

**Avis n° 2012-07**  
**du 18 octobre 2012**  
**relatif aux biens historiques et culturels**

## Sommaire

<b>1. CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITION</b>	<b>2</b>
1.1 <i>Entités concernées</i>	2
1.2 <i>Définition des biens historiques et culturels</i>	2
<b>2. EVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE</b>	<b>4</b>
<b>3. EVALUATION À LA DATE DE CLÔTURE</b>	<b>5</b>
<b>4. DÉPENSES ULTÉRIEURES</b>	<b>5</b>
4.1 <i>Comptabilisation des dépenses ultérieures</i>	5
4.2 <i>Évaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures</i>	6
4.3 <i>Modalités particulières de traitement des biens historiques et culturels partiellement comptabilisés</i>	7
<b>5. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN</b>	<b>7</b>
<b>6. INFORMATION EN ANNEXE</b>	<b>7</b>
6.1 <i>Méthodes comptables</i>	7
6.2 <i>Notes sur le bilan</i>	7
<b>7. QUALIFICATION DU CHANGEMENT</b>	<b>8</b>
<b>8. DATE D'APPLICATION</b>	<b>8</b>
<b>ANNEXE – DÉPRÉCIATIONS DES DÉPENSES ULTÉRIEURES</b>	<b>9</b>

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

L'avis définit les modalités comptables relatives aux biens historiques et culturels.

### **1.1 Entités concernées**

L'avis s'applique à toutes les entités du secteur public possédant des biens historiques et culturels.

### **1.2 Définition des biens historiques et culturels**

Les biens entrant dans le champ d'application de l'avis sont ceux contrôlés par une entité du secteur public auxquels s'applique l'un des régimes juridiques énumérés de façon limitative ci-après.

#### ***1.2.1 Biens historiques et culturels immobiliers***

Les biens historiques et culturels immobiliers entrant dans le champ de l'avis sont les suivants :

- 1° Les monuments historiques classés ou inscrits (articles L.621-1 et L.621-25 du code du patrimoine) ;
- 2° Les monuments naturels et sites classés ou inscrits (article L.630-1 du code du patrimoine – articles L.341-1 et L.342-2 du code de l'environnement) ;
- 3° Les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

#### ***1.2.2 Biens historiques et culturels mobiliers***

Les biens historiques et culturels mobiliers entrant dans le champ de l'avis figurent à l'article L.112-11 du code du patrimoine et L.2112-1 du code général de la propriété des personnes publiques. Ces biens sont les suivants :

- 1° Les biens culturels, relevant des catégories définies par décret en Conseil d'État :
  - classés monuments historiques (articles L.622-1 et L.622-10 du code du patrimoine) ou archives historiques en application du code du patrimoine ;

- considérés comme trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4 du code du patrimoine.

2° Les biens culturels qui appartiennent à une personne publique et qui :

- soit figurent sur les inventaires des collections des musées de France et des autres musées ou des organismes qui remplissent des missions patrimoniales analogues, des archives ou des fonds de conservation des bibliothèques ;
- soit sont classés monuments historiques ou archives historiques en application du code du patrimoine.

3° Les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L.111-4 du code du patrimoine ;

4° Un exemplaire identifié de chacun des documents dont le dépôt est prescrit aux fins de constitution d'une mémoire nationale par l'article L.131-2 du code du patrimoine (dépôt légal) ;

5° Les archives publiques au sens de l'article L.211-4 du code du patrimoine ;

6° Les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs ;

7° Les découvertes de caractère mobilier devenues ou demeurées propriété publique en application du chapitre 3 du titre II et du chapitre 1er du titre III du livre V du code du patrimoine ;

8° Les biens culturels maritimes de nature mobilière au sens du chapitre 2 du titre III du livre V du code du patrimoine ;

9° Les objets mobiliers classés ou inscrits au titre du chapitre 2 du titre II du livre VI du code du patrimoine ou situés dans un immeuble classé ou inscrit et concourant à la présentation au public de parties classées ou inscrites dudit immeuble ;

10° Les objets mobiliers autres que ceux mentionnés au 6° ci-dessus, présentant un intérêt historique ou artistique, devenus ou demeurés propriété publique en application de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;

11° Les collections des musées ;

12° Les œuvres et objets d'art contemporain acquis par le Centre national des arts plastiques ainsi que les collections d'œuvres et objets d'art inscrites sur les inventaires du Fonds national d'art contemporain dont le centre reçoit la garde ;

13° Les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques ;

14° Les collections publiques relevant du Mobilier national et de la Manufacture nationale de Sèvres.

