



DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

BOFIP-GCP-14-0002 du 07/02/2014

NOR : BUDE1402889J

Instruction du 29/01/2014

COMPTABILISATION DES TRANSFERTS D'ACTIFS ENTRE ENTITES DU SECTEUR PUBLIC

Bureau CE-2B

RÉSUMÉ

La présente instruction a pour objet de décrire les modalités de traitement des transferts d'actifs corporels à titre gratuit entre entités du secteur public. Il s'agit de transferts de contrôle, l'entité transférante conservant la propriété « juridique » de l'actif corporel transféré.

Cette instruction décline les 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.

Date d'application : 01/01/2014

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

SOMMAIRE

| | |
|---|----------|
| INTRODUCTION..... | 3 |
| PARTIE 1 : CHAMP D'APPLICATION | 4 |
| TITRE 1 : DÉFINITION DU TRANSFERT D'ACTIF..... | 4 |
| TITRE 2 : LA NOTION DE CONTRÔLE DE L'ACTIF | 4 |
| TITRE 3 : EXCLUSIONS DU CHAMP DE L'INSTRUCTION | 4 |
| PARTIE 2 : MODALITÉS D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES TRANSFERTS D'ACTIFS..... | 4 |
| TITRE 1 : DÉTERMINATION DE LA VALEUR D'ENTRÉE..... | 4 |
| CHAPITRE 1. PRINCIPE GÉNÉRAL..... | 4 |
| CHAPITRE 2. CAS PARTICULIER DES ACTIFS NON COMPTABILISÉS CHEZ L'ENTITÉ TRANSFÉRANTE | 5 |
| TITRE 2 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DU TRANSFERT D'ACTIF..... | 5 |
| CHAPITRE 1. CHEZ L'ENTITÉ RECEVEUSE..... | 5 |
| CHAPITRE 2. CHEZ L'ENTITÉ TRANSFÉRANTE..... | 5 |
| Section 1 : Cas général..... | 5 |
| Section 2 : Cas particulier du transfert d'actif au bénéfice d'une filiale | 5 |
| TITRE 3 : COMPTABILISATION ULTÉRIEURE..... | 5 |
| TITRE 4 : COMPTABILISATION DES RETOURS D'ACTIFS CORPORELS TRANSFÉRÉS..... | 6 |
| CHAPITRE 1. CHEZ L'ENTITÉ RECEVEUSE..... | 6 |
| CHAPITRE 2. CHEZ L'ENTITÉ TRANSFÉRANTE..... | 6 |
| PARTIE 3 : INFORMATION EN ANNEXE..... | 6 |
| TITRE 1 : ÉVÉNEMENTS SIGNIFICATIFS DE LA PÉRIODE..... | 6 |
| TITRE 2 : MÉTHODES COMPTABLES..... | 6 |
| PARTIE 4 : QUALIFICATION DU CHANGEMENT..... | 6 |
| PARTIE 5 : DATE D'APPLICATION | 7 |
| Annexes..... | 8 |
| Annexe n° 1 : Illustrations..... | 8 |
| Annexe n° 2 : 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..... | 13 |

INTRODUCTION

La présente instruction présente le mode opératoire lié aux dispositions de l'avis n° 2013-04 du 12 avril 2013 du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public. Cet avis est applicable aux établissements publics nationaux et groupements d'intérêt public nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 (établissements publics à caractère administratif), M 9-2 (chambres d'agriculture), M 9-3 (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel), M 9-4 (établissements publics d'aménagement des villes nouvelles), M 9-5 (établissements publics à caractère industriel et commercial), M 9-51 (établissements publics fonciers), M 9-6 (établissements publics locaux d'enseignement), M 9-9 (établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles), et M 9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

Le champ d'application de l'avis porte sur les transferts de contrôle d'actifs opérés à titre gratuit, par voie conventionnelle, entre entités du secteur public. L'entité transférante conserve la propriété du bien, le transfert portant sur le contrôle du bien ainsi que sur les droits et obligations qui s'y rattachent. Le bien est inscrit à l'actif de l'entité qui le contrôle.

