

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

## Section Gestion comptable publique n° 13-0011

NOR : BUDE1305376J

Instruction du 7 février 2013

COMPTABILISATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS DANS LES ETABLISSEMENTS PUBLICS  
NATIONAUX ET GROUPEMENTS D'INTERET PUBLIC NATIONAUX

**Bureau CE-2B**

### RÉSUMÉ

La présente instruction a pour objet de décrire les modalités de traitement des biens historiques et culturels dans les comptes des établissements publics nationaux et groupements d'intérêt public nationaux.

Elle permet l'introduction dans le référentiel comptable M9 des dispositions de l'avis n° 2012-07 du 18 octobre 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux modalités de comptabilisation des biens historiques et culturels, ainsi que des dépenses ultérieures y afférentes, dans les comptes des entités du secteur public.

Date d'application : immédiate

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

## SOMMAIRE

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INTRODUCTION.....</b>   | <b>4</b>  |
| <b>SECTION 1 : CHAMP D'APPLICATION ET DEFINITION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS.....</b>   | <b>5</b>  |
| SOUS-SECTION 1 : DEFINITION D'UN BIEN HISTORIQUE ET CULTUREL.....  | 5         |
| SOUS-SECTION 2 : CONTRÔLE DU BIEN HISTORIQUE ET CULTUREL PAR L'ETABLISSEMENT.....  | 5         |
| SOUS-SECTION 3 : REGIMES JURIDIQUES DE REFERENCE DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS..  | 5         |
| <b>A. Biens historiques et culturels immobiliers.....</b>  | <b>5</b>  |
| <b>B. Biens historiques et culturels mobiliers.....</b>  | <b>5</b>  |
| <b>SECTION 2 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS.....</b>   | <b>6</b>  |
| SOUS-SECTION 1: MODALITES D'EVALUATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE.....  | 6         |
| <b>A. Détermination de la valeur d'entrée.....</b>   | <b>6</b>  |
| I. Principe général.....   | 6         |
| <b>1. Entrée du bien historique et culturel dans le patrimoine de l'établissement après la date d'application des dispositions de la présente instruction.....</b> | <b>6</b>  |
| <b>2. Bien historique et culturel contrôlé mais non comptabilisé à la date d'application des dispositions de la présente instruction.....</b>                      | <b>7</b>  |
| <b>3. Bien historique et culturel inventorié et comptabilisé en tout ou partie à la date d'application des dispositions de la présente instruction.....</b>        | <b>7</b>  |
| II. Cas particuliers.....  | 7         |
| <b>1. Transfert à titre gratuit du contrôle d'un bien historique et culturel entre entités du secteur public.....</b>  | <b>7</b>  |
| <b>2. Adjonction attachée à un bien historique et culturel.....</b>  | <b>7</b>  |
| <b>3. Actifs ou ensembles immobiliers comportant des éléments historiques et culturels.....</b>  | <b>8</b>  |
| <b>B. Modalités de comptabilisation initiale.....</b>  | <b>8</b>  |
| SOUS-SECTION 2 : MODALITES D'EVALUATION A LA DATE DE CLOTURE DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS .....  | 8         |
| <b>A. Principe général.....</b>  | <b>8</b>  |
| <b>B. Évaluation à la date de clôture.....</b>   | <b>9</b>  |
| <b>SECTION 3 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES DEPENSES ULTERIEURES RELATIVES AUX BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS.....</b>                        | <b>9</b>  |
| SOUS-SECTION 1 : DEFINITION DES DEPENSES ULTERIEURES PORTANT SUR DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS.....   | 9         |
| SOUS-SECTION 2 : MODALITES DE COMPTABILISATION INITIALE DES DEPENSES ULTERIEURES.....  | 9         |
| <b>A. Dépenses ultérieures relevant de travaux de reconstruction.....</b>  | <b>9</b>  |
| <b>B. Dépenses ultérieures assimilées à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions.....</b>   | <b>9</b>  |
| <b>C. Dépenses ultérieures correspondant à de l'entretien courant.....</b>   | <b>10</b> |
| SOUS-SECTION 3 : MODALITES D'EVALUATION A LA DATE DE CLOTURE DES DEPENSES ULTERIEURES IMMOBILISABLES.....  | 10        |

|  |           |
|--|-----------|
| <b>A. Amortissement des dépenses ultérieures.....</b>  | <b>10</b> |
| <b>B. Dépréciation des dépenses ultérieures.....</b>   | <b>10</b> |
| <b>SECTION 4 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN...</b>                 | <b>10</b> |
| <b>SECTION 5 : INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE.....</b>   | <b>10</b> |
| SOUS-SECTION 1 : INFORMATION SUR LES METHODES COMPTABLES.....  | 10        |
| SOUS-SECTION 2 : INFORMATION SUR LES DONNEES COMPTABLES.....   | 11        |
| <b>SECTION 6 : MODALITES D'APPLICATION DES DISPOSITIONS VISEES PAR LA PRESENTE INSTRUCTION</b><br><b>.....</b> | <b>11</b> |
| <b>Annexes.....</b>  | <b>12</b> |
| Annexe n° 1 : Avis n° 2012-07 du CNoCP du 18 octobre 2012 relatif aux biens historiques et culturels.....      | 12        |

## INTRODUCTION

La présente instruction a pour objet l'introduction, dans le référentiel comptable M9, des dispositions de l'avis n° 2012-07 du 18 octobre 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) relatif aux modalités de comptabilisation des biens historiques et culturels, ainsi que des dépenses ultérieures y afférentes, dans les comptes des entités du secteur public.

