

**Avis n° 2014-01
du 17 octobre 2014
relatif à la définition des catégories
et à l'évaluation à la date de clôture
des immobilisations corporelles de l'Etat**

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 17 octobre 2014 le présent avis relatif à la définition des catégories, aux modalités d'évaluation à la date de clôture des immobilisations corporelles de l'Etat, ainsi qu'à d'autres modifications mineures de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables de l'Etat¹.

Cet avis propose principalement des modifications dans les modalités de comptabilisation et d'évaluation à la date de clôture de certains actifs corporels de l'Etat, et notamment le parc immobilier.

Une mise à jour du glossaire du Recueil des normes comptables de l'Etat en cohérence avec les modifications apportées à la norme 6 « Les immobilisations corporelles » est également proposée.

¹ Les dispositions du présent avis et les modifications proposées se fondent sur le Recueil des normes comptables de l'Etat approuvé par arrêté du 18 février 2013 portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'Etat.

1. Nouvelle définition des catégories d'immobilisations corporelles

Cet avis donne une nouvelle définition des catégories et des sous-catégories comptables sur lesquelles sont fondés les principes de comptabilisation et d'évaluation des immobilisations corporelles. Le critère de distinction « immobilisation spécifique / immobilisation non spécifique » pour le parc immobilier de l'Etat, qui s'est avéré inopérant, ne figure désormais plus dans la norme 6.

La liste des catégories comptables initialement définie a été complétée des catégories suivantes : les sites naturels et les cimetières, les barrages, les biens immobiliers *sui generis* du ministère de la défense et les autres infrastructures.

Quant au parc immobilier, des précisions ont été apportées. Cette catégorie comprend dorénavant deux sous-catégories : d'une part, le parc immobilier, hors bâtiments à usage d'habitation et de bureaux et ses terrains d'assiette, et, d'autre part, le parc immobilier à usage d'habitation et de bureaux et ses terrains d'assiette.

2. Evaluation à la date de clôture des immobilisations corporelles

L'avis privilégie la méthode d'évaluation au coût amorti à la date de clôture. Cette approche est conforme aux dispositions du cadre conceptuel des comptes publics et des avis déjà publiés par le Conseil.

Comme indiqué *supra*, le parc immobilier se compose, au plus tard à la fin de l'exercice 2018, de deux sous-catégories : d'une part, le parc immobilier, hors bâtiments à usage d'habitation et de bureaux et ses terrains d'assiette, et, d'autre part, le parc immobilier à usage d'habitation et de bureaux et ses terrains d'assiette. Chacune de ces deux sous-catégories comporte des modalités d'évaluation qui lui sont propres. Le parc immobilier et ses terrains d'assiette, à l'exclusion des bâtiments à usage d'habitation et de bureaux et leurs terrains d'assiette, est dorénavant évalué au coût amorti à la date de clôture, l'évaluation à la valeur vénale à la date de clôture ayant été abandonnée, en cohérence avec la façon dont l'Etat gère son patrimoine sur le long terme. Seul le parc immobilier à usage d'habitation et de bureaux et ses terrains d'assiette reste évalué à la valeur vénale à la date de clôture.

Par ailleurs, la redéfinition des catégories a été l'occasion d'étendre aux terrains et aux autres infrastructures la méthode d'évaluation au coût, le cas échéant amorti, à la date de clôture.

Les sites naturels et les cimetières sont évalués à la date de clôture à la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

Les biens immobiliers *sui generis* du ministère de la défense sont identifiés par une liste fermée et exhaustive. Participant à la réalisation de la mission régaliennne de défense de l'Etat, l'avis propose qu'ils soient également évalués à la date de clôture à la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

Comme le précise le tableau en annexe, certaines catégories d'immobilisations restent évaluées selon la méthode du coût de remplacement déprécié, de la valeur vénale ou de la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

3. Autres modifications apportées à la norme 6 « Les immobilisations corporelles »

D'autres modifications ont été apportées à la norme 6 et concernent, notamment, les paragraphes traitant des dépenses ultérieures et la notion de « valeur vénale ».

S'agissant des dispositions relatives au traitement des dépenses ultérieures et au concept de composants, cet avis clarifie les dispositions de cette norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Le terme « valeur vénale » (par ailleurs défini dans le glossaire du Recueil des normes comptables de l'Etat, cf. ci-dessous) est retenu à la place de celui de « valeur de marché » dans l'ensemble de la norme par souci d'homogénéité et de conformité aux dispositions de droit commun. Les notions de « valeur de marché » et de « valeur vénale » sont similaires et cette modification rédactionnelle n'emporte aucun changement de traitement comptable.

Les paragraphes traitant des biens mis à disposition ont été complétés des dispositions de l'avis n° 2013-04 du 12 avril 2013 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public.

Par ailleurs, les paragraphes relatifs aux stocks (norme 8 du Recueil des normes comptables de l'Etat), aux biens historiques et culturels (norme 17) et aux contrats concourant à la réalisation d'un service public (norme 18) ont été supprimés afin d'éviter tout chevauchement de dispositions.

4. Modifications apportées au glossaire du Recueil des normes comptables de l'Etat

Le glossaire du Recueil des normes comptables de l'Etat a été revu ou complété, selon le cas, pour les notions suivantes : juste valeur, potentiel de service, site militaire, valeur actuelle, valeur brute, valeur nette comptable, valeur d'inventaire, valeur d'usage, valeur recouvrable, valeur résiduelle, valeur vénale et valeur de marché.

5. Qualification du changement

Les modifications proposées relatives aux nouvelles définitions des catégories et des sous-catégories et aux modalités d'évaluation à la date de clôture du parc immobilier de l'Etat (incluant ses terrains d'assiette), des terrains ne faisant pas partie d'un actif immobilier, des sites naturels, des cimetières, des bases aériennes à vocation nucléaire, des arsenaux disposant d'infrastructures d'accueil et de stockage nucléaire, des centres d'expertise de la direction générale de l'armement de Bourges et de Vert-le-Petit, des dépôts pétroliers du service des essences des armées en service au 1^{er} janvier 2006, des équipements militaires retirés du service actif, des barrages et des autres infrastructures sont qualifiées de changements de méthodes comptables, en application de la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Considérant qu'en l'espèce il est impraticable de déterminer l'effet cumulé d'un traitement rétrospectif afin de rendre les informations financières au titre des exercices précédents comparables à celles de l'exercice au cours duquel le changement de méthodes comptables relatif aux nouvelles définitions des catégories et aux modalités d'évaluation à la date de clôture (cf. *supra*) est appliqué, et qu'il est également impraticable de reconstituer ces informations, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement de méthode peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

Les autres modifications de la norme 6 et les modifications apportées au glossaire n'entrent pas dans le champ d'application de la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

6. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces changements de méthodes comptables soient applicables de façon prospective et non rétrospective (cf. *supra*) au plus tard à la fin de l'exercice 2018, c'est-à-dire aux états financiers de l'Etat clos le 31 décembre 2018, avec possibilité d'application anticipée.

Les autres modifications apportées à la norme 6 « Les immobilisations corporelles » et les changements de définition apportées au glossaire sont d'application immédiate.

7. Dispositions transitoires

A la date d'application de ces nouvelles modalités d'évaluation des immobilisations corporelles du parc immobilier qui étaient évaluées, jusqu'alors, à la valeur vénale à la date de clôture et, qui seront, désormais, évaluées au coût amorti, la valeur vénale retenue pour la clôture des comptes au 31 décembre de l'exercice précédent devient, par mesure de simplification, la valeur initiale du bien servant de base amortissable pour l'avenir. Ces actifs sont amortis sur leur durée de vie estimée, celles-ci pouvant être fixées de façon forfaitaire sur instruction du directeur général des finances publiques. A défaut de telles dispositions et, par mesure de simplification, ces actifs sont amortis sur une durée forfaitaire de 50 ans. La date du changement de méthode comptable correspond à la date de début d'amortissement. Cette méthode prospective présente l'avantage de ne pas avoir à se fonder sur la date de mise en service dudit actif, le plus souvent inconnue.

Pour les actifs appartenant à la catégorie « autres infrastructures » évalués en valeur de marché ou en valeur forfaitaire, la valeur nette comptable à la date de clôture au 31 décembre de l'exercice précédent le changement de modalités d'évaluation devient la valeur initiale du bien servant de base amortissable pour l'avenir.

Pour les sites naturels, les cimetières, les bases aériennes à vocation nucléaire, les arsenaux disposant d'infrastructures d'accueil et de stockage nucléaire, les centres d'expertise de la DGA de Bourges et de Vert-le-Petit, les dépôts pétroliers du SEA en service au 1^{er} janvier 2006 et les équipements militaires retirés du service actif désormais évalués à une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable :

- Les actifs d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable ;
- Les actifs faisant partie du patrimoine de l'Etat déjà comptabilisés à la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable restent comptabilisés à cette valeur ;
- Les actifs faisant partie du patrimoine de l'Etat comptabilisés jusqu'au changement de méthode comptable en valeur vénale restent comptabilisés à cette valeur vénale qui devient la nouvelle valeur initiale.

ANNEXE

-

NORME 6 « LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES » :

CATEGORIES ET SOUS-CATEGORIES IDENTIFIEES

ET MODALITES D'EVALUATION

Catégories	Définitions	Sous-catégories	Modalités d'évaluation à la date de clôture	Exemples
Les terrains	Cette catégorie correspond aux terrains nus ou bâtis contrôlés par l'Etat qui ne font pas partie d'un actif immobilier. N'entrent pas dans cette catégorie les terrains d'assiette des actifs immobiliers (sauf ceux des établissements pénitentiaires), les sites naturels et cimetières visés <i>infra</i> .		Coût	Terrains d'assiette des établissements pénitentiaires, camps d'entraînement, carrières, champs de tirs, champs d'exercice, décharges, dépôts et fouilles archéologiques à ciel ouvert et mines.
Les sites naturels et les cimetières	Il s'agit de terrains ayant un potentiel de service intrinsèquement lié à des considérations d'intérêt général et qui ne relèvent pas de la norme 17 "Les biens historiques et culturels".		Valeur symbolique ou forfaitaire non révisable	Landes, plages, dunes, étangs, lacs, etc.
Le parc immobilier	Il correspond aux actifs immobiliers contrôlés par l'Etat à l'exception des établissements pénitentiaires, des actifs immobiliers propres au ministère de la défense qui constituent une catégorie <i>sui generis</i> citée <i>infra</i> et des infrastructures. Les terrains d'assiette du parc immobilier sont inclus dans la valorisation de ce dernier. Le parc immobilier est caractérisé par une grande hétérogénéité tenant à l'ancienneté de sa constitution et de son intégration au domaine de l'Etat, à la variété de ses utilisations.	Le parc immobilier, hors locaux à usage d'habitation et de bureaux, et leurs terrains d'assiette	Coût amorti	Bâtiments industriels, commerciaux, culturels et d'enseignement de l'Etat ainsi que les bâtiments sanitaires ou sociaux, techniques, de sport, agricoles ou d'élevage, culturels et les édifices du culte, monuments et mémoriaux de l'Etat (hors ceux relevant de la norme 17 « Les biens historiques et culturels »). Entre également dans cette sous-catégorie l'ensemble des sites militaires hors ceux figurant dans la sous-catégorie du parc immobilier à usage d'habitation ou de bureaux ou dans la catégorie des actifs immobiliers <i>sui generis</i> du ministère de la défense.
		Les locaux à usage d'habitation et de bureaux, et leurs terrains d'assiette	Valeur vénale	Ambassades, commissariats, consulats, gendarmeries, centres des finances publiques, immeubles de bureaux dont bâtiments abritant des ministères, inspections académiques, préfectures, rectorats, sous-préfectures, tribunaux, bâtiments de logements meublés, immeubles d'habitation et maisons individuelles. Entrent également dans cette sous-catégorie les casernements en zones urbaines et les sites militaires exclusivement affectés à des usages d'habitation ou de bureaux.

