

**Note de présentation
de l'avis n° 2012-02
du 4 mai 2012
relatif aux modalités de première comptabilisation
des immobilisations corporelles
antérieurement non comptabilisées
en raison de situations particulières**

Sommaire

1. CONTEXTE	2
2. CHAMP D'APPLICATION	2
2.1 <i>Entités concernées</i>	2
2.2 <i>Démarche retenue</i>	3
2.3 <i>Situations entrant dans le champ d'application</i>	4
3. EVALUATION DE L'IMMOBILISATION CORPORELLE LORS DE SA COMPTABILISATION INITIALE	7
3.1 <i>Valeurs d'entrée à retenir dans les situations identifiées</i>	7
3.2 <i>Cas exceptionnels du recours au coût de remplacement</i>	7
3.3 <i>Cas exceptionnels d'impossibilité d'obtention d'une évaluation fiable de la valeur d'entrée</i>	8
3.4 <i>Cas particulier des actifs dont le coût historique n'est pas connu et ayant un caractère symbolique significatif</i>	9
3.5 <i>Date de détermination et de comptabilisation de la valeur d'entrée</i>	9
3.6 <i>Modalités particulières de traitement des immobilisations corporelles partiellement comptabilisées</i>	10
3.7 <i>Modalités particulières de traitement des dépenses de gros entretien</i>	10
4. COMPTABILISATION DE LA CONTREPARTIE DE L'IMMOBILISATION CORPORELLE	12
5. MODALITES DE PRESENTATION ET INFORMATION EN ANNEXE	12
5.1 <i>Présentation des comptes</i>	12
5.2 <i>Information sur les méthodes comptables</i>	12
5.3 <i>Information sur les données comptables</i>	13
5.4 <i>Autres informations</i>	13
6. QUALIFICATION DU CHANGEMENT	13
7. DATE D'APPLICATION ET DISPOSITIONS PARTICULIERES	14

1. Contexte

Par un courrier daté du 5 septembre 2011, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) a saisi le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) afin qu'il détermine pour l'ensemble des établissements publics nationaux (EPN) les modalités de première comptabilisation dans les comptes de ces entités, d'immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières.

Cette saisine fait suite à une première analyse effectuée par le Conseil de normalisation des comptes publics en avril 2011 concernant des questions soulevées par le collège des commissaires aux comptes de Voies Navigables de France (VNF) à l'occasion de l'arrêté des comptes 2010 et portant sur la première intégration dans les comptes de cet établissement d'actifs appartenant au domaine confié par l'Etat. Ces questions avaient été posées conjointement au Conseil de normalisation des comptes publics et à l'Autorité des normes comptables (ANC).

Par ailleurs, le paragraphe IV de la circulaire du 28 février 2007 relative à la modernisation de la gestion du patrimoine immobilier de l'Etat publiée au JO du 3 mars 2007 précise la stratégie décidée par le gouvernement français au cas particulier du patrimoine immobilier des opérateurs¹. Cette stratégie s'impose aux établissements publics nationaux dans leur ensemble et nécessite l'adaptation des dispositions normatives générales relatives aux immobilisations corporelles.

2. Champ d'application

2.1 Entités concernées

L'avis s'applique en particulier :

- aux établissements publics, et notamment ceux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M9-1 (établissements publics à caractère administratif), M9-2 (chambres d'agriculture), M9-3 (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel), M9-4 (établissements publics d'aménagement des villes nouvelles), M9-5 (établissements publics à caractère

¹ Circulaire du 28 février 2007, § 4 : « Le Gouvernement a décidé de poser les bases d'une stratégie de gestion du patrimoine immobilier des organismes contrôlés par l'Etat et exerçant une mission de service public. (1). Elle passe en premier lieu par le recensement et l'évaluation du patrimoine mis à la disposition des établissements publics. Ce recensement, qui porte en 2006 sur les 50 établissements identifiés comme disposant des actifs les plus importants, sera étendu à 223 nouveaux en 2007 et généralisé d'ici 2009. Il est essentiel que chacun des organismes concernés coopère à ce travail. »

industriel et commercial), M9-51 (établissements publics fonciers), M9-7 (établissements publics ou organismes de diffusion culturelle à l'étranger), M9-9 (établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole), M9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles) et M21 (établissements publics de santé) ;

- aux collectivités territoriales et aux établissements publics locaux ;
- aux autres entités publiques (chambre des métiers et de l'artisanat, etc.).