L'orientation retenue par le CNoCP repose sur le caractère symbolique d'un bien historique et culturel, qui justifie un traitement comptable distinct de celui des autres immobilisations corporelles. Ainsi, l'avis retient une valorisation au coût d'acquisition pour les actifs nouvellement acquis (valeur fiscale pour les dons et legs) et la valeur forfaitaire (euro symbolique) pour ceux antérieurement contrôlés. Il exclut une valorisation à la valeur de marché qui ne reflèterait pas le caractère souvent symbolique du bien historique et culturel.

Ces dispositions concernent les 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 9-9 (établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles) et M 9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

Elles sont applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (comptes clos le 31 décembre 2013), avec possibilité d'application anticipée.

Ces modalités doivent contribuer à l'amélioration de la qualité des comptes des établissements publics nationaux ou des groupements d'intérêt public nationaux en offrant aux agents comptables la possibilité de comptabiliser ces biens spécifiques, aucune règle de comptabilisation n'étant proposée jusqu'à ce jour dans le référentiel comptable M9.

Le bureau CE-2B reste à la disposition des agents comptables pour toute difficulté rencontrée dans l'application de cette instruction.

## SECTION 1 : CHAMP D'APPLICATION ET DEFINITION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

La présente instruction s'applique à tous les organismes contrôlant des biens historiques et culturels.

### SOUS-SECTION 1 : DEFINITION D'UN BIEN HISTORIQUE ET CULTUREL

Au sens de la présente instruction, un bien historique et culturel, mobilier ou immobilier, se définit comme une immobilisation corporelle, contrôlée par l'établissement, et qui relève de l'une des catégories juridiques énumérées de façon limitative au paragraphe 1.3 de la présente instruction.

Un bien historique et culturel est donc 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'établissement. Cette dernière repose à titre principal sur le potentiel de services culturel attendu de l'utilisation du bien.

### SOUS-SECTION 2 : CONTRÔLE DU BIEN HISTORIQUE ET CULTUREL PAR L'ETABLISSEMENT

Sont inscrits au bilan de l'établissement les biens historiques et culturels qu'il contrôle.

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

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

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

### SOUS-SECTION 3 : REGIMES JURIDIQUES DE REFERENCE DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Les biens historiques et culturels sont définis selon une liste limitative, renvoyant elle-même aux classements faits par le ministère en charge de la culture. Aussi, la qualification de bien historique et culturel ne s'effectue pas en référence à une définition normative, mais se fonde uniquement sur le fait que le bien considéré est recensé par référence aux textes législatifs et réglementaires existants qui établissent des régimes juridiques particuliers et qui les définissent de façon objective à travers des procédures de classement ou d'inscription.

#### A. Biens historiques et culturels immobiliers

Les biens historiques et culturels immobiliers entrant dans le champ d'application de la présente instruction sont définis, par référence au code du patrimoine, comme étant :

- les monuments historiques classés ou inscrits (articles L.621-1 et L.621-25 du code du patrimoine) ;
- les monuments naturels inscrits et sites classés ou inscrits (article L.630-1 du code du patrimoine – articles L.341-1 et L.342-2 du code de l'environnement) ;
- les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

#### B. Biens historiques et culturels mobiliers

La définition des biens historiques et culturels mobiliers auxquels s'appliquent la présente instruction repose sur les articles L.112-11 du code du patrimoine et L.2112-1 du code général de la propriété des personnes publiques.

Sont ainsi considérés comme des biens historiques et culturels mobiliers :

- les biens culturels, relevant des catégories définies par décret en Conseil d'État :
  - classés monuments historiques (articles L.622-1 et L.622-10 du code du patrimoine) ou archives historiques en application du code du patrimoine ;
  - considérés comme trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L.111-4 du code du patrimoine.
- les biens culturels qui appartiennent à une personne publique et qui :
  - soit figurent sur les inventaires des collections des musées de France et des autres musées ou des organismes qui remplissent des missions patrimoniales analogues, des archives ou des fonds de conservation des bibliothèques ;
  - soit sont classés monuments historiques ou archives historiques en application du code du patrimoine.
- les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L.111-4 du code du patrimoine ;

- un exemplaire identifié de chacun des documents dont le dépôt est prescrit aux fins de constitution d'une mémoire nationale par l'article L.131-2 du code du patrimoine (dépôt légal) ;
- les archives publiques au sens de l'article L.211-4 du code du patrimoine ;
- les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs ;
- les découvertes de caractère mobilier devenues ou demeurées propriété publique en application du chapitre 3 du titre II et du chapitre 1er du titre III du livre V du code du patrimoine ;
- les biens culturels maritimes de nature mobilière au sens du chapitre 2 du titre III du livre V du code du patrimoine ;
- les objets mobiliers classés ou inscrits au titre du chapitre 2 du titre II du livre VI du code du patrimoine ou situés dans un immeuble classé ou inscrit et concourant à la présentation au public de parties classées ou inscrites dudit immeuble ;
- les objets mobiliers, autres que les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs mentionnées supra, présentant un intérêt historique ou artistique, devenus ou demeurés propriété publique en application de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;
- les collections des musées ;
- les œuvres et objets d'art contemporain acquis par le Centre national des arts plastiques ainsi que les collections d'œuvres et objets d'art inscrites sur les inventaires du Fonds national d'art contemporain dont le centre reçoit la garde ;
- les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques ;
- les collections publiques relevant du Mobilier national et de la Manufacture nationale de Sèvres.

## **SECTION 2 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS**

### **SOUS-SECTION 1 : MODALITES D'EVALUATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE**

#### **A. Détermination de la valeur d'entrée**

##### **I. Principe général**

Les modalités de détermination de la valeur initiale d'un bien historique et culturel diffèrent selon la situation dans laquelle se trouve le bien historique et culturel au moment de la date d'entrée en vigueur des dispositions de la présente instruction.

