

**Avis n° 2020-01  
du 17 janvier 2020  
relatif à la comptabilisation  
des opérations de transfert de contrôle  
dans le secteur public**

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 17 janvier 2020 le présent avis relatif à la comptabilisation des opérations de transfert de contrôle dans le secteur public.

## **1. Objet**

L'objet de cet avis commun à l'ensemble de la sphère publique est de préciser les modalités qui permettront de compléter et harmoniser les principes de comptabilisation des actifs objets d'opérations de transfert de contrôle.

Cette harmonisation repose dans un premier temps sur la rédaction d'un avis transverse qui vise à qualifier le transfert de contrôle d'actifs entre entités. Dans un second temps, les modalités d'application, tant en situation de première mise en œuvre qu'en application ultérieure, seront adaptées secteur par secteur pour introduction éventuelle dans les recueils existant ou en cours d'élaboration de dispositions spécifiques dans des normes ad hoc ou en complément dans des normes existantes.

## **2. Exposé des motifs**

### ***2.1. Notion de contrôle dans les normes de comptabilité publique en France***

Le cadre conceptuel des comptes publics, publié en juillet 2016, a introduit la notion de contrôle dans la définition d'un actif<sup>1</sup> et l'explicite dans les paragraphes [124] et [161] reproduits ci-dessous :

[124] L'entité publique contrôle la ressource si elle a la capacité de disposer de son potentiel de service, pour elle-même ou pour des tiers, ou de ses avantages économiques. Cette capacité s'appuie généralement sur l'existence de droits de propriété ou d'usage définis par les textes.

[161] *Note sur le contrôle, lié à la capacité de disposer du potentiel de service ou de l'avantage économique (paragraphe 125).*

---

<sup>1</sup> Cadre conceptuel des comptes publics, chapitre 6, Éléments et comptabilisation, paragraphe A.1 Actif.

La capacité de disposer du potentiel de service ou de l'avantage économique peut se manifester par le droit :

- > de déterminer les modalités d'utilisation de la ressource, conformément à la mission qui a été confiée à l'entité publique, en particulier celle d'interdire, de limiter, de contraindre l'usage de la ressource pour elle-même ou pour un tiers ;
- > d'utiliser la ressource pour régler une obligation ;
- > de l'échanger contre une autre ressource.

Il convient de déterminer si l'entité publique dispose d'une telle capacité, qu'elle décide ou non de l'utiliser. Ainsi, le fait que l'entité choisisse de ne pas utiliser cette capacité (ce qu'elle pourrait faire à tout moment) n'exclut pas la réalité du contrôle.

S'agissant des modalités d'utilisation de la ressource, il peut être nécessaire de déterminer la manière dont d'autres entités utiliseront son potentiel de service.

Des indices, non cumulatifs, permettent de vérifier que l'entité publique contrôle la ressource, comme la propriété juridique ou le fait que l'entité publique supporte les risques et charges et bénéficie des avantages afférents à l'utilisation de la ressource. L'utilisation de l'indice relatif à la propriété juridique requiert une certaine vigilance car le contrôle peut être exercé sans détenir la propriété de la ressource et inversement.

Ces indices, non exhaustifs, sont pris en compte en tant que de besoin par les normes.

De plus, les transferts d'actifs ont fait en 2013 l'objet de l'avis n°2013-04 relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public qui évoque le transfert de contrôle (cf. § 1.2) :

Le transfert d'un actif corporel entre entités du secteur public est une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit conférant à l'entité « receveuse » la jouissance de cet actif avec les droits et obligations qui s'y attachent. L'entité « transférante » conserve la propriété « juridique » de l'actif corporel transféré, mais en perd le contrôle. À l'issue de cette opération, l'entité « receveuse » contrôle l'actif corporel transféré dans la mesure où elle maîtrise ses conditions d'utilisation, son potentiel de services et/ou les avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation ; en outre, le fait que l'entité « receveuse » supporte les risques et bénéficie des avantages afférents à la détention de l'actif constitue une présomption de l'existence du contrôle.

En conséquence, la date du transfert de contrôle correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention de l'actif.