En pratique, les dispositions de l'avis ne devraient pas trouver à s'appliquer à l'Etat, l'opération de mise à niveau de sa comptabilité ayant été réalisée à l'occasion de l'établissement de son bilan d'ouverture le 1^{er} janvier 2006. Il est précisé que le présent avis ne conduit pas à revoir les valorisations des biens alors comptabilisés selon les dispositions transitoires de la norme 6 du Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE). Néanmoins, l'application de l'avis à l'Etat est réalisée dans un souci d'homogénéisation des référentiels comptables applicables aux entités du secteur public.

Les dispositions de l'avis ne devraient pas non plus s'appliquer aux organismes de sécurité sociale, l'opération de mise à niveau de leur comptabilité ayant déjà été réalisée dans la plupart des cas et compte tenu, par ailleurs, du montant non significatif de leur patrimoine.

2.2 Démarche retenue

Le Conseil a défini le champ d'application de l'avis en identifiant les situations particulières pouvant conduire une entité du secteur public à comptabiliser pour la première fois à son bilan, dans le cadre d'une opération ponctuelle de régularisation comptable, encadrée et bornée dans le temps, des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées.

Le Conseil a écarté l'approche visant à définir le champ d'application de l'avis au regard de catégories d'immobilisations corporelles. Cette orientation résulte du constat que les différentes catégories comptables d'immobilisations corporelles présentent suffisamment de caractéristiques communes justifiant une approche globale. La particularité relève davantage des situations rencontrées par les entités du secteur public. Ainsi, la liste des différents cas à considérer a été établie afin de délimiter le champ d'application de l'avis. Parallèlement, la liste des exclusions a également été dressée.

L'avis est de portée générale sauf texte qui prévoirait spécifiquement le contraire. Telle pourrait être la situation, le cas échéant, des « biens historiques et culturels » qui sont susceptibles de faire l'objet de dispositions spécifiques précisant leurs modalités de première comptabilisation.

2.3 Situations entrant dans le champ d'application

L'avis porte sur les modalités de première comptabilisation dans les comptes des entités du secteur public d'immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison des deux situations particulières suivantes, dans le cadre d'une régularisation comptable ponctuelle.

2.3.1 Biens inventoriés mais non comptabilisés

La première situation considérée couvre les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées en raison du manque de connaissance du coût d'acquisition ou de l'absence d'évaluation disponible rendant, en application des dispositions comptables en vigueur, leur comptabilisation à l'actif du bilan impossible.

(a) Cette situation couvre les immobilisations corporelles pour lesquelles les conditions de comptabilisation n'étant pas remplies, l'entité ne les a pas comptabilisées.

En effet, le Plan comptable général² et les référentiels comptables internationaux prévoient que la comptabilisation d'un actif s'effectue sous réserve que le coût de l'actif puisse être déterminé de façon fiable.

Cette condition de fiabilité n'est pas explicitement prévue à ce jour par le Recueil des normes comptables de l'Etat mais est sous-jacente. Le paragraphe II.1 – Evaluation lors de la comptabilisation initiale de l'exposé des motifs de la norme 6 évoque en effet implicitement ce critère en indiquant : « Lors de la comptabilisation initiale, les règles générales applicables aux entreprises sont transposables à l'évaluation des actifs corporels de l'Etat », règles générales applicables aux entreprises qui elles, y font référence de façon explicite (cf. supra).

(b) Cette situation couvre à la fois les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées, mais également les immobilisations corporelles inventoriées comptabilisées partiellement. Ce sont, par exemple, les biens qui n'ont jamais été comptabilisés dans les comptes d'une entité du secteur public à l'exception des travaux réalisés par cette dernière (extensions, aménagements, etc.).