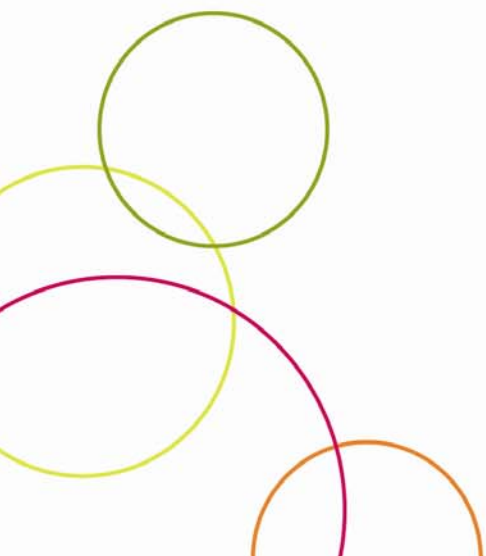
nouvelle disposition normative

Catégories	Définitions	Sous-catégories	Modalités d'évaluation à la date de clôture	Exemples
Les biens immobiliers <i>sui generis</i> du ministère de la défense	Il s'agit d'une liste fermée et exhaustive identifiant les actifs indispensables à la réalisation de la mission régalienne de défense de l'Etat, qui, par ailleurs, ne trouvent pas d'équivalent dans le secteur privé et ne peuvent être reconvertis, si tant est que cela ait un sens ou soit possible, pour des usages banalisés qu'au prix de très lourds travaux		Valeur symbolique ou forfaitaire non révisable	Liste fermée : les bases aériennes à vocation nucléaire, les arsenaux disposant d'infrastructures d'accueil et de stockage nucléaire, les centres d'expertise et d'essais de la DGA de Bourges et de Vert-le-Petit et les dépôts pétroliers du SEA existant au 1 ^{er} janvier 2006.
Les établissements pénitentiaires			Coût de remplacement déprécié	
Les routes, autoroutes contrôlés par l'Etat et ouvrages d'art associés			Coût de remplacement déprécié	
Les barrages contrôlés par l'Etat et ouvrages d'art associés			Coût de remplacement déprécié	Barrages hydrauliques
Les autres infrastructures			Coût amorti	Voies ferrées et des ouvrages associés, ouvrages de réseau, de signalisation, et de télécommunication, installations portuaires et aéroportuaires contrôlées par l'Etat.
Le matériel militaire	Il est constitué des matériels militaires, détenus et contrôlés par l'Etat dans ses différentes composantes : air, terre et mer.		Coût amorti	
Les autres immobilisations corporelles	Elles correspondent aux agencements et installations divers, aux matériels et biens meubles n'entrant pas dans d'autres catégories et ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels ». Au sein des autres immobilisations corporelles, on identifie les équipements militaires retirés du service actif : il s'agit des matériels militaires retirés du service actif, non cessibles et destinés à l'instruction au sol, aux musées, aux expositions statiques, aux prélèvements ou à la destruction.		Coût amorti / Valeur symbolique pour les équipements militaires retirés du service actif	

nouvelle disposition normative



NORME N° 6
LES IMMOBILISATIONS
CORPORELLES



EXPOSÉ DES MOTIFS	4
I. DEFINITION ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE	4
I.1. Définition de l'actif dans la sphère publique	4
I.2. Critères de comptabilisation : principes généraux	4
I.3. Critères de comptabilisation : cas particuliers	5
I.3.1. Les biens en location-financement	5
I.3.2. Les actifs mis à disposition.....	5
I.3.3. Remise ou retour d'un actif concédé.....	6
I.3.4. Les pièces de rechange et de sécurité.....	6
I.3.5. Cas particulier des pièces de rechange des équipements militaires de l'Etat.....	7
I.3.6. Distinction entre les immobilisations et les stocks.....	7
I.4. Comptabilisation par composants	7
I.5. Dépenses ultérieures	7
I.5.1. Le principe général.....	7
I.5.2. Les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité	8
I.5.3. Les dépenses de démantèlement et de remise en état d'immobilisations corporelles de l'Etat	8
I.6. Catégories et sous-catégories d'immobilisations corporelles	9
II. EVALUATION	12
II.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	12
II.1.1. Principe général.....	12
II.1.2. Cas des actifs mis à disposition	12
II.2. Évaluation à la date de clôture	13
II.2.1. Principe général.....	13
II.2.2. Le parc immobilier	13
II.2.3. Les autres cas	13
III. ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006	14
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004	14
V. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DES MODIFICATIONS ULTERIEURES	15
 DISPOSITIONS NORMATIVES	 17
1. DEFINITION ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE	17
1.1. Définition	17
1.2. Critères de comptabilisation : principes généraux	17
1.2.1. Critère du contrôle.....	17
1.2.2. Critère de l'évaluation fiable	17
1.3. Critères de comptabilisation : cas particuliers	17
1.3.1. Les actifs en location-financement	17
1.3.2. Les actifs contrôlés conjointement	18
1.3.3. Les actifs mis à disposition.....	18
1.3.4. Les travaux dont l'Etat est maître d'ouvrage	18
1.3.5. Les pièces de rechange et de sécurité.....	18
1.4. Dépenses ultérieures	19
1.4.1. Le principe général.....	19
1.4.2. Les dépenses de démantèlement et de remise en état d'immobilisations corporelles de l'Etat	19
1.5. Catégories et sous-catégories d'immobilisations corporelles	20

2. ÉVALUATION	20
2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	21
2.1.1. Principe général.....	21
2.1.2. Cas particuliers.....	22
2.2. Évaluation à la date de clôture	23
2.2.1. Principe général.....	23
2.2.2. Les terrains.....	24
2.2.3. Les sites naturels et les cimetières.....	24
2.2.4. Le parc immobilier	24
2.2.5. Les actifs immobiliers sui generis du ministère de la défense.....	24
2.2.6. Les établissements pénitentiaires, les routes et autoroutes et les barrages	24
2.2.7. Les autres infrastructures, le matériel militaire et les autres immobilisations corporelles	25
2.2.8. Cas particuliers des actifs détenus dans le cadre d'un contrat de location-financement, des actifs contrôlés conjointement et des actifs mis à disposition	25
3. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	25
3.1. Sortie du bilan.....	25
3.1.1. Cessions.....	25
3.1.2. Transferts d'actifs	25
3.1.3. Mises au rebut	25
3.2. Maintien au bilan d'actifs détenus bien que non utilisés.....	26
3.3. Transaction de cession-bail	26
3.3.1. La transaction débouche sur un contrat de location-financement.....	26
3.3.2. La transaction débouche sur un contrat de location simple	26
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	27
4.1. Informations générales	27
4.2. Informations relatives à des opérations particulières de l'État.....	27
4.2.1. Contrats de location-financement.....	27
4.2.2. Autres informations.....	28
4.3. Tableaux des immobilisations corporelles par catégories et sous-catégories	28
5. DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006	28
5.1. Cas général	28
5.2. Règles d'évaluation particulières pour certains actifs de l'État.....	28
5.2.1. Actifs pour lesquels il existe une valeur vénale directement observable	28
5.2.2. Actifs pour lesquels il n'existe pas de valeur vénale directement observable.....	28
6. DISPOSITIONS TRANSITOIRES CONCERNANT L'ÉVOLUTION ULTÉRIEURE DES METHODES D'ÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	29
 ILLUSTRATIONS	 31

NORME N° 6 – LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

EXPOSÉ DES MOTIFS

Préambule : La norme s'applique à l'ensemble des immobilisations corporelles à l'exception des biens historiques et culturels et des contrats concourant à la réalisation d'un service public, qui font l'objet de normes *ad hoc*.

I. DEFINITION ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE

La définition et les critères de comptabilisation des immobilisations corporelles de cette norme sont similaires à ceux applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités indiquées ci-après.

I.1 Définition de l'actif dans la sphère publique

Les immobilisations corporelles de l'Etat sont des actifs dont l'exploitation est susceptible d'engendrer des flux futurs de trésorerie, mais également des actifs non générateurs de trésorerie ayant un potentiel de service.

I.2 Critères de comptabilisation : principes généraux

La norme retient les deux conditions cumulatives suivantes pour la comptabilisation des coûts d'une immobilisation corporelle en tant qu'actif :

- > l'immobilisation corporelle est contrôlée par l'Etat ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Pour l'Etat, le critère de contrôle revêt une importance particulière. En effet, des actifs dont il est propriétaire peuvent avoir été mis à la disposition d'autres organismes qui maîtrisent leurs conditions d'utilisation et bénéficient de leurs avantages économiques ou de leur potentiel de services. De façon symétrique, l'Etat peut contrôler des actifs qui ont été mis à sa disposition par d'autres entités publiques qui en restent propriétaires juridiquement.

Outre ces situations de mise à disposition d'actifs dans le cadre de transferts, divers cas particuliers ont nécessité que la norme contienne des dispositions relatives à l'application du critère de comptabilisation correspondant au contrôle.

Le critère de l'évaluation fiable est appliqué sans préjudice des méthodes d'évaluation prévues par la norme pour certaines immobilisations.

Seuils de signification

Compte tenu de la diversité des immobilisations corporelles détenues par l'Etat et de la frontière parfois ténue entre immobilisations corporelles et charges, des seuils unitaires² de signification peuvent être fixés par l'Etat. Ces seuils peuvent être, par exemple, déterminés par catégories d'éléments ou par types d'activités concernées.

I.3 Critères de comptabilisation : cas particuliers

I.3.1 Les biens en location-financement

La norme retient une solution qui se fonde sur l'effet des contrats de location- financement qui transfèrent au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages liés à la propriété de l'actif loué. Le transfert de propriété peut intervenir, ou non, in fine.

En effet, le contrat est comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location.

