

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

Section Gestion comptable publique n° 13-0019

NOR : BUDE1326362J

Instruction du 14 octobre 2013

MODALITES DE PREMIERE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
ANTERIEUREMENT NON COMPTABILISEES

Bureau CE-2B

RÉSUMÉ

La présente instruction a pour objet de décrire les modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées lors de la mise en œuvre, par un établissement public national ou un groupement d'intérêt public national, d'une démarche de régularisation comptable.

Elle permet l'introduction dans le référentiel comptable M9 des dispositions de l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) n° 2012-02 du 4 mai 2012 relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières.

Date d'application : immédiate

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	3
SECTION 1 : CHAMP D'APPLICATION.....	4
SOUS-SECTION 1 : BIENS INVENTORIÉS MAIS NON COMPTABILISÉS OU COMPTABILISÉS PARTIELLEMENT.....	4
SOUS-SECTION 2 : BIENS NOUVELLEMENT INVENTORIÉS DANS LE CADRE D'UNE DÉMARCHE VOLONTARISTE.....	4
SOUS-SECTION 3 : EXCLUSIONS DU PÉRIMÈTRE DE LA PRÉSENTE INSTRUCTION.....	4
SECTION 2 : MODALITÉS D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES BIENS CONCERNÉS.....	5
SOUS-SECTION 1 : ÉVALUATION INITIALE DE LA VALEUR D'ENTRÉE.....	5
A. Principe général : évaluation à la valeur vénale.....	5
B. Cas exceptionnels.....	5
I. Recours au coût de remplacement.....	5
II. Impossibilité d'obtention d'une évaluation fiable de la valeur d'entrée.....	5
SOUS-SECTION 2 : DATE DE PRISE EN COMPTE DE LA VALEUR D'ENTRÉE DANS LES COMPTES DE L'ÉTABLISSEMENT.....	5
SOUS-SECTION 3 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DE LA VALEUR D'ENTRÉE.....	5
A. Comptabilisation initiale.....	5
I. Principe général.....	5
II. Cas particulier des immobilisations corporelles partiellement comptabilisées.....	6
B. Évaluation ultérieure.....	6
SOUS-SECTION 4 : MODALITÉS PARTICULIÈRES DE COMPTABILISATION DES DÉPENSES DE GROS ENTRETIEN.....	6
A. Définition.....	6
B. Spécificités du traitement comptable des dépenses de gros entretien dans le cadre de l'opération de régularisation comptable.....	7
I. Cas où l'établissement public comptabilise des provisions pour gros entretien.....	7
II. Cas où l'établissement public applique la méthode par composants de gros entretien ou de grandes révisions.....	7
SOUS-SECTION 5 : ILLUSTRATIONS.....	8
SECTION 3 : INFORMATION EN ANNEXE.....	8
SOUS-SECTION 1 : INFORMATION SUR LES MÉTHODES COMPTABLES.....	8
SOUS-SECTION 2 : INFORMATION SUR LES DONNÉES COMPTABLES.....	8
SECTION 4 : MODALITÉS D'APPLICATION DES DISPOSITIONS VISÉES PAR LA PRÉSENTE INSTRUCTION.....	8
ANNEXES.....	10
Annexe n° 1 : Illustrations.....	10
Annexe n° 2 : Avis n° 2012-02 du CNoCP du 4 mai 2012 relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières.....	14

INTRODUCTION

La présente instruction a pour objet l'introduction, dans le référentiel comptable M9, des dispositions de l'avis n° 2012-02 du 4 mai 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières.

Ces dispositions s'appliquent lors de la mise en œuvre, par un établissement public national (EPN) ou un groupement d'intérêt public national (GIP), d'une démarche de régularisation comptable portant sur des immobilisations corporelles non comptabilisées dans les deux cas particuliers suivants :

- les biens ont été inventoriés mais non comptabilisés ou comptabilisés partiellement en raison du manque de connaissance du coût d'acquisition ou de l'absence d'évaluation disponible ;
- les biens concernent des immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste, encadrée et bornée dans le temps, de mise à niveau de la comptabilité suite à un inventaire de l'ensemble du patrimoine.

Sont développées les modalités d'évaluation initiale et de comptabilisation des biens concernés, avec prise en compte le cas échéant des dépenses de gros entretien, l'information à inscrire dans l'annexe des comptes annuels et celle à communiquer au comptable de l'État lorsque la régularisation porte sur un bien immobilier propriété de l'État.

Les biens ou situations exclus du périmètre d'application de cette instruction et les modalités de comptabilisation qui leur sont applicables sont également précisées.