### ***1.2.3 Cas particulier des adjonctions***

Une adjonction attachée à un bien historique et culturel peut être obtenue par voie d'acquisition, suite à un transfert entre entités du secteur public ou par don.

Si l'adjonction est elle-même un bien historique et culturel (cf. supra), elle suit le régime des biens historiques et culturels.

Dans le cas contraire, l'adjonction attachée à un bien historique et culturel suit le régime des dépenses ultérieures (cf. § 4).

## **2. Evaluation lors de la comptabilisation initiale**

Les modalités de comptabilisation d'un bien historique et culturel sont différentes selon la situation dans laquelle il se trouve.

- A compter de la date d'entrée en vigueur de l'avis, les biens historiques et culturels qui seront acquis à titre onéreux sont comptabilisés au coût d'acquisition ; les biens qui seront reçus à titre gratuit (dons, datations ou legs) sont comptabilisés à la valeur dite « fiscale »<sup>1</sup> ou à la valeur à dire d'expert.
- A la même date, les biens d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique.
- S'agissant des biens faisant partie du patrimoine de l'entité qui sont déjà comptabilisés, l'avis ne remet pas en cause les valeurs d'entrée retenues dans le passé, et n'ouvre pas la possibilité de modifier les valeurs d'entrée des biens historiques et culturels déjà enregistrés. Dans l'hypothèse où certains

---

<sup>1</sup> Biens remis en contrepartie d'un allègement fiscal.

de ces biens auraient fait l'objet d'amortissements dans le passé, ces amortissements ne sont pas retraités. L'amortissement du bien historique et culturel cesse. La valeur nette devient la nouvelle valeur symbolique.

Par ailleurs, pour les biens historiques et culturels dont le contrôle est transféré entre entités du secteur public, et en l'absence de convention prévoyant des modalités spécifiques, les dispositions suivantes s'appliquent :

- Lorsque le transfert est accompagné du versement d'une somme, cette somme est retenue comme valeur d'entrée.
- Lorsque le transfert n'est pas accompagné du versement d'une somme, la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » (valeur du bien historique et culturel, dépenses ultérieures, amortissements et, le cas échéant, dépréciations de ces dépenses) est reprise dans les comptes de l'entité « receveuse ». Les biens faisant déjà partie du patrimoine de l'entité « transférante » sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique dans les comptes de l'entité « receveuse ».

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

A la date de clôture, les biens historiques et culturels sont évalués dans les comptes de l'entité pour le même montant que lors de leur comptabilisation initiale.

Ils ne sont susceptibles de faire l'objet ni d'amortissement ni de dépréciation.

En cas d'altération partielle notable d'un bien historique et culturel, une information est donnée en annexe.

### **4. Dépenses ultérieures**

#### **4.1 Comptabilisation des dépenses ultérieures**

Les travaux réalisés sur un bien historique et culturel sont distingués du bien principal (bien « sous-jacent »). Ce dernier figure dans les comptes de l'entité publique pour une valeur représentant son essence, quel qu'en soit le montant, et considérée comme symbolique et non amortissable .

Les biens historiques et culturels font généralement l'objet de restauration ou de rénovation. Il convient d'analyser s'il s'agit de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

- Les travaux de reconstruction sont comptabilisés en immobilisation corporelle en sus et distinctement du bien « sous-jacent ».
- Les travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions relèvent de programmes pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon état des biens historiques et culturels. Ces dépenses doivent être comptabilisées soit sous forme de provisions pour gros entretien, soit sous forme de composants distincts du bien « sous-jacent ».
- Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

## **4.2 Evaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures**

### ***4.2.1 Amortissements des dépenses ultérieures***

Les dépenses ultérieures afférentes à des biens historiques et culturels et revêtant un caractère immobilisable ont leur propre plan d'amortissement, contrairement au bien historique et culturel « sous-jacent » qui, lui, n'a pas vocation à être amorti.

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée, pour ces dépenses ultérieures immobilisées, conformément au plan d'amortissement. La dotation aux amortissements de chaque exercice est comptabilisée en charges.

Les modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée et mode d'amortissement) rendues nécessaires par une modification significative de l'utilisation du bien historique et culturel correspondant aux dépenses ultérieures immobilisées, de la nature de celui-ci ou consécutive à la dépréciation, suivent les dispositions de droit commun.

### ***4.2.2 Dépréciations des dépenses ultérieures***

Par assimilation à une approche par « composants », les dépenses ultérieures afférentes à des biens historiques et culturels et revêtant un caractère immobilisable suivent les modalités décrites en annexe, qui s'inspirent des dispositions de droit commun.