Ce choix repose sur l'appréciation de la réalité économique et de la substance du contrat de location-financement où le preneur acquiert les avantages économiques de l'utilisation de l'actif loué pour la majeure partie de sa durée de vie économique et s'oblige, en échange, à payer pour ce droit un montant approximativement égal à la juste valeur de l'actif augmentée de la charge financière correspondante.

Le système européen des comptes nationaux (SEC 2010) retient également une approche en termes de contrôle des actifs. « Dans le cadre d'un crédit-bail, on considère que le propriétaire légal consent un crédit au preneur, que celui-ci utilise pour acquérir l'actif. Par la suite, l'actif apparaît dans le compte de patrimoine du preneur et non dans celui du bailleur; le crédit correspondant apparaît comme un actif du bailleur et un passif du preneur. Les paiements effectués dans le cadre du crédit-bail sont considérés non pas comme des loyers, mais comme des paiements d'intérêts et un remboursement du principal sur le crédit imputé. » (SEC 2010 - §15-14).

I.3.2 Les actifs mis à disposition

Il peut s'agir de biens mis à la disposition de l'Etat ou d'actifs mis à la disposition d'autres entités par celui-ci. Dans ces cas particuliers de mises à disposition d'immobilisations corporelles entre entités du secteur public (appelées également transferts), l'avis n° 2013-04 du 12 avril 2013 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public s'applique.

La norme conduit à faire figurer au bilan de ces personnes morales l'ensemble des actifs qu'elles gèrent et qu'elles contrôlent, et pas seulement les actifs contrôlés dont elles sont propriétaires. La logique adoptée a été de considérer que le bilan n'a pas pour seul objet de fixer les droits des tiers à l'égard de l'entité du secteur public mais de donner aux lecteurs des états financiers, aux autorités de gestion, de contrôle et, le cas échéant de tutelle, des indications précises sur la consistance et sur la valeur de l'ensemble des actifs mis à la disposition de l'entité, à titre permanent et sous quelque forme que ce soit, en vue de lui permettre de remplir

² Le regroupement par lot n'est pas permis ; ainsi les seuils ne peuvent concerner que des immobilisations et des dépenses ultérieures immobilisables prises individuellement.

ses missions. Il s'agit d'actifs mis à disposition gratuitement ou moyennant un loyer symbolique. Les actifs concernés sont souvent des bâtiments servant à abriter des bureaux dans le cadre d'une convention.

C'est pourquoi, les actifs appartenant à l'État et mis à la disposition des autres entités du secteur public sans transfert de propriété sont enregistrés au bilan de ces dernières. Ces moyens mis à leur disposition sont considérés, pour les transferts entre entités du secteur public, comme des apports en capital ou des participations à maintenir durablement à leur bilan. Des mises à disposition peuvent également être consenties à des entités privées. Dans ce dernier cas, les critères de contrôle s'appliquent de la même façon.

De même, les actifs appartenant à une autre entité du secteur public et mis à la disposition de l'Etat sans transfert de propriété sont enregistrés au bilan de l'Etat s'il les contrôle.

Les modalités d'évaluation lors d'un transfert d'un actif de l'Etat vers une entité receveuse et lors du retour d'un actif à l'Etat sont précisées dans les dispositions normatives.

I.3.3. Remise ou retour d'un actif concédé

Dans les cas de remise ou de retour d'un actif concédé à l'Etat, les dispositions normatives générales de comptabilisation et d'évaluation des différentes catégories d'actifs s'appliquent.

I.3.4. Les pièces de rechange et de sécurité

Les pièces de rechange sont habituellement inscrites en stocks et comptabilisées dans le compte de résultat lors de leur consommation. Toutefois, lorsqu'elles sont acquises en même temps que l'immobilisation à laquelle elles sont destinées, les pièces de rechange principales³ et le stock de pièces de sécurité⁴ constituent des immobilisations corporelles si l'Etat compte les utiliser sur plus d'un exercice, i.e. sur une durée supérieure à 12 mois. De même, si les pièces de rechange ne peuvent être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle, elles sont comptabilisées en immobilisations corporelles. Lorsque les pièces de rechange principales et les pièces de sécurité sont acquises postérieurement à l'immobilisation à laquelle elles sont destinées, les dispositions normatives relatives aux dépenses ultérieures (cf. *infra*) s'appliquent.

³ Selon l'avis du Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité n°2005-D du 1^{er} juin 2005, les pièces de rechange sont destinées à remplacer une immobilisation principale, ou à lui être intégrées, ou à d'éventuelles dépenses ultérieures immobilisables. Les avantages économiques liés à cet actif ne seront obtenus qu'à partir de l'utilisation effective de la pièce, après le remplacement. L'amortissement doit débuter à la date de remplacement de la pièce (i.e. du montage) et est calculé dans les mêmes conditions que celles du composant lié ou de l'immobilisation à laquelle il est intégré.

⁴ Selon l'avis du Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité n°2005-D du 1^{er} juin 2005, les pièces de sécurité correspondent à des pièces principales d'une installation acquises pour être utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle, afin d'éviter une interruption longue du cycle de production ou un risque en matière de sécurité. Leur remplacement n'est pas planifié. Les avantages économiques liés à ces actifs résultent de leur disponibilité immédiate au cours de l'utilisation de l'immobilisation principale. L'amortissement doit débuter dès l'acquisition [de l'immobilisation principale] et être étalé sur la même durée.

I.3.5. Cas particulier des pièces de rechange des équipements militaires de l'Etat

L'Etat détient des pièces de rechanges indispensables au maintien en conditions opérationnelles des équipements militaires. Nonobstant la valeur de ces actifs, ces éléments, dès lors qu'ils tombent sous la définition courante d'un actif, constituent des stocks.

I.3.6. Distinction entre les immobilisations et les stocks

Les munitions sont par définition des stocks.

Toutefois, les munitions entrant dans le périmètre de la dissuasion nucléaire, qui n'ont de ce fait pas vocation à être utilisées, sont enregistrées en immobilisations.

I.4. Comptabilisation par composants

La comptabilisation d'un actif sous forme de composants selon que lesdits composants présentent des caractéristiques différentes de l'actif principal suppose une analyse complexe et délicate à mettre en œuvre dans un contexte où l'Etat contrôle un nombre particulièrement élevé d'actifs de nature très diverse. En outre, cette méthode ne trouve pas à s'appliquer aux immobilisations corporelles évaluées à la valeur vénale ou au coût de remplacement déprécié à la date de clôture. Le principe de la comptabilisation d'un actif sous forme de composants n'est donc pas retenu.

I.5. Dépenses ultérieures

I.5.1. Le principe général

Une dépense ultérieure est immobilisable s'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'Etat, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant ou au moment où les dépenses sont engagées. L'écart par rapport au niveau d'origine consiste en l'allongement de la durée d'utilisation, l'augmentation de la capacité d'utilisation, la diminution du coût d'utilisation ou l'amélioration substantielle de la qualité de la production.

Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique ou de remise en état sans amélioration sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont réalisés.

Pour les actifs évalués au coût ou pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable à la date de clôture des comptes

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable, est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent ». Un plan d'amortissement propre reposant sur sa nature lui est appliqué. Si les dépenses ultérieures immobilisables consistent à remplacer tout ou partie d'un actif principal qui n'a pas été amorti en totalité, son plan d'amortissement est revu en conséquence.

Pour les actifs évalués à la valeur vénale ou au coût de remplacement déprécié à la date de clôture des comptes

Les dépenses ultérieures revêtant un caractère immobilisable sont prises en compte dans la valeur vénale ou dans le coût de remplacement déprécié des actifs évalués selon ces méthodes à

la date de clôture. Ainsi, elles ne font pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'Etat, et ne font pas l'objet d'un plan d'amortissement.

S'agissant des actifs routiers et autoroutiers comptabilisés au coût de remplacement déprécié à la date de clôture, les dépenses relatives à l'entretien préventif et aux travaux de réhabilitation sont considérées comme des dépenses ultérieures immobilisables.

I.5.2. Les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité

Les dispositions de droit commun⁵ s'appliquent à l'Etat concernant les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement⁶.

Ainsi, les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité sont des dépenses ultérieures indispensables au maintien des avantages économiques futurs ou du potentiel de service. Ces dépenses sont immobilisées.

Sont concernées les dépenses de mise en conformité répondant à l'une des trois conditions suivantes :

- > dépenses engagées pour des raisons de sécurité ou d'accessibilité des personnes ou environnementales ;
- > imposées par des obligations légales ;
- > dont la non-réalisation ne permettrait pas le maintien du potentiel de service ou entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'utilisation de l'actif de l'Etat.

I.5.3. Les dépenses de démantèlement et de remise en état d'immobilisations corporelles de l'Etat

Les traitements comptables diffèrent selon que la dégradation pour laquelle il y a obligation de remise en état est nécessitée ou non par les besoins de l'exploitation future de l'actif :

- > Dans le cas d'une dégradation qui résultera nécessairement de l'activité future (cas d'une installation nécessaire à l'activité et qui devra être démantelée en fin d'exploitation), la dégradation est considérée comme immédiate. L'obligation résulte de la nature même du bien et cette obligation de démantèlement est connue

⁵ Article 321-10.2 du règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable (CRC) relatif au Plan comptable général : « Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs - ou le potentiel des services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 [du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations] ou relèvent du secteur public. ». Comme indiqué dans l'avis n°2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence du CNC, les conditions de comptabilisation de ces immobilisations sont dérogatoires par rapport aux dispositions prévues à l'article 311-1 du règlement n° 99-03 du CRC relatif au Plan comptable général. En effet, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs de l'immobilisation à laquelle elles se rattachent, elles doivent être comptabilisées à l'actif dans la mesure où elles sont nécessaires à l'entité pour obtenir les avantages économiques futurs des immobilisations liées. L'appréciation des avantages économiques n'est plus limitée au niveau de l'actif existant mais étendue au groupe d'éléments d'actifs liés.

⁶ S'agissant des dépenses de mise aux normes environnementales du « Grenelle de l'environnement », les dépenses ultérieures sont immobilisées si elles sont engagées pour améliorer les immobilisations existantes, contribuant ainsi à accroître le niveau des avantages économiques. C'est le cas lorsqu'il s'agit de limiter fortement le coût d'utilisation d'un équipement (diminution du coût énergétique des bâtiments).

dès l'origine. Ainsi, les coûts de démantèlement d'un actif correspondent aux coûts que l'Etat devra engager à l'issue de son exploitation. Ces coûts doivent être reconnus au passif sous forme d'une provision pour charges pour le montant total du coût de démantèlement dès la mise en service de l'actif et dès lors qu'ils résultent d'une obligation légale ou réglementaire. La contrepartie du coût de la remise en état ainsi inscrite en provision est incorporée au coût de l'immobilisation lors de la comptabilisation initiale de celle-ci. Si l'obligation de démantèlement venait à changer en raison d'un événement extérieur (par exemple, le renforcement de la réglementation environnementale), il est procédé à une nouvelle évaluation traitée comme un changement d'estimation.