Ces dispositions sont d'application immédiate et concernent les établissements publics et les GIP 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 agricoles), M 9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

Elles s'appliquent de façon prospective aux opérations de régularisation comptable qui interviendront postérieurement à la date de publication de l'instruction, y compris quand ces opérations portent pour tout ou partie sur des immobilisations corporelles reçues antérieurement à cette publication et non comptabilisées ou comptabilisées partiellement.

Ces modalités doivent contribuer à l'amélioration de la qualité des comptes des établissements publics nationaux ou des groupements d'intérêt public nationaux en donnant aux agents comptables un mode opératoire susceptible de les aider pour la conduite de régularisations comptables sur des immobilisations corporelles, aucune méthodologie précise n'étant proposée 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.

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

SECTION 1 : CHAMP D'APPLICATION

Les dispositions développées dans la présente instruction concernent la comptabilisation d'immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison des deux situations particulières suivantes intervenant dans le cadre d'une régularisation comptable :

- les biens ont été inventoriés mais non comptabilisés ou comptabilisés partiellement en raison du manque de connaissance du coût d'acquisition ou de l'absence d'évaluation disponible ;
- les biens concernent des immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste, encadrée et bornée dans le temps, de mise à niveau de la comptabilité suite à un inventaire de l'ensemble du patrimoine.

SOUS-SECTION 1 : BIENS INVENTORIÉS MAIS NON COMPTABILISÉS OU COMPTABILISÉS PARTIELLEMENT

Certaines immobilisations corporelles de l'établissement ont pu être inventoriées mais non comptabilisées² ou comptabilisées partiellement³ en raison :

- du manque de connaissance du coût d'acquisition ;
- ou de l'absence d'évaluation disponible.

Dans la mesure où l'établissement obtient pour la première fois une évaluation fiable du coût de ces biens, permettant de satisfaire l'ensemble des conditions⁴ pour leur comptabilisation à l'actif, les dispositions de la présente instruction trouvent à s'appliquer.

SOUS-SECTION 2 : BIENS NOUVELLEMENT INVENTORIÉS DANS LE CADRE D'UNE DÉMARCHÉ VOLONTARISTE

Sont visées les immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste encadrée et bornée dans le temps de mise à niveau de la comptabilité suite à un inventaire de l'ensemble du patrimoine, y compris lorsque cette initiative provient de l'entité.

Tel est le cas, par exemple, des établissements faisant l'objet d'une première certification et qui entreprennent une action de mise à niveau et de fiabilisation de leurs comptes.

Les dispositions de la présente instruction s'appliquent à ce cas lorsque cette démarche volontariste doit s'accompagner de la réalisation d'évaluations fiables des immobilisations afin de permettre leur enregistrement dans les comptes.

SOUS-SECTION 3 : EXCLUSIONS DU PÉRIMÈTRE DE LA PRÉSENTE INSTRUCTION

N'entrent pas dans le périmètre d'application de cette instruction :

- les biens historiques et culturels, mobiliers et immobiliers, dont les modalités de comptabilisation et d'évaluation sont précisées dans une instruction dédiée ;
- les immobilisations corporelles acquises au cours de la vie courante de l'établissement, qui sont comptabilisées selon les dispositions usuelles prévues par les instructions M9 ;
- les biens identifiés lors de la réalisation par l'établissement de son inventaire physique annuel révélant, de façon ponctuelle et isolée au cours de la vie de l'entité, des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées à l'actif du bilan. S'agissant d'omissions ponctuelles et limitées, ce cas entre dans le champ d'application des corrections d'erreurs ;
- les biens déjà comptabilisés à l'actif de l'établissement, dont les modalités d'évaluation ultérieure suivent les dispositions des instructions M9. Par ailleurs, s'il apparaît un manque ou une absence de fiabilité de l'évaluation lors de la comptabilisation initiale de ces biens (par exemple, absence de distinction terrain/bâtiment ou première évaluation « non sécurisée » du fait d'« erreurs d'estimation manifestes »), ce sont les dispositions des instructions M9 relatives aux corrections d'erreur qui s'appliquent et non celles de la présente instruction ;
- des biens entrant dans un contrat concourant à la réalisation d'un service public tels que les contrats de partenariat public-privé), dont le traitement comptable sera précisé dans une instruction dédiée ;

2 Peuvent entrer dans cette catégorie les biens transférés par le passé à l'établissement qui n'ont pu être comptabilisés à son actif en raison notamment de l'absence d'indication précise de la valeur de ces biens dans les conventions de transferts.