(c) Les biens ayant fait l'objet d'un transfert dans le passé et n'ayant pu être comptabilisés par l'entité « receveuse » pour des raisons matérielles entrent également dans le champ d'application de l'avis. En effet, les conventions établies dans le passé visant à régulariser formellement les transferts de biens entre entités du secteur public prenaient bien souvent la forme de conventions globales ne précisant pas systématiquement la valeur des biens et/ou ne les détaillant pas de façon exhaustive. Dès lors, les établissements doivent préalablement à la

² Cf. article 311-1 du Plan comptable général et la section 2.3.1 de l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006.

comptabilisation dans leurs comptes des biens concernés procéder à une évaluation desdits biens et/ou à un inventaire exhaustif (cf. § 2.3.2 ci-après). Ne s'agissant pas de situations exceptionnelles de régularisations à caractère comptable, les futurs transferts entre entités du secteur public n'entrent pas dans le champ d'application de l'avis (cf. § 2.3.3 a) (iii) ci-après).

2.3.2 Biens nouvellement inventoriés dans le cadre d'une démarche volontariste

La seconde situation concerne les immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste encadrée et bornée dans le temps de mise à niveau de la comptabilité suite à un inventaire de l'ensemble du patrimoine, y compris lorsque cette initiative provient de l'entité. Tel est le cas, par exemple, des établissements publics de santé qui entreprennent une action de mise à niveau et de fiabilisation de leurs comptes ou des entités du secteur public faisant l'objet d'une première certification.

L'avis trouve à s'appliquer quand cette démarche volontariste s'accompagne de la réalisation d'évaluations fiables des immobilisations afin de permettre leur enregistrement dans les comptes (cf. § 2.3.1 ci-dessus).

2.3.3 Situations exclues du champ d'application

Par opposition aux deux situations particulières identifiées supra aux paragraphes 2.3.1 et 2.3.2, les cas suivants sont exclus du champ d'application de l'avis.

(a) Première comptabilisation non directement liée à l'obtention d'une valeur fiable du bien

(i) Les acquisitions d'immobilisations corporelles au cours de la vie courante des entités du secteur public n'entrent pas dans le champ d'application de l'avis qui est limité à deux situations particulières (cf. § 2.3.1 & § 2.3.2). Le traitement comptable de ces acquisitions suit les dispositions relatives aux immobilisations corporelles prévues dans les référentiels comptables des entités concernées.

(ii) Il en est de même des biens entrant dans un contrat concourant à la réalisation d'un service public, et plus particulièrement des immobilisations construites par le concessionnaire qui reviennent au concédant à l'issue de la concession. Ce cas particulier est traité dans l'avis n° 2011-11 du CNoCP du 8 décembre 2011 relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

(iii) Ne s'agissant pas de situations exceptionnelles de régularisations à caractère comptable, les transferts de biens entre entités du secteur public (y compris les transferts liés au retour des biens dans l'entité « d'origine » dans le cadre d'une convention de mise à disposition/d'utilisation) n'entrent pas dans le champ d'application de l'avis.

(b) Biens déjà comptabilisés à l'actif de l'entité du secteur public

(i) L'évaluation ultérieure à leur première comptabilisation des immobilisations corporelles ayant fait l'objet des opérations visées dans l'avis (à titre d'exemples, valeur d'inventaire et modalités d'amortissement, évaluation à la date de clôture, etc.) est faite selon les dispositions prévues dans les référentiels comptables des entités concernées. Ainsi, les conséquences résultant de l'absence de fiabilité des évaluations (par exemple, absence de distinction terrain/bâtiment ou première évaluation « non sécurisée » du fait d'« erreurs d'estimation manifestes ») n'entrent pas dans le champ d'application de l'avis, car il s'agit de corrections d'erreurs.

(ii) L'harmonisation juridique des conventions signées entre l'Etat et les établissements publics nationaux (biens antérieurement remis en dotation faisant l'objet de nouvelles conventions d'utilisation) n'entre pas dans le champ d'application du présent avis.

(c) Biens identifiés lors de l'inventaire physique annuel

Les biens identifiés lors de la réalisation par l'entité de son inventaire physique annuel³ révélant, de façon ponctuelle et isolée au cours de la vie de l'entité, des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées à l'actif du bilan sont également exclus du champ d'application de l'avis. S'agissant d'omissions, ce cas entre dans le champ d'application des corrections d'erreurs.

