



DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

BOFIP-GCP-14-0003 du 10/02/2014

NOR : BUDE1403070J

Instruction du 31/01/2014

**COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES
CONTROLEES CONJOINTEMENT**

Bureau CE-2B

RÉSUMÉ

La présente instruction a pour objet de décrire les modalités de traitement des immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement dans les comptes des organismes ayant participé à leur financement.

Elle permet l'introduction dans le référentiel comptable M9 des dispositions de l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) n° 2013-02 du 14 janvier 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités.

Date d'application : 01/01/2014

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	3
Section 1 : Champ d'application.....	3
Sous-section 1 : Caractère corporel ou incorporel de l'actif.....	3
Sous-section 2 : Financement de l'actif par plus d'une entité.....	3
Sous-section 3 : Contrôle conjoint de l'actif.....	4
Section 2 : Comptabilisation initiale.....	4
Sous-section 1 : Principe général.....	4
Sous-section 2 : La quote-part de contrôle correspond à la quote-part de financement à défaut de convention contraire.....	4
Sous-section 3 : La quote-part de contrôle diffère de la quote-part de financement	5
A. L'immobilisation est contrôlée conjointement par une partie des entités qui la financent.....	5
I. Modalités de comptabilisation initiale de l'actif.....	5
II. Modalités de comptabilisation initiale des financements.....	5
1. Au niveau des organismes contrôlant conjointement l'immobilisation.....	5
2. Au niveau des organismes finançant l'immobilisation sans la contrôler	6
III. Illustration.....	6
B. La convention définit une quote-part de contrôle qui diffère de la quote-part de financement.....	6
Section 3 : Comptabilisation à la date de clôture.....	6
Section 4 : Information en annexe.....	6
Section 5 : Modalités de première application des dispositions visées par la présente instruction.....	7
Annexes.....	8
Annexe n° 1 : Illustration.....	8
Annexe n° 2 : Avis n° 2013-02 du CNoCP du 14 janvier 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités.....	12

INTRODUCTION

La présente instruction a pour objet l'introduction, dans le référentiel comptable M9, des dispositions de l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) n° 2013-02 du 14 janvier 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités.

Ces dispositions s'appliquent aux immobilisations contrôlées conjointement par plusieurs entités, qui se caractérisent par une maîtrise conjointe des conditions de leur utilisation, de leur potentiel de service et/ou de leurs avantages économiques, en application d'un accord entre les parties.

La présente instruction pose le principe général selon lequel une telle immobilisation est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

Ce principe général est déclinée dans les deux situations suivantes :

- lorsque l'immobilisation est contrôlée conjointement par l'ensemble des entités qui la financent, la quote-part de contrôle est assimilée à la quote-part de financement, sauf convention contraire ;

- dans le cas où l'immobilisation est financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par seulement certaines d'entre elles, elle est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités « non contrôlantes ».

Les dispositions de cette instruction sont applicables aux établissements publics et groupements d'intérêt publics 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'enseignement¹), M 9-9 (établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole), M 9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

Ces dispositions doivent être mises en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014), avec possibilité d'application anticipée.

Section 1 : Champ d'application

Les dispositions de la présente instruction concernent la comptabilisation des immobilisations incorporelles et corporelles dont le contrôle est exercé conjointement par l'ensemble des entités qui les financent ou par une partie seulement de ces entités.

Sous-section 1 : Caractère corporel ou incorporel de l'actif

Les actifs entrant dans le champ d'application de la présente instruction correspondent soit à :

- une immobilisation incorporelle, c'est-à-dire un actif identifiable² non monétaire et sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien ;

- une immobilisation corporelle, c'est-à-dire un actif physique identifiable et normalement identifié dans un inventaire physique, dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice, et ayant une valeur économique positive pour l'organisme. Cette dernière est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.

Sous-section 2 : Financement de l'actif par plus d'une entité

Les dispositions de la présente instruction portent sur les immobilisations incorporelles ou corporelles dont l'acquisition est financée par plus d'une entité, ce qui caractérise un cofinancement.

Sont visées les acquisitions d'actifs effectuées en commun par plusieurs entités dans le cadre d'une convention de cofinancement qui peut également être dénommée « convention d'achat en commun », « convention de financement » ou « convention d'achat en copropriété ».