Ainsi, les trois situations suivantes sont distinguées :

- le bien historique et culturel entre dans le patrimoine de l'établissement postérieurement à la date d'entrée en vigueur de l'instruction ;
- à la date d'entrée en vigueur de l'instruction, le bien historique et culturel est contrôlé par l'établissement, mais n'a pas été comptabilisé ;
- à la date d'entrée en vigueur de l'instruction, le bien historique et culturel fait partie du patrimoine de l'entité et est déjà comptabilisé en tout ou partie.

#### **1. Entrée du bien historique et culturel dans le patrimoine de l'établissement après la date d'application des dispositions de la présente instruction**

Deux cas doivent être distingués, selon que le bien historique et culturel est acquis à titre onéreux ou reçu à titre gratuit.

##### **Bien historique et culturel acquis à titre onéreux :**

A partir de la date d'application des dispositions de la présente instruction, un bien historique et culturel acquis à titre onéreux est évalué au coût d'acquisition lors de la comptabilisation initiale.

Ce coût est constitué du prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, ainsi que de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre le bien en état de fonctionnement en vue de l'utilisation prévue par l'établissement<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> La notion de coût directement attribuable est précisée au § 2.4.2.1. de l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006.

### **Bien historique et culturel reçu à titre gratuit :**

A partir de la date d'application des dispositions de la présente instruction, un bien historique et culturel reçu à titre gratuit est évalué, lors de la comptabilisation initiale, à la valeur vénale indiquée dans l'acte (dons ou legs) ou à la valeur dite fiscale (dations<sup>2</sup>). A défaut, la valeur devra être déterminée par tout moyen (valeur à dire d'expert<sup>3</sup>) lors de la comptabilisation initiale.

### **2. Bien historique et culturel contrôlé mais non comptabilisé à la date d'application des dispositions de la présente instruction**

Un bien historique et culturel d'ores et déjà contrôlé sans avoir été enregistré dans les comptes est comptabilisé à l'euro symbolique.

Cette évaluation à l'euro symbolique s'effectue bien par bien. Par exemple, pour l'immobilier valorisé à l'euro symbolique en application de ces dispositions, une fiche d'inventaire physique à un euro sera constituée pour chaque bâtiment recensé monument historique.

### **3. Bien historique et culturel inventorié et comptabilisé en tout ou partie à la date d'application des dispositions de la présente instruction**

La valeur d'entrée d'un bien historique et culturel, faisant partie du patrimoine de l'établissement et qui est déjà comptabilisé, n'est pas remise en cause, au motif que les valeurs d'entrée retenues dans le passé sont intangibles et ne peuvent donc être modifiées, sauf en cas de correction d'erreur.

Ainsi, l'inscription des collections mobilières antérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2006, inventoriées et comptabilisées à l'euro symbolique sur la base d'une fiche d'inventaire globale, mise en œuvre lors de la publication de l'avis n° 2009-17 du 10 novembre 2009 du Conseil national de la comptabilité (CNC), est maintenue.

De même, lorsqu'un bien historique et culturel est partiellement comptabilisé à l'actif, le traitement des parties de l'actif déjà comptabilisées n'est pas modifié.

Dans l'hypothèse où certains de ces biens historiques et culturels auraient fait l'objet d'amortissements et/ou de dépréciations dans le passé, la valeur nette comptable telle qu'elle ressort à la date d'application des dispositions de la présente instruction est considérée comme la valeur d'entrée. Par conséquent, les amortissements et les dépréciations comptabilisées antérieurement sont repris au débit des comptes 28 et 29 par le crédit du compte d'immobilisation concerné.

## **II. Cas particuliers**

Les cas particuliers développés ci-après concernent :

- les transferts à titre gratuit du contrôle de biens historiques et culturels entre entités du secteur public ;
- les adjonctions attachées à des biens historiques et culturels ;
- les actifs ou les ensembles immobiliers comportant des éléments historiques et culturels.

### **1. Transfert à titre gratuit du contrôle d'un bien historique et culturel entre entités du secteur public**

Concernant un bien historique et culturel dont le contrôle est transféré à titre gratuit entre deux établissements publics ou entre un établissement public et une autre entité du secteur public (État, collectivité territoriale, ...), et en l'absence de convention prévoyant des modalités spécifiques, les dispositions suivantes s'appliquent :

- lorsque le transfert est accompagné du versement d'une somme, cette somme est retenue comme valeur d'entrée du bien historique et culturel ;
- lorsque le transfert n'est pas accompagné du versement d'une somme, la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » est reprise dans les comptes de l'entité « receveuse ».

Dans le cas où le bien faisait déjà partie du patrimoine de l'entité « transférante » sans avoir été comptabilisé, il est comptabilisé à l'euro symbolique dans les comptes de l'établissement bénéficiaire du transfert, conformément aux dispositions énoncées au § A. I. 2 de la sous-section 1 de la section 2 de l'instruction.

### **2. Adjonction attachée à un bien historique et culturel**

Si l'adjonction intervenant postérieurement à la date d'entrée en vigueur de l'instruction remplit les trois critères définissant un bien historique et culturel, à savoir une immobilisation corporelle, contrôlée par l'établissement public et à laquelle s'applique l'un des régimes juridiques énumérés de façon limitative à la sous-section 3 de la section 1 de la présente instruction, son évaluation initiale suit les modalités relatives aux biens historiques et culturels et s'effectue conformément aux dispositions énoncées au § A. de la sous-section 1 de la section 2 :

- 2 La dation en paiement consiste à réaliser un paiement par la remise d'une chose convenue entre les parties au lieu et place d'une somme d'argent (article 1243 du code civil). En droit fiscal, la dation repose sur une disposition particulière en application de laquelle les droits de succession, les droits de mutation dus au titre des donations entre vifs ou encore l'impôt de solidarité sur la fortune peuvent être acquittés par la remise à l'État d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection ou de documents de haute valeur artistique ou historique.
- 3 La valeur à dire d'expert peut résulter d'une évaluation effectuée par France Domaine, un conservateur de musée ou un expert agréé.

