

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

## Sommaire

<b>1.</b>	<b>Contexte</b> .....	<b>2</b>
<b>2.</b>	<b>Présentation des dispositions comptables actuelles</b> .....	<b>2</b>
2.1.	Rappel.....	2
2.2.	Difficultés identifiées .....	3
2.3.	Solutions examinées .....	4
<b>3.</b>	<b>Présentation de l'avis</b> .....	<b>6</b>
3.1.	Champ d'application .....	6
3.2.	Principales dispositions .....	6
3.2.1.	<i>Présentation</i> .....	6
3.2.2.	<i>Evaluation à la date de clôture</i> .....	7
3.2.3.	<i>Information en annexe</i> .....	8
<b>4.</b>	<b>Qualification du changement et modalités de première application de l'avis</b> ....	<b>8</b>
<b>5.</b>	<b>Date d'application</b> .....	<b>9</b>
	<b>Annexe 1 – Nomenclature comptable</b> .....	<b>10</b>
	<b>Annexe 2 – Illustrations</b> .....	<b>12</b>
	<b>Annexe 3 – Etat de suivi des financements externes de l'actif</b> .....	<b>15</b>

## 1. Contexte

La Direction générale des finances publiques (DGFIP) a saisi le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) pour qu'il rende un avis sur l'amortissement et la dépréciation de certains actifs dans les comptes des établissements publics. Dans ce contexte, le Conseil a examiné plus particulièrement la présentation et l'évaluation des financements reçus par ces établissements publics, autres que ceux destinés au financement de leur fonctionnement<sup>1</sup>. Ces financements sont destinés à l'acquisition ou au maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers et sont qualifiés de « financements externes de l'actif ».

## 2. Présentation des dispositions comptables actuelles

### 2.1. Rappel

En raison des conditions de création des établissements publics et de leur situation particulière par rapport à celle des entreprises privées, il existe une nomenclature spécifique des comptes de capitaux propres, au sein des capitaux, différente de celle du Plan comptable général. Elle se caractérise par l'absence de capital social, auquel ont été substitués des comptes qui retracent les financements reçus par les établissements publics en numéraire et en nature :

- les mises de fonds réalisées lors de la création de l'établissement, les compléments à la mise de fond initiale ainsi que les financements non renouvelables destinés à l'acquisition de biens dont l'entité a la pleine propriété sont inscrits dans un poste comptable intitulé « Biens remis en pleine propriété aux établissements » ;
- les biens mis à disposition des établissements (ainsi que les financements destinés à des travaux immobilisables sur ces biens) sont inscrits dans un poste comptable intitulé « Biens mis à disposition des établissements » ; ce poste retrace donc la valeur globale des moyens généraux en nature, remis en dotation ou en affectation à l'établissement (en particulier, la valeur des immeubles et terrains du domaine privé de l'Etat remis à l'établissement à titre

---

<sup>1</sup> Subventions pour charges de service public ou subventions d'exploitation principalement.

de dotation initiale), ainsi que les financements reçus pour la réalisation de travaux immobilisables sur ces mêmes biens.

Enfin, au sein des capitaux propres, les subventions d'investissement (dites « renouvelables » par opposition aux mises de fond) reçues de l'Etat ou de tiers autres sont inscrites dans des comptes spécifiques.

S'agissant du traitement comptable actuel des financements de l'actif, celui-ci diffère selon les cas. Les montants inscrits dans les postes comptables « Biens remis en pleine propriété aux établissements » et « Biens mis à disposition des établissements » ne font pas l'objet d'une reprise en compte de résultat. Les montants inscrits dans le poste comptable « Subventions d'investissement » sont repris en compte de résultat au même rythme que l'actif qu'ils ont financé (ou sur une durée forfaitaire dans certains cas).

Par ailleurs, selon les dispositions comptables actuelles relatives aux biens mis à disposition des établissements publics par l'Etat, lorsque la charge de renouvellement futur de l'actif n'incombe pas à l'établissement public, une « neutralisation des amortissements » est effectuée dans le compte de résultat par le biais d'une reprise d'un montant équivalent sur les capitaux propres. Ce mécanisme de neutralisation vise à satisfaire à la fois aux contraintes budgétaires et comptables des établissements publics et aux contraintes budgétaires de l'Etat, en constatant des amortissements sur les actifs tout en ne supportant pas les charges y afférentes. Grâce à ce mécanisme, les charges calculées ne nécessitent pas la mobilisation de ressources budgétaires par l'Etat de manière anticipée et indépendamment de toute décision ultérieure, alors même que l'établissement public ne supportera pas la charge de renouvellement future. *A contrario*, la constatation d'un amortissement crée la nécessité de dégager des ressources budgétaires qui permettraient, dans le futur, le renouvellement de l'actif concerné.

