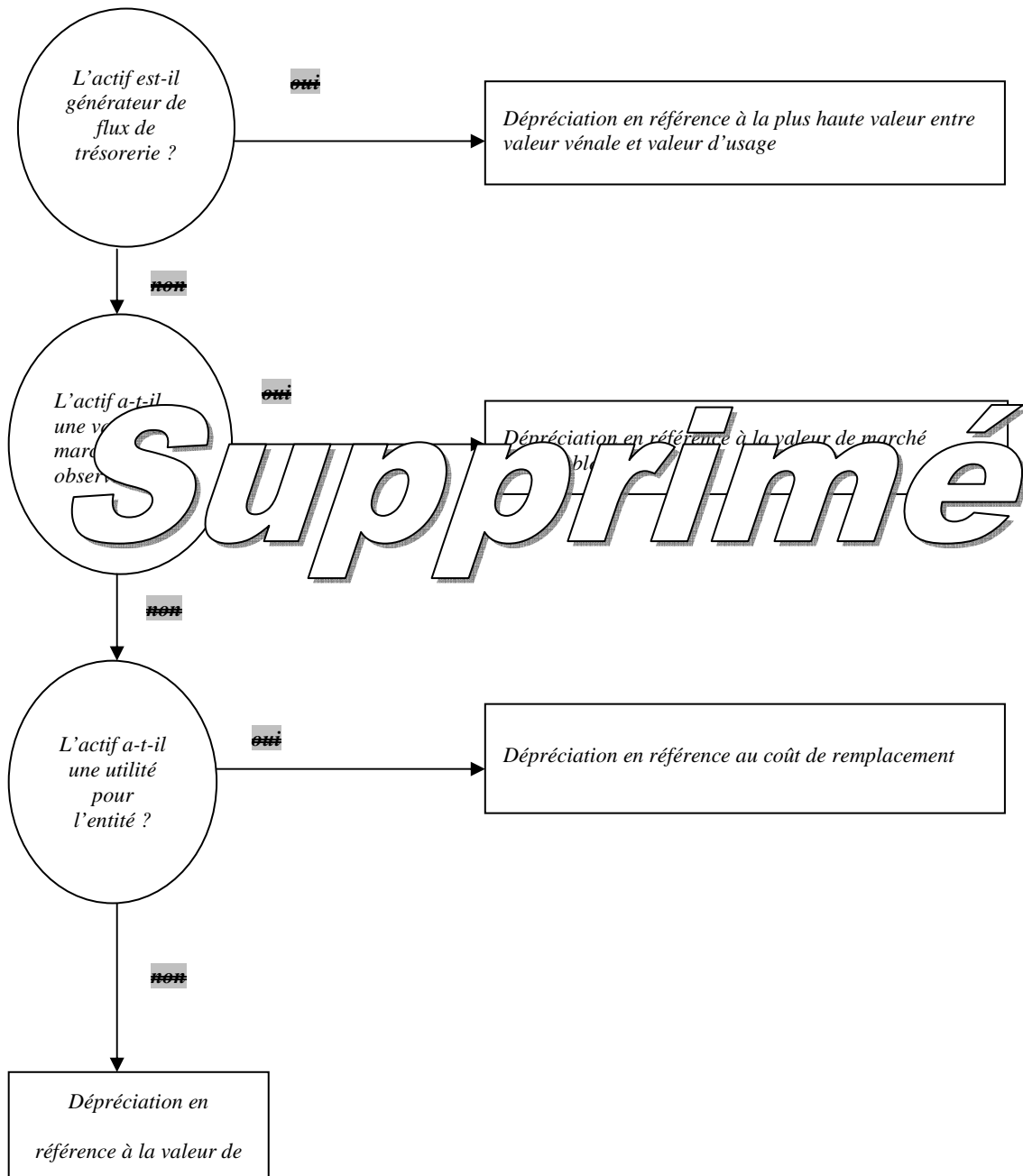
~~Ces indices sont regroupés dans des barèmes qui font l'objet d'une révision générale tous les 5 ans afin de prendre en compte les évolutions structurelles des marchés immobiliers et fonciers (création de nouvelles zones ou de nouvelles occupations).~~

⁴⁵ ~~Les ratios sont établis à partir des dossiers d'avant-projets examinés par le Service d'études techniques des routes et autoroutes (SETRA) et par la Direction régionale de l'équipement de l'Île de France (DREIF).~~

