

**Note de présentation
de l'avis n° 2012-07
du 18 octobre 2012
relatif aux biens historiques et culturels**

Sommaire

1. CONTEXTE ET DÉMARCHE	2
2. CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITION	3
2.1 <i>Entités concernées</i>	3
2.2 <i>Définition des biens historiques et culturels</i>	3
3. EVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE	8
3.1 <i>Dispositions actuelles</i>	8
3.2 <i>Comparaison internationale</i>	10
3.3 <i>Principes retenus dans l'avis</i>	10
4. EVALUATION À LA DATE DE CLÔTURE	12
4.1 <i>Dispositions actuelles</i>	12
4.2 <i>Principes retenus</i>	12
5. DÉPENSES ULTÉRIEURES	13
5.1 <i>Comptabilisation des dépenses ultérieures</i>	13
5.2 <i>Evaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures</i>	14
5.3 <i>Modalités particulières de traitement des biens historiques et culturels partiellement comptabilisés</i>	14
6. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	15
7. INFORMATION EN ANNEXE	15
7.1 <i>Méthodes comptables</i>	15
7.2 <i>Notes sur le bilan</i>	15
8. QUALIFICATION DU CHANGEMENT	16
9. DATE D'APPLICATION	16
ANNEXE 1 - COMPARAISON INTERNATIONALE	17
ANNEXE 2 - DÉPRÉCIATIONS DES DÉPENSES ULTÉRIEURES	19

1. Contexte et démarche

Par un courrier daté du 6 octobre 2009, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et la Direction du budget ont saisi le Conseil de normalisation des comptes publics afin qu'il examine les méthodes de comptabilisation et d'évaluation des biens historiques et culturels mobiliers et immobiliers dans les comptes de l'Etat. Le Conseil du 8 juillet 2011 a décidé d'étendre la réflexion à l'ensemble des entités du secteur public.

Le Conseil a par ailleurs décidé d'élaborer un avis autonome, présentant l'ensemble des dispositions normatives relatives aux biens historiques et culturels immobiliers et mobiliers. Pour être d'application aisée, un tel avis suppose que cette catégorie de biens se distingue clairement des autres par un ou plusieurs attributs essentiels nettement différenciés. En l'espèce, cette différenciation repose sur le trait majeur du bien historique et culturel qui est son caractère symbolique et qui, nonobstant sa nature physique, pourrait l'apparenter à un actif incorporel. Compte tenu de cette spécificité dont les conséquences méritent d'être déclinées de façon cohérente, le Conseil considère que les biens historiques et culturels doivent faire l'objet de dispositions distinctes tant de celles relatives aux immobilisations corporelles et que de celles concernant les immobilisations incorporelles.

La démarche retenue par le Conseil de normalisation des comptes publics a été la suivante :

- définir la catégorie des biens historiques et culturels immobiliers et mobiliers ;
- déterminer les dispositions relatives à l'évaluation lors de la comptabilisation initiale des biens historiques et culturels non inscrits à l'actif ;
- préciser le traitement comptable des dépenses ultérieures ;
- fixer les dispositions relatives à l'évaluation à la date de clôture des biens historiques et culturels ;
- rappeler les dispositions relatives à la comptabilisation et l'évaluation lors de la sortie du bilan ;
- définir l'information à fournir dans l'annexe.

2. Champ d'application et définition

2.1 Entités concernées

L'avis s'applique à toutes les entités du secteur public possédant des biens historiques et culturels, et en particulier :

- à l'Etat ;
- aux établissements publics nationaux, 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 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) ;
- aux organismes appliquant le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS) ou un référentiel adapté du PCUOSS ;
- aux établissements de santé, aux collectivités territoriales et aux établissements publics locaux ;
- aux autres entités du secteur public (chambres de métiers et de l'artisanat, etc.).

2.2 Définition des biens historiques et culturels

2.2.1 Dispositions actuelles

Il n'existe aucune définition des biens historiques et culturels immobiliers ou mobiliers, dans les différents référentiels comptables. Seules quelques caractéristiques, ne se recoupant pas nécessairement, sont données de façon éparse.

Le Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE) ne contient pas de définition des biens historiques et culturels. Dans le cadre des dispositions applicables pour l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006, il fait référence aux œuvres d'art, aux monuments historiques et aux biens à caractère historique et culturel, sans pour autant les définir.