L'application de ce principe garantit la cohérence et la fiabilité des informations présentes dans les comptabilités de chacune des deux entités liées par opération réciproque, et renforce ainsi l'amélioration de la qualité comptable des organismes publics.

Ces dispositions sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014).

PARTIE 1 : CHAMP D'APPLICATION

La présente instruction s'applique à l'ensemble des organismes publics relevant des instructions budgétaires et comptables M9 précitées.

TITRE 1 : DÉFINITION DU TRANSFERT D'ACTIF

La notion de transfert d'actif corporel ici traitée recouvre les opérations de mise à disposition réalisées à titre gratuit entre entités publiques, dans le cadre de la réalisation d'une mission de service public non marchand. Le transfert confère à l'organisme bénéficiaire la jouissance de l'actif ainsi que des droits et obligations qui s'y attachent. L'entité transférante conserve, quant à elle, la propriété juridique de l'actif transféré, seul le contrôle du bien étant transféré à l'entité receveuse.

La comptabilisation des biens mis à disposition implique nécessairement l'existence d'une convention de mise à disposition précisant les responsabilités financières respectives des entités concernées ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien.

TITRE 2 : LA NOTION DE CONTRÔLE DE L'ACTIF

Les biens contrôlés par un organisme public sont inscrits à son actif.

Les critères de contrôle sont :

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

Le fait que l'établissement supporte les risques et charges afférents à la détention du bien transféré constitue en outre 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.

TITRE 3 : EXCLUSIONS DU CHAMP DE L'INSTRUCTION

Sont exclus du champ de la présente instruction :

- les cessions à titre onéreux ou gratuit et les dévolutions, dans la mesure où elles se caractérisent par un transfert de propriété juridique ;
- les transferts de biens liés à une activité industrielle et commerciale ;
- les transferts d'immobilisations incorporelles et financières ;
- les contrats concourant à la réalisation d'un service public¹ ;
- les premières comptabilisations d'immobilisations corporelles relevant de situations particulières² ;
- les conventions d'occupation précaire du domaine public (locations encadrées par la loi) ;
- les biens antérieurement transférés remis en dotation ou en affectation faisant l'objet de conventions de mise à disposition dans le cadre de l'harmonisation juridique des conventions signées entre l'État et les établissements publics.

PARTIE 2 : MODALITÉS D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES TRANSFERTS D'ACTIFS

TITRE 1 : DÉTERMINATION DE LA VALEUR D'ENTRÉE

CHAPITRE 1. PRINCIPE GÉNÉRAL

À la date du transfert de contrôle, les biens corporels mis à disposition à titre gratuit sont enregistrés à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité transférante. La valeur brute de l'actif et, le cas échéant, les amortissements cumulés et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées sont repris dans les comptes de l'entité receveuse.

¹ Champ d'application de l'avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 du CNoCP.

² Champ d'application de l'instruction n° 13-0019 du 14 octobre 2013 relative aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles. Référence BOFIP-GCP-13-0019 du 25 octobre 2013.

CHAPITRE 2. CAS PARTICULIER DES ACTIFS NON COMPTABILISÉS CHEZ L'ENTITÉ TRANSFÉRANTE

Lorsque l'actif transféré n'est pas comptabilisé dans les comptes de l'entité transférante, en cohérence avec l'instruction du 14 octobre 2013 n° 13-0019 relative aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières³, la valeur à retenir est la valeur vénale. La valeur vénale devient alors la valeur historique par convention. Cette information est renseignée en annexe.

TITRE 2 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DU TRANSFERT D'ACTIF

Le mode opératoire lié à la comptabilisation d'un transfert est décrit en annexe 1.

CHAPITRE 1. CHEZ L'ENTITÉ RECEVEUSE

Le bien mis à disposition est enregistré à l'actif de l'entité receveuse à l'une des subdivisions du compte 21 « Immobilisations corporelles » en fonction de sa nature (bâtiment, mobilier, etc.), conformément aux dispositions prévues par les instructions M9.