3 Les immobilisations inventoriées et comptabilisées partiellement concernent par exemple les biens qui n'ont jamais été comptabilisés dans les comptes de l'établissement à l'exception des travaux réalisés par ce dernier (extensions, aménagements, etc.).

4 Cf. § 2.3.1 de l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 : « Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément réunies (art. 311-1) :
 - il est probable que l'EPN bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ou du potentiel de services attendus ;
 - son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante. »

- des transferts de biens entre entités, dans la mesure où elles ne constituent pas des situations exceptionnelles de régularisations à caractère comptable⁵.

SECTION 2 : MODALITÉS D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES BIENS CONCERNÉS

SOUS-SECTION 1 : ÉVALUATION INITIALE DE LA VALEUR D'ENTRÉE

A. Principe général : évaluation à la valeur vénale

En termes d'évaluation lors de la comptabilisation initiale, les biens correspondant à l'une des deux situations particulières mentionnées aux sous-sections 1 et 2 de la section 1 sont comptabilisés à leur valeur vénale, qui devient la valeur historique du bien par convention.

La valeur vénale correspond au montant qui pourrait être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie⁶ de l'actif.

Il est précisé que, pour des raisons pratiques, les évaluations réalisées au cours de l'année précédant l'année de comptabilisation des biens peuvent être retenues comme valeurs d'entrée sous réserve que l'établissement concerné s'assure que ces évaluations ne sont pas significativement différentes de celles qui pourraient être obtenues l'année de comptabilisation.

B. Cas exceptionnels

I. Recours au coût de remplacement

Dans des cas exceptionnels, le coût de remplacement constitue une méthode d'évaluation alternative applicable à certains biens qui possèdent un potentiel de service spécifique et mesurable mais pour lesquels il n'existe pas de valeur vénale directement observable, en l'absence de marché actif ou du fait que ces biens sont rarement vendus.

L'évaluation se fonde sur l'estimation du coût de remplacement du bien par un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique⁷.

Le coût de remplacement peut être déterminé en fonction de méthodes provenant de données techniques fondées sur la répartition du coût actuel à neuf ou en utilisant la valeur constatée sur des immobilisations récentes ou rénovées, pondérée le cas échéant par les variations de conditions économiques et d'évolutions techniques. Il convient ensuite de calculer les amortissements qui auraient dû être comptabilisés en fonction des différentes durées d'utilisation.

Ce coût de remplacement est comptabilisé en valeur nette, valeur qui devient la valeur historique du bien par convention.

II. Impossibilité d'obtention d'une évaluation fiable de la valeur d'entrée

Dans des cas exceptionnels d'impossibilité d'obtention d'une évaluation fiable de la valeur d'entrée (valeur vénale ou coût de remplacement), les biens concernés font l'objet d'une inscription en comptabilité, à l'euro symbolique.

Une information appropriée, justifiant notamment l'impossibilité d'obtenir une valeur d'entrée, est également mentionnée en annexe.

SOUS-SECTION 2 : DATE DE PRISE EN COMPTE DE LA VALEUR D'ENTRÉE DANS LES COMPTES DE L'ÉTABLISSEMENT

La date de comptabilisation de la valeur d'entrée des biens visés par la présente instruction correspond, par convention, à la date de clôture de l'exercice.

SOUS-SECTION 3 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DE LA VALEUR D'ENTRÉE

A. Comptabilisation initiale

I. Principe général

Lors de la comptabilisation initiale, les biens concernés sont inscrits, pour leur valeur d'entrée, à l'actif de l'établissement, à l'une des subdivisions du compte 21 « Immobilisations corporelles » en fonction de leur nature (bâtiment, mobilier, etc.), conformément aux dispositions prévues par les instructions M9.

5 Ces situations particulières seront couvertes par la transposition dans une instruction dédiée de l'avis 2013-04 du 12 avril 2013 relatif aux transferts d'actifs entre entités du secteur public.

6 Les coûts de sortie correspondent aux coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôts sur le résultat, le cas échéant.

7 Le coût de remplacement courant, c'est-à-dire le coût qu'aurait supporté l'établissement pour acquérir un actif à la date de clôture ne constitue pas la base d'évaluation à retenir.

La contrepartie de l'immobilisation corporelle au passif est enregistrée pour son montant initial, conformément aux dispositions de l'instruction relative aux financements externes de l'actif⁸ :

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

Dans les cas exceptionnels où l'apporteur d'un bien ne peut être identifié, ce bien n'est pas rattachable à son financement. Sa valeur d'entrée est alors imputée au compte 11 « Report à nouveau ».