- si l'adjonction résulte d'une acquisition à titre onéreux, elle est évaluée au coût d'acquisition lors de la comptabilisation initiale ;
- si l'adjonction est reçue à titre gratuit, l'évaluation initiale correspond à la valeur fiscale ou à la valeur à dire d'expert ;
- si l'adjonction résulte d'un transfert à titre gratuit de son contrôle par une autre entité du secteur public (État, établissement public, collectivité territoriale, ...), sa valeur d'entrée correspond à la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » ou, en l'absence d'une telle valeur, à l'euro symbolique, sauf si l'établissement public bénéficiaire a la capacité d'évaluer le bien non comptabilisé pour une autre valeur et qu'il décide de le faire.

Dans le cas contraire où l'adjonction attachée à un bien historique et culturel ne constitue pas elle-même un bien historique et culturel au sens de la présente instruction, son évaluation et sa comptabilisation suivent les modalités applicables aux immobilisations corporelles définies dans l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006.

### **3. Actifs ou ensembles immobiliers comportant des éléments historiques et culturels**

Lorsqu'un actif immobilier, qui peut se présenter sous la forme d'un ensemble immobilier, ne constituant pas un bien historique et culturel au sens de la présente instruction comporte un ou plusieurs éléments, non détachables par nature ou par destination, qui sont visés par les textes énumérés à la sous-section 3 de la section 1 supra, l'actif ou l'ensemble immobilier suit dans sa totalité les dispositions applicables aux immobilisations corporelles définies dans l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006.

#### **B. Modalités de comptabilisation initiale**

Lors de la comptabilisation initiale, les biens historiques et culturels sont inscrits pour leur valeur initiale, telle que définie à la sous-section 1 de la section 2, à une nouvelle subdivision à créer du compte 21 « Immobilisations corporelles », soit le compte 217 « Biens historiques et culturels ».

Ce compte peut être subdivisé en fonction de la nature du bien historique et culturel :

##### **- 2171 – Biens historiques et culturels immobiliers :**

*Ce sous-compte retrace la valeur initiale des biens historiques et culturels immobiliers définis au § A. de la sous-section 3 de la section 1 de l'instruction, tels que, par exemple, les monuments historiques classés ou inscrits ou encore les monuments naturels inscrits au sens du code du patrimoine.*

##### **- 2172 – Biens historiques et culturels mobiliers :**

*Ce sous-compte retrace la valeur initiale des biens historiques et culturels mobiliers définis au § B. de la sous-section 3 de la section 1 de l'instruction, tels que, par exemple, les collections des musées, les œuvres et objets d'art, les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques, les archives historiques, au sens du code du patrimoine ou du code général de la propriété des personnes publiques.*

Les montants relatifs à des biens historiques et culturels déjà comptabilisés en tout ou partie dans d'autres subdivisions du compte 21 à la date d'entrée en vigueur des dispositions de la présente instruction, doivent être reclassés dans les subdivisions adéquates 2171 ou 2172.

Une attention particulière doit être portée aux montants inscrits dans le compte 216 « Collections », afin d'identifier les collections entrant dans l'un des régimes juridiques de référence des biens historiques et culturels mobiliers. Sont donc maintenues au compte 216 les collections de documentation et les collections littéraires, scientifiques et artistiques ne constituant pas des biens historiques et culturels selon les critères énoncés supra.

Dans le cas où ces biens historiques et culturels ont fait l'objet d'amortissements dans le passé, les montants à reclasser correspondent à la valeur nette comptable de ces biens qui devient la valeur d'entrée conformément aux dispositions énoncées au § A. I. 3 de la sous-section 1 de la section 2 de cette instruction.

## **SOUS-SECTION 2 : MODALITES D'EVALUATION A LA DATE DE CLOTURE DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS**

### **A. Principe général**

Le potentiel de service d'un bien historique et culturel correspond à son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, de l'archéologie ou de la science vis-à-vis du public ou des chercheurs.

Aussi, la valeur d'usage de ce bien repose davantage sur des critères qualitatifs que quantitatifs et ne peut donc s'apprécier à partir des seuls flux futurs de trésorerie ni même selon un potentiel de services attendus qui ne serait mesurable qu'au travers des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie.

De même, la valeur vénale d'un bien historique et culturel ne peut pas toujours être estimée de manière fiable et n'a pas de pertinence au regard de la nature incessible de ces biens.

En conséquence, les conditions ne sont pas réunies pour fonder une évaluation des biens historiques et culturels à la date de clôture qui serait différente de celle retenue lors de leur comptabilisation initiale.

## B. Évaluation à la date de clôture

A la date de clôture, un bien historique et culturel est évalué dans les comptes de l'entité pour le même montant que lors de sa comptabilisation initiale.

Compte tenu de l'intangibilité de leur valeur symbolique, les biens historiques et culturels ne sont ni amortis, ni dépréciés.

S'agissant des biens historiques et culturels déjà comptabilisés ayant fait l'objet d'amortissements et/ou de dépréciations dans le passé, ces amortissements et dépréciations ne sont pas retraités. Néanmoins, l'amortissement de ces biens cesse dans la mesure où leur valeur nette comptable telle qu'elle ressort à la date d'application des dispositions de la présente instruction est considérée comme leur nouvelle valeur symbolique (Cf. § A. I. 3 de la sous-section 1 de la section 2).

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

## SECTION 3 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES DEPENSES ULTERIEURES RELATIVES AUX BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

### SOUS-SECTION 1 : DEFINITION DES DEPENSES ULTERIEURES PORTANT SUR DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Les dépenses ultérieures relatives aux biens historiques et culturels correspondent principalement aux travaux de restauration et de rénovation réalisés sur ces biens.