La contrepartie de l'actif corporel transféré est inscrite dans les capitaux propres de l'organisme selon les modalités définies par l'instruction n° 2012-11-6584 du 18 décembre 2012 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif⁴ :

- au compte 10411 « Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements », si le financement est en provenance de l'État ;
- à la subdivision appropriée du compte 1341X « Valeur initiale des financements rattachés à un actif », si l'entité transférante est un tiers autre que l'État.

La comptabilisation d'un transfert d'actif n'a aucune incidence sur le résultat comptable de la période.

CHAPITRE 2. CHEZ L'ENTITÉ TRANSFÉRANTE

Section 1 : Cas général

Chez l'entité transférante, la mise à disposition d'un actif se traduit par une diminution des capitaux propres. Le compte 119 « Report à nouveau » est débité par le crédit de la subdivision du compte 21 « Immobilisations corporelles » concerné, en fonction de la nature du bien et conformément aux dispositions prévues par les instructions M9.

Les éventuels amortissements, dépréciations et provisions constatés sur l'actif transféré sont, le cas échéant, repris dans les comptes de l'entité receveuse.

Le compte de résultat de l'entité transférante n'est pas impacté par la sortie d'actif, l'entité conservant la propriété du bien transféré.

Section 2 : Cas particulier du transfert d'actif au bénéfice d'une filiale

Pour les cas de mises à disposition d'actifs par un organisme principal au bénéfice de l'une de ses filiales, le compte 2671 « Créances rattachées à des participations » de l'organisme transférant est débité par le crédit de la subdivision du compte 21 concerné, en fonction de la nature du bien et conformément aux dispositions prévues par les instructions M9.

TITRE 3 : COMPTABILISATION ULTÉRIEURE

Les modalités d'évaluation ultérieure des immobilisations transférées traitées par la présente instruction suivent les dispositions de l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 relative aux passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs en termes d'amortissements, de dépréciations et de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

Dans le cas où le bien mis à disposition est amortissable, l'organisme bénéficiaire comptabilise les amortissements qui s'y rattachent selon le plan d'amortissement qu'il aura établi à la date d'entrée du bien à son actif, en fonction de ses caractéristiques d'utilisation. La base amortissable du bien est sa valeur nette comptable à la date du transfert.

En application de l'instruction du 18 décembre 2012 précitée, le financement rattaché à l'actif transféré évolue symétriquement à l'actif qu'il finance dans les comptes de l'entité qui le contrôle.

3 Référence BOFIP-GCP-13-0019 du 25 octobre 2013.

4 Référence BOFIP-GCP-13-0004 du 31/01/2013.

TITRE 4 : COMPTABILISATION DES RETOURS D'ACTIFS CORPORELS TRANSFÉRÉS

À l'issue de la période de mise à disposition, le bien transféré réintègre les comptes de l'entité propriétaire. Le mode opératoire lié à la réintégration du bien est illustré en annexe 1.

CHAPITRE 1. CHEZ L'ENTITÉ RECEVEUSE

Dans les cas de retour du bien chez l'entité transférante d'origine du bien, le bien réintègre l'actif de l'entité pour la valeur comptable inscrite dans les comptes de l'entité anciennement bénéficiaire, par le débit de la subdivision du compte 21X initialement créditée. En contrepartie, le compte 110 « Report à nouveau » est crédité.

Les amortissements, dépréciations et provisions constatés sont également repris, le cas échéant, dans les comptes de l'entité transférante d'origine.

CHAPITRE 2. CHEZ L'ENTITÉ TRANSFÉRANTE

L'organisme transfère le bien lorsqu'il en perd le contrôle. Le bien sort de son actif par le débit du compte de capitaux propres initialement mouvementé lors de la réception du bien :

- le compte 10411 « Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements », si le bien appartient à l'État ;
- la subdivision appropriée du compte 1341X « Valeur initiale des financements rattachés à un actif », si l'entité propriétaire est un tiers autre que l'État.

Les amortissements, dépréciations et provisions attachées au bien sont, le cas échéant, également transférés dans les comptes de l'entité transférante.