- > Les dépenses liées à des dégradations immédiates qui ne sont pas consubstantielles à l'activité future (par exemple, les pollutions accidentelles suite à un accident non prévisible) sont comptabilisées en charges au moment où les coûts sont encourus. Les dépenses liées aux obligations de désamiantage sont notamment visées. En effet, lorsque la quantité d'amiante détectée dans des bâtiments induit une obligation légale de désamiantage, les futurs coûts font l'objet d'une provision pour charges dès lors qu'il s'agit de réparer une détérioration déjà existante et que cette réparation n'est pas nécessaire à l'activité future dans la mesure où elle doit être opérée même si l'activité est arrêtée. Lorsque la dépense est encourue, elle est comptabilisée en charges et la provision pour charges est reprise.
- > Les dépenses résultant d'une dégradation dite « progressive », c'est-à-dire constatée au fur et à mesure de l'exploitation de l'actif sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de la constatation des dégradations. Les dépenses liées aux obligations de dépollution proportionnelle à l'activité sont notamment visées. En présence d'une obligation légale ou réglementaire de remise en état, une provision pour charges est constatée au fur et à mesure de la dégradation, à hauteur du montant des travaux correspondant à la dégradation effective de l'actif à la date de clôture de l'exercice.

I.6. Catégories et sous-catégories d'immobilisations corporelles

Les règles d'évaluation des immobilisations corporelles de l'Etat sont définies par les catégories et sous-catégories d'immobilisations.

Une catégorie d'immobilisations corporelles est un ensemble d'actifs de nature similaire, qui figure dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.

Au sein d'une catégorie, les sous-catégories d'immobilisations sont des ensembles d'actifs de nature similaire mais d'usage différent.

Ainsi, le parc immobilier se compose des deux sous-catégories suivantes :

- > le parc immobilier hors bâtiments à usage d'habitation et de bureaux ;
- > le parc immobilier à usage d'habitation et de bureaux.

C'est donc l'usage du parc immobilier qui induit sa classification dans une de ces deux sous-catégories.

Le terrain d'assiette de l'actif immobilier suit la sous-catégorie⁷ de ce dernier à l'exception des terrains supportant les établissements pénitentiaires.

Les catégories et sous-catégories à distinguer à l'actif du bilan de l'Etat sont les suivantes :

- > **Les terrains** : cette catégorie correspond aux terrains nus ou bâtis contrôlés par l'Etat qui ne font pas partie d'un actif immobilier. Cette catégorie comporte notamment les terrains d'assiette des établissements pénitentiaires, les camps d'entraînement, les carrières, les champs de tirs, les champs d'exercice, les décharges, les dépôts et fouilles archéologiques à ciel ouvert et les mines. N'entrent pas dans cette catégorie les terrains d'assiette autres que ceux des établissements pénitentiaires, les sites naturels et cimetières visés *infra*.
- > **Les sites naturels** (landes, plages, dunes, étangs, lacs, etc.) **et les cimetières ne relevant pas de la norme 17** « Les biens historiques et culturels ». Il s'agit de terrains ayant un potentiel de service intrinsèquement lié à des considérations d'intérêt général. Ils constituent une catégorie *sui generis*.
- > **Le parc immobilier** : il correspond aux actifs immobiliers contrôlés par l'Etat à l'exception des établissements pénitentiaires, des actifs immobiliers propres au ministère de la défense qui constituent une catégorie *sui generis* citée *infra* et des autres infrastructures. Les terrains d'assiette du parc immobilier sont inclus dans la valorisation de ce dernier. Le parc immobilier est caractérisé par une grande hétérogénéité tenant à l'ancienneté de sa constitution et de son intégration au domaine de l'État, à la variété de ses utilisations. On distingue deux sous-catégories :
 - Le parc immobilier, hors bâtiments à usage d'habitation et de bureaux, et ses terrains d'assiette. Il s'agit notamment des bâtiments industriels, commerciaux, culturels et d'enseignement de l'Etat ainsi que les bâtiments sanitaires ou sociaux, techniques, de sport, agricoles ou d'élevage, culturels et les édifices du culte, monuments et mémoriaux de l'Etat (hors ceux relevant de la norme 17 « Les biens historiques et culturels »). Entre également dans cette sous-catégorie l'ensemble des sites militaires hors ceux figurant dans la sous-catégorie du parc immobilier à usage d'habitation ou de bureaux ou dans la catégorie des actifs immobiliers *sui generis* du ministère de la défense⁸.
 - Le parc immobilier à usage d'habitation et de bureaux, et ses terrains d'assiette. Les bâtiments à usage d'habitation et de bureaux correspondent aux ambassades, aux commissariats, aux consulats, aux gendarmeries, aux centres des finances publiques, aux immeubles de bureaux dont les bâtiments abritant

⁷ Dans les présents développements, l'expression « actif immobilier » désigne le parc immobilier *stricto sensu*, les établissements pénitentiaires, les actifs immobiliers *sui generis* du ministère de la défense et les autres infrastructures.

⁸ Les sites militaires correspondent aux biens immeubles, bâtis ou non, contrôlés par l'Etat et utilisés par les formations militaires et autres organismes du ministère de la Défense dans le cadre de la préparation des forces, de la logistique, du soutien, de la recherche, des activités techniques réalisées pour la préparation et la conduite des opérations d'armement. Ils constituent des ensembles immobiliers cohérents et évalués globalement, ce qui signifie que tous les éléments du site sont considérés comme accessoires à l'actif principal et suivent quelles que soient leurs natures ou fonctions, les dispositions comptables relatives à la catégorie à laquelle se rattache l'actif principal.

des ministères, aux inspections académiques, aux préfetures, aux rectorats, aux sous-préfetures, aux tribunaux, aux bâtiments de logements meublés, aux immeubles d'habitation et aux maisons individuelles. Entrent également dans cette sous-catégorie les casernements et les sites militaires exclusivement affectés à des usages d'habitation ou de bureaux.

- > **Certains actifs immobiliers du ministère de la défense constituent une catégorie *sui generis*.** Figure ci-après la liste fermée et exhaustive de ces actifs indispensables à la réalisation de la mission régalienne de défense de l'Etat, qui n'ont pas vocation à être remplacés⁹ et qui, par ailleurs, ne trouvent pas d'équivalent dans le secteur privé et ne peuvent être reconvertis, si tant est que cela ait un sens ou soit possible, pour des usages banalisés qu'au prix de très lourds travaux :
 - Les bases aériennes à vocation nucléaire (BAVN) : ces bases se distinguent par la présence de lieux de stockage des têtes nucléaires, de lieux de stockage des vecteurs, d'une zone protégée pour accueillir les avions porteurs d'armes nucléaires et les avions ravitailleurs et d'abris enterrés pour le personnel ;
 - Les arsenaux disposant d'infrastructures d'accueil et de stockage nucléaire (arsenal de Brest y compris l'Ile Longue, arsenal de Toulon et arsenal de Cherbourg) ;
 - Les centres d'expertises et d'essais de la direction générale de l'armement (DGA) de Bourges et de Vert-le-Petit ;
 - Les dépôts pétroliers du service des essences des armées (SEA) en service au 1^{er} janvier 2006 partageant, d'une part, des caractéristiques communes, à savoir malgré une ancienneté importante, l'absence de dégradation liée au passage du temps ou d'usure liée à leur utilisation, les capacités de stockage étant constituées de parois de béton inaltérables, et, d'autre part, des caractéristiques propres aux besoins des armées : dépôts semi-enterrés, à parois renforcées, répondant à des obligations de dispersion ou de discrétion.
- > **Les établissements pénitentiaires :** compte tenu de leur usage et de leurs caractéristiques, ils constituent une catégorie particulière.
- > **Les routes et autoroutes** contrôlées par l'Etat et les ouvrages d'art associés.
- > **Les barrages** contrôlés par l'Etat et les ouvrages d'art qui leurs sont associés.
- > **Les autres infrastructures :** elles se composent notamment des voies ferrées et des ouvrages associés, ouvrages de réseau, de signalisation, et de télécommunication, installations portuaires et aéroportuaires contrôlées par l'Etat.
- > **Le matériel militaire :** il est constitué des matériels militaires, détenus et contrôlés par l'Etat dans ses différentes composantes¹⁰, à l'exception de ceux retirés du service actif et classés en autres immobilisations corporelles.

⁹ Ce qui justifie le fait qu'ils ne soient pas amortis.

¹⁰ Air, terre, mer, gendarmerie.

- > **Les autres immobilisations corporelles** : elles correspondent aux agencements et installations divers, aux matériels et biens meubles n'entrant pas dans d'autres catégories et ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels ». Cette catégorie inclut certains équipements militaires retirés du service actif : il s'agit des matériels militaires retirés du service actif, non cessibles et destinés à l'instruction au sol, aux musées, aux expositions statiques, aux prélèvements ou à la destruction.
- > **Les immobilisations corporelles en cours**

II. EVALUATION

II.1 Évaluation lors de la comptabilisation initiale

II.1.1. Principe général

Lors de la comptabilisation initiale, les règles générales de la comptabilité d'entreprise sont applicables pour évaluer les actifs corporels de l'Etat à l'exception de la possibilité d'incorporer les frais financiers et les intérêts des capitaux empruntés¹¹ qui n'est pas offerte.

Les sites naturels (landes, plages, dunes, étangs, lacs, etc.) et les cimetières ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels » sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

Les actifs du ministère de la défense constituant une catégorie sui generis sont définis par énumération dans la liste fermée et exhaustive figurant dans la norme. Les modalités de comptabilisation d'un bien appartenant à cette catégorie sui generis sont traitées dans les dispositions transitoires.

Les actifs mis à disposition dans le cadre de transferts d'immobilisations corporelles entre entités du secteur public (en cas de prise de contrôle ou de « reprise » de contrôle) font l'objet de dispositions propres dans la norme.

II.1.2. Cas des actifs mis à disposition

Afin de traduire la continuité de l'exécution de la mission de service public l'actif transféré est comptabilisé dans les comptes de l'Etat à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité « transférante » à la date du transfert, en reprenant, le cas échéant, sa valeur brute, les amortissements cumulés, et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées.

Il peut arriver que des actifs corporels transférés ne soient pas comptabilisés dans les comptes de l'entité « transférante » d'origine pour diverses raisons (règles comptables antérieures qui ne prévoyaient pas une telle comptabilisation, difficultés d'évaluation, etc.). Dans cette situation, il s'avère souvent très difficile, voire impossible, de reconstituer la valeur historique de l'actif transféré. Ainsi pour des raisons pratiques, les entités se trouvant dans cette situation se réfèrent à la valeur vénale à la date du transfert dudit bien, cette valeur devenant, par convention, la valeur historique de l'actif.

¹¹ Les frais financiers et les intérêts des capitaux empruntés sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils ont couru.