Les instructions budgétaires et comptables M9 applicables aux établissements publics nationaux identifient uniquement la notion de collections qui est définie comme un « ensemble d'objets et de biens formant une unité destinée à rester durablement dans l'établissement. Il peut s'agir :

- d'une réunion d'objets ayant un intérêt historique, esthétique, scientifique...ou d'une valeur provenant de leur rareté ;
- d'un groupement d'ouvrages, de publications de supports d'information ayant une unité ;
- d'un site à gérer : parc, arboretum, etc. »

L'avis n° 2009-17 du 10 novembre 2009 du Conseil national de la comptabilité (CNC) relatif à la comptabilisation des actifs acquis et reçus par les musées traite des œuvres d'art et fait une référence au code du patrimoine¹, sans jamais les définir.

La circulaire n° INTB0200059C du 26 février 2002 du Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et du Ministère de l'intérieur relative aux règles d'imputation des dépenses du secteur public local (comptabilités² M14, M51, M52, M1-5-7, M6, M61) et à la nomenclature actualisée des biens meubles ne donne pas non plus de définition des biens historiques et culturels.

La nomenclature des comptes figurant dans les instructions des collectivités territoriales et de leurs établissements publics (M14, M52, M71...) prévoient cependant, comme

¹ L'avis n° 2009-17 du 10 novembre 2009 du Conseil national de la comptabilité (CNC) relatif à la comptabilisation des actifs acquis et reçus par les musées relevant d'une personne morale de droit privé sans but lucratif autorise la comptabilisation des biens définis par l'article L.111-1 et des biens culturels définis à l'article L.112-11 du code du patrimoine pour une valeur symbolique quand il s'agit d'actifs acquis ou reçus par des musées, gérés par des établissements publics nationaux relevant de l'instruction budgétaire et comptable M9 ou par des personnes morales de droit privé sans but lucratif.

² M14 applicable aux communes et aux établissements publics communaux et intercommunaux à caractère administratif, M51 applicable aux régions, M52 applicable aux départements, M1-5-7 applicable aux syndicats mixtes, M6 et M61 applicables aux services départementaux d'incendie et de secours.

celles applicables aux établissements publics, un compte pour les « collections et œuvres d'art » destiné à retracer « les œuvres et objets d'art et les fonds anciens des bibliothèques et des musées correspondant à la définition retenue par le Ministère de la culture » (à savoir « tous les ouvrages antérieurs à 1810 et les productions des XIX^{ème} et XX^{ème} siècles en raison de leur rareté ou de leur appartenance à des collections spécialisées ou régionales... »).

2.2.2 Définition des biens historiques et culturels entrant dans le champ d'application de l'avis

Il s'avère difficile de donner une définition en substance des biens historiques et culturels, en raison tant de la dispersion et de la pauvreté des éléments permettant de caractériser ces biens dans les référentiels comptables, que de l'étendue et du flou du périmètre de ces biens qui donnent un caractère nécessairement subjectif à toute définition théorique d'un tel périmètre.

Certes, des éléments peuvent être dégagés pour caractériser les biens historiques et culturels. Il s'agit en effet de :

- biens immobiliers et mobiliers ayant un intérêt historique, esthétique ou scientifique ;
- biens immobiliers et mobiliers ayant une valeur symbolique forte provenant de leur rareté et/ou de leur ancienneté ;
- biens ayant un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique qui n'est pas mesurable. Ainsi, compte tenu de sa nature, la valeur d'usage d'un bien historique et culturel mobilier et immobilier ne peut pas s'apprécier uniquement à partir des flux futurs de trésorerie qu'il va générer (avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie) ni même de son potentiel de service qui, par définition, n'est pas mesurable. En effet, ce potentiel de service correspond à son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, de l'archéologie ou de la science vis-à-vis du public ou des chercheurs, mais qui ne peut se mesurer selon des considérations économiques.

Cependant, ces caractéristiques ne peuvent constituer des critères permettant de définir, à eux seuls et sans ambiguïté, le périmètre des biens historiques et culturels immobiliers et mobiliers qui entrent dans le champ de l’avis.

C’est pourquoi, le champ d’application de cet avis a été défini en faisant référence aux textes législatifs et réglementaires existants qui établissent des régimes juridiques particuliers pour les biens historiques et culturels et qui les définissent de façon objective à travers des procédures de classement ou d’inscription. Ce faisant, le périmètre des biens historiques et culturels est, de facto, défini par énumération indirecte des biens concernés.