³ Cf. article L 123-12, al. 2 du Code de commerce.

3. Evaluation de l'immobilisation corporelle lors de sa comptabilisation initiale

3.1 Valeurs d'entrée à retenir dans les situations identifiées

Les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées et les immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste entrant dans le champ d'application de l'avis ont en général été reçues à titre gratuit. En effet, ces immobilisations proviennent la plupart du temps de transferts antérieurs non comptabilisés dans les comptes de l'entité « receveuse » pour diverses raisons (règles comptables antérieures qui ne prévoyaient pas une telle comptabilisation, difficultés d'évaluation, etc.).

Les dispositions en vigueur⁴ retiennent pour les biens reçus à titre gratuit la valeur vénale comme valeur d'entrée.

A la date de première comptabilisation, les immobilisations corporelles entrant dans le champ de l'avis sont comptabilisées à leur valeur vénale, qui devient la valeur historique du bien par convention.

La valeur vénale⁵ correspond au montant qui pourrait être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie de l'actif⁶ (frais de cession).

Néanmoins, dans les cas exceptionnels où cette valeur vénale ne peut être déterminée de façon fiable, les immobilisations corporelles sont comptabilisées à leur coût de remplacement (cf. § 3.2 ci-dessous).

3.2 Cas exceptionnels du recours au coût de remplacement

Les biens spécifiques pour lesquels il n'existe pas de valeur vénale directement identifiable (cas exceptionnels, le recours à la valeur vénale devant être privilégié) sont comptabilisés à leur coût de remplacement.

Le coût de remplacement correspond à une évaluation basée sur l'estimation du coût du bien pour un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique. En effet, le Conseil

⁴ Cf. article L123-18 du Code de commerce et article 321-1 du Plan comptable général.

⁵ Source : Glossaire du Recueil des normes comptables de l'Etat.

⁶ Coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat, le cas échéant.

considère que le coût de remplacement courant⁷ ne constitue pas la base d'évaluation à retenir.

Par analogie avec l'avis n°2003-E du 9 juillet 2003 du Comité d'Urgence du Conseil national de la comptabilité, le coût de remplacement peut être déterminé soit en reconstituant le coût historique des composants remplacés à partir des factures d'origine, soit en fonction de méthodes provenant de données techniques fondées sur la répartition du coût actuel à neuf ou en utilisant la valeur constatée sur des immobilisations récentes ou renouvelées, pondérée le cas échéant par les variations de conditions économiques et d'évolutions techniques. Il convient ensuite de calculer les amortissements qui auraient dû être comptabilisés en fonction des différentes durées d'utilisation.

Le Conseil écarte la première solution (reconstitution du coût historique) compte tenu du contexte particulier des biens entrant dans le champ d'application de l'avis (cf. § 2.3 ci-dessus).

Il est précisé que le coût de remplacement est comptabilisé en valeur nette, valeur qui devient la valeur historique du bien par convention.

Les cas particuliers où la valeur vénale ne trouve pas à s'appliquer concernent en principe les biens spécifiques pour lesquels cette valeur n'est pas évaluée de façon fiable, n'est pas directement identifiable ou n'est pas reconnue en l'absence de marché actif⁸ ou du fait que ces biens sont rarement vendus. Ces biens possèdent, en général, un potentiel de service spécifique et mesurable.

A titre d'exemples, un barrage, une écluse ou une rampe de lancement spatial pourraient entrer dans le champ de ces cas particuliers.

3.3 Cas exceptionnels d'impossibilité d'obtention d'une évaluation fiable de la valeur d'entrée

Dans les cas, qui doivent demeurer exceptionnels, pour lesquels il ne serait pas possible d'obtenir une évaluation fiable de la valeur d'entrée (valeur vénale ou coût de remplacement), les biens concernés seront néanmoins inscrits en comptabilité. Cette inscription en comptabilité peut se faire, pour des modalités pratiques, à l'euro symbolique,

⁷ Coût qu'aurait supporté l'entité publique pour acquérir un actif à la date de clôture (Source : Glossaire du Recueil des normes comptables de l'Etat).