Les retours d'actif corporel transféré suivent les mêmes dispositions comptables que celles décrites ci-dessus.

La contrepartie de l'actif corporel transféré est inscrite en situation nette dans les comptes de l'entité « receveuse » au crédit et dans les comptes de l'entité « transférante » au débit.

II.2. Évaluation à la date de clôture

II.2.1. Principe général

Un actif amortissable est une immobilisation dont l'utilisation par l'Etat est déterminable. L'utilisation de l'actif se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de cet actif par l'Etat ou par l'atteinte du potentiel de service attendu de cet actif par l'Etat, selon un usage probable et limité dans le temps. La durée d'utilisation et le plan d'amortissement sont définis par l'Etat en fonction de la nature des immobilisations. La valeur amortissable de l'immobilisation est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle estimée de façon fiable. En conséquence, un bien amortissable est amorti par la répartition systématique de sa valeur amortissable selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus ou du potentiel de service attendu.

Par ailleurs, des tests de dépréciation sont pratiqués en cas d'altération notable de l'état physique du bien conduisant à une baisse significative de potentiel. En cas de baisse de potentiel significative constatée, une dépréciation est comptabilisée.

II.2.2. Le parc immobilier

Le parc immobilier de l'Etat et ses terrains d'assiette sont évalués à la date de clôture au coût amorti.

Cependant, par exception, le parc immobilier à usage d'habitation et de bureaux et ses terrains d'assiette, tels que définis supra (I.6), sont évalués à la date de clôture à la valeur vénale.

II.2.3. Les autres cas

Les modalités d'évaluation à la date de clôture applicables aux terrains, aux sites naturels, aux cimetières, aux actifs sui generis du ministère de la défense, aux établissements pénitentiaires, aux routes et autoroutes, aux barrages, aux autres infrastructures, au matériel militaire, aux autres immobilisations corporelles, sont développées dans les dispositions normatives.

III. ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006

Afin de réaliser le bilan d'ouverture, plusieurs dispositions transitoires avaient été définies.

En effet, il était nécessaire de procéder à une évaluation des immobilisations corporelles à la date d'établissement des premiers comptes établis selon les nouvelles normes. Lors de l'établissement du bilan d'ouverture, le principe général d'évaluation au coût d'acquisition ou de production était donc applicable conformément aux dispositions du Plan comptable général (PCG). Cependant, contrairement à l'entreprise dont le démarrage de l'activité est connu précisément, une des spécificités de l'État tient à la pérennité de son action qui se traduit par la méconnaissance ou l'absence de signification, compte tenu de son ancienneté, du coût historique, qui est soit un coût d'acquisition soit un coût de production. Pour pallier l'inconvénient d'un coût historique indéterminable, il convenait de recourir à des méthodes adaptées.

Les actifs pour lesquels le coût historique était indéterminable peuvent se ranger en deux catégories : ceux pour lesquels une valeur vénale était observable (par exemple des bâtiments à usage de bureaux) et ceux pour lesquels cette valeur n'était pas observable (par exemple des infrastructures routières), même si son existence théorique ne peut être exclue. Si la valeur vénale était observable, elle a été retenue comme valeur initiale, dans le cas contraire des méthodes alternatives adaptées ont été définies dans la norme, par exemple le coût de remplacement déprécié.

IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004

En application de l'article 30 de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'État.

La norme 6 a été fondée sur les règlements du Comité de réglementation comptable, cités infra, et s'inscrit dans le cadre du Plan comptable général. Lorsque les spécificités de l'action de l'État l'ont requis ou lorsqu'ils convergeaient avec les principes du PCG, les principes et les règles contenus dans les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) établies par l'IPSAS Board ont été retenus dans les cas décrits ci-après.

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

Sur les points particuliers énumérés ci-après, les références ont été les suivantes.

Dans le cas de la location-financement, il a été fait référence à l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n° 99-02 du Comité de réglementation comptable du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, ainsi qu'aux normes IAS 17 « Contrats de location » et IPSAS 13 « Locations » qui préconisent l'inscription au bilan du preneur des actifs loués avec cette catégorie de contrat.

En matière de cofinancement, la norme est fondée sur les règles de comptabilisation des subventions d'investissement (article 362-1 du PCG).

S'agissant de l'évaluation lors de la comptabilisation initiale d'une immobilisation corporelle, les règles du PCG (article 321-1) s'appliquent.

Dans le cas particulier du coût de démantèlement et de remise en état, il a été fait référence à l'avis du CNC sur les passifs n° 2000-01 du 20 avril 2000 et au règlement du CRC relatif aux passifs n° 2000-06 du 7 décembre 2000.

En ce qui concerne l'évaluation des actifs à la date de clôture, il a été fait application, dans le cas général, de l'amortissement, conformément au règlement du CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

V. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DES MODIFICATIONS ULTÉRIEURES

Dans le cas particulier des transferts d'immobilisations corporelles entre entités du secteur public, l'avis n° 2013-04 du 12 avril 2013 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public s'applique.

Le traitement des dépenses ultérieures s'inspire de l'avis n° 2012-07 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux actifs historiques et culturels, qui l'assimile à une décomposition par composants.

S'agissant des modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières, les dispositions de l'avis n° 2012-02 du 4 mai 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics ne devraient pas, en pratique, 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 1er janvier 2006. Il est précisé que le présent avis ne conduit pas à revoir les évaluations des actifs 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 traitée dans un souci d'homogénéisation des référentiels comptables applicables aux entités du secteur public.

L'évaluation des bâtiments à usage d'habitation et de bureaux et leurs terrains d'assiette peut être rapprochée du traitement alternatif autorisé par la norme IPSAS 17 sur les immobilisations. De même, l'évaluation à la date de clôture des routes et des autoroutes selon la méthode du coût de remplacement déprécié s'inspire du traitement présenté dans la norme IPSAS 21 sur la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie.

Le terme « valeur vénale » est retenu dans l'ensemble de la norme par souci d'homogénéité et de conformité au Plan comptable général. Dans un premier temps, la notion « valeur de marché » avait été retenue. Les notions de « valeur de marché » et de « valeur vénale » sont similaires et ce changement rédactionnel n'emporte aucun changement de traitement comptable à la date d'application de la norme. Les notions sont définies dans le glossaire.

Par ailleurs, les catégories et sous-catégories comptables ont été redéfinies de façon objective et cohérente et sont dorénavant l'unique point d'entrée pour la comptabilisation et l'évaluation des immobilisations corporelles. Cette redéfinition induit l'abandon du critère de distinction « spécifique / non spécifique » pour le parc immobilier de l'Etat.

L'évaluation des sites naturels, des cimetières et de certains actifs immobiliers propres au ministère de la défense s'inspire de l'avis n° 2012-07 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux actifs historiques et culturels.

Les règles de droit commun relatives au traitement des pièces de sécurité et de rechange et aux dépenses de mise aux normes et de mise en conformité s'appliquent à l'Etat à l'exception de certaines pièces de rechange d'équipements militaires qui sont comptabilisées en stocks.

La possibilité d'incorporer dans le coût des immobilisations des frais financiers et des intérêts des capitaux empruntés prévue par le Code de commerce et le Plan comptable général (C. com. art. R 123-178-2° et PCG, art. 321-5.1) n'est pas offerte à l'Etat. Cette option n'a pas été introduite car, pour l'Etat, le principe est que les emprunts couvrent son besoin de financement et ne sont pas rattachables à des immobilisations corporelles définies.

NORME N°6 – LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITION ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE

1.1. Définition

Une immobilisation corporelle est un actif physique identifiable dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'État.

Cette valeur économique positive est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l'utilisation du bien.

1.2. Critères de comptabilisation : principes généraux

Une immobilisation corporelle est comptabilisée lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- > elle est contrôlée par l'Etat ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

L'Etat applique ces critères de comptabilisation aux coûts au moment où ceux-ci sont encourus.

1.2.1. Critère du contrôle

Le contrôle qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété, droit d'usage, etc.) se caractérise par :

- > la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ;
- > la maîtrise du potentiel de service et / ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'État supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

La comptabilisation d'une immobilisation corporelle intervient à la date du transfert du contrôle qui correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention du bien.

1.2.2. Critère de l'évaluation fiable

La comptabilisation d'une immobilisation corporelle s'effectue sous réserve que son coût ou sa valeur puisse être évalué avec une fiabilité suffisante.

1.3. Critères de comptabilisation : cas particuliers

1.3.1. Les actifs en location-financement

La norme s'applique aux actifs détenus par l'État aux termes de contrats de location, autres que les contrats de location simple, qui satisfont d'une part au critère de contrôle du bien et d'autre part à la définition de l'immobilisation corporelle, présentés ci-dessus.

Pour satisfaire au critère du contrôle, le contrat de location-financement doit avoir pour effet de transférer à l'État la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif. Ce transfert s'effectue au commencement du contrat de location-financement, c'est-à-dire la date de signature du bail ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat.

Les risques s'analysent comme des pertes liées à l'utilisation minorée de l'actif par rapport à son potentiel initial, son obsolescence technologique ou sa baisse de rentabilité.

Les avantages correspondent à la probabilité de rentabilité de l'actif sur sa durée de vie économique, au gain résultant de l'augmentation de la valeur de l'actif ou de la réalisation de la valeur résiduelle.

1.3.2. Les actifs contrôlés conjointement

Les immobilisations corporelles de l'État bénéficiant d'un cofinancement par d'autres entités doivent être enregistrées dans le bilan de l'État, lorsque les critères de comptabilisation sont réunis.

1.3.3. Les actifs mis à disposition

Les actifs mis à la disposition de l'Etat

Pour qu'il l'inscrive à son bilan, l'État doit exercer le contrôle sur le bien, c'est-à-dire disposer d'un pouvoir de gestion sur le bien et en assumer les risques et les charges.

Les actifs mis à la disposition d'entités du secteur public par l'Etat

Les actifs de l'Etat placés sous le contrôle d'autres entités du secteur public de toute nature, ne sont pas inscrits au bilan de l'Etat, mais à l'actif du bilan de ces entités.

1.3.4. Les travaux dont l'Etat est maître d'ouvrage

Lorsque l'Etat est maître d'ouvrage de travaux dont l'immobilisation qui en résulte ne sera plus sous son contrôle à l'issue de leur livraison, l'immobilisation en cours est considérée comme contrôlée par l'Etat durant la phase de réalisation des travaux.

1.3.5. Les pièces de rechange et de sécurité

L'application des critères d'enregistrement d'un actif s'opère comme suit dans les situations suivantes :

- > les pièces de sécurité et les pièces de rechange principales que l'Etat compte utiliser sur une durée supérieure à 12 mois constituent des immobilisations corporelles ;
- > les éléments spécifiques ne pouvant être utilisés qu'avec une immobilisation (pièces de rechange et matériel d'entretien) constituent toujours des immobilisations corporelles.