## **2.2. Difficultés identifiées**

Les dispositions comptables actuelles appellent plusieurs commentaires.

Les financements reçus de l'Etat sont présentés dans différents postes comptables (capitaux ou subventions d'investissement) en fonction notamment de leur nature budgétaire côté Etat, ce qui nuit à l'intelligibilité de l'information financière.

De plus, le traitement comptable des financements reçus de l'Etat diffère selon cette présentation. Les montants présentés en capitaux, qu'ils soient apportés en numéraire ou en nature, sont maintenus au bilan (sauf dans le cas où le mécanisme de neutralisation des amortissements s'applique), alors que les montants présentés en subventions d'investissement sont repris en compte de résultat.

Il en résulte que des financements « économiquement » similaires, puisqu'ils visent à financer l'actif de l'établissement public, peuvent faire l'objet d'une présentation et d'un traitement comptable différents. La saisine de la DGFIP mentionne ainsi cette difficulté.

### **2.3. Solutions examinées**

#### ***Extension du mécanisme de neutralisation des amortissements***

Le Conseil a étudié l'extension du mécanisme de neutralisation de l'amortissement des immobilisations mises à disposition des établissements publics par l'Etat, d'une part, à un périmètre élargi d'actifs, et, d'autre part, aux dépréciations. Néanmoins, le Conseil a considéré qu'une telle extension du mécanisme de neutralisation des amortissements laisserait perdurer plusieurs difficultés.

Elle conduirait en effet à étendre l'utilisation d'un principe spécifique aux établissements publics. Or, l'incidence au bilan et au compte de résultat du mécanisme de neutralisation des amortissements est similaire à celui consistant à reprendre symétriquement le financement, conformément à ce qui est prévu pour les subventions d'investissement. Ce dernier traitement comptable étant conforme aux principes de droit commun, il a donc été privilégié.

Par ailleurs, la logique sous-jacente au principe de la neutralisation des amortissements est critiquable dans la mesure où la constatation d'un amortissement et la mobilisation concomitante d'une ressource ne sont pas de nature à garantir le renouvellement futur d'un actif par l'établissement public, compte tenu des contraintes budgétaires.

En outre, le principe de neutralisation des amortissements semble soulever des difficultés pratiques de mise en œuvre, les informations relatives à la charge de renouvellement n'étant pas toujours à la disposition des établissements publics.

Le Conseil a donc examiné une autre solution.

### ***Modification de la présentation des capitaux propres et reprise du financement symétriquement aux pertes de valeur de l'actif financé***

**A/** En premier lieu, le Conseil relève qu'en raison de leur situation juridique particulière et de leurs conditions de création, les établissements publics dépendent de l'Etat et ne disposent pas d'un capital social. La particularité de ce lien avec l'Etat doit trouver une traduction appropriée dans la présentation des capitaux propres. C'est pourquoi le Conseil propose que la présentation des capitaux propres distingue les financements de l'Etat de ceux de tiers autres, cette présentation étant différente de celle prévue par le Plan comptable général, mais justifiée par la spécificité juridique des établissements publics<sup>2</sup> (cf. annexe 1).

**B/** En second lieu, le Conseil propose que les financements rattachés à des actifs clairement identifiés évoluent symétriquement aux amortissements et dépréciations de l'actif financé, de manière à lier le produit (financement reçu) à la charge (consommation des avantages économiques ou perte de valeur de l'actif), en cohérence avec les principes comptables de droit commun. L'application de ce principe appelle des précisions dans deux cas particuliers :

- pour un actif non amortissable, tant que celui-ci ne fait l'objet d'aucune perte de valeur, le financement est maintenu dans les capitaux propres ; et
- en cas de dépréciation, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant (i) similaire à la dépréciation si le montant initial du financement rattaché à l'actif est similaire à la valeur initiale de cet actif ou (ii) proportionnel à la dépréciation si le montant initial du financement rattaché à l'actif est inférieur à la valeur initiale de cet actif (cf. annexe 2).

Le Conseil précise que ce traitement comptable n'est possible que lorsque l'actif financé est clairement identifié, ce qui implique de distinguer, dans les capitaux propres, les financements rattachés à un actif déterminé de ceux non rattachés à un actif déterminé. Le plus souvent, une affectation du financement est précisée de manière formelle dans un document contractuel ou un document administratif. Ainsi, s'agissant des financements reçus de l'Etat, le rattachement à l'actif doit être effectué dès lors que l'autorité de tutelle mentionne à l'établissement public, dans le cadre de

---

<sup>2</sup> Cette présentation des capitaux propres est également de nature à faciliter une future combinaison des comptes en assurant, autant que possible une cohérence entre les montants inscrits, côté Etat, en participations financières et, côté établissements publics, en financements externes de l'actif reçus de l'Etat.

la procédure budgétaire, une affectation de l'apport. Dans les cas, a priori exceptionnels, où l'affectation du financement n'apparaît pas formellement dans l'acte attributif, l'établissement public exerce son jugement pour effectuer le rattachement du financement à un actif déterminé en comptabilité. Cette décision doit alors être documentée et doit pouvoir être justifiée.