Cette situation doit être mentionnée et motivée dans l'annexe avec l'indication de son effet sur le compte 11 « Report à nouveau ».

Le compte 11 « Report à nouveau » sera traité dans les conditions prévues par les instructions M9 lors de l'affectation du résultat de l'exercice.

II. Cas particulier des immobilisations corporelles partiellement comptabilisées

Lorsqu'une immobilisation corporelle entrant dans le champ d'application de l'instruction est partiellement comptabilisée à l'actif, la différence entre la valeur d'entrée du bien et les montants antérieurement comptabilisés est inscrite à l'actif, 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. Le traitement des parties de l'actif déjà comptabilisées n'est pas modifié.

La contrepartie au passif de la partie du bien nouvellement inscrite à l'actif, est comptabilisée pour le même montant (soit la différence entre la valeur d'entrée du bien et les montants antérieurement comptabilisés), conformément aux dispositions de l'instruction relative aux financements externes de l'actif.

Concernant la partie du bien déjà comptabilisée à laquelle un financement est rattaché, le traitement initialement retenu pour ce financement n'est pas remis en cause et perdure.

B. Évaluation ultérieure

Les modalités d'évaluation ultérieure des immobilisations nouvellement 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.

Les précisions suivantes sont apportées concernant les immobilisations corporelles amortissables ayant fait l'objet d'une régularisation comptable visée par l'instruction :

- une immobilisation corporelle amortissable inscrite au bilan pour sa valeur vénale est amortie sur sa durée d'utilisation déterminée à la date d'entrée de ce bien au bilan, qui marque le point de départ du plan d'amortissement. Les amortissements sont donc calculés à compter de cette date sur la base amortissable qui correspond à la valeur vénale, coût historique du bien par convention.
- dans les cas qui doivent demeurer exceptionnels où l'immobilisation corporelle amortissable inscrite au bilan est évaluée à son coût de remplacement, ce dernier devient la base amortissable. Les amortissements sont déterminés sur la durée résiduelle d'utilisation définie à la date d'entrée de l'actif.

La reprise de la contrepartie au passif de l'immobilisation corporelle amortissable nouvellement inscrite au bilan s'effectue selon les modalités de comptabilisation définies dans l'instruction relative aux financements externes de l'actif.

SOUS-SECTION 4 : MODALITÉS PARTICULIÈRES DE COMPTABILISATION DES DÉPENSES DE GROS ENTRETIEN

A. Définition

Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions correspondent à des dépenses d'entretien :

- s'inscrivant dans un programme pluriannuel en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité ;
- et qui ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (par exemple, révisions d'avions pour motif de sécurité) et d'y apporter un entretien (par exemple, carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

En revanche, n'entrent pas dans la catégorie des dépenses de gros entretien et de grandes réparations, les dépenses ayant pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie (qui ont le caractère d'immobilisations), et les remplacements de composants (qui ont également le caractère de composants).

⁸ 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.

B. Spécificités du traitement comptable des dépenses de gros entretien dans le cadre de l'opération de régularisation comptable

L'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 prévoit deux modalités possibles de comptabilisation des dépenses de gros entretien ou de grandes révisions :

- soit sous forme de provisions pour gros entretien ou grandes révisions⁹ ;
- soit, dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation (composant dit de la 2^{ème} catégorie), si aucune provision pour gros entretiens ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger la durée de vie au-delà celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation suivantes :

- il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'actif iront à l'organisme ;
- le coût pour l'organisme des grosses réparations ou des grandes révisions peut être évalué de façon fiable.

Ces modalités de comptabilisation des dépenses de gros entretien et de grandes révisions présentent des particularités lors des opérations de régularisation comptable visées par la présente instruction.

I. Cas où l'établissement public comptabilise des provisions pour gros entretien

Lors de l'enregistrement d'une immobilisation corporelle antérieurement non comptabilisée, qui nécessite l'engagement périodique de dépenses de gros entretien, la provision pour gros entretien correspondante est comptabilisée au crédit du compte 1572 « Provisions pour grosses réparations » par le débit du compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) »¹⁰, pour un montant conforme au plan de gros entretien à la date de régularisation.

La provision est donc constituée à hauteur de la quote-part des dépenses relatives à l'usage passé (période déjà courue) rapportées linéairement aux dépenses totales d'entretien du plan.