L'Etat détient des pièces de rechanges indispensables au maintien en conditions opérationnelles des équipements militaires. Nonobstant la valeur de ces actifs, ces éléments, dès lors qu'ils tombent sous la définition courante d'un actif, constituent des stocks.

Par ailleurs, les munitions sont par définition des stocks.

Toutefois, les munitions entrant dans le périmètre de la dissuasion nucléaire, qui n'ont de ce fait pas vocation à être utilisées, sont enregistrées en immobilisations.

1.4. Dépenses ultérieures

1.4.1. Le principe général

Une dépense ultérieure est immobilisable s'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'Etat, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant ou au moment où les dépenses sont engagées. L'écart par rapport au niveau d'origine consiste en l'allongement de la durée d'utilisation, l'augmentation de la capacité d'utilisation, la diminution du coût d'utilisation ou l'amélioration substantielle de la qualité de la production.

Ainsi, les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique ou de remise en état sans amélioration sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont réalisés.

Pour les actifs évalués au coût ou pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable à la date de clôture des comptes

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable, est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent ». Un plan d'amortissement propre reposant sur sa nature lui est appliqué. Si les dépenses ultérieures immobilisables consistent à remplacer tout ou partie d'un actif principal qui n'a pas été amorti en totalité, son plan d'amortissement est revu en conséquence.

Pour les actifs évalués à la valeur vénale ou au coût de remplacement déprécié à la date de clôture des comptes

Les dépenses ultérieures revêtant un caractère immobilisable sont prises en compte dans la valeur vénale ou dans le coût de remplacement déprécié des actifs évalués selon ces méthodes à la date de clôture. Ainsi, elles ne font pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'Etat, et ne font pas l'objet d'un plan d'amortissement.

S'agissant des actifs routiers et autoroutiers comptabilisés au coût de remplacement déprécié à la date de clôture, les dépenses relatives à l'entretien préventif et aux travaux de réhabilitation sont considérées comme des dépenses ultérieures immobilisables.

1.4.2. Les dépenses de démantèlement et de remise en état d'immobilisations corporelles de l'Etat

Les traitements comptables diffèrent selon que la dégradation pour laquelle il y a obligation de remise en état est nécessitée ou non par les besoins de l'exploitation future de l'actif :

- > Dans le cas d'une dégradation nécessitée par l'activité future (cas d'une installation nécessaire à l'activité et qui devra être démantelée en fin d'exploitation), la dégradation est considérée comme immédiate. L'obligation résulte de la nature même du bien et cette obligation de démantèlement est connue dès l'origine. Ainsi, les coûts de démantèlement d'un actif correspondent aux coûts que l'Etat devra engager à l'issue de son exploitation. Ces coûts doivent être reconnus au passif sous forme d'une provision pour charges pour le montant total du coût de démantèlement dès la mise en service de l'actif et dès lors qu'ils résultent d'une obligation légale ou réglementaire. La contrepartie du coût de la remise en état ainsi inscrite en provision est incorporée au coût de l'immobilisation lors de la comptabilisation initiale de celle-ci.

- > Les dépenses liées à des dégradations immédiates non nécessaires à l'activité future (cas notamment des pollutions accidentelles et du désamiantage) sont comptabilisées en charges au moment où les coûts sont encourus. En présence d'une obligation légale ou réglementaire, les futurs coûts font l'objet d'une provision pour charges constatée au fur et à mesure de la dégradation.
- > Les dépenses résultant d'une dégradation progressive (cas de la pollution proportionnelle à l'activité) sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de la constatation des dégradations. En présence d'une obligation légale ou réglementaire de remise en état, une provision pour charges est constatée au fur et à mesure de la dégradation.

1.5. Catégories et sous-catégories d'immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles sont comptabilisées dans les catégories suivantes :

- > Les terrains
- > Les sites naturels et les cimetières ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels »
- > Le parc immobilier
- > Les actifs immobiliers *sui generis* du ministère de la défense. Il s'agit des bases aériennes à vocation nucléaire (BAVN), des arsenaux disposant d'infrastructures d'accueil et de stockage nucléaire, des centres d'expertises et d'essais de la direction générale des armées de Bourges et de Vert-le-Petit et des dépôts pétroliers du service des essences des armées.
- > Les établissements pénitentiaires
- > Les routes et autoroutes, et les ouvrages d'art associés
- > Les barrages et les ouvrages d'art associés
- > Les autres infrastructures
- > Le matériel militaire
- > Les autres immobilisations corporelles
- > Les immobilisations corporelles en cours

Au sein du parc immobilier, l'on distingue deux sous-catégories :

- > Le parc immobilier (cas général) ;
- > Les bâtiments à usage d'habitation et de bureaux et leurs terrains d'assiette.

2. ÉVALUATION

Les règles d'évaluation des immobilisations corporelles de l'Etat sont définies par catégories et sous-catégories d'immobilisations.

Le terrain d'assiette de l'actif immobilier suit la sous-catégorie de ce dernier à l'exception des terrains supportant les établissements pénitentiaires.

2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

2.1.1. Principe général

Lors de leur comptabilisation initiale, hors cas particuliers prévus infra, les immobilisations sont enregistrées à leur coût d'acquisition, à leur coût de production, à leur valeur vénale ou pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

Coût d'acquisition

Les immobilisations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût d'acquisition.

Ce coût est constitué du prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables, et de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche en vue de l'utilisation prévue ; tous les rabais et remises commerciaux sont déduits dans le calcul du prix d'achat. Font notamment partie des frais accessoires à additionner au prix d'achat :

- le coût de préparation du site ;
- les frais initiaux de livraison et de manutention ;
- les frais d'installation ;
- les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs.

Les frais administratifs et autres frais généraux pouvant être spécifiquement attribués à l'acquisition de l'actif ou à la mise en état de fonctionnement de l'actif constituent des éléments du coût d'acquisition de cet actif. De même, les frais de démarrage et les frais similaires de pré-exploitation, nécessaires pour mettre l'actif en état de fonctionnement, entrent dans le coût d'acquisition de cet actif.

En revanche, les coûts d'emprunts sont exclus du coût d'acquisition.

Coût de production

Les immobilisations produites par l'État sont évaluées à leur coût de production.

Ce coût est constitué du coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés par l'État au cours des opérations de production pour amener le bien dans l'état et à l'endroit où il se trouve.

Il se compose du coût d'acquisition des matières consommées, des charges directes de production, des charges indirectes, de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel l'immobilisation produite est située.

Les études générant des frais de recherche appliquée ou de développement reconnus comme étant immobilisables relèvent des dispositions de la norme sur les immobilisations incorporelles. Exceptionnellement, lorsque ces dépenses concourent à la création d'une immobilisation corporelle (création d'un laboratoire, à titre d'exemple), elles sont enregistrées dans les comptes d'immobilisations concernées.

Les coûts d'emprunts n'entrent pas dans la détermination du coût de production.

Valeur vénale

Les immobilisations acquises à titre gratuit (dons et legs faits à l'État, biens vacants et sans maître, actifs dépendant de successions en déshérence, confiscations pénales d'actifs) sont enregistrées à leur valeur vénale à leur date d'acquisition ou à défaut à leur valeur dite « fiscale » ou à dire d'expert.

Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange total ou partiel avec une autre immobilisation corporelle ou un autre actif. Le coût d'un tel actif est évalué à la valeur vénale de l'actif échangé, ajustée du montant de trésorerie transféré. En l'absence de valeur fiable, la valeur comptable de l'actif échangé mesure le coût de l'actif acquis par voie d'échange.

Valeur symbolique ou forfaitaire non révisable

Les sites naturels et les cimetières ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels », ainsi que certains actifs immobiliers propres au ministère de la défense constituant une catégorie sui generis sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

2.1.2. Cas particuliers

Les actifs détenus dans le cadre d'un contrat de location-financement

Au bilan de l'État, les actifs détenus par voie de contrat de location-financement doivent être comptabilisés à l'actif et au passif pour des montants égaux, au commencement du contrat de location, à la valeur vénale du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location. Un contrat de location-financement est donc comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location.

Des coûts directs initiaux, tels que la négociation et la finalisation des accords, peuvent être encourus pour des activités de location particulières. Ces coûts sont inclus dans le montant immobilisé à l'actif en vertu du contrat de location.

Les paiements au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette.

Les actifs contrôlés conjointement

Les actifs cofinancés sont comptabilisés à leur coût qui inclut le financement des tiers. Le financement versé à l'Etat par d'autres entités est retracé au passif du bilan de l'État en produits constatés d'avance.

Le montant du cofinancement extérieur à l'État est repris au compte de résultat comme suit :

- > dans le cas où l'immobilisation cofinancée est amortissable, au même rythme et sur la même durée que l'amortissement pratiqué à chaque exercice ;
- > dans le cas d'une immobilisation non amortissable, par un étalement annuel égal au dixième du cofinancement extérieur.

Les actifs mis à la disposition de l'Etat

Les actifs mis à la disposition de l'Etat sont comptabilisés à l'actif de ce dernier à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité « transférante » à la date du transfert, en reprenant sa valeur brute, les amortissements cumulés, et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées.

Lorsque l'actif corporel transféré n'est pas comptabilisé dans les comptes de l'entité « transférante » d'origine, la valeur à retenir est la valeur vénale, cette valeur devenant, par convention, la valeur historique de l'actif.

Les retours d'actif corporel transféré suivent les mêmes dispositions comptables que celles décrites ci-dessus.

Les actifs immobiliers *sui generis* du ministère de la défense

Les actifs du ministère de la défense constituant une catégorie *sui generis* sont définis par énumération dans la liste fermée et exhaustive figurant dans la norme. Les modalités de comptabilisation d'un bien appartenant à cette catégorie *sui generis* sont traitées dans le paragraphe relatif aux dispositions transitoires.

2.2. Évaluation à la date de clôture

Les règles décrites ci-après sont applicables à l'ensemble des actifs contrôlés par l'État qui lui appartiennent ou dont il dispose par contrat de location-financement ou par convention de mise à disposition. Ainsi, les actifs financés par contrat de location-financement suivent des règles identiques à celles des actifs inclus dans la catégorie à laquelle ils se rapportent avec cependant la particularité d'être amortis sur la durée la plus courte de la durée de location ou de la durée d'utilité s'il n'y a pas de certitude raisonnable d'acquisition en fin de contrat.

2.2.1. Principe général

Les règles d'évaluation à la date de clôture s'appliquent par catégorie et sous-catégorie d'immobilisations corporelles.

Pour les actifs amortissables, la valeur à la date de clôture correspond à la valeur initiale diminuée du cumul des amortissements et, éventuellement, des dépréciations.

Les immobilisations corporelles ne sont pas susceptibles de faire l'objet de réévaluation à la date de clôture.

Amortissement

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

Le fait générateur de l'amortissement est la mise en service de l'immobilisation corporelle.