### SOUS-SECTION 2 : MODALITES DE COMPTABILISATION INITIALE DES DEPENSES ULTERIEURES

Les dépenses ultérieures sont distinguées du bien historique et culturel sur lequel elles portent.

Ainsi, elles font l'objet d'une comptabilisation initiale dans les comptes de l'établissement selon des modalités distinctes de celles applicables au bien historique et culturel concerné.

Les modalités de comptabilisation de ces dépenses ultérieures diffèrent selon que ces dernières relèvent de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

#### A. Dépenses ultérieures relevant de travaux de reconstruction

Les dépenses ultérieures relevant de travaux de reconstruction sont comptabilisées en immobilisations corporelles en sus et distinctement du bien historique et culturel sur lequel elles portent.

Ces dépenses sont inscrites au débit de la subdivision du compte 21 correspondant à leur nature.

Ces dispositions conduisent pour les biens historiques et culturels évalués à l'euro symbolique à considérer ces dépenses comme un composant. Par exemple, la reconstruction d'une partie d'un monument valorisé à l'euro symbolique sera immobilisée pour les coûts encourus.

#### B. Dépenses ultérieures assimilées à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions

Sont visées les dépenses de gros entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement du bien historique et culturel et d'y apporter un entretien sans prolonger la durée de vie au-delà celle prévue initialement<sup>4</sup>. Par exemple, les travaux de réfection d'une toiture d'un monument historique entrent dans cette catégorie de dépenses.

Conformément à l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006, ces dépenses peuvent être comptabilisées :

- soit sous forme de provisions pour gros entretien ou grandes révisions<sup>5</sup> ;
- soit, dès l'origine comme un composant distinct du bien historique et culturel sous-jacent (composant dit de la 2<sup>e</sup> catégorie), si aucune provision pour gros entretiens ou grandes révisions n'a été constatée.

4 Ces dépenses de gros entretien doivent remplir les conditions suivantes pour être immobilisées :  
- il est probable que les avantages économiques futurs associés au bien historique et culturel iront à l'établissement ;  
- le coût pour l'établissement public national des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable.

5 Le § 2.4.4.5. de l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 précise les dépenses d'entretien énumérées dans l'avis du CNC du 23 juin 2004 qui peuvent faire l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions pour lesquelles les entités ont l'option de les provisionner (et donc pour lesquelles il n'y a pas obligation de les enregistrer en composants séparés) : entretien des couvertures et traitement des charpentes ; entretien des descentes d'eaux usées et pluviales ; peinture des façades, traitement, nettoyage (sauf ravalement avec amélioration qui est un composant séparé) ; réparation des menuiseries ; peinture des parties communes et menuiseries ; remplacement des équipements intérieurs chez les locataires (hors opérations lourdes de remplacement de la plomberie et des sanitaires) ; entretien des aménagements extérieurs ; entretien important des équipements (ascenseurs, chaudières, électricité...) ; curage des égouts ; travaux d'élagage.

**C. Dépenses ultérieures correspondant à de l'entretien courant**

Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

**SOUS-SECTION 3 : MODALITES D'EVALUATION A LA DATE DE CLOTURE DES DEPENSES ULTERIEURES IMMOBILISABLES**

A la date de clôture, les dépenses ultérieures immobilisables, c'est-à-dire celles visées au § A. de la sous-section 2 de la section 3 et les composants visés au § B. de la sous-section 2 de la section 3, font l'objet d'un amortissement sur leur durée de vie lorsque celle-ci peut être estimée et, le cas échéant, de dépréciations.

**A. Amortissement des dépenses ultérieures**

Les dépenses ultérieures afférentes à des biens historiques et culturels et revêtant un caractère immobilisable se voient appliquer un plan d'amortissement propre, de façon distincte du traitement applicable au bien historique et culturel sous-jacent qui n'est pas amorti.

Ces dépenses ultérieures immobilisées s'amortissent sur leur propre durée d'utilisation.

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée en charges, pour ces dépenses ultérieures immobilisées, conformément au plan d'amortissement.

S'agissant des modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) rendues nécessaires par une modification significative de l'utilisation de l'actif correspondant aux dépenses ultérieures immobilisées, de la nature de cet actif ou consécutive à une dépréciation, il est fait application des dispositions énoncées par l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006.

**B. Dépréciation des dépenses ultérieures**

Les modalités de dépréciation des dépenses ultérieures afférentes aux biens historiques et culturels suivent les dispositions énoncées au § 4 de l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006.

**SECTION 4 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN**

Un bien historique et culturel, ainsi que les compléments qui y sont associés (adjonctions, dépenses ultérieures immobilisées, ...) est sorti du bilan lorsque l'établissement public national n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est détruit.

Dans ces deux cas, le traitement comptable de ces sorties incluant les dépenses ultérieures immobilisables associées, suit les dispositions relatives aux immobilisations corporelles prévues par les instructions M9.

Ainsi, lorsqu'un bien historique et culturel devient juridiquement cessible, ce caractère cessible peut se matérialiser par exemple par un acte de déclassement du domaine public en vue d'une vente, une décision de l'organe de direction ou encore une promesse de vente.

Pour les biens historiques et culturels entrés officiellement dans un processus de cession, à la clôture de l'exercice au cours duquel les biens deviennent juridiquement cessibles, une information relative aux procédures engagées et à la valeur vénale globale estimée des biens concernés est donnée. Si l'aliénation de biens est abandonnée (dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision), une information adéquate est par ailleurs donnée en annexe.

Lors de la vente effective de ce bien historique et culturel, le prix de cession est comptabilisé au crédit du compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ». En contrepartie, le compte 675 « Valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés » est débité du montant de la valeur nette comptable du bien historique et culturel par le crédit du compte 217x « Biens historiques et culturels ».