Prenons l'exemple d'une dépense de gros entretien au titre du ravalement d'un immeuble faisant l'objet à la clôture N d'une opération de régularisation comptable entrant dans le champ de cette instruction. Cette dépense est estimée, à la date de régularisation comptable, à 100 K€ et intervient en moyenne tous les 5 ans. Le prochain ravalement doit intervenir en N+3, soit 3 ans après la date de régularisation comptable.

L'évaluation de la provision pour gros entretien à la date de clôture N est déterminée comme suit :

- Nombre d'années écoulées depuis le dernier ravalement : 2 ans (années N-1 et N) ;
- Provision pour gros entretien à comptabiliser au 31 décembre N : $100 \text{ K€} \times 2 \text{ ans} / 5 \text{ ans} = 40 \text{ K€}$.

Le traitement comptable des éventuelles provisions pour gros entretien déjà comptabilisées par l'établissement n'est pas remis en cause et perdure.

II. Cas où l'établissement public applique la méthode par composants de gros entretien ou de grandes révisions

Les établissements publics qui appliquent l'approche par composants doivent constater, au titre des actifs concernés entrant dans l'opération de régularisation comptable, un composant gros entretien identifié à l'intérieur de la valeur d'entrée desdits actifs. Si la valeur d'entrée est elle-même décomposée, le composant gros entretien s'impute sur le composant structure. Ce composant ne vient donc pas augmenter la valeur d'entrée de l'actif sous-jacent. Il en est un des composants.

Ce composant est évalué pour sa valeur nette déterminée en estimant, à la date de régularisation comptable, les dépenses futures d'entretien sous déduction des amortissements qui auraient déjà dû être comptabilisés à cette même date au titre du composant. Il est amorti sur la durée résiduelle restant à courir jusqu'à la date programmée de gros entretien.

Par dérogation, les actifs qui sont comptabilisés à l'euro symbolique ne constatent pas un composant gros entretien à la date de régularisation comptable.

Prenons l'exemple précédent d'une dépense de gros entretien au titre du ravalement d'un immeuble faisant l'objet à la clôture N d'une opération de régularisation comptable entrant dans le champ de cette instruction. Cette dépense est estimée, à la date de régularisation comptable, à 100 K€ et intervient en moyenne tous les 5 ans. Le prochain ravalement doit intervenir en N+3, soit 3 ans après la date de régularisation comptable.

9 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'égoutage.

10 Le montant porté au compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » est apuré en N+1 par imputation sur le compte de réserves 1068 « Autres réserves » ou sur le résultat bénéficiaire N+1 lors de l'affectation des résultats.

La valeur brute du composant de gros entretien à la date de clôture N est évaluée à 100 K€.

- Nombre d'années écoulées depuis le dernier ravalement : 2 ans (années N-1 et N) ;
- Composant à comptabiliser au 31 décembre N : $100 \text{ K€} \times 3 \text{ ans} / 5 \text{ ans} = 60 \text{ K€}$.

Cette valeur brute de 100 doit en effet être diminuée des amortissements qui auraient dû être comptabilisés à la date de régularisation comptable si l'immeuble avait été inscrit à l'actif de l'établissement, soit 40 K€ ($100 \text{ K€} \times 2 \text{ ans} / 5 \text{ ans}$).

Il en résulte un composant gros entretien d'une valeur nette de 60 K€ à la date de régularisation qui est enregistré à l'actif en déduction de la valeur d'entrée de l'immeuble.

Ainsi, si la valeur vénale de l'immeuble est évaluée à 1000 K€, l'actif principal et le composant gros entretien seront comptabilisés à hauteur respectivement de 940 K€ et 60 K€.

Ce composant sera amorti sur la durée résiduelle restant à courir jusqu'à la date du prochain ravalement, soit sur 3 ans.

SOUS-SECTION 5 : ILLUSTRATIONS

Un organisme obtient pour la première fois en N une évaluation fiable du coût d'un bâtiment remis en pleine propriété par l'État qui a été inventorié mais non comptabilisé. La valeur vénale ressort à 800 K€. À la date d'entrée du bien à l'actif, sa durée d'utilisation est estimée à 50 ans.

Par ailleurs, des dépenses de gros entretien doivent être engagées sur ce bâtiment tous les 6 ans. Ces dépenses sont estimées, à la date de régularisation comptable, à 150 K€. Le prochain gros entretien interviendra en N+2.

Le schéma comptable de cette opération de régularisation comptable est détaillé en annexe 1 de la présente instruction. Deux cas sont distingués selon que l'établissement comptabilise les dépenses de gros entretien selon la méthode par composants (cas 1) ou en dotant une provision pour gros entretien (cas 2).