⁸ Marché sur lequel les éléments négociés sont homogènes et où on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants, à des prix mis à la disposition du public (source : Glossaire du Recueil des normes comptables de l'Etat).

l'objectif visé étant de fiabiliser les informations contenues dans les états financiers relatives au patrimoine de l'entité concernée grâce au suivi rigoureux des actifs détenus, démarche d'ores et déjà entreprise par l'Etat.

Une information appropriée est en tout état de cause donnée en annexe des comptes de l'entité, et notamment la justification de l'impossibilité d'obtenir une valeur d'entrée.

3.4 Cas particulier des actifs dont le coût historique n'est pas connu et ayant un caractère symbolique significatif

Même si l'objet de ce texte n'est pas de rattacher des catégories d'actifs à une méthode d'évaluation, il est précisé que, dès lors que les entités du secteur public n'envisagent pas de vendre des actifs immobiliers ou mobiliers dont le coût historique n'est pas connu et qui ont un caractère symbolique significatif, ces actifs immobiliers et mobiliers doivent être inscrits en comptabilité (à l'euro symbolique le cas échéant, cf. supra). Tel est notamment le cas des monuments historiques (cathédrales, châteaux forts, etc.) ou des œuvres d'art (tableaux, sculptures, etc.) qui ne sont pas destinés à être cédés. Ces mêmes actifs immobiliers et mobiliers, dès lors qu'ils ont un caractère cessible (et même si leur coût d'acquisition n'est pas connu), sont également inscrits en comptabilité. Dans ce cas, la pertinence d'une évaluation à l'euro symbolique se pose. Le Conseil de normalisation des comptes publics poursuit ses réflexions sur le sujet.

3.5 Date de détermination et de comptabilisation de la valeur d'entrée

La date de comptabilisation des biens entrant dans le champ d'application de l'avis est arrêtée, par convention, au dernier jour de l'exercice de comptabilisation des biens concernés (date de clôture).

Compte tenu des difficultés pratiques rencontrées par les entités du secteur public, le Conseil considère que les évaluations réalisées au cours de l'année précédant l'année de comptabilisation des biens peuvent être retenues comme valeurs d'entrée sous réserve que l'entité concernée s'assure que ces évaluations ne sont pas significativement différentes de celles qui pourraient être obtenues l'année de comptabilisation.

3.6 Modalités particulières de traitement des immobilisations corporelles partiellement comptabilisées

Lorsqu'un bien entrant dans le champ d'application de l'avis est partiellement comptabilisé à l'actif (cf. § 2.3.1 (b) ci-dessus), la différence entre la valeur d'entrée du bien et les montants antérieurement comptabilisés est inscrite à l'actif, le traitement des parties de l'actif déjà comptabilisées ne s'en trouvant pas modifié (par assimilation à une approche par « composants »).

3.7 Modalités particulières de traitement des dépenses de gros entretien

Ces modalités particulières de traitement des dépenses de gros entretien s'inscrivent dans le cadre des règles comptables existantes⁹.

Lorsque les règles relatives aux provisions pour gros entretien s'appliquent, les entités du secteur public qui en comptabilisent doivent, le cas échéant, les constituer au titre des actifs concernés entrant dans l'opération de régularisation comptable.

Lors de l'enregistrement de ces opérations de régularisation comptable, ces provisions pour gros entretien sont comptabilisées en contrepartie du compte 11 « Report à nouveau »¹⁰ à hauteur d'un montant conforme au plan de gros entretien à la date de régularisation. La provision est constituée à hauteur de la quote-part des dépenses relatives à l'usage passé (période déjà courue) rapportées linéairement aux dépenses totales d'entretien du plan.

Le traitement comptable des éventuelles provisions pour gros entretien déjà comptabilisées par l'entité n'est pas remis en cause et perdue.