L'analyse des deux rédactions ci-dessus ne met pas en évidence de divergences quant à la portée pratique de la définition du contrôle.

Le présent avis vise à assurer une homogénéité dans l'application de la notion de contrôle dans la sphère publique à l'ensemble des opérations concernées :

- Pour les transferts d'actifs, en précisant et complétant l'avis de 2013 qui les définit en référence aux opérations de mise à disposition et en mettant fin au maintien à l'actif du bien transféré, dans la comptabilité de l'entité transférante, lorsque le transfert de contrôle est avéré<sup>2</sup> ;

---

<sup>2</sup> Fait plus spécifiquement référence aux situations de mises à disposition dans le secteur public local.

- Pour les contrats de location, en introduisant la distinction contrats de location simple/contrats de location-financement dans les secteurs autres que l'État pour lequel le recueil des normes comptables comprend déjà ces dispositions ;
- Pour les autres opérations qui présentent pour caractéristique commune l'existence d'une immobilisation propriété juridique d'une entité, utilisée ou exploitée par une autre entité.

## ***2.2. Contexte international et position par rapport aux normes internationales***

Les normes comptables internationales pour le secteur privé ont évolué sur le traitement comptable des transferts de contrôle dans le cas des contrats de location. Ainsi, la norme IFRS 16 *Contrats de location*, applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, a introduit, pour les comptes consolidés des groupes du secteur privé, la notion de droit d'utilisation. La norme IFRS 16 ne retient de fait plus la distinction location simple / location-financement dans les comptes du preneur, mais requiert la comptabilisation d'un droit d'utilisation pour tous les contrats, en contrepartie d'un passif reflétant l'obligation de payer les loyers futurs. Le traitement comptable dans les comptes du bailleur demeure quant à lui inchangé.

La normalisation internationale pour le secteur public examine actuellement un projet de convergence avec le modèle IFRS 16. Toutefois, la dissymétrie du modèle IFRS 16 entre les principes de comptabilisation dans les comptes du preneur et dans les comptes du bailleur pose des difficultés spécifiques au secteur public, où la symétrie est essentielle.

Les incertitudes sur le modèle qui sera finalement retenu pour la comptabilisation des contrats de location dans le référentiel des normes comptables internationales pour le secteur public ne permettent pas d'apprécier la portée d'un changement de traitement comptable en termes de coût comme en termes d'amélioration de l'information produite.

Pour ces raisons le Conseil n'a pas souhaité retenir ces approches.

### **3. Avis du Conseil**

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

Le présent avis concerne les opérations de transfert de contrôle d'actifs immobilisés, dans le cadre de mises à disposition et opérations assimilées, et les contrats de location entre entités juridiques. Ces opérations présentent pour caractéristique commune l'existence d'une immobilisation propriété juridique d'une entité, utilisée ou exploitée par une autre entité.

#### ***3.2. Avis***

Le Conseil estime nécessaire d'explicitier les principes de comptabilisation du transfert de contrôle pour l'ensemble de la sphère publique afin d'en permettre une application homogène.

Les actifs sont comptabilisés dans les comptes de l'entité qui les contrôle. Lorsqu'il y a transfert de contrôle, le bien sort de l'actif de l'entité qui perd le contrôle et est inscrit à l'actif de l'entité qui prend le contrôle. Au-delà des transferts d'actifs et des contrats de location, pour les autres opérations, il conviendra de déterminer les critères permettant de caractériser un transfert de contrôle, sachant que le cadre conceptuel des comptes publics n'a pas envisagé de comptabiliser le démembrement de propriété d'une immobilisation.

#### ***3.3. Conséquences et modalités pratiques de mise en œuvre***

L'application homogène des dispositions générales relatives au contrôle peut avoir des conséquences sur les recueils de normes comptables, publiés ou en cours d'élaboration, de chacun des secteurs de la sphère publique. Les effets des changements éventuels et leur traduction comptable seront identifiés et définis individuellement par secteur : des dispositions comptables spécifiques à chaque secteur porteront sur les traitements comptables tant en période de transition qu'en régime de croisière. Une application prospective sera examinée au regard de la complexité des changements envisagés.