Ce cofinancement peut être complété le cas échéant par des financements effectués par d'autres entités telles que l'État ou des tiers autres que l'État (Union européenne, collectivités territoriales, entreprises, ...).

1 Cf. Avis du CNoCP du 5 juillet 2013 relatif au cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement.

2 Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

Sous-section 3 : Contrôle conjoint de l'actif

Dans certains cas, les conditions d'utilisation d'un actif ainsi que les modalités d'attribution des avantages économiques et/ou du potentiel de service liés à son utilisation ne permettent pas d'attribuer le contrôle aux différentes entités qui l'ont financé.

Dans ces cas, les organismes peuvent recourir à la notion de contrôle conjoint qui est définie comme la maîtrise conjointe des conditions d'utilisation, du potentiel de service et/ou des avantages économiques de l'actif, en vertu d'un accord entre les parties au financement.

Les deux critères de l'existence d'un contrôle conjoint sont les suivants :

- aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de service et/ou les avantages économiques de l'actif ;
- les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement unanime des entités partageant le contrôle.

À titre d'exemple, les actifs acquis en commun dans le cadre d'une unité mixte de recherche³ peuvent dans la plupart des cas être considérés comme faisant l'objet d'un contrôle conjoint.

Section 2 : Comptabilisation initiale

Sous-section 1 : Principe général

Lorsque l'analyse des clauses contractuelles de la convention de cofinancement montre que l'immobilisation est contrôlée conjointement par plusieurs organismes qui la financent, celle-ci est comptabilisée dans les comptes de chacun de ces organismes à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

Deux cas sont distingués selon que la quote-part de contrôle correspond ou non à la quote-part de financement.

Sous-section 2 : La quote-part de contrôle correspond à la quote-part de financement à défaut de convention contraire

La quote-part de contrôle correspond, à défaut de dispositions contraires dans la convention de cofinancement, à la quote-part de financement.

Prenons l'exemple d'une immobilisation d'une valeur d'acquisition de 200 K€ cofinancée par trois organismes A, B et C à hauteur respectivement de 30%, 40% et 30%. Ces organismes contrôlent conjointement l'actif.

Dans la mesure où il n'existe aucune disposition contraire dans la convention de cofinancement, l'immobilisation cofinancée est comptabilisée dans les comptes de chaque établissement à hauteur de sa quote-part de financement, soit pour un montant de :

- 60 K€ (200 K€ x 30%) à l'actif de A ;
- 80 K€ (200 K€ x 40%) à l'actif de B ;
- 60 K€ (200 K€ x 30%) à l'actif de C.

Ces montants sont respectivement inscrits à l'actif de chacun de leur bilan :

- à l'une des subdivisions du compte 20 « Immobilisations incorporelles » en fonction de sa nature s'il s'agit d'une immobilisation incorporelle ;
- à l'une des subdivisions du compte 21 « Immobilisations corporelles » en fonction de sa nature s'il s'agit d'une immobilisation corporelle.

3 Une unité mixte de recherche (UMR) est une entité administrative sans personnalité juridique créée, généralement pour cinq ans, par contrats :

- un contrat d'association d'un ou de plusieurs laboratoires de recherche, d'un établissement d'enseignement supérieur (notamment d'université) ou d'un organisme de recherche ;
- un contrat quinquennal entre l'État et l'UMR.

Les parties au contrat d'association nomment conjointement un directeur de l'unité mixte qui a pour mission d'assurer la gestion de l'ensemble des moyens mis à la disposition de l'unité. Généralement, les personnels affectés à l'unité sont placés sous l'autorité du directeur de l'unité.

Pendant la durée de la convention, les parties mettent à la disposition de l'unité des moyens matériels de recherche et affectent à l'unité des personnels chercheurs et administratifs ainsi que des enseignants-chercheurs. Ces moyens incluent des matériels acquis en commun, le plus souvent dans le cadre de conventions, par les différentes parties au contrat d'association.

Sous-section 3 : La quote-part de contrôle diffère de la quote-part de financement

A. L'immobilisation est contrôlée conjointement par une partie des entités qui la financent**I. Modalités de comptabilisation initiale de l'actif**

Une immobilisation financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par seulement certaines d'entre elles est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités « non contrôlantes ».