PARTIE 3 : INFORMATION EN ANNEXE

TITRE 1 : ÉVÉNEMENTS SIGNIFICATIFS DE LA PÉRIODE

Les transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public sont liés à un changement d'organisation dans la réalisation d'une mission de service public non marchand. A ce titre, tout transfert donne lieu à une information sur le contexte de ce transfert dès lors qu'il constitue un événement significatif de la période. Une information est également donnée lors du retour d'un actif corporel transféré dans les comptes de l'entité transférante d'origine.

TITRE 2 : MÉTHODES COMPTABLES

L'annexe fait état des méthodes de comptabilisation des actifs corporels reçus dans le cadre d'un transfert. Une information est également donnée lors du retour d'un actif corporel transféré dans les comptes de l'entité transférante d'origine.

Concernant le bilan, les principaux mouvements concernant les actifs corporels transférés sont commentés dans l'état de l'actif immobilisé de l'annexe, tableau qui retrace pour chaque poste les entrées et les sorties de l'actif. Sont également renseignés, le cas échéant, les tableaux des amortissements et des dépréciations.

PARTIE 4 : QUALIFICATION DU CHANGEMENT

La première application des dispositions de cette instruction constitue un changement de méthode comptable.

Les situations entrant dans le champ d'application de l'instruction qui auraient donné lieu, antérieurement à l'entrée en vigueur de l'instruction, à la comptabilisation d'immobilisations corporelles dans les comptes des entités du secteur public ne doivent pas être retraitées.

Par mesure de simplification, l'instruction s'applique de façon prospective aux opérations qui interviendront postérieurement à sa première application.

PARTIE 5 : DATE D'APPLICATION

Les dispositions comptables relatives aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014).

**LE SOUS DIRECTEUR CHARGÉ
DE LA SOUS-DIRECTION
DÉPENSES DE L'ÉTAT ET OPÉRATEURS**

FRANÇOIS TANGUY

Annexes

Annexe n° 1 : Illustrations

CAS I. Un établissement met à disposition d'un autre établissement un bâtiment à partir du 01.01.N. A cette date, le bâtiment est valorisé dans les comptes de l'établissement transférant à hauteur de 300 K€ (valeur nette comptable) et a déjà fait l'objet d'amortissements pour un montant de 100 K€.

Suite à l'analyse des conditions d'utilisation du bâtiment, l'établissement bénéficiaire du transfert élabore un nouveau plan d'amortissement sur 10 ans.

En N+1, le bâtiment fait l'objet d'une dépréciation de 80 K€, puis en N+2 d'une reprise de dépréciation de 70 K€. A chaque fois, le plan d'amortissement est recalculé à partir de la nouvelle base amortissable ($400 - 160 - 80 = 160$ K€ en N+2 ; $400 - 180 - 10 = 210$ en N+3) et du nombre d'année restant.

La convention de mise à disposition établie entre les deux établissements fixe la durée de mise à disposition jusqu'au 31.12.N+3 inclus.

I. DANS LES COMPTES DE L'ÉTABLISSEMENT BÉNÉFICIAIRE**I.1. Schémas comptables applicables aux organismes relevant des instructions comptables M9 hors EPLE et EPLEFPA**

| | 13415 – Valeur initiale des financements rattachés à un actif | | 13495 – Reprise au résultat des financements rattachés à un actif | | 2131 – Immobilisations corporelles - Bâtiments | | 2813 – Amortissement des immobilisations corporelles - Constructions | | 291 – Dépréciations des immobilisations corporelles | | 68112 – Dotation aux amortissements sur immobilisations corporelles | | 68162 – Dotation aux dépréciations sur immobilisations corporelles | | 7813 – Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs | |
|---|---|-----|---|---|--|---|--|-----|---|---|---|---|--|---|---|----|
| | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C |
| Exercice N | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 01.01.N : Transfert | | 300 | | | 400 | | | 100 | | | | | | | | |
| Amortissement du bâtiment : $(400 - 100) / 10 = 30$ | | | | | | | 30 | | | | 30 | | | | | |
| Reprise du financement au résultat lié à l'amortissement | | | 30 | | | | | | | | | | | | | 30 |
| Exercice N+1 | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Reprise au bilan d'entrée N+1 | | 300 | 30 | | 400 | | 130 | | | | | | | | | |
| Amortissement du bâtiment : $(400 - 100) / 10 = 30$ | | | | | | | 30 | | | | 30 | | | | | |
| Reprise du financement au résultat liée à l'amortissement | | | 30 | | | | | | | | | | | | | 30 |
| Dépréciation de l'actif à hauteur de 80 K€ | | | | | | | | | 80 | | | | 80 | | | |
| Reprise du financement au résultat liée à la dépréciation | | | 80 | | | | | | | | | | | | | 80 |