Les entités du secteur public qui appliquent l'approche par composants doivent constater, au titre des actifs concernés entrant dans l'opération de régularisation comptable, un composant

⁹ Selon l'article 311-2 du Plan comptable général, les dépenses de gros entretien et de grandes visites peuvent être constatées, au choix de l'entité, soit sous forme de provisions pour gros entretien et grandes visites, soit sous forme de composants (Selon l'avis du Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité n°2003-E, §4, le traitement doit être identique pour toutes les immobilisations). Les dépenses concernées par ces provisions de gros entretien et de grandes visites sont les dépenses d'entretien (PCG, art. 311-2 et avis CNC n°2000-01, §5.10) (i) s'inscrivant dans un programme pluriannuel en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité, (ii) et qui ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (par exemple, révisions d'avions pour motif de sécurité) et d'y apporter un entretien (par exemple, carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement. En revanche, n'entrent pas dans la catégorie des dépenses de gros entretien et de grandes réparations, les dépenses ayant pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie (qui ont le caractère d'immobilisations), et les remplacements de composants (qui ont également le caractère de composants).

¹⁰ En cohérence avec les dispositions de première application du règlement n°2002.10 du Comité de la réglementation comptable relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs (article 15-1)

gros entretien identifié à l'intérieur de la valeur d'entrée desdits actifs. En effet, cette dernière tient en principe compte d'une quote-part des dépenses à engager dans le futur au titre du gros entretien, fonction des années déjà écoulées entre deux entretiens à la date de régularisation comptable. Ce composant ne vient pas augmenter la valeur d'entrée de l'actif sous-jacent. Il en est un des composants. Par dérogation, les actifs qui sont comptabilisés à l'euro symbolique ne constatent pas un composant gros entretien à la date de régularisation comptable.

Le composant gros entretien est évalué pour sa valeur nette qui est déterminée en estimant, à la date de régularisation comptable, les dépenses futures d'entretien sous déduction des amortissements qui auraient déjà dû être comptabilisés à cette même date au titre du composant. Il est ensuite amorti sur la durée résiduelle restant à courir jusqu'à la date programmée de gros entretien.

Exemple

L'exemple suivant permet d'illustrer les deux schémas de comptabilisation envisagés supra. Il s'agit d'une dépense de gros entretien au titre du carénage de la coque d'un navire nécessaire à l'obtention d'un certificat de navigabilité. Cette dépense est estimée, à la date de régularisation comptable, à 50 K€ et intervient en moyenne tous les 5 ans. Il est considéré que la régularisation comptable s'effectue à la clôture N+3, soit 2 ans avant le prochain carénage.

Comptabilisation d'une provision pour gros entretien

Provision pour gros entretien en N+3 : 30 K€ ($50 \text{ K€} \times 3 \text{ ans} / 5 \text{ ans}$) en contrepartie du compte Report à nouveau

Comptabilisation d'un composant gros entretien

Composant gros entretien en N+3 : 50 K€ de valeur brute diminuée de 30 K€ ($50 \text{ K€} \times 3 \text{ ans} / 5 \text{ ans}$) d'amortissements qui auraient dû être comptabilisés à la date de régularisation comptable si le navire avait été inscrit à l'actif de l'entité, soit une valeur nette de 20 K€ comptabilisée à l'intérieur de la valeur d'entrée.

Le composant gros entretien s'élève donc à la date de régularisation à 20 K€ et constitue une des composantes de la valeur vénale de l'actif sous-jacent.

4. Comptabilisation de la contrepartie de l'immobilisation corporelle

La contrepartie de l'immobilisation corporelle est inscrite en situation nette.

En ce qui concerne les établissements publics nationaux, la présentation des comptes de capitaux permet d'identifier la source des financements externes d'actifs contrôlés. Ainsi, au sein des capitaux, les financements reçus de l'Etat (#10) et les financements reçus de tiers autres que l'Etat (#13) sont comptabilisés dans des postes distincts¹¹. 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.

Dans les cas exceptionnels où l'apporteur d'un bien ne peut être identifié, ledit bien n'est pas rattachable à son financement. Sa valeur d'entrée est alors imputée au compte 11 « Report à nouveau ».

Pour les immobilisations corporelles partiellement comptabilisées (cf. § 2.3.1 (b) ci-dessus) auxquelles un financement est rattaché, le traitement initialement retenu pour ce financement n'est pas remis en cause et perdure.

5. Modalités de présentation et information en annexe

5.1 Présentation des comptes

L'avis ne contient pas de disposition particulière sur la manière de présenter au bilan les actifs et les passifs provenant de l'application de ces opérations de régularisation comptable. Ces derniers sont compris dans les rubriques du bilan auxquels ils se rattachent.