### **4.3 Modalités particulières de traitement des biens historiques et culturels partiellement comptabilisés**

Dès lors que les dispositions de droit commun sont appliquées, l'avis ne modifie pas la comptabilisation des dépenses déjà réalisées.

## **5. Comptabilisation et évaluation lors de la sortie du bilan**

Un bien historique et culturel, ainsi que les compléments qui y sont associés (adjonctions, dépenses ultérieures immobilisées, ...), sont sortis du bilan lorsque l'entité n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est détruit.

Dans ces deux cas, la comptabilisation de ces sorties suit les dispositions relatives aux immobilisations corporelles prévues dans les référentiels comptables des entités concernées.

## **6. Information en annexe**

### **6.1 Méthodes comptables**

L'annexe fait état des méthodes de comptabilisation des biens historiques et culturels et des dépenses ultérieures associées, notamment des modalités de :

- ✓ Détermination de la valeur lors de la comptabilisation initiale ;
- ✓ Comptabilisation à la date de clôture (amortissement et dépréciation des dépenses ultérieures).

### **6.2 Notes sur le bilan**

Une ligne relative aux biens historiques et culturels apparaît dans les tableaux chiffrés présentés dans la note relative aux mouvements des immobilisations corporelles. Les principaux mouvements concernant les biens historiques et culturels et les dépenses ultérieures, liés aux acquisitions, cessions, pertes de valeur, amortissements et assimilés sont commentés.

S'agissant des biens historiques et culturels comptabilisés pour une valeur symbolique, une information qualitative appropriée est donnée en annexe, avec notamment leurs

principales caractéristiques, et, le cas échéant, la description et le montant des travaux engagés.

Par ailleurs, si l'entité le décide, une valeur différente de celle comptabilisée à l'actif du bilan peut être mentionnée pour information (à titre d'exemples, valeur de marché si elle est connue, valeur d'assurance, etc.). Cette information est nécessairement complétée de la date à laquelle l'évaluation a été réalisée.

En cas d'altération partielle notable du bien historique et culturel, une information appropriée est donnée en annexe.

Pour un bien historique et culturel entré officiellement dans un processus de cession, à la clôture de l'exercice au cours duquel le bien devient juridiquement cessible, une information relative à la procédure engagée et à la valeur vénale estimée du bien concerné est donnée. Si l'aliénation du bien est abandonnée (dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision), une information adéquate est par ailleurs donnée en annexe.

## **7. Qualification du changement**

Les dispositions de l'avis ne constituent ni un changement de méthode comptable, ni une correction d'erreurs, ni un changement de modalités d'estimation.

L'avis s'applique de façon prospective aux opérations qui interviendront postérieurement à son entrée en vigueur, y compris quand ces opérations portent sur tout ou partie des biens historiques et culturels détenus antérieurement à son entrée en vigueur et non comptabilisées ou comptabilisées partiellement.

## **8. Date d'application**

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions comptables relatives aux biens historiques et culturels soient appliquées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (comptes clos le 31 décembre 2013), avec possibilité d'application anticipée.



## **Annexe – Dépréciations des dépenses ultérieures**

La valeur d'usage d'un bien historique et culturel ne s'apprécie pas selon des flux futurs de trésorerie, mais selon un potentiel de services attendus, i.e. son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, ou de l'archéologie vis-à-vis du public, et non du seul potentiel d'avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Il en est fréquemment de même pour les dépenses ultérieures liées aux biens historiques et culturels.

La dépréciation d'une dépense ultérieure liée à un bien historique et culturel est la constatation que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable qui ne correspond plus au potentiel de service résiduel dans le cas où le bien historique et culturel continue d'être utilisé.

Ainsi, si la valeur actuelle devient inférieure à la 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, et ce faisant, le plan d'amortissement.

### *Critères de dépréciation*

L'entité doit apprécier, à chaque clôture des comptes, et pour toutes les dépenses ultérieures liées à des biens historiques et culturels dont le coût est connu ou déterminable, s'il existe un indice quelconque indiquant une perte de valeur notable. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation doit être effectué. La valeur nette comptable 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 du bien historique et culturel doivent être appliquées lors des évaluations à la date de clôture.

### Indices de perte de valeur

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice de perte de valeur notable, il convient au minimum de considérer les indices suivants :

- indices externes :
  - la valeur 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, juridique, etc.) ayant un impact négatif sur le bien historique et culturel.
  
- indices internes :
  - il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique 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, en particulier tel qu'il était prévu de l'utiliser. Il s'agit notamment des situations d'abandon.