SECTION 3 : INFORMATION EN ANNEXE

SOUS-SECTION 1 : INFORMATION SUR LES MÉTHODES COMPTABLES

Les méthodes d'évaluation retenues pour déterminer la valeur d'entrée des immobilisations corporelles faisant l'objet d'une opération de régularisation comptable en application des dispositions de la présente instruction doivent être mentionnées en annexe.

En particulier, lorsque l'établissement est confronté au cas exceptionnel d'impossibilité d'obtention d'une évaluation fiable de la valeur d'entrée (valeur vénale ou coût de remplacement), une information appropriée, justifiant cette situation, est également fournie dans l'annexe.

Par ailleurs, lorsque l'établissement décide de bénéficier de la période d'application progressive prévue au § 4 de l'instruction, il doit indiquer en annexe une information sur les catégories d'actifs par nature ou par zone géographique concernée, ainsi que sur celles restant à régulariser.

SOUS-SECTION 2 : INFORMATION SUR LES DONNÉES COMPTABLES

Deux informations doivent être produites au niveau des notes relatives aux postes de bilan figurant dans l'annexe :

- Les valeurs d'entrée des actifs corporels faisant l'objet d'une opération de régularisation comptable entrant dans le champ d'application de la présente instruction, sont comptabilisées dans les catégories correspondantes des immobilisations corporelles auxquelles elles se rattachent. Dans ce cadre, une information relative à ces immobilisations corporelles est produite au pied des tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements et précise les montants de ces immobilisations corporelles à l'ouverture et à la clôture de l'exercice concerné.

- Concernant l'information donnée sur les capitaux propres, une information sur les montants inscrits directement en situation nette au cours de l'exercice provenant des immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application de l'instruction est indiquée.

SECTION 4 : MODALITÉS D'APPLICATION DES DISPOSITIONS VISÉES PAR LA PRÉSENTE INSTRUCTION

Les dispositions relatives aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison des deux situations particulières entrant dans le champ d'application de l'instruction sont d'application immédiate.

Elles s'appliquent de façon prospective aux opérations de régularisation comptable qui interviendront postérieurement à la date de publication de l'instruction, y compris quand ces opérations portent pour tout ou partie sur des immobilisations corporelles reçues antérieurement à sa publication et non comptabilisées ou comptabilisées partiellement.

À des fins pratiques, il est possible pour les établissements qui le souhaitent d'appliquer de façon étalée ces dispositions, sous réserve de respecter les conditions suivantes :

- la période d'application progressive ne doit pas excéder cinq exercices. Cette période débute à la date à laquelle l'établissement public comptabilise pour la première fois un actif concerné par l'une des deux situations entrant dans le champ d'application de l'instruction ;

- de plus, l'établissement qui souhaite bénéficier de cette période d'application progressive doit néanmoins comptabiliser sur un même exercice l'ensemble des immobilisations corporelles appartenant à une même catégorie comptable (terrain, immobilier, ...) ou, le cas échéant, rattachées à une même zone géographique (région, département, etc.). Une information est fournie en annexe sur les catégories d'actifs par nature ou par zone géographique concernée, ainsi que sur celles restant à régulariser.

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

FRANÇOIS TANGUY

ANNEXES

Annexe n° 1 : Illustrations

Un organisme obtient pour la première fois en N une évaluation fiable du coût d'un bâtiment remis en pleine propriété par l'État qui a été inventorié mais non comptabilisé. La valeur vénale ressort à 800 K€. A la date d'entrée du bien à l'actif. Sa durée d'utilisation est estimée à 50 ans.

Par ailleurs, des dépenses de gros entretien doivent être engagées tous les 6 ans. Ces dépenses sont estimées, à la date de régularisation comptable, à 150 K€. Le prochain gros entretien interviendra en N+2, soit 2 ans après la date de régularisation comptable.

Sont détaillés ci-après les schémas comptables de cette opération de régularisation comptable selon que l'établissement comptabilise les dépenses de gros entretien selon la méthode par composants (cas 1) ou en dotant une provision pour gros entretien (cas 2).

Cas 1 : Comptabilisation de la valeur d'entrée du bâtiment, tenant compte de la valeur nette du composant gros entretien à la date de régularisation comptable

Le coût d'entrée du bâtiment est évalué à sa valeur vénale, soit 800 K€.

La valeur brute du composant gros entretien à la date de clôture N est évaluée à 150 K€.