5.2 Information sur les méthodes comptables

L'annexe fait état des méthodes suivies pour comptabiliser les actifs et les passifs provenant des immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application de l'avis, notamment en matière de détermination de la valeur d'entrée.

¹¹ Source : Avis n° 2011-10 du CNoCP du 8 décembre 2011 relatif à la présentation et la comptabilisation du financement d'actifs des établissements publics.

5.3 Information sur les données comptables

Les actifs concernés étant compris dans les diverses catégories d'immobilisations corporelles, une information est fournie au pied des tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements pour indiquer, lors de l'exercice concerné, les montants, à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, correspondant à ces immobilisations.

L'information sur la variation de la situation nette entre l'ouverture et la clôture de l'exercice indique les montants inscrits directement en situation nette au cours de l'exercice provenant des immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application de l'avis.

5.4 Autres informations

Une entité qui souhaite bénéficier des dispositions particulières telles qu'énoncées au paragraphe 6 de l'avis doit donner une information en annexe telle que prévue dans ledit paragraphe.

6. 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 à des situations particulières rencontrées dans le cadre d'une opération ponctuelle de régularisation comptable, encadrée et bornée dans le temps, concernant des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées par les entités du secteur public.

Le Conseil considère qu'une application rétrospective n'est pas pertinente au regard des situations concernées. Par mesure de simplification¹², le présent avis s'applique de façon prospective dans les comptes de l'entité du secteur public concernée.

En conséquence, l'avis s'applique aux opérations de régularisation comptable qui interviendront postérieurement à son entrée en vigueur, y compris quand ces opérations portent pour tout ou partie sur des immobilisations corporelles reçues antérieurement à son entrée en vigueur et non comptabilisées ou comptabilisées partiellement.

Pour les mêmes raisons, le Conseil considère que les situations entrant dans le champ d'application de l'avis qui auraient donné lieu à la comptabilisation des immobilisations

¹² En référence à ce qui a été fait dans le cadre de la première application des règles relatives aux actifs dans les comptes des entreprises du secteur privé.

corporelles concernées dans les comptes des entités du secteur public antérieurement à l'entrée en vigueur de l'avis ne doivent pas être retraitées.

7. Date d'application et dispositions particulières

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions relatives aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison des deux situations particulières entrant dans le champ d'application de l'avis soient d'application immédiate.

Afin de prendre en considération les difficultés des entités du secteur public à disposer d'une information complète sur l'existence et/ou l'évaluation des actifs et permettre la collecte des informations nécessaires, le Conseil de normalisation des comptes publics laisse la possibilité d'appliquer de façon étalée les dispositions du présent avis sur une période n'excédant pas 5 exercices, s'agissant d'opérations ponctuelles de régularisation comptable pouvant porter sur de nombreux biens. Cette période débute à la date à laquelle l'entité du secteur public comptabilise pour la première fois un actif concerné par l'une des deux situations entrant dans le champ d'application de l'avis. Néanmoins, dans un souci de meilleure lisibilité des états financiers, le Conseil considère qu'il est préférable que cette période n'excède pas, dans la mesure du possible, 2 exercices.

Ces opérations de régularisation comptable permettent à l'entité du secteur public d'enregistrer à son actif l'ensemble des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées qui constituent son patrimoine. La période d'application progressive vise à permettre la collecte exhaustive des informations nécessaires à ces opérations et ne doit en aucun cas aboutir à une régularisation qui in fine ne serait que partielle.

Une entité qui souhaite bénéficier de cette période d'application progressive doit néanmoins comptabiliser sur un même exercice l'ensemble des immobilisations corporelles appartenant à une même catégorie comptable (terrain, immobilier, ...) ou, le cas échéant, rattachées à une même zone géographique (région, département, etc.). Elle donne une information sur les catégories d'actifs/zones géographiques concernées et indique celles restant à régulariser.

Par ailleurs, les valeurs d'entrée comptabilisées ne peuvent être modifiées ultérieurement, sauf à corriger une erreur. Dans ce cas, le traitement comptable à retenir sera celui des corrections d'erreurs.