Dans le cas où l'aliénation du bien historique et culturel est abandonnée dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision, une information adéquate est donnée en annexe.

**SECTION 5 : INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE****SOUS-SECTION 1 : INFORMATION SUR LES METHODES COMPTABLES**

Les méthodes de comptabilisation des biens historiques et culturels et des dépenses ultérieures associées, sont mentionnées en annexe. Il s'agit notamment :

- des modalités de détermination de la valeur d'entrée lors de la comptabilisation initiale ;
- des modalités de comptabilisation à la date de clôture (amortissement et dépréciation des dépenses ultérieures immobilisables relatives aux biens historiques et culturels).

**SOUS-SECTION 2 : INFORMATION SUR LES DONNEES COMPTABLES**

Une ligne relative aux biens historiques et culturels apparaît dans les tableaux chiffrés présentés dans la note de l'annexe portant sur les mouvements des immobilisations corporelles.

Une information relative à ces biens historiques et culturels est produite au pied des tableaux afin de commenter les principaux mouvements liés aux acquisitions, cessions, pertes de valeur, amortissements et assimilés.

S'agissant des biens historiques et culturels comptabilisés pour une valeur symbolique, une information qualitative appropriée est donnée en annexe, avec notamment les principales caractéristiques du patrimoine et, le cas échéant, le montant et les caractéristiques des travaux engagés.

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

Par ailleurs, si l'entité le décide, une valeur différente de celle comptabilisée à l'actif du bilan peut être mentionnée pour information (à titre d'exemples, valeur de marché si elle est connue, valeur d'assurance, etc.). Cette information est nécessairement complétée de la date à laquelle l'évaluation a été réalisée.

Pour un bien historique et culturel entré dans un processus de cession, à la clôture de l'exercice au cours duquel le bien devient juridiquement cessible, les informations relatives d'une part à la procédure engagée et d'autre part à la valeur vénale du bien concerné sont mentionnées en annexe.

Dans le cas où l'aliénation envisagée du bien historique et culturel est abandonnée dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision, une information adéquate est également produite en annexe.

**SECTION 6 : MODALITES D'APPLICATION DES DISPOSITIONS VISEES PAR LA PRESENTE INSTRUCTION**

Les dispositions comptables relatives aux biens historiques et culturels énoncées dans la présente instruction sont applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (comptes clos le 31 décembre 2013), avec possibilité d'application anticipée.

Ces dispositions s'appliquent de façon prospective aux opérations qui interviendront postérieurement à la date d'entrée en vigueur de la présente instruction, y compris quand ces opérations portent en tout ou partie sur des biens historiques et culturels détenus antérieurement à son entrée en vigueur et non comptabilisées ou comptabilisées partiellement.

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

FRANÇOIS TANGUY

## Annexes

## Annexe n° 1 : Avis n° 2012-07 du CNoCP du 18 octobre 2012 relatif aux biens historiques et culturels



**Avis n° 2012-07  
du 18 octobre 2012  
relatif aux biens historiques et culturels**

## Sommaire

|   |          |
|---|----------|
| <b>1. CHAMP D'APPLICATION ET DEFINITION</b>   | <b>2</b> |
| 1.1 <i>Entités concernées</i>   | 2        |
| 1.2 <i>Définition des biens historiques et culturels</i>  | 2        |
| <b>2. EVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE</b>   | <b>4</b> |
| <b>3. EVALUATION A LA DATE DE CLOTURE</b>   | <b>5</b> |
| <b>4. DEPENSES ULTERIEURES</b>  | <b>5</b> |
| 4.1 <i>Comptabilisation des dépenses ultérieures</i>  | 5        |
| 4.2 <i>Evaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures</i>   | 6        |
| 4.3 <i>Modalités particulières de traitement des biens historiques et culturels partiellement comptabilisés</i> | 7        |
| <b>5. COMPTABILISATION ET EVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN</b>   | <b>7</b> |
| <b>6. INFORMATION EN ANNEXE</b>   | <b>7</b> |
| 6.1 <i>Méthodes comptables</i>  | 7        |
| 6.2 <i>Notes sur le bilan</i>   | 7        |
| <b>7. QUALIFICATION DU CHANGEMENT</b>   | <b>8</b> |
| <b>8. DATE D'APPLICATION</b>  | <b>8</b> |
| <b>ANNEXE – DEPRECIATIONS DES DEPENSES ULTERIEURES</b>  | <b>9</b> |



## **1. Champ d'application et définition**

L'avis définit les modalités comptables relatives aux biens historiques et culturels.

### **1.1 Entités concernées**

L'avis s'applique à toutes les entités du secteur public possédant des biens historiques et culturels.

### **1.2 Définition des biens historiques et culturels**

Les biens entrant dans le champ d'application de l'avis sont ceux contrôlés par une entité du secteur public auxquels s'applique l'un des régimes juridiques énumérés de façon limitative ci-après.

#### ***1.2.1 Biens historiques et culturels immobiliers***

Les biens historiques et culturels immobiliers entrant dans le champ de l'avis sont les suivants :

- 1° Les monuments historiques classés ou inscrits (articles L.621-1 et L.621-25 du code du patrimoine) ;
- 2° Les monuments naturels et sites classés ou inscrits (article L.630-1 du code du patrimoine – articles L.341-1 et L.342-2 du code de l'environnement) ;
- 3° Les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

#### ***1.2.2 Biens historiques et culturels mobiliers***

Les biens historiques et culturels mobiliers entrant dans le champ de l'avis figurent à l'article L.112-11 du code du patrimoine et L.2112-1 du code général de la propriété des personnes publiques. Ces biens sont les suivants :

- 1° Les biens culturels, relevant des catégories définies par décret en Conseil d'État :
  - classés monuments historiques (articles L.622-1 et L.622-10 du code du patrimoine) ou archives historiques en application du code du patrimoine ;



- considérés comme trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4 du code du patrimoine.