| | 13415 – Valeur initiale des financements rattachés à un actif | | 13495 – Reprise au résultat de financements rattachés à un actif | | 2131 – Immobilisation corporelle - Bâtiments | | 2813 – Amortissement des immobilisations corporelles - Constructions | | 291 – Dépréciations des immobilisations corporelles | | 68112 – Dotation aux amortissements sur immobilisations corporelles | | 6813 – Quote-part reconstituée de financements rattachés à un actif | | 78162 – Reprise sur dépréciations des immobilisations corporelles | | 7813 – Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs | |
|---|---|-----|--|-----|--|-----|--|-----|---|----|---|---|---|---|---|----|---|----|
| | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C |
| Exercice N+2 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Reprise au bilan d'entrée N+2 | | 300 | 140 | | 400 | | | 160 | | 80 | | | | | | | | |
| Amortissement du bâtiment : (400 - 160 - 80) / 8 = 20 | | | | | | | | 20 | | | 20 | | | | | | | |
| Reprise du financement au résultat liée à l'amortissement | | | 20 | | | | | | | | | | | | | | | 20 |
| Reprise de dépréciation à hauteur de 70 K€ | | | | | | | | | 70 | | | | | | | 70 | | |
| Reconstitution du financement pour reprise de dépréciation | | | | 70 | | | | | | | | | 70 | | | | | |
| Exercice N+3 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Reprise au bilan d'entrée N+3 | | 300 | 90 | | 400 | | | 180 | | 10 | | | | | | | | |
| Amortissement du bâtiment : (400 - 180 - 10) / 7 = 30 | | | | | | | | 30 | | | 30 | | | | | | | |
| Reprise du financement au résultat liée à l'amortissement | | | 30 | | | | | | | | | | | | | | | 30 |
| Exercice N+4 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Reprise au bilan d'entrée N+4 | | 300 | 120 | | 400 | | | 210 | | 10 | | | | | | | | |
| 01.01.N+4 : Solde des comptes de financement | 120 | | | 120 | | | | | | | | | | | | | | |
| Transfert de l'actif, des amortissements et dépréciations constatés | 180 | | | | | 400 | 210 | | 10 | | | | | | | | | |
| Soldes du bilan fin N+4 | <i>Soldé</i> | | <i>Soldé</i> | | <i>Soldé</i> | | <i>Soldé</i> | | <i>Soldé</i> | | | | | | | | | |

I. 2. Schémas comptables applicables aux EPLE et EPLEFPA (à partir de 2017, le traitement comptable des transferts d'actifs pour les EPLE et EPLFPA s'aligne sur celui des autres organismes décrit au § I.1)