Ainsi, les biens entrant dans le champ de l’avis sont ceux contrôlés par l’une des entités entrant dans le champ d’application de l’avis auxquels s’applique l’un des régimes juridiques énumérés de façon limitative ci-après.

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.

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.

2.2.3 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. § 5).

3. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

3.1 Dispositions actuelles

Selon les termes du Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE), dans le cadre des dispositions applicables pour l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006³, les biens ayant un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique qui n'est pas mesurable, sont comptabilisés pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable. Il est précisé que c'est notamment le cas pour les monuments historiques. Le RNCE indique par ailleurs que, dans des cas exceptionnels, les biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle sont comptabilisés au coût de reproduction à l'identique. Les mêmes règles⁴ s'appliquent pour l'évaluation de ces

³ § 5.2.2 de la norme 6 du RNCE, daté du 21 août 2012.

⁴ § 2.1.5 de la norme 6 du RNCE, daté du 21 août 2012.

biens en l'absence de coût d'acquisition, de coût de production et de valeur vénale lors de la comptabilisation initiale après établissement du bilan d'ouverture de l'Etat.

Les instructions budgétaires et comptables applicables aux établissements publics, aux collectivités territoriales et aux établissements publics locaux, ainsi que le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS) ne prévoient aucune disposition particulière concernant la comptabilisation initiale des biens historiques et culturels, hormis l'imputation des « collections et œuvres d'art » dans un compte spécifique (#216 ou #2186) prévu par certaines nomenclatures (instructions M 9-1, M14, M52, M71...).

La circulaire n° INTB0200059C du 26 février 2002 du Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et du Ministère de l'intérieur relative aux règles d'imputation des dépenses du secteur public local (comptabilités⁵ M14, M51, M52, M1-5-7, M6, M61) et à la nomenclature actualisée des biens meubles préconise plus précisément que l'imputation au compte #216 « collections et œuvres d'art » soit donnée aux dépenses de ce type supérieures à 500 € TTC.

Enfin, l'avis n° 2009-17 du 10 novembre 2009 du Conseil national de la comptabilité (CNC) relatif à la comptabilisation des actifs acquis et reçus par les musées indique que les œuvres d'art doivent être enregistrées :

- par les personnes morales de droit privé sans but lucratif, pour une valeur symbolique ;
- par les établissements publics, pour une valeur symbolique concernant les œuvres acquises ou reçues avant le 1^{er} janvier 2006, et pour leur coût d'entrée (coût d'acquisition ou valeur vénale) concernant les œuvres acquises ou reçues postérieurement au 1^{er} janvier 2006.

⁵ M14 applicable aux communes et aux établissements publics communaux et intercommunaux à caractère administratif, M51 applicable aux régions, M52 applicable aux départements, M1-5-7 applicable aux syndicats mixtes, M6 et M61 applicables aux services départementaux d'incendie et de secours.

3.2 Comparaison internationale

Le parangonnage portant sur les pratiques internationales relatives aux traitements comptables des biens historiques et culturels est présenté en annexe 1. Il en ressort que les Etats ayant fait l'objet de l'analyse (Australie, Canada, Etats-Unis, Nouvelle-Zélande et Royaume-Uni), s'attachent à distinguer les biens historiques et culturels des biens communs.

D'une façon générale, en l'absence d'évaluation, le bien historique et culturel est comptabilisé pour une valeur symbolique et/ou une information est communiquée en annexe.

Néanmoins, l'Australie comptabilise les constructions d'intérêt historique et les actifs culturels au coût de remplacement amorti, et les œuvres d'art du patrimoine national à la valeur vénale ; seuls les actifs du patrimoine naturel (parc naturel, mer et fonds marins) ne sont pas comptabilisés en raison de la difficulté de leur affecter une valeur financière fiable.

La Nouvelle-Zélande, quant à elle, indique retenir la juste valeur pour la comptabilisation de ses biens historiques et culturels, sauf pour les biens irremplaçables qui ne sont pas comptabilisés.

3.3 Principes retenus dans l'avis

3.3.1 Orientation générale

L'avis privilégie quand à lui le caractère symbolique de la valeur des biens historiques et culturels, que cette valeur résulte de l'inscription du bien pour un euro symbolique ou soit évaluée au coût dans les conditions ci-après. Ce caractère symbolique de la valeur du bien historique et culturel se traduit, dès lors qu'il est réputé incessible, par l'exclusion d'une comptabilisation à la valeur de marché et par l'absence de variation de cette valeur une fois la comptabilisation initiale effectuée.