2° Les biens culturels qui appartiennent à une personne publique et qui :

- soit figurent sur les inventaires des collections des musées de France et des autres musées ou des organismes qui remplissent des missions patrimoniales analogues, des archives ou des fonds de conservation des bibliothèques ;
- soit sont classés monuments historiques ou archives historiques en application du code du patrimoine.

3° Les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L.111-4 du code du patrimoine ;

4° Un exemplaire identifié de chacun des documents dont le dépôt est prescrit aux fins de constitution d'une mémoire nationale par l'article L.131-2 du code du patrimoine (dépôt légal) ;

5° Les archives publiques au sens de l'article L.211-4 du code du patrimoine ;

6° Les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs ;

7° Les découvertes de caractère mobilier devenues ou demeurées propriété publique en application du chapitre 3 du titre II et du chapitre 1er du titre III du livre V du code du patrimoine ;

8° Les biens culturels maritimes de nature mobilière au sens du chapitre 2 du titre III du livre V du code du patrimoine ;

9° Les objets mobiliers classés ou inscrits au titre du chapitre 2 du titre II du livre VI du code du patrimoine ou situés dans un immeuble classé ou inscrit et concourant à la présentation au public de parties classées ou inscrites dudit immeuble ;

10° Les objets mobiliers autres que ceux mentionnés au 6° ci-dessus, présentant un intérêt historique ou artistique, devenus ou demeurés propriété publique en application de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;



11° Les collections des musées ;

12° Les œuvres et objets d'art contemporain acquis par le Centre national des arts plastiques ainsi que les collections d'œuvres et objets d'art inscrites sur les inventaires du Fonds national d'art contemporain dont le centre reçoit la garde ;

13° Les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques ;

14° Les collections publiques relevant du Mobilier national et de la Manufacture nationale de Sèvres.

### *1.2.3 Cas particulier des adjonctions*

Une adjonction attachée à un bien historique et culturel peut être obtenue par voie d'acquisition, suite à un transfert entre entités du secteur public ou par don.

Si l'adjonction est elle-même un bien historique et culturel (cf. supra), elle suit le régime des biens historiques et culturels.

Dans le cas contraire, l'adjonction attachée à un bien historique et culturel suit le régime des dépenses ultérieures (cf. § 3).

## **2. Evaluation lors de la comptabilisation initiale**

Les modalités de comptabilisation d'un bien historique et culturel sont différentes selon la situation dans laquelle il se trouve.

- A compter de la date d'entrée en vigueur de l'avis, les biens historiques et culturels qui seront acquis à titre onéreux sont comptabilisés au coût d'acquisition ; les biens qui seront reçus à titre gratuit (dons, datations ou legs) sont comptabilisés à la valeur dite « fiscale »<sup>1</sup> ou à la valeur à dire d'expert.
- A la même date, les biens d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique.
- S'agissant des biens faisant partie du patrimoine de l'entité qui sont déjà comptabilisés, l'avis ne remet pas en cause les valeurs d'entrée retenues dans le passé, et n'ouvre pas la possibilité de modifier les valeurs d'entrée des biens historiques et culturels déjà enregistrées. Dans l'hypothèse où certains

<sup>1</sup> Biens remis en contrepartie d'un allègement fiscal.



de ces biens auraient fait l'objet d'amortissements dans le passé, ces amortissements ne sont pas retraités. L'amortissement du bien historique et culturel cesse. La valeur nette devient la nouvelle valeur symbolique.

Par ailleurs, pour les biens historiques et culturels dont le contrôle est transféré entre entités du secteur public, et en l'absence de convention prévoyant des modalités spécifiques, les dispositions suivantes s'appliquent :

- Lorsque le transfert est accompagné du versement d'une somme, cette somme est retenue comme valeur d'entrée.
- Lorsque le transfert n'est pas accompagné du versement d'une somme, la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » (valeur du bien historique et culturel, dépenses ultérieures, amortissements et, le cas échéant, dépréciations de ces dépenses) est reprise dans les comptes de l'entité « receveuse ». Les biens faisant déjà partie du patrimoine de l'entité « transférante » sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique dans les comptes de l'entité « receveuse ».

### **3. Evaluation à la date de clôture**

A la date de clôture, les biens historiques et culturels sont évalués dans les comptes de l'entité pour le même montant que lors de leur comptabilisation initiale.

Ils ne sont susceptibles de faire l'objet ni d'amortissement ni de dépréciation.

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

### **4. Dépenses ultérieures**

#### **4.1 Comptabilisation des dépenses ultérieures**

Les travaux réalisés sur un bien historique et culturel sont distingués du bien principal (bien « sous-jacent »). Ce dernier figure dans les comptes de l'entité publique pour une valeur représentant son essence, quel qu'en soit le montant, et considérée comme symbolique et non amortissable .



Les biens historiques et culturels font généralement l'objet de restauration ou de rénovation. Il convient d'analyser s'il s'agit de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

- Les travaux de reconstruction sont comptabilisés en immobilisation corporelle en sus et distinctement du bien « sous-jacent ».
- Les travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions relèvent de programmes pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon état des biens historiques et culturels. Ces dépenses doivent être comptabilisées soit sous forme de provisions pour gros entretien, soit sous forme de composants distincts du bien « sous-jacent ».
- Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

## **4.2 Evaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures**

### *4.2.1 Amortissements des dépenses ultérieures*

Les dépenses ultérieures afférentes à des biens historiques et culturels et revêtant un caractère immobilisable ont leur propre plan d'amortissement, contrairement au bien historique et culturel « sous-jacent » qui, lui, n'a pas vocation à être amorti.