| | 102 – Contrepartie et financements des actifs mis à disposition | | 11X – Report à nouveau | | 2131– Constructions | | 2813 – Amortisse- ment des immobi- lisations corpo- relles - Construc- tions | | 291 – Dépréciation s des immobilisations corporelles | | 6811 – Dotation aux amortissements sur immobilisations corporelles | | 6816 – Dotation aux dépréciations sur immobilisations corporelles | | 776 – Produits issus de la neutralisation des amortissements | | 78162 – Reprise sur dépréciations des immobilisations corporelles | |
|--|---|-----|------------------------------|---|------------------------|---|---|-----|--|----|---|---|---|---|--|----|--|----|
| | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C |
| Exercice N | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 01.01.N : Transfert | | 300 | | | 400 | | | 100 | | | | | | | | | | |
| Amortissement du bâtiment : 300/10 = 30 | | | | | | | | 30 | | | 30 | | | | | | | |
| Neutralisation des amortissements | 30 | | | | | | | | | | | | | | | 30 | | |
| Exercice N+1 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Reprise au bilan d'entrée N+1 | | 270 | | | 400 | | | 130 | | | | | | | | | | |
| Amortissement du bâtiment : 300/10 = 30 | | | | | | | | 30 | | | 30 | | | | | | | |
| Neutralisation des amortissements | 30 | | | | | | | | | | | | | | | 30 | | |
| Dépréciation de l'actif pour 80 K€ | | | | | | | | | | 80 | | | 80 | | | | | |
| Exercice N+2 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Reprise au bilan d'entrée N+2 | | 240 | | | 400 | | | 160 | | 80 | | | | | | | | |
| Amortissement du bâtiment : (400 – 160 - 80) / 8 = 20 | | | | | | | | 20 | | | 20 | | | | | | | |
| Neutralisation des amortissements | 20 | | | | | | | | | | | | | | | 20 | | |
| Reprise de dépréciation 70 K€ | | | | | | | | | | 70 | | | | | | | | 70 |
| Exercice N+3 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Reprise au bilan d'entrée N+3 | | 220 | | | 400 | | | 180 | | 10 | | | | | | | | |
| Amortissement du bâtiment : (400 – 180 - 10) / 7 = 30 | | | | | | | | 30 | | | 30 | | | | | | | |
| Neutralisation des amortissements | 30 | | | | | | | | | | | | | | | 30 | | |

| | 102 – Contrepartie et financements des actifs mis à disposition | 11X – Report à nouveau | 2131– Constructions | 2813 – Amortisse- ment des immobi- lisations corpo- relles - Construc- tions | 291 – Dépréciation s des immobilisations corporelles | 6811 – Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles | 6816 – Dotations aux dépréciations sur immobilisations corporelles | 776 – Produits issus de la neutralisation des amortissements | 78162 – Reprise sur dépréciations des immobilisations corporelles |
|---|---|------------------------------|------------------------|---|--|--|--|--|--|
| Exercice N+4 | | | | | | | | | |
| Reprise au bilan d'entrée N+4 | 190 | | 400 | 210 | 10 | | | | |
| 01.01.N+4 : Transfert de l'actif et des amortissements constatés | 190 | | 400 | 210 | | | | | |
| Transfert de la dépréciation au crédit du compte 110 – Report à nouveau (solde créditeur) | | 10 | | | 10 | | | | |
| Soldes du bilan fin N+4 | <i>Soldé</i> | <i>10</i> | <i>Soldé</i> | <i>Soldé</i> | <i>Soldé</i> | | | | |

II. DANS LES COMPTES DE L'ÉTABLISSEMENT PROPRIÉTAIRE (Schémas comptables applicables à l'ensemble des M9)

| | 11X– Report à nouveau | | 2131 – Immobilisation corporelle - Bâtiments | | 2813 – Amortissement des immobilisations corporelles - Constructions | | 291 – Dépréciations des immobilisations corporelles | | 6811 – Dotations aux amor- tissements sur immobi- lisations corporelles | |
|---|--------------------------|-----|--|-----|--|-----|--|----|--|---|
| | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C |
| Exercice N | | | | | | | | | | |
| Bilan d'entrée de l'exercice N | | | 400 | | | 100 | | | | |
| 01.01.N : Transfert de l'actif au débit du compte 119 – Report à nouveau (solde débiteur) et des amortissements | 300 | | | 400 | 100 | | | | | |
| Exercice N+4 | | | | | | | | | | |
| Bilan d'entrée de l'exercice N+4 | 300 | | | | | | | | | |
| 01.01.N+4 : Réintégration du bien au crédit du 110 – Report à nouveau (solde créditeur), des amortissements et dépréciation (300-120 = 180) | | 180 | 400 | | | 210 | | 10 | | |
| Amortissement du bâtiment : $(400 - 210 - 10) / 6 = 30$ | | | | | | 30 | | | 30 | |
| Soldes du bilan fin N+4 | <i>120</i> | | <i>400</i> | | <i>240</i> | | <i>10</i> | | | |

CAS II. Au 01.01.N, un établissement met à disposition d'un autre établissement un bâtiment acquis pour 200 K€ sur financement de l'État. A la date du transfert, le bâtiment est amorti à hauteur de 50 K€.