Une révision du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) est envisagée en cas de modification significative de l'utilisation de l'actif, de la nature de l'actif ou à la suite d'une dépréciation.

Dépréciation

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable qui ne correspond plus au potentiel de service résiduel attendus par l'Etat dans le cas où l'actif continue d'être utilisé.

Une dépréciation est comptabilisée lorsqu'il y a une dégradation significative de l'état physique de l'actif, liée à des circonstances exceptionnelles (par exemple, attentats, inondations, incendies, etc.), qui empêche son utilisation normale. Une dépréciation est également comptabilisée en cas d'obsolescence technique avérée résultant d'un événement compromettant à court terme son utilisation normale.

Ainsi, si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par la comptabilisation d'une dépréciation. Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas significativement inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan et aucune dépréciation n'est comptabilisée.

La comptabilisation d'une dépréciation, s'agissant de la première constatation ou des modifications ultérieures, modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié et ce faisant, son plan d'amortissement.

2.2.2. Les terrains

Les terrains ne sont pas amortissables, mais peuvent le cas échéant être dépréciés.

2.2.3. Les sites naturels et les cimetières

Les sites naturels et les cimetières sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable et non dépréciable à la date de clôture.

2.2.4. Le parc immobilier

Cas général

Les actifs du parc immobilier et leurs terrains d'assiette apparaissent à l'actif à leur valeur initiale diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations.

Cas particulier

Au sein du parc immobilier, les bâtiments à usage d'habitation et de bureaux et leurs terrains d'assiette entrant dans la sous-catégorie définie supra (I.6.) sont évalués à la date de clôture à la valeur vénale. La valeur vénale est appréhendée à partir de la valeur observée dans les transactions récentes réalisées sur des immobilisations présentant les mêmes caractéristiques, dans des circonstances similaires et dans une zone géographique comparable sous l'angle du marché immobilier. Chaque bien est évalué dans une poursuite de son usage actuel, ou d'un usage proche.

A la date de clôture, afin de déterminer le montant de l'écart de réévaluation, la valeur vénale est comparée à la valeur comptable. La valeur comptable correspond à la valeur vénale à la date de clôture précédente augmentée, s'il y a lieu, des dépenses immobilisées de l'exercice. L'éventuel écart positif ou négatif qui en résulte est comptabilisé en situation nette sous le libellé « écart de réévaluation ».

2.2.5. Les actifs immobiliers *sui generis* du ministère de la défense

Les actifs immobiliers propres au ministère de la défense constituant une catégorie *sui generis* sont évalués pour une valeur forfaitaire ou symbolique non révisable à la date de clôture. Ces actifs ne sont pas amortis, ni dépréciés.

2.2.6. Les établissements pénitentiaires, les routes et autoroutes et les barrages

Les établissements pénitentiaires, les routes et autoroutes, barrages et les ouvrages d'art qui leur sont associés, sont évalués à la date de clôture au coût de remplacement déprécié. Cette méthode est une évaluation fondée sur l'estimation du coût de remplacement du bien par un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique. Il est égal pour la valeur brute au coût de reconstruction à neuf, qui est minoré d'une dépréciation correspondant au coût estimé à la date de clôture de remise en état des actifs concernés.

A la date de clôture, cette valeur calculée est comparée avec la valeur comptable. La valeur comptable correspond au coût de remplacement déprécié à la date de clôture précédente augmenté, s'il y a lieu, des dépenses immobilisées de l'exercice, et de la variation de la dépréciation relative aux coûts de remise en état de l'exercice constatée entre les deux dates de clôture. L'éventuel écart positif ou négatif qui en résulte est comptabilisé en situation nette sous le libellé « écart de réévaluation ».

2.2.7. Les autres infrastructures, le matériel militaire et les autres immobilisations corporelles

Les autres infrastructures, le matériel militaire et les autres immobilisations corporelles de l'Etat sont évalués à la date de clôture au coût amorti, à l'exception des équipements militaires retirés du service actif, non cessibles et destinés à l'instruction au sol, aux musées, aux expositions statiques, aux prélèvements ou à la destruction, qui sont évalués pour une valeur symbolique.

2.2.8. Cas particuliers des actifs détenus dans le cadre d'un contrat de location-financement, des actifs contrôlés conjointement et des actifs mis à disposition

Un bien détenu dans le cadre d'un contrat de location-financement, un bien cofinancé ou un bien mis à la disposition de l'Etat est évalué à la date de clôture selon la méthode applicable aux immobilisations corporelles de sa catégorie qui ne font pas l'objet d'un tel mode de financement.

3. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

3.1. Sortie du bilan

Une immobilisation corporelle doit être sortie du bilan lorsque l'État n'en a plus le contrôle.

3.1.1. Cessions

Les profits ou les pertes, provenant de la sortie d'une immobilisation corporelle génératrice de trésorerie, doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultat.

3.1.2. Transferts d'actifs

Deux cas doivent être distingués selon qu'il existe ou non une contrepartie identifiable à la sortie du bien.

Il existe une contrepartie

C'est le cas par exemple d'une mise à disposition d'un bien à une entité publique sur laquelle l'État a des droits qui s'en trouvent augmentés d'autant.

Dans ce cas, la sortie du bien se traduit par l'enregistrement d'un actif financier. C'est une opération interne au bilan qui n'a aucune incidence sur le compte de résultat.

Il n'existe pas de contrepartie

C'est le cas par exemple lorsque la propriété d'un bien est transférée à une collectivité locale dans le cadre des lois de décentralisation.

La sortie du bien est imputée sur la situation nette et n'a aucune incidence sur le résultat.

3.1.3. Mises au rebut

Les immobilisations ne figurant plus dans le patrimoine de l'Etat en raison de leur disparition ou de leur destruction cessent de figurer dans les comptes d'immobilisations.

La mise au rebut du bien est comptabilisée dans le compte de résultat.

3.2. Maintien au bilan d'actifs détenus bien que non utilisés

Ces actifs sont conservés en vue d'une cession ultérieure ou d'une mise au rebut. Ils restent au bilan pour leur valeur comptable au moment de l'arrêt d'utilisation du bien. Le cas échéant, une dépréciation est constatée.

En cas d'arrêt d'utilisation d'un actif pour non-conformité à de nouvelles normes, la valeur comptable nette est amortie sur la durée d'utilisation résiduelle de l'actif jusqu'à la date butoir d'entrée en vigueur de la nouvelle norme. En conséquence, le plan d'amortissement doit être modifié.

Cas particulier des matériels militaires retirés du service actif

Les matériels militaires retirés du service actif, non cessibles et destinés à l'instruction au sol, aux musées, aux expositions statiques, aux prélèvements ou à la destruction sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable et non amortie à la date de clôture.

3.3. Transaction de cession-bail

Une transaction de cession-bail est une opération par laquelle l'État cède à un tiers un bien dont il est propriétaire pour le reprendre à bail. Le paiement au titre de la location et le prix de vente sont généralement négociés ensemble. La comptabilisation d'une opération de cession-bail dépend de la catégorie du contrat de location.

3.3.1. La transaction débouche sur un contrat de location-financement

Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, la comptabilisation de l'excédent du produit de la cession par rapport à la valeur comptable est différée et le montant de l'excédent amorti sur la durée du contrat de location.

En effet, la transaction est pour le bailleur un moyen d'accorder un financement à l'État, l'actif tenant lieu de sûreté. L'excédent des produits de cessions par rapport à la valeur comptable est imputé en produit constaté d'avance, dont le montant est amorti sur la durée de vie du contrat au prorata des loyers.

3.3.2. La transaction débouche sur un contrat de location simple

Si la cession-bail débouche sur un contrat de location simple et si les paiements au titre de la location ainsi que le prix de vente sont établis à la valeur vénale de l'actif, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement.

Si le prix de vente est inférieur à la valeur vénale, la perte doit être comptabilisée immédiatement ; toutefois, si la perte est compensée par des paiements futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être différée (charge constatée d'avance) et amortie proportionnellement aux paiements au titre de la location sur la période pendant laquelle il est prévu d'utiliser l'actif.

Si le prix de vente est supérieur à la valeur vénale, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1. Informations générales

L'annexe doit mentionner les informations générales suivantes :

- > les méthodes d'évaluation à la date de comptabilisation initiale et à la date de clôture par catégories d'immobilisations, ainsi que celles retenues pour les actifs mis à la disposition de l'Etat
- > les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable
- > les modes d'amortissement utilisés
- > les durées d'amortissement ou les taux d'amortissement utilisés
- > la valeur brute comptable et le cumul des amortissements à l'ouverture et à la clôture de l'exercice
- > la méthode comptable d'estimation du coût de remise en état de site
- > la nature et les effets de changement d'estimations comptables ayant une incidence significative sur l'exercice en cours ou ultérieurs et concernant les valeurs résiduelles, les coûts estimés de démantèlement, transport et remise en état de site, les durées d'utilité et le mode d'amortissement
- > le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations en cours
- > la valeur brute comptable des immobilisations corporelles entièrement amorties et encore en usage
- > la valeur brute comptable, les amortissements et éventuelles dépréciations des immobilisations corporelles inutilisées et prêtes à être sorties du bilan
- > le transfert d'immobilisations

4.2. Informations relatives à des opérations particulières de l'État

Le montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations corporelles doit être communiqué dans l'annexe. Il convient de faire figurer la valeur nette comptable par catégorie d'actif à la date de clôture des contrats de location-financement (crédit-bail...).

4.2.1. Contrats de location-financement

Il convient d'indiquer à la date de clôture le total des paiements minimaux au titre de la location et leur valeur actualisée à moins d'1 an, entre 1 an et 5 ans, à plus de 5 ans.

Un rapprochement, entre le total des paiements minimaux au titre de la location à la date de clôture et leur valeur actualisée, doit être indiqué.

Une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur (options de renouvellement, d'achat, clauses d'indexation...) doit enfin figurer en annexe.

4.2.2. Autres informations

L'annexe décrit les principales dispositions des contrats relatifs à des immobilisations contrôlées conjointement, et notamment la partie financée par l'Etat et la partie financée par les autres partenaires.

Les dettes financières qui résulteront des contrats conclus et pour lesquels les investissements ne sont pas encore inscrits à son bilan sont mentionnées en annexe.

4.3. Tableaux des immobilisations corporelles par catégories et sous-catégories

Des tableaux faisant apparaître par catégories d'immobilisations les éléments expliquant les variations des valeurs brutes et des valeurs nettes : les acquisitions, les cessions, les transferts, les réévaluations, les pertes de valeur, les amortissements et assimilés, etc. doivent figurer en annexe.

5. DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006

Lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'État, les dispositions particulières suivantes ont été appliquées pour l'évaluation des actifs.