⁴⁶ ~~Le linéaire de voies est extrait d'une base de données dénommée Système d'information connaissance du réseau routier (SICRE) tenue par le SETRA.~~

II.3 Dépréciation

Cadre général



II.4 – Tableau synoptique

<i>EVALUATION INITIALE</i>				<i>EVALUATION POSTERIEURE</i>			
<i>Bilan d'ouverture</i>				<i>Cas général</i>		<i>Cas particuliers</i>	
<i>Règles générales de la comptabilité d'exercice</i>	<i>Règles particulières</i>			<i>Amortissement</i>	<i>Valeur de marché annuelle</i> <i>Coût d'acquisition</i>	<i>Valeur symbolique ou coût historique ou de reproduction à l'identique</i>	<i>Coût de remplacement déprécié</i>
<i>Coût d'acquisition (connu ou reconstitué)</i>	<i>Coût inconnu ou pas significatif</i>						
	<i>Valeur de marché directement observable</i>	<i>Pas de valeur de marché directement observable</i>					
	<i>Valeur de marché ou valeur de marché avec éléments de reconversion</i>	<i>Potentiel de service identifiable et mesurable</i>	<i>Potentiel de service de nature historique ou culturelle</i>				
		<i>Coût de remplacement déprécié</i>	<i>Valeur symbolique</i>	<i>Coût de reproduction à l'identique</i>			

ILLUSTRATIONS

<i>Matériels civils (bureaux, mobilier, informatique) équipements militaires</i>	<i>Parc immobilier non spécifique, terrains civils et militaires</i> <i>Bâtiments adaptables (casernes)</i>	<i>Infrastructures routières, prisons</i>	<i>Obélisque, sites historiques</i> <i>Œuvres d'art</i>	<i>Matériels civils et militaires</i>	<i>Parc immobilier non spécifique, terrains non spécifiques</i> <i>Œuvres d'art</i>	<i>Monuments historiques</i>	<i>Infrastructures prisons</i>
--	--	---	--	---------------------------------------	--	------------------------------	--------------------------------

Annexe 2 – Modification du cadre conceptuel

(...)

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.

~~Coût d'entrée et valeur d'inventaire~~, *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. ~~sur le coût d'acquisition, sous réserve de certains cas particuliers.~~

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 ~~et d'~~actifs non générateurs de trésorerie, la valeur d'usage se détermine par rapport au potentiel de services attendus.

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. ~~Dans le cas contraire,~~ 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 »¹⁷. Dans le cas général, les avantages économiques futurs et, par assimilation, le potentiel de services attendus, sont égaux au coût d'acquisition, au moment de ~~l'entrée~~ la comptabilisation de l'actif ~~dans le patrimoine.~~

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 services résiduels. Ces règles s'appliquent a priori à tous les actifs pour lesquels le coût d'acquisition est connu ou

¹⁷ Règlement n°2002-10 du CRC du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

déterminable et la consommation des avantages économiques ou du potentiel de services prévisible de manière fiable.

Cas particulier de certaines immobilisations corporelles et financières

Le parc immobilier non spécifique ~~et les infrastructures~~

~~Pour certaines immobilisations, telles que le parc immobilier et certaines infrastructures, la méthode générale suppose la connaissance de la valeur d'entrée, hypothèse non vérifiée dans de nombreux cas significatifs.~~

~~Il est donc nécessaire de procéder à une évaluation à la date d'établissement des premiers comptes établis suivant les nouvelles normes. Ces biens peuvent se ranger en deux catégories : ceux pour lesquels une valeur vénale 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 vénale est observable, elle sera retenue comme coût d'entrée, dans le cas contraire des méthodes alternatives adaptées seront définies dans la norme, par exemple le coût de remplacement amorti.~~

~~Dans le cas de bâtiments entrés dans les comptes à leur valeur vénale S'agissant des biens à durée de vie non déterminable, et en particulier du parc immobilier non spécifique, l'existence d'une telle 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 services attendus. 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.

~~Les valeurs à la clôture seront ajustées sur la valeur vénale à cette date directement en situation nette, sauf si la diminution de valeur a pour cause une perte de consistance physique.~~

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.

(...)

Annexe 3 – Modification du 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.