Le Conseil souligne que ces dispositions comptables n'emportent aucune conséquence en matière budgétaire s'agissant du renouvellement futur d'un actif financé. De même, le rattachement d'un financement à un actif en comptabilité générale ne se substitue pas à une affectation budgétaire.

C/ En dernier lieu, le Conseil propose de compléter les informations en annexe (cf. annexe 3).

### **3. Présentation de l'avis**

#### **3.1. Champ d'application**

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

#### **3.2. Principales dispositions**

##### **3.2.1. Présentation**

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

Par ailleurs, au sein de ces deux postes comptables, une distinction est effectuée entre les apports rattachés à un actif déterminé et les apports non rattachés à un actif déterminé. Le rattachement d'un financement à un actif déterminé s'effectue lors de sa

comptabilisation initiale, étant précisé que les actifs financés peuvent être indifféremment des immobilisations incorporelles, corporelles ou financières.

### **3.2.2. Evaluation à la date de clôture**

#### ***Financement non rattaché à un actif***

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

#### ***Financement rattaché à un actif***

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

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

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

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

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

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

### 3.2.3. Information en annexe

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

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

Le Conseil de normalisation des comptes publics qualifie ces dispositions de changement de méthode comptable. Lors d'un changement de méthode comptable, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée<sup>3</sup>.

Lors de la première application de l'avis, l'établissement public affecte les montants antérieurement comptabilisés aux comptes de classe 10 « Capital et réserves » et de classe 13 « Subventions d'investissement » dans les comptes nouvellement créés de classe 10 « Financement de l'actif par l'Etat, écart de réévaluation et réserves » et de classe 13 « Financement de l'actif par des tiers autres que l'Etat » pour l'exercice et le ou les exercices antérieurs présentés<sup>4</sup>.

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

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

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

---

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

<sup>4</sup> Les règles relatives à la présentation de l'information comparative dans les états financiers sont définies par les instructions comptables applicables à chaque catégorie d'établissements publics entrant dans le champ d'application de l'avis (partie relative à la présentation des documents de synthèse généralement).



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

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

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

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

Si des montants antérieurement comptabilisés aux comptes de classe 10 « Capital et réserves » et de classe 13 « Subventions d'investissement » sont non individualisés<sup>5</sup>, il est impossible de déterminer s'ils sont rattachables ou non rattachables à un actif. Dans ce cas a priori exceptionnel, les montants concernés sont reclassés au compte 11 « Report à nouveau » et cette situation doit être mentionnée et motivée dans l'annexe avec l'indication de son effet sur le compte 11 « Report à nouveau ».

## **5. Date d'application**

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

---

<sup>5</sup> Il s'agit des montants pour lesquels la date et la nature de la décision d'attribution ne sont pas connues.

## **Annexe 1 – Nomenclature comptable**

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

Compte 101 : Financements non rattachés à des actifs déterminés

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

1041 – Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

1049 – Reprises en compte de résultat (solde débiteur)

Compte 105 : Ecarts de réévaluation

Compte 106 : Réserves

### **Compte 11 : Report à nouveau**

### **Compte 12 : Résultat**

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

Compte 131 : Financements non rattachés à des actifs déterminés

Compte 1312 : Régions

Compte 1313 : Départements

Compte 1314 : Communes et groupements de communes

....

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

1341 – Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

1349 – Reprises en compte de résultat (solde débiteur)

## Annexe 2 – Illustrations

**Cas n°1 : Financement reçu de l'Etat sous forme d'un complément de dotation budgétaire d'une valeur de 200 unités monétaires (UM), pour l'achat d'un équipement d'une valeur de 200 UM. L'équipement est acquis en N pour une durée d'utilisation de 20 ans et fait l'objet d'une dépréciation de 100 UM en N+1, puis d'une reprise de dépréciation de 20 UM en N+2.**

### Année N :

Valeur brute de l'actif financé	Débit	200
Amortissements	Crédit	10
<i>Valeur comptable de l'actif à N</i>	<i>Débit</i>	<i>190</i>
Valeur du financement rattaché à l'actif	Crédit	200
Reprise en compte de résultat	Débit	10
<i>Valeur comptable du financement rattaché à l'actif à N</i>	<i>Crédit</i>	<i>190</i>