3.3.2 Dispositions proposées dans l'avis

Des dispositions particulières ont été définies pour l'établissement du bilan d'ouverture de l'Etat au 1^{er} janvier 2006. L'avis n° 2009-17 du 10 novembre 2009 du Conseil national de la comptabilité qui s'applique aux musées privés et aux établissements publics gérant des musées a retenu cette date pour définir une convention comptable (traitement différent avant et après le 1^{er} janvier 2006). Néanmoins, pour l'ensemble des

autres entités du secteur public, cette date serait purement conventionnelle dès lors que les comptes sont tenus depuis une date antérieure au 1^{er} janvier 2006 et n'a donc pas été retenue dans l'avis.

L'avis distingue les modalités de comptabilisation selon la situation dans laquelle se trouve le bien historique et culturel.

- 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 »⁶ 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 enregistrées. Dans l'hypothèse où certains 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 ».

⁶ Biens remis en contrepartie d'un allègement fiscal.

Le recours au coût de reproduction à l'identique introduit dans le Recueil des normes comptables de l'Etat⁷ pour les cas exceptionnels de biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle n'est pas retenu dans l'avis⁸. En effet, la délimitation de différents périmètres au sein de la catégorie des biens historiques et culturels est un exercice délicat et particulièrement subjectif, pour une utilité incertaine. Dès lors, cette disposition a été écartée.

4. Evaluation à la date de clôture

4.1 Dispositions actuelles

L'évaluation à la date de clôture des biens historiques et culturels est actuellement faite selon les règles d'évaluation figurant dans les textes comptables applicables aux diverses catégories d'entités du secteur public concernées par l'avis.

S'agissant de l'Etat, la seule disposition spécifique concerne les œuvres d'art. En effet, les dispositions du Recueil des normes comptables de l'Etat⁹ précisent que, à la date de clôture, les œuvres d'art sont évaluées dans les comptes de l'Etat pour le même montant que lors de la comptabilisation initiale.

S'agissant des autres entités publiques, les biens historiques et culturels n'étant pas identifiés en tant que tels (à l'exception des « collections et œuvres d'art »), ils sont évalués selon les mêmes méthodes que celles appliquées aux autres immobilisations corporelles de l'entité publique et font l'objet d'amortissements et de dépréciations dans des conditions identiques. Les instructions qui prévoient la comptabilisation distincte des « collections et œuvres d'art » excluent leur amortissement de façon explicite (M51, M71...) ou implicite, par absence de compte d'amortissement correspondant (M14, M9-1...).

4.2 Principes retenus

Comme indiqué précédemment (cf. § 2.2.2), la valeur d'usage d'un bien historique et culturel ne s'apprécie pas uniquement à partir des flux futurs de trésorerie ni même selon un potentiel de services attendus qui ne serait mesurable qu'au travers des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. En effet, son potentiel de service correspond à son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, de l'archéologie ou de la

⁷ § 2.1.5 de la norme 6 du RNCE, daté du 21 août 2012.

⁸ La norme 6 du Recueil des normes comptables de l'Etat sera modifiée en conséquence.

⁹ § 2.3.2.3 de la norme 6 du RNCE, daté du 21 août 2012.

science vis-à-vis du public ou des chercheurs. La valeur vénale d'un bien historique et culturel ne pouvant pas toujours être estimée de manière fiable et n'ayant pas de pertinence au regard de la nature incessible de ces biens, et sa valeur d'usage reposant plus sur des critères qualitatifs que quantitatifs, les conditions ne sont, de fait, pas réunies pour fonder une évaluation des biens historiques et culturels à la date de clôture qui serait différente de celle retenue lors de leur comptabilisation initiale.

Ainsi la nature symbolique ou forfaitaire du bien ayant été affirmée pour la comptabilisation initiale des biens historiques et culturels, la valeur retenue lors de cette comptabilisation initiale doit demeurer inchangée.

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. Cette disposition signifie que les biens historiques et culturels ne sont pas réévalués à la date de clôture et ne sont pas non plus amortis, ni dépréciés.

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

5. Dépenses ultérieures

5.1 Comptabilisation des dépenses ultérieures

Les travaux réalisés sur un bien historique et culturel sont distingués du bien principal. 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.

Cette distinction permet de traiter les dépenses ultérieures selon une logique de droit commun sans interférer avec le traitement comptable applicable aux biens historiques et culturels eux-mêmes (biens « sous-jacents »).

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.

5.2 Evaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures

5.2.1 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.