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

Les modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée et mode d'amortissement) rendues nécessaires par une modification significative de l'utilisation du bien historique et culturel correspondant aux dépenses ultérieures immobilisées, de la nature de celui-ci ou consécutive à la dépréciation, suivent les dispositions de droit commun.

### *4.2.2 Dépréciations des dépenses ultérieures*

Par assimilation à une approche par « composants », les dépenses ultérieures afférentes à des biens historiques et culturels et revêtant un caractère immobilisable suivent les modalités décrites en annexe, qui s'inspirent des dispositions de droit commun.



### **4.3 Modalités particulières de traitement des biens historiques et culturels partiellement comptabilisés**

Dès lors que les dispositions de droit commun sont appliquées, l'avis ne modifie pas la comptabilisation des dépenses déjà réalisées.

## **5. Comptabilisation et évaluation lors de la sortie du bilan**

Un bien historique et culturel, ainsi que les compléments qui y sont associés (adjonctions, dépenses ultérieures immobilisées, ...), sont sortis du bilan lorsque l'entité n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est détruit.

Dans ces deux cas, la comptabilisation de ces sorties suit les dispositions relatives aux immobilisations corporelles prévues dans les référentiels comptables des entités concernées.

## **6. Information en annexe**

### **6.1 Méthodes comptables**

L'annexe fait état des méthodes de comptabilisation des biens historiques et culturels et des dépenses ultérieures associées, notamment des modalités de :

- ✓ Détermination de la valeur lors de la comptabilisation initiale ;
- ✓ Comptabilisation à la date de clôture (amortissement et dépréciation des dépenses ultérieures).

### **6.2 Notes sur le bilan**

Une ligne relative aux biens historiques et culturels apparaît dans les tableaux chiffrés présentés dans la note relative aux mouvements des immobilisations corporelles. Les principaux mouvements concernant les biens historiques et culturels et les dépenses ultérieures, liés aux acquisitions, cessions, pertes de valeur, amortissements et assimilés sont commentés.

S'agissant des biens historiques et culturels comptabilisés pour une valeur symbolique, une information qualitative appropriée est donnée en annexe, avec notamment leurs



principales caractéristiques, et, le cas échéant, la description et le montant des travaux engagés.

Par ailleurs, si l'entité le décide, une valeur différente de celle comptabilisée à l'actif du bilan peut être mentionnée pour information (à titre d'exemples, valeur de marché si elle est connue, valeur d'assurance, etc.). Cette information est nécessairement complétée de la date à laquelle l'évaluation a été réalisée.

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

Pour un bien historique et culturel entré officiellement dans un processus de cession, à la clôture de l'exercice au cours duquel le bien devient juridiquement cessible, une information relative à la procédure engagée et à la valeur vénale estimée du bien concerné est donnée. Si l'aliénation du bien est abandonnée (dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision), une information adéquate est par ailleurs donnée en annexe.

## **7. Qualification du changement**

Les dispositions de l'avis ne constituent ni un changement de méthode comptable, ni une correction d'erreurs, ni un changement de modalités d'estimation.

L'avis s'applique de façon prospective aux opérations qui interviendront postérieurement à son entrée en vigueur, y compris quand ces opérations portent sur tout ou partie des biens historiques et culturels détenus antérieurement à son entrée en vigueur et non comptabilisées ou comptabilisées partiellement.

## **8. Date d'application**

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions comptables relatives aux biens historiques et culturels soient appliquées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (comptes clos le 31 décembre 2013), avec possibilité d'application anticipée.



## Annexe – Dépréciations des dépenses ultérieures

La valeur d'usage d'un bien historique et culturel ne s'apprécie pas selon des flux futurs de trésorerie, mais selon un potentiel de services attendus, i.e. son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, ou de l'archéologie vis-à-vis du public, et non du seul potentiel d'avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Il en est fréquemment de même pour les dépenses ultérieures liées aux biens historiques et culturels.

La dépréciation d'une dépense ultérieure liée à un bien historique et culturel est la constatation que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable qui ne correspond plus au potentiel de service résiduel dans le cas où le bien historique et culturel continue d'être utilisé.

Ainsi, si la valeur actuelle devient inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan. La dépréciation éventuellement observée est comptabilisée en charges.

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

### Critères de dépréciation

L'entité doit apprécier, à chaque clôture des comptes, et pour toutes les dépenses ultérieures liées à des biens historiques et culturels dont le coût est connu ou déterminable, s'il existe un indice quelconque indiquant une perte de valeur notable. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation doit être effectué. La valeur nette comptable est comparée à sa valeur actuelle :

- si la valeur actuelle est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;
- si la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable, la dépréciation est égale au montant de la différence entre valeur comptable et valeur actuelle.



Étant précisé que la valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, cette dernière est retenue lorsque la valeur vénale ne peut pas être déterminée. La comparaison avec l'une des deux valeurs suffit : si l'une des deux est supérieure à la valeur comptable, l'actif n'est pas déprécié.

Les règles retenues lors de la constatation de la première dépréciation du bien historique et culturel doivent être appliquées lors des évaluations à la date de clôture.

### Indices de perte de valeur

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice de perte de valeur notable, il convient au minimum de considérer les indices suivants :

- indices externes :
  - la valeur a diminué, au cours d'un exercice, d'un montant plus important que celui qui résulterait du seul passage du temps ou de l'utilisation normale ;
  - des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans l'environnement (technique, économique, juridique, etc.) ayant un impact négatif sur le bien historique et culturel.
- indices internes :
  - il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique non prévu par le plan d'amortissement ;
  - des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans le degré ou le mode d'utilisation, en particulier tel qu'il était prévu de l'utiliser. Il s'agit notamment des situations d'abandon.