Les entités « contrôlantes » comptabilisent les financements provenant des entités « non contrôlantes » proportionnellement à leur quote-part de contrôle. Par conséquent, la somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des entités « contrôlantes » correspond à la valeur totale de l'immobilisation.

Prenons l'exemple d'une immobilisation d'une valeur d'acquisition de 200 K€ cofinancée par deux organismes A et B à hauteur respectivement de 35% et 40%, ainsi que par une troisième entité à hauteur de 25%. Les organismes A et B contrôlent conjointement l'actif. Leur quote-part de contrôle est donc de 50%, le contrôle conjoint tel que défini à la sous-section 3 de la section 1 étant un contrôle paritaire à défaut de disposition spécifique prévue par la convention. La troisième entité est un financeur extérieur « non contrôlant ».

Dans la mesure où il n'existe aucune disposition contraire dans la convention de cofinancement, l'immobilisation cofinancée est comptabilisée dans les comptes de chaque établissement à hauteur de sa quote-part de financement, majorée du financement en provenance de la troisième entité, soit pour un montant de :

- 95 K€ (200 K€ x 35% + 50% x 200 K€ x 25%) à l'actif de A ;
- 105 K€ (200 K€ x 40% + 50% x 200 K€ x 25%) à l'actif de B.

La somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des organismes « contrôlants » A (95 K€) et B (105 K€) correspond bien à la valeur totale de l'immobilisation (200 K€).

Ces montants sont respectivement inscrits à l'actif de chacun de leur bilan :

- à l'une des subdivisions du compte 20 « Immobilisations incorporelles » en fonction de sa nature s'il s'agit d'une immobilisation incorporelle ;
- à l'une des subdivisions du compte 21 « Immobilisations corporelles » en fonction de sa nature s'il s'agit d'une immobilisation corporelle.

II. Modalités de comptabilisation initiale des financements**1. Au niveau des organismes contrôlant conjointement l'immobilisation**

Lorsque l'actif est financé par plusieurs entités et contrôlé conjointement uniquement par certaines d'entre elles, le financement provenant de la ou des entités « non contrôlantes » correspond à un financement externe reçu pour la ou les entités « contrôlantes ».

Tel est par exemple le cas d'une convention d'achat en commun par des organismes bénéficiant par ailleurs d'une subvention versée par une collectivité locale.

Ces financements externes reçus par les organismes qui contrôlent conjointement l'actif cofinancé sont comptabilisés au passif, conformément aux dispositions de l'instruction relative aux financements externes de l'actif⁴:

- au compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs », si le financement est en provenance de l'État ;
- au compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs », si le financement est en provenance de tiers autres que l'État.

Par ailleurs, la part du financement apporté en propre par les organismes contrôlant conjointement l'actif cofinancé est inscrit au crédit d'un compte financier 51x « Banques, établissements financiers et assimilés ».

Dans certains cas, l'acquisition n'est pas effectuée directement par l'un des organismes contrôlant conjointement l'actif cofinancé, mais par un des partenaires participant à l'opération.

En conséquence, les organismes « contrôlants » peuvent dans un premier temps enregistrer le versement de leur contribution à l'opérateur au débit du compte 6715 « Subventions accordées » par le crédit du compte financier. Puis, une fois l'acquisition réalisée, ces établissements débitent le compte 20 ou 21 concerné, à due concurrence de leur contribution, par le crédit du compte 797 « Transferts de charges exceptionnelles ».

4 Cf. Instruction n° 2012-11-6584 du 18 décembre 2012 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif dans les établissements publics nationaux et les groupements d'intérêt public nationaux.

2. Au niveau des organismes finançant l'immobilisation sans la contrôler

La contribution des organismes qui financent l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas, constitue un financement d'investissement effectué au profit des entités « contrôlantes ».

Ce financement est à ce titre comptabilisé en charge, au débit du compte 6715 « Subventions accordées » par le crédit d'un compte financier 51x « Banques, établissements financiers et assimilés », conformément aux dispositions des instructions M9.

III. Illustration

Les schémas de comptabilisation sont présentés en annexe 1.

B. La convention définit une quote-part de contrôle qui diffère de la quote-part de financement

La convention qui régit l'acquisition et le financement en commun d'un actif peut prévoir une quote-part de contrôle différente de celle du financement.