Lorsque l'actif financé sort du bilan de l'entité transférante, le financement est également sorti *via* le compte de report à nouveau.

En N+2, lorsque le bâtiment réintègre les comptes de l'entité propriétaire, le bâtiment est amorti pour 70 K€. Aucune dépréciation n'est constatée.

I. DANS LES COMPTES DE L'ÉTABLISSEMENT BÉNÉFICIAIRE

Les schémas comptables applicables ne présentent pas de spécificité. Ils correspondent aux opérations classiques liées à un transfert d'actif corporel entre entités du secteur public (Cf. Cas I. § I. Dans les comptes de l'établissement bénéficiaire).

II. DANS LES COMPTES DE L'ÉTABLISSEMENT PROPRIÉTAIRE (Schémas comptables applicables à l'ensemble des M9)

| | 10413 – Financement des autres actifs - État | | 10493 – Reprise au résultat du financement des autres actifs - État | | 11X – Report à nouveau | | 2131 – Immobilisation corporelle - Bâtiments | | 2813 – Amortissements des immobilisations corporelles - Constructions | | 6811 – Dotation aux amortissements sur immobilisations cor- porelles | | 7813 – Quote- part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs | |
|---|--|------------|--|-----|------------------------------|-----|---|-----|---|----|--|---|--|----|
| | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C | D | C |
| Exercice N | | | | | | | | | | | | | | |
| Bilan d'entrée de l'exercice N | | 200 | 50 | | | | 200 | | 50 | | | | | |
| 01.01.N: Transfert d'actif (valeur nette comptable) au débit du compte 119 – Report à nouveau (solde débiteur) et des amortissements au débit du compte 28. | | | | | 150 | | | 200 | 50 | | | | | |
| 01.01.N : Sortie du financement <i>via</i> le compte de report à nouveau. | | | 150 | | | 150 | | | | | | | | |
| | 200 | | | 200 | | | | | | | | | | |
| Soldes du bilan fin N | Soldé | | Soldé | | Soldé | | Soldé | | Soldé | | | | | |
| 01.01.N+2 : Réintégration du bien au crédit du 110 – RAN (solde créditeur) et des amortissements cumulés | | | | | | 130 | 200 | | 70 | | | | | |
| Réintégration du financement | | 200 | 70 | | 130 | | | | | | | | | |
| Amortissement du bâtiment | | | | | | | | | 20 | 20 | | | | |
| Reprise du financement liée à l'amortissement | | | 20 | | | | | | | | | | | 20 |
| Soldes du bilan fin N+2 | | 200 | 90 | | | | 200 | | 90 | | | | | |

Annexe n° 2 : 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



**Avis n° 2013-04
du 12 avril 2013
relatif aux transferts d'actifs corporels
entre entités du secteur public**

Sommaire

| | |
|---|----------|
| 1. CHAMP D'APPLICATION ET DEFINITION | 2 |
| 1.1 <i>Entités concernées</i> | 2 |
| 1.2 <i>Définition des transferts</i> | 2 |
| 1.3 <i>Exclusions du champ d'application</i> | 2 |
| 2. COMPTABILISATION DU TRANSFERT DANS LES COMPTES DE L'ENTITE « RECEVEUSE » ET DANS LES COMPTES DE L'ENTITE « TRANSFERANTE » | 3 |
| 2.1 <i>Valeur à retenir</i> | 3 |
| 2.2 <i>Cas particulier des actifs corporels transférés non comptabilisés dans les comptes de l'entité « transférante »</i> | 3 |
| 2.3 <i>Comptabilisation de la contrepartie de l'actif transféré</i> | 4 |
| 3. COMPTABILISATION DES RETOURS D'ACTIF CORPOREL TRANSFERE | 4 |
| 4. INFORMATION EN ANNEXE | 4 |
| 4.1 <i>Evénements significatifs de la période</i> | 4 |
| 4.2 <i>Méthodes comptables</i> | 4 |
| 4.3 <i>Notes sur le bilan</i> | 4 |
| 5. QUALIFICATION DU CHANGEMENT | 5 |
| 6. DATE D'APPLICATION | 5 |