La valeur nette de ce composant est déterminée en déduisant de cette valeur brute les amortissements qui auraient dû être comptabilisés à la date de régularisation comptable, soit 100 K€ (150 K€ x 4 ans / 6 ans). Il en résulte un composant gros entretien d'une valeur nette de 50 K€ au 31 décembre N.

Aussi, l'actif principal et le composant gros entretien sont comptabilisés à hauteur respectivement de 750 K€ et 50 K€.

Le bâtiment étant inscrit à l'actif au 31/12/N, les amortissements sont comptabilisés à compter de l'exercice N+1 :

- Actif principal : la base amortissable est de 750 K€. L'amortissement est linéaire sur 50 ans. Ainsi, la dotation annuelle aux amortissements s'élève à 15 K€ (750 K€ / 50 ans).
- Composant gros entretien : la base amortissable est de 50 K€. L'amortissement est calculé sur la durée résiduelle restant à courir jusqu'à la date du prochain gros entretien, soit sur 2 ans. La dotation annuelle ressort donc à 25 K€ (50 K€ / 2ans).

Le bâtiment étant un bien remis en pleine propriété par l'État, la contrepartie au passif est comptabilisée au crédit du compte 10412 – « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété – État » pour un montant de 800 K€, conformément aux dispositions prévues par l'instruction relative aux financements externes de l'actif.

CAS 1 : COMPTABILISATION DE LA VALEUR D'ENTRÉE DU BÂTIMENT, TENANT COMPTE DE LA VALEUR NETTE DU COMPOSANT GROS ENTRETIEN À LA DATE DE RÉGULARISATION COMPTABLE

	10412 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété - Etat		10492 - Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété - Etat		2131.1 - Bâtiments - Structure		2131.2 - Bâtiments - Composant gros entretien		28131.1 - Amortissements Bâtiments - Structure		28131.1 - Amortissements Bâtiments - Composant gros entretien		6811231 - Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles - Bâtiments		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	D	C
Exercice N																		
Comptabilisation de la valeur d'entrée du bâtiment évalué à la valeur vénale (800 k€) à date de clôture N (date de régularisation comptable) :		800			750		50											
- actif principal : 750 K€																		
- composant gros entretien : 50 K€																		
<i>Impact dans le compte de résultat N</i>																		0
Exercice N+1 :																		
<i>Reprise bilan d'entrée N+1</i>		800			750		50			0		25						
Amortissement :																		
- Structure : 750 K€ / 50 ans									15		25		40					
- Composant gros entretien : 50 K€ / 2 ans																		
Reprise du financement en compte de résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement				40												40		
<i>Impact dans le compte de résultat N</i>													40			40		0
<i>Soldes bilan fin N+1</i>		800		40		750		50		15		25						

Cas 2 : Comptabilisation de la valeur d'entrée du bâtiment et constitution d'une provision pour gros entretien

Le coût d'entrée du bâtiment est évalué à sa valeur vénale, soit 800 K€.

L'évaluation de la provision pour gros entretien à la date de clôture N est déterminée comme suit :

- Nombre d'années écoulées depuis le dernier gros entretien : 4 ans (années N-3, N-2, N-1 et N).
- Provision pour gros entretien à comptabiliser au 31 décembre N : $150 \text{ K€} \times 4 \text{ ans} / 6 \text{ ans} = 100 \text{ K€}$.
- Dotation annuelle à la provision pour gros entretien en N+1 et N+2 : $150 \text{ K€} \times 1 \text{ an} / 6 \text{ ans} = 25 \text{ K€}$.

La contrepartie de la provision pour gros entretien est comptabilisée au débit du compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) ». Ce compte est imputé en N+1 sur le compte de réserves 1068 « Autres réserves ».

Le bâtiment étant inscrit à l'actif au 31/12/N, les amortissements sont comptabilisés à compter de l'exercice N+1. La base amortissable est de 800 K€. L'amortissement est linéaire sur 50 ans. Ainsi, la dotation annuelle aux amortissements s'élève à 16 K€ ($800 \text{ K€} / 50 \text{ ans}$).

Le bâtiment étant un bien remis en pleine propriété par l'État, la contrepartie au passif est comptabilisée au crédit du compte 10412 – « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété – État » pour un montant de 800 K€, conformément aux dispositions prévues par l'instruction relative aux financements externes de l'actif.