L'immobilisation contrôlée conjointement est comptabilisée dans les comptes de chacun des organismes concernés à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

Concernant le traitement de l'écart éventuel entre la quote-part de contrôle définie par la convention et la quote-part de financement, deux cas sont distingués :

- Si le montant du financement effectué par l'organisme est inférieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart entre le montant de l'actif inscrit dans ses comptes et le montant du financement versé est comptabilisé au passif comme un financement externe reçu par cet organisme, conformément aux dispositions de l'instruction relative aux financements externes de l'actif.

- Lorsque le montant du financement effectué par l'organisme est supérieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart entre le montant de l'actif inscrit dans ses comptes et le montant du financement versé est considéré comme un financement d'investissement versé par cet organisme. Il est comptabilisé en charge, au débit du compte 6715 « Subventions accordées » par le crédit d'un compte financier 51x « Banques, établissements financiers et assimilés », conformément aux dispositions des instructions M9.

Prenons l'exemple d'une immobilisation d'une valeur d'acquisition de 200 K€ cofinancée par deux organismes A et B à hauteur de 50% chacun. Les organismes A et B contrôlent conjointement l'actif. La convention définit une quote-part de contrôle de 60% pour A et de 40% pour B.

L'immobilisation cofinancée est comptabilisée dans les comptes de chaque établissement, au débit du compte 20 ou 21 concerné, à hauteur de sa quote-part de contrôle, soit pour un montant de :

- 120 K€ (200 K€ x 60%) à l'actif de A ;
- 80 K€ (200 K€ x 40%) à l'actif de B.

L'écart de 20 K€ entre le montant du financement effectué par l'organisme A (100 K€) et sa quote-part de contrôle sur l'actif (120 K€) est comptabilisé au passif comme un financement externe reçu par cet organisme.

L'écart de 20 K€ entre le montant du financement effectué par l'organisme B (100 K€) et sa quote-part de contrôle sur l'actif (80 K€) est comptabilisé en charge comme une subvention accordée par cet organisme.

Section 3 : Comptabilisation à la date de clôture

Les modalités d'évaluation ultérieure des immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement comptabilisées en application de cette instruction suivent les dispositions de l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 en termes d'amortissement et de dépréciation.

La reprise ou la reconstitution de la contrepartie au passif des actifs cofinancés inscrits au bilan s'effectuent selon les modalités de comptabilisation définies dans l'instruction relative aux financements externes de l'actif⁵.

Section 4 : Information en annexe

Les méthodes de comptabilisation provenant de la mise en œuvre de conventions de cofinancement sont mentionnées en annexe.

Les actifs cofinancés et contrôlés conjointement sont comptabilisés dans les catégories correspondantes des immobilisations incorporelles et corporelles auxquelles elles se rattachent. Dans ce cadre, une information relative à ces immobilisations est produite au pied des tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements et précise leurs montants à l'ouverture et à la clôture de l'exercice concerné.

Par ailleurs, les informations spécifiques suivantes doivent figurer en annexe :

- la description du projet et des principales dispositions prévues dans la convention de cofinancement ;
- le coût de l'actif cofinancé en distinguant la partie financée par l'organisme et la partie financée par les partenaires.

5 Cf. Instruction n° 2012-11-6584 du 18 décembre 2012 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif dans les établissements publics nationaux et les groupements d'intérêt public nationaux.

Section 5 : Modalités de première application des dispositions visées par la présente instruction

La première application des dispositions de la présente instruction constitue un changement de méthode comptable. À ce titre, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

L'ajustement en résultant doit être comptabilisé dans le poste « Report à nouveau » de la situation nette.

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

FRANÇOIS TANGUY

Annexes

Annexe n° 1 : Illustration

ANNEXE 1 : ILLUSTRATION

Dans le cadre d'une unité mixte de recherche (UMR), une convention de cofinancement est conclue entre trois organismes en vue de réaliser le 01/06/N l'acquisition d'un matériel scientifique, dont le coût d'acquisition est de 125 K€.

Le financement de cette acquisition s'effectue de la manière suivante :

Entités	Financement apporté en K€	% de financement
A	65	52%
B	50	40%
C	10	8%
Total	125	100%

Le matériel est mis en service le 01/07/N et est amortissable en linéaire sur 10 ans.

L'analyse des clauses contractuelles de la convention montre que :

- Les organismes A et B détiennent un contrôle conjoint sur l'actif dans la mesure où ils maîtrisent conjointement les conditions d'utilisation, du potentiel de service et/ou des avantages économiques de l'actif.