5.2.2 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 2¹⁰, qui s'inspirent des modalités de droit commun.

5.3 Modalités particulières de traitement des biens historiques et culturels partiellement comptabilisés

Certains biens historiques et culturels n'ont jamais été comptabilisés à l'exception des dépenses ultérieures (extensions, aménagements, travaux de reconstruction, etc.).

¹⁰ Dispositions conformes au Recueil des normes comptables de l'Etat.

Dès lors que les dispositions de droit commun sont appliquées, l'avis ne modifie pas la comptabilisation des dépenses déjà réalisées (par assimilation à une approche par « composants »).

6. 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.

7. Information en annexe

7.1 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).

7.2 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.

Les biens historiques et culturels sont incessibles. Ils peuvent cependant être cédés après une procédure juridique appropriée. Pour un bien historique et culturel ainsi 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.

8. Qualification du changement

Ainsi qu'il résulte de la présente note, les dispositions actuelles n'étant ni homogènes ni toujours opératoires pour les biens historiques et culturels, 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.

Le Conseil considère qu'une application rétrospective n'est pas pertinente au regard des situations concernées. Par mesure de simplification¹¹, 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.

9. 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^{er} janvier 2013 (comptes clos le 31 décembre 2013), avec possibilité d'application anticipée.

¹¹ En référence à ce qui a été fait dans le cadre de l'avis n° 2012-02 du 4 mai 2012 du CNoCP relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières.

Annexe 1 - Comparaison internationale

Cette étude comparative porte sur le traitement comptable des biens historiques et culturels dans les comptes de pays suivants : Australie, Canada, Etats-Unis, Nouvelle-Zélande et Royaume-Uni.

En Australie, lorsqu'un bien immobilier ou un monument fait partie du patrimoine national ou a une importance culturelle significative, il est classé en tant qu'« actif d'intérêt historique ou culturel ». Trois catégories sont distinguées :

- ✓ Les constructions d'intérêt historique et les actifs culturels tels que les bâtiments sont comptabilisés en tant qu'actifs et valorisés au coût de remplacement amorti. Un amortissement continu n'est pas autorisé lorsque l'intention est de maintenir l'actif dans son état actuel indéfiniment ;
- ✓ Les œuvres d'art du patrimoine national sont valorisées à leur valeur vénale ;
- ✓ Les actifs du patrimoine naturel, tels que les parcs nationaux, la mer et les fonds marins de la zone économique exclusive australienne, ne sont pas comptabilisés en tant qu'actifs en raison de la difficulté de leur affecter une valeur financière fiable. Ils ne sont généralement pas mentionnés dans les notes des comptes financiers.

Au Canada, les biens exploitables constituant le patrimoine sont comptabilisés en immobilisations corporelles. Les biens non exploitables tels que les biens immeubles sur les réserves, le coût des œuvres d'art et des collections des musées et les terres publiques auxquelles il est impossible d'attribuer un coût d'acquisition ne sont pas comptabilisés. En revanche, une information est donnée dans l'annexe des états financiers.

Aux Etats-Unis, le traitement comptable du parc monumental découle de la distinction entre « heritage assets » et « multi-use heritage assets ». Les « heritage assets » ne sont en principe pas comptabilisés à l'actif du bilan de l'Etat. Il s'agit principalement du patrimoine historique ou naturel, de bâtiments présentant une importance culturelle, éducative ou artistique et du patrimoine architectural. En revanche, une information est donnée dans l'annexe des états financiers. Les « multi-use heritage assets » sont des « heritage assets » qui sont également utilisés dans le cadre des opérations du

gouvernement fédéral et sont comptabilisés selon les dispositions de SFFAS 6 « Property, plant and equipment », c'est-à-dire généralement au coût.

En Nouvelle-Zélande, les « specified cultural and heritage assets » sont comptabilisés en immobilisations corporelles et évalués à la juste valeur. Par exception, en l'absence d'indication de marché sur la juste valeur de l'actif qui revêt un caractère irremplaçable, le bien concerné n'est pas comptabilisé dans les comptes de l'Etat.

Au Royaume-Uni, les « operational heritage assets » sont comptabilisés et évalués en application de la norme IAS 16. Les « non-operational heritage assets » doivent être comptabilisés et évalués par toute méthode qui semble appropriée et pertinente. En cas d'impossibilité d'évaluation, les « non-operational heritage assets » ne sont pas comptabilisés. Une information est donnée dans l'annexe des états financiers.

Annexe 2 - 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.