### Année N+1 :

<i>Valeur comptable de l'actif à N</i>	<i>Débit</i>	<i>190</i>
Amortissement	Crédit	10
Dépréciation	Crédit	100
<i>Valeur comptable de l'actif à N+1</i>	<i>Débit</i>	<i>80</i>
<i>Valeur comptable du financement rattaché à l'actif à N</i>	<i>Crédit</i>	<i>190</i>
Reprise en compte de résultat liée à l'amortissement	Débit	10
Reprise en compte de résultat liée à la dépréciation	Débit	100
<i>Valeur comptable du financement rattaché à l'actif à N</i>	<i>Crédit</i>	<i>80</i>

**Année N+2 :**

<i>Valeur comptable de l'actif à N</i>	<i>Débit</i>	<i>80</i>
Amortissement	Crédit	10
Reprise de dépréciation	Débit	20
<i>Valeur comptable de l'actif à N+1</i>	<i>Débit</i>	<i>90</i>
<i>Valeur comptable du financement rattaché à l'actif à N</i>	<i>Crédit</i>	<i>80</i>
Reprise en compte de résultat liée à l'amortissement	Débit	10
Impact de la reprise de dépréciation sur l'actif financé	Crédit	20
<i>Valeur comptable du financement rattaché à l'actif à N</i>	<i>Crédit</i>	<i>90</i>

**Cas n°2 : Financement reçu de l'Union européenne sous forme d'une subvention d'investissement d'une valeur de 100 unités monétaires (UM), pour l'achat d'un équipement d'une valeur de 200 UM. L'équipement est acquis en N pour une durée d'utilisation de 20 ans et fait l'objet d'une dépréciation de 100 UM en N+1.**

**Année N :**

Valeur brute de l'actif financé	Débit	200
Amortissements	Crédit	10
<i>Valeur comptable de l'actif à N</i>	<i>Débit</i>	<i>190</i>
Valeur du financement rattaché à l'actif	Crédit	100
Reprise en compte de résultat liée à l'amortissement	Débit	5
<i>Valeur comptable du financement rattaché à l'actif à N</i>	<i>Crédit</i>	<i>95</i>

**Année N+1 :**

<i>Valeur comptable de l'actif à N</i>	<i>Débit</i>	<i>190</i>
Amortissements	Crédit	10
Dépréciation	Crédit	100
<i>Valeur comptable de l'actif à N+1</i>	<i>Débit</i>	<i>80</i>
<i>Valeur comptable du financement rattaché à l'actif à N</i>	<i>Crédit</i>	<i>95</i>
Reprise en compte de résultat liée à l'amortissement	Débit	5
Reprise en compte de résultat liée à la dépréciation	Débit	50
<i>Valeur comptable du financement rattaché à l'actif à N</i>	<i>Crédit</i>	<i>40</i>

### Annexe 3 – Etat de suivi des financements externes de l'actif

	Financements de l'actif par l'Etat		Financements de l'actif par des tiers autres que l'Etat (1)		TOTAL
	Non affectés à un actif	Affectés à un actif	Non affectés à un actif	Affectés à un actif	
<b>Montant cumulé des financements reçus au 31 décembre N</b>					
Corrections d'erreurs					
<b>Montant cumulé des financements reçus retraité au 31 décembre N</b>					
Financements résultant de dotations ou de compléments de dotation de l'Etat					
Contrepartie des actifs mis à disposition					
Financements autres (2)					
<b>Montant cumulé des financements reçus au 31 décembre N+1</b>					
<b>Reprises cumulées au compte de résultat au 31 décembre N</b>	N/A (3)		N/A (3)		
Changements de méthode comptable	N/A (3)		N/A (3)		
Corrections d'erreurs	N/A (3)		N/A (3)		
<b>Reprises cumulées retraitées au 31 décembre N</b>	N/A (3)		N/A (3)		
Reprises résultant d'amortissements sur les actifs financés	N/A (3)		N/A (3)		
Reprises résultant de dépréciations sur les actifs financés	N/A (3)		N/A (3)		
Dotations résultant de reprises de dépréciations sur les actifs financés	N/A (3)		N/A (3)		
Reprises résultant de sorties du bilan (cessions ou mises au rebut) sur les actifs financés	N/A (3)		N/A (3)		
<b>Reprises cumulées au 31 décembre N+1</b>	N/A (3)		N/A (3)		
<b>Solde des financements reçus au 31 décembre N</b>	N/A (3)		N/A (3)		
<b>Solde des financements reçus au 31 décembre N+1</b>					

(1) Les financements de tiers autres que l'Etat sont décomposés par source si les montants sont significatifs (Union Européenne, collectivités territoriales,...)

(2) Les financements autres sont décomposés par type si les montants sont significatifs,

(3) N/A = non applicable.