En effet, aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de service et/ou les avantages économiques de l'actif.

De plus, les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement unanime des entités partageant le contrôle.

Par exemple, en matière de fonctionnement et de maintenance, la convention prévoit que la décision de la souscription d'un contrat de maintenance, dès l'installation ou au terme de la garantie du fournisseur, sera prise en concertation entre A et B d'une part et la direction de l'UMR d'autre part, et intégrée dans le marché ou la commande initiale.

Par ailleurs, en cas de panne ou de dommage important, la convention précise que les établissements publics A et B se concerteront pour prendre les décisions qui s'imposent quant à l'opportunité de la remise en état.

- L'organisme C participe au financement de cette acquisition mais ne détient aucun contrôle sur l'actif.

En l'absence de disposition contraire dans la convention, les organismes A et B contrôlant conjointement l'actif cofinancé le comptabilisent dans leurs comptes, à hauteur de leur quote-part de financement, majorée du financement en provenance de l'organisme C, soit pour un montant de :

- 70 K€ à l'actif de A ($65 + 50\% \times 10$) ;
- 55 K€ à l'actif de B ($50 + 50\% \times 10$).

La somme des quotes-parts d'actif retracées dans les bilans des organismes " contrôlants " A et B donne le coût total de l'actif cofinancé ($70 + 55 = 125$).

Les schémas de comptabilisation de cette opération dans les comptes des organismes A, B et C sont présentés ci-après.

Au niveau de l'organisme A :

	13415 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Autres collectivités et établissements publics		13495 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Autres collectivités et établissements publics		2154 - Matériel		28154 - Amortissements matériel		51x - Banques, établissements financiers et assimilés		6811254 - Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles - matériel		781x Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N																
Inscription du bien contrôlé conjointement à hauteur de la quote-part de financement de A dans l'actif cofinancé et enregistrement de la contrepartie au passif		5			70				65							
Amortissement du bien : 70 K€ / 10 ans x 180/360 (mise en service du bien le 1/7/N)								3,5			3,5					
Reprise du financement en compte de résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif cofinancé, en fonction du taux de financement : $5 / 70 \times 3,5 = 0,25$ par le débit du compte 13495.			0,25										0,25			
<i>Impact dans le compte de résultat N</i>											3,5		0,25		3,25	
Exercice N+1 :																
<i>Reprise bilan d'entrée N+1</i>		5	0,25		70			3,5	65							
Amortissement du bien : 70 K€ / 10 ans								7			7					
Reprise du financement en compte de résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif cofinancé, en fonction du taux de financement : $5 / 70 \times 7 = 0,5$ par le débit du compte 13495.			0,5										0,5			
<i>Impact dans le compte de résultat N+1</i>											7		0,5		6,5	
<i>Soldes bilan fin N+1</i>			0,75		70			10,5	65							

Au niveau de l'organisme B :

	13415 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Autres collectivités et établissements publics		13495 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Autres collectivités et établissements publics		2154 - Matériel		28154 - Amortissements matériel		51x - Banques, établissements financiers et assimilés		6811254 - Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles - matériel		781x Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N																
Inscription du bien contrôlé conjointement à hauteur de la quote-part de financement de B dans l'actif cofinancé et enregistrement de la contrepartie au passif		5			55				50							
Amortissement du bien : 55 K€ / 10 ans x 180/360 (mise en service du bien le 1/7/N)							2,75			2,75						
Reprise du financement en compte de résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif cofinancé, en fonction du taux de financement : $5 / 55 \times 2,75 = 0,25$ par le débit du compte 13495			0,25									0,25				
<i>Impact dans le compte de résultat N</i>										2,75		0,25		2,50		
Exercice N+1 :																
<i>Reprise bilan d'entrée N+1</i>		5	0,25		55		2,75		50							
Amortissement du bien : 55 K€ / 10 ans							5,5			5,5						
Reprise du financement en compte de résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif cofinancé, en fonction du taux de financement : $5 / 55 \times 5,5 = 0,5$ par le débit du compte 13495			0,5									0,5				
<i>Impact dans le compte de résultat N+1</i>										5,5		0,5		5,0		
<i>Solde bilan fin N+1</i>			0,75		55		8,25		50							