1. Champ d'application et définition

L'avis définit les modalités comptables relatives aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public dans le cadre de la réalisation d'une mission de service public non marchand. Cet avis est de portée générale, sauf texte prévoyant des dispositions spécifiques¹.

1.1 Entités concernées

L'avis s'applique à toutes les entités du secteur public.

1.2 Définition des transferts

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. A 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.

1.3 Exclusions du champ d'application

Sont exclus du champ d'application :

- les cessions à titre onéreux ou à titre gratuit et les dévolutions dans la mesure où il y a perte de propriété « juridique », notamment les transferts opérés dans le cadre législatif ou réglementaire (à titre d'exemple, loi de décentralisation), ceux-ci intervenant dans un contexte particulier et encadré au cours duquel la propriété juridique est transférée ;
- les transferts de biens liés à une activité industrielle et commerciale ;

¹ Notamment l'avis n° 2012-07 du Conseil de normalisation des comptes publics du 18 octobre 2012 relatif aux biens historiques et culturels.



- les conventions d'occupation précaire du domaine public (il s'agit d'une location « imposée » par la loi) ;
- les biens antérieurement transférés remis en dotation ou en affectation faisant l'objet de nouvelles conventions de mise à disposition dans le cadre de l'harmonisation juridique des conventions signées entre l'État et les établissements publics ;
- les contrats concourant à la réalisation d'un service public (champ d'application de l'avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics) ;
- les situations entrant dans le champ d'application de l'avis n° 2012-02 du 4 mai 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières (exclues par principe du champ d'application) ;
- les transferts d'immobilisations incorporelles et financières.

2. Comptabilisation du transfert dans les comptes de l'entité « receveuse » et dans les comptes de l'entité « transférante »

2.1 Valeur à retenir

L'actif transféré dans les comptes de l'entité « receveuse » est comptabilisé 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.

2.2 Cas particulier des actifs corporels transférés non comptabilisés dans les comptes de l'entité « transférante »

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 la valeur historique de l'actif par convention.

Une information appropriée est donnée en annexe.



2.3 Comptabilisation de la contrepartie de l'actif transféré

La contrepartie de l'actif corporel transféré est inscrite en situation nette dans les comptes de l'entité « receveuse » et dans les comptes de l'entité « transférante », en application des référentiels comptables des entités concernées.

3. Comptabilisation des retours d'actif corporel transféré

Les retours d'actif corporel transféré suivent les mêmes dispositions comptables que celles décrites au paragraphe 2 *supra*.

4. Information en annexe

4.1 Événements significatifs de la période

Tout transfert donne lieu à une information sur le contexte de ce transfert dès lors qu'il constitue un événement significatif de la période.

Une information est également donnée lors du retour d'un actif corporel transféré dans les comptes de l'entité « transférante » d'origine.

4.2 Méthodes comptables

L'annexe fait état des méthodes de comptabilisation des actifs corporels reçus dans le cadre d'un transfert.

Une information est également donnée lors du retour d'un actif corporel transféré dans les comptes de l'entité « transférante » d'origine.

4.3 Notes sur le bilan

Les principaux mouvements concernant les actifs corporels transférés sont commentés dans les notes annexes.



5. Qualification du changement

La première application des dispositions de cet avis constitue un changement de méthode comptable.

L'avis s'applique de façon prospective aux opérations qui interviendront postérieurement à sa première application.

6. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions comptables relatives aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014), avec possibilité d'application anticipée.

Version publiée le 17 avril 2013