5.1. Cas général

Lors de l'établissement du premier bilan de l'État, les actifs sont évalués à leur coût d'acquisition ou de production. C'est notamment le cas pour les immobilisations corporelles telles que :

- > les matériels civils (matériel de bureau, mobilier, matériel informatique, matériel de transport...);
- > les équipements militaires (chars, avions de chasse, sous-marins...).

Pour ces actifs, les coûts d'acquisition sont le plus souvent connus.

A défaut, des méthodes statistiques peuvent être utilisées pour reconstituer ces coûts si ceux-ci ne peuvent être retrouvés en raison de l'ancienneté des actifs notamment (utilisation de prix catalogues et application d'une durée de vie pour reconstituer la valeur nette par exemple).

5.2. Règles d'évaluation particulières pour certains actifs de l'État

Pour un certain nombre de actifs, le coût d'acquisition ou de production ne semble pas pertinent, soit parce qu'il n'est pas connu, soit parce qu'il est trop ancien.

5.2.1. Actifs pour lesquels il existe une valeur vénale directement observable

Pour cette catégorie d'actifs, la valeur vénale est retenue comme base de première comptabilisation.

Cette disposition concerne les terrains et le parc immobilier utilisé pour des usages non spécifiques aux missions de l'État.

5.2.2. Actifs pour lesquels il n'existe pas de valeur vénale directement observable

Pour certains actifs publics, le coût historique n'est pas connu et il n'y a pas de valeur vénale reconnue et identifiable.

C'est le cas notamment pour les actifs spécifiques que sont les infrastructures routières et les établissements pénitentiaires. Ces actifs sont évalués à leur coût de remplacement déprécié. Par ailleurs, les actifs qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique ou forfaitaire non révisable et qui n'est pas mesurable (à titre d'exemple, les sites naturels) sont comptabilisés pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

N.B : le traitement comptable des œuvres d'art et des actifs historiques et culturels figure dans la norme 17 du présent Recueil, et le traitement comptable des contrats concourant à la réalisation d'un service public dans la norme 18.

6. DISPOSITIONS TRANSITOIRES CONCERNANT L'EVOLUTION ULTERIEURE DES METHODES D'EVALUATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Pour des raisons historiques, et notamment suite à l'établissement du premier bilan d'ouverture de l'Etat au 1^{er} janvier 2006, les terrains et le parc immobilier utilisé pour des usages non spécifiques de l'Etat étaient évalués à la valeur vénale à la date de clôture.

Le parc immobilier de l'Etat (incluant ses terrains d'assiette) est évalué à la date de clôture au coût amorti, au plus tard à la fin de l'exercice 2018. Par exception, seuls les bâtiments à usage d'habitation et de bureaux, et leurs terrains d'assiette, restent évalués à la date de clôture à la valeur vénale.

Au plus tard à la fin de l'exercice 2018, les terrains ne faisant pas partie d'un actif immobilier sont évalués au coût, et les autres infrastructures au coût amorti.

Au plus tard à la fin de l'exercice 2018, les sites naturels, les cimetières, les bases aériennes à vocation nucléaire, les arsenaux disposant d'infrastructures d'accueil et de stockage nucléaire, les centres d'expertise de la direction générale de l'armement (DGA) de Bourges et de Vert-le-Petit, les dépôts pétroliers du SEA en service au 1^{er} janvier 2006 et les équipements militaires retirés du service actif sont évalués à une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable. Ces actifs ne sont ni amortis, ni dépréciés.

Application de ce changement de modalités d'évaluation

Pour l'application de ces nouvelles dispositions normatives, concernant les immobilisations corporelles du parc immobilier qui étaient évaluées, jusqu'alors, à la valeur vénale à la date de clôture et, qui seront, désormais, évaluées au coût amorti, la valeur vénale retenue pour la clôture des comptes au 31 décembre de l'exercice précédent devient, par mesure de simplification, la valeur initiale du bien servant de base amortissable pour l'avenir. Ces actifs sont amortis pour des durées forfaitaires fixées par instruction du directeur général des finances publiques. A défaut de telles dispositions, ils sont amortis pour une durée forfaitaire de 50 ans. La date de changement de modalités d'évaluation correspond à la date de début d'amortissement. Cette méthode prospective présente l'avantage de ne pas avoir à se fonder sur la date de mise en service dudit actif, le plus souvent inconnue.

Une information appropriée est donnée en annexe.

Pour les actifs appartenant à la catégorie « autres infrastructures » évalués en valeur de marché ou en valeur forfaitaire, la valeur nette comptable à la date de clôture au 31 décembre de l'exercice précédent le changement de modalités d'évaluation devient la valeur initiale du bien servant de base amortissable pour l'avenir.

Pour les sites naturels, les cimetières, les bases aériennes à vocation nucléaire, les arsenaux disposant d'infrastructures d'accueil et de stockage nucléaire, les centres d'expertise de la DGA de Bourges et de Vert-le-Petit, les dépôts pétroliers du SEA en service au 1^{er} janvier 2006 et les équipements militaires retirés du service actif désormais évalués à une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable :

- > Les actifs d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable ;
- > S'agissant des actifs faisant partie du patrimoine de l'Etat qui sont déjà comptabilisés à la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable, cette valeur est inchangée ;
- > S'agissant des actifs faisant partie du patrimoine de l'Etat qui sont déjà comptabilisés à la valeur vénale, la nouvelle valeur initiale est la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

NORME N° 6 – LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

ILLUSTRATIONS

LOCATION-FINANCEMENT ET DISPOSITIFS JURIDIQUES IMMOBILIERS

Pour être qualifié de contrat de location-financement, un contrat de location doit déterminer que le bien loué relève de l'une des situations suivantes regroupées en trois types :

- > détention du bien :
 - lorsque la durée du contrat est écoulée, la propriété du bien est transférée à l'État.
 - la levée de l'option d'achat du bien par l'État en fin de contrat s'effectue à un prix qui doit être suffisamment inférieur à sa valeur vénale pour que, dès l'origine du contrat, la levée de l'option apparaisse comme raisonnablement certaine. Le transfert de propriété du bien peut intervenir ou non in fine.
 - la nature spécifique du bien justifie son utilisation exclusive par l'État, sans recours à des modifications substantielles.
 - l'État a la faculté de renouveler le contrat dans des conditions plus avantageuses que celles prévalant sur le marché.
- > durée de détention du bien :
 - la durée du contrat couvre la majeure partie de la durée de vie économique du bien, même en l'absence de transfert de propriété.
- > transfert des risques et avantages au preneur :
 - au commencement du contrat, la valeur actuelle des paiements s'approche de la juste valeur du bien loué.
 - en cas de résiliation du contrat par l'État, les pertes qui en résultent pour le bailleur sont à la charge de l'État.
 - les gains et les pertes consécutives aux variations de la juste valeur de la valeur résiduelle reviennent à l'État.

Sont concernés les actifs explicitement financés par crédit-bail mais également les actifs pour lesquels le dispositif juridique de mise à disposition de ces actifs, utilisé en particulier pour la conception des opérations immobilières, transfère à l'État l'ensemble des risques et avantages liés à la propriété.

L'analyse du dispositif juridique existant conduit à considérer certains montages juridiques comme étant sur le fond des contrats de crédit-bail alors même qu'en la forme, ils apparaissent comme des contrats de location simple. C'est le cas pour les clauses d'option d'achat assortissant notamment les baux de longue durée hors domaine public, les conventions de prise à bail de constructions édifiées par des opérateurs privés titulaires d'autorisation d'occupation temporaire du domaine public.

Une telle réflexion apparaît d'autant plus nécessaire dans un contexte où l'administration peut avoir recours, en matière immobilière, à des formules du type crédit-bail.

L'article 3 de la loi d'orientation et de programmation pour la sécurité intérieure du 29 août 2002 en est l'illustration. Cet article de loi permet un nouvel assouplissement des règles juridiques relatives aux opérations immobilières en favorisant le préfinancement d'opérations par le secteur privé sur le domaine public. Il facilite et sécurise le recours à la maîtrise d'ouvrage privée en permettant à l'État de conclure avec le titulaire d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public un bail portant sur des bâtiments à construire pour les besoins de la justice, de la police ou de la gendarmerie nationale comportant une option d'achat au bénéfice de l'État, et en autorisant le recours au crédit-bail pour le financement des opérations de construction. L'application de l'article 3 précité sera étendue à d'autres besoins par l'article 6 portant sur les contrats de coopération entre personnes de droit privé et personnes de droit public prévu par le projet de loi sur les mesures de simplification et de codification du droit.

GLOSSAIRE

Juste valeur

Notion équivalente à la valeur vénale ou à la valeur d'utilité.

Potentiel de service

Le potentiel de service est défini comme la capacité de produire des biens et des services qui contribuent à l'accomplissement des objectifs de l'entité, sans nécessairement générer un bénéfice économique en termes de trésorerie pour l'entité. Ce potentiel de services profite à l'entité ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.

Le potentiel de service peut consister en un bénéfice économique comme un flux de trésorerie entrant, ou la réduction de sortie de trésorerie.

Site militaire

Les sites militaires correspondent aux biens immeubles, bâtis ou non, contrôlés par l'Etat et utilisés par les formations militaires et autres organismes du ministère de la Défense dans le cadre de la préparation des forces, de la logistique, du soutien, de la recherche, des activités techniques réalisées pour la préparation et la conduite des opérations d'armement. Ils constituent des ensembles immobiliers cohérents et évalués globalement, ce qui signifie que tous les éléments du site sont considérés comme accessoires à l'actif principal et suivent quelles que soient leurs natures ou fonctions, les dispositions comptables relatives à la catégorie à laquelle se rattache l'actif principal.

Valeur actuelle

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

Valeur brute

Il s'agit de la valeur initiale d'un actif dans le patrimoine.

Valeur nette comptable

La valeur nette comptable est la valeur à laquelle un actif est enregistré dans les états financiers après déduction des amortissements et des pertes pour dépréciation cumulés.

Valeur d'inventaire

La valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle.

Valeur d'usage

Il s'agit de la valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation d'un actif et de la sortie de cet actif. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les

avantages futurs attendus. Lorsque l'organisme est détenteur d'actifs non générateurs de trésorerie, le critère retenu est le potentiel de services attendus.

Valeur recouvrable

Il s'agit de la valeur la plus élevée du prix de vente net ou de la valeur d'utilité (cf. valeur actuelle).

Valeur résiduelle

La valeur résiduelle correspond au montant net que l'organisme s'attend à obtenir pour un actif à la fin de son utilisation après déduction des coûts de sortie attendus.

Valeur vénale

Il s'agit du montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. Cela équivaut au « prix de vente net ». Les conditions de marché sont celles des transactions intervenant entre des parties bien informées, indépendantes et consentantes.

Elle s'appréhende, à usage constant, à partir de la valeur observée dans les transactions récentes réalisées sur des actifs présentant les mêmes caractéristiques, dans des circonstances similaires et dans une zone géographique comparable.

Valeur de marché

Cf. définition de la valeur vénale.