Au niveau de l'organisme C :

	51x - Banques, établissements financiers et assimilés		6715 - Subventions accordées		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C
Exercice N						
Versement du financement apporté par C		10	10			
<i>Impact dans le compte de résultat N</i>		10	10		10	

Annexe n° 2 : Avis n° 2013-02 du CNoCP du 14 janvier 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités



**Avis n° 2013-02
du 14 janvier 2013
relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles
contrôlées conjointement par plusieurs entités**

Sommaire

1. CHAMP D'APPLICATION	2
1.1 ENTITES CONCERNEES	2
1.2 IMMOBILISATIONS CONCERNEES	2
2. DEFINITION D'UNE IMMOBILISATION CONTROLEE CONJOINTEMENT	2
3. DISPOSITIONS COMPTABLES	2
3.1 PRINCIPE GENERAL	2
3.2 APPLICATION	2
3.2.1 IMMOBILISATION CONTROLEE CONJOINTEMENT PAR L'ENSEMBLE DES ENTITES QUI LA FINANCENT	2
3.2.2 IMMOBILISATION CONTROLEE CONJOINTEMENT PAR UNE PARTIE DES ENTITES QUI LA FINANCENT	3
3.3 TRAITEMENT DE L'ECART EVENTUEL ENTRE LA QUOTE-PART DE CONTROLE DEFINIE PAR UNE CONVENTION ET LA QUOTE-PART DE FINANCEMENT	3
4. INFORMATION EN ANNEXE	3
5. QUALIFICATION DU CHANGEMENT	4
6. DATE D'APPLICATION	4



1. Champ d'application

1.1 Entités concernées

L'avis s'applique aux établissements publics nationaux.

1.2 Immobilisations concernées

L'avis s'applique aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités ayant participé à leur financement.

2. Définition d'une immobilisation contrôlée conjointement

Une immobilisation contrôlée conjointement fait l'objet d'une maîtrise conjointe des conditions de son utilisation, de son potentiel de services et/ou de ses avantages économiques, en vertu d'un accord entre les parties.

Le contrôle conjoint se caractérise par le fait que, d'une part, aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de services et/ou les avantages économiques de l'actif, et, d'autre part, les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement des entités partageant le contrôle.

3. Dispositions comptables

3.1 Principe général

Une immobilisation contrôlée conjointement par plusieurs entités est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

3.2 Application

3.2.1 Immobilisation contrôlée conjointement par l'ensemble des entités qui la financent

Dans ce cas précis, la quote-part de contrôle est assimilée à la quote-part de financement, sauf convention contraire.



3.2.2 Immobilisation contrôlée conjointement par une partie des entités qui la financent

Une immobilisation financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par seulement certaines d'entre elles est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités « non contrôlantes ».

Les entités « contrôlantes » comptabilisent les financements provenant des entités « non contrôlantes » proportionnellement à leur quote-part de contrôle. Par conséquent, la somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des entités « contrôlantes » correspond à la valeur totale de l'immobilisation. Au passif, les financements reçus par ces entités « contrôlantes » sont inscrits en capitaux propres.

Les entités qui ont financé l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas comptabilisent le financement versé conformément au traitement comptable d'une subvention d'investissement versée, en charges.

3.3 Traitement de l'écart éventuel entre la quote-part de contrôle définie par une convention et la quote-part de financement

La convention qui régit l'acquisition et le financement en commun d'un actif peut prévoir une quote-part de contrôle différente de celle du financement. Lorsque le montant du financement versé par une entité est supérieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart entre le montant de financement et le montant de l'actif inscrit dans ses comptes est alors comptabilisé comme un financement versé, en charges. Lorsque le montant du financement versé est inférieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart est comptabilisé comme un financement reçu, en capitaux propres.

4. Information en annexe

L'annexe comporte une description du projet et mentionne les principales dispositions du contrat. Le coût du bien est également indiqué en distinguant la partie financée par l'entité et la partie financée par les autres partenaires.

L'annexe présente également les méthodes de comptabilisation ainsi que les tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements des biens contrôlés conjointement.



5. Qualification du changement

Le Conseil de normalisation des comptes publics qualifie ces dispositions de changement de méthode comptable. Lors d'un changement de méthode comptable, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

6. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014), avec possibilité d'application anticipée.

Version publiée le 21 janvier 2013