Cas 2 : COMPTABILISATION DE LA VALEUR D'ENTRÉE DU BÂTIMENT ET CONSTITUTION D'UNE PROVISION POUR GROS ENTRETIEN

	10412 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété - Etat		10492 - Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété - Etat		1068 - Autres réserves		119 - Report à nouveau (solde débiteur)		1572 - Provisions pour grosses réparations		2131 - Bâtiments		28131 - Amortissements Bâtiments		6811231 - Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles - Bâtiments		6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation		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	D	C	D	C	D	C
Exercice N																						
Comptabilisation de la valeur d'entrée du bâtiment évalué à la valeur vénale (800 k€) à date de clôture N (date de régularisation comptable)		800									800											
Comptabilisation de la provision pour gros entretien à date de clôture N (date de régularisation comptable)							100			100												
<i>Impact dans le compte de résultat N</i>																						0
Exercice N+1 :																						
<i>Reprise bilan d'entrée N+1</i>		800					100			100	800											
Amortissement bâtiment : 800 K€ / 50 ans													16		16							
Reprise du financement en compte de résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement				16																16		
Dotation à la provision pour gros entretien										25							25					
Apurement du solde débiteur du compte de report à nouveau						100			100													
<i>Impact dans le compte de résultat N</i>															16		25			16		25
Solde bilan fin N+1		800		16		100			Soldé	125	800		16									

Annexe n° 2 : Avis n° 2012-02 du CNoCP du 4 mai 2012 relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières



**Avis n° 2012-02
du 4 mai 2012
relatif aux modalités de première comptabilisation
des immobilisations corporelles
antérieurement non comptabilisées
en raison de situations particulières**

Sommaire

1. CHAMP D'APPLICATION	2
1.1 <i>Entités concernées</i>	2
1.2 <i>Biens inventoriés mais non comptabilisés</i>	2
1.3 <i>Biens nouvellement inventoriés dans le cadre d'une démarche volontariste</i>	2
2. EVALUATION DE L'IMMOBILISATION CORPORELLE LORS DE SA COMPTABILISATION INITIALE	3
2.1 <i>Valeurs d'entrée à retenir dans les situations identifiées</i>	3
2.2 <i>Cas exceptionnels du recours au coût de remplacement</i>	3
2.3 <i>Cas exceptionnels d'impossibilité d'obtention d'une évaluation fiable de la valeur d'entrée</i>	3
2.4 <i>Date de comptabilisation de la valeur d'entrée</i>	4
2.5 <i>Modalités particulières de traitement des immobilisations corporelles partiellement comptabilisées</i>	4
2.6 <i>Modalités particulières de traitement des dépenses de gros entretien</i>	4
3. COMPTABILISATION DE LA CONTREPARTIE DE L'IMMOBILISATION CORPORELLE	5
4. MODALITES DE PRESENTATION ET INFORMATION EN ANNEXE	5
4.1 <i>Présentation des comptes</i>	5
4.2 <i>Information sur les méthodes comptables</i>	5
4.3 <i>Information sur les données comptables</i>	5
4.4 <i>Autres informations</i>	5
5. QUALIFICATION DU CHANGEMENT	6
6. DATE D'APPLICATION ET DISPOSITIONS PARTICULIERES	6



1. Champ d'application

L'avis s'applique aux modalités de première comptabilisation, dans le cadre d'une opération ponctuelle de régularisation comptable, encadrée et bornée dans le temps, d'immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de deux situations particulières.

1.1 Entités concernées

L'avis s'applique à toutes les entités du secteur public qui, n'ayant pas procédé à l'opération de mise à niveau de leur comptabilité, se trouvent dans l'une des deux situations particulières décrites ci-après (§ 1.2 et § 1.3).

1.2 Biens inventoriés mais non comptabilisés

La première situation couvre les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées en raison du manque de connaissance du coût d'acquisition ou de l'absence d'évaluation disponible, et pour lesquelles l'entité obtient pour la première fois une évaluation fiable.

1.3 Biens nouvellement inventoriés dans le cadre d'une démarche volontariste

La seconde situation concerne les immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste, encadrée et bornée dans le temps, de mise à niveau de la comptabilité suite à un inventaire de l'ensemble du patrimoine, y compris lorsque cette initiative provient de l'entité.

L'avis trouve à s'appliquer quand cette démarche volontariste s'accompagne de la réalisation d'évaluations fiables des immobilisations afin de permettre leur enregistrement dans les comptes.



2. Evaluation de l'immobilisation corporelle lors de sa comptabilisation initiale

2.1 Valeurs d'entrée à retenir dans les situations identifiées

Les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées et les immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste entrant dans le champ d'application de l'avis sont comptabilisées à leur valeur vénale, qui devient la valeur historique du bien par convention.

La valeur vénale correspond au montant qui pourrait être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie de l'actif.

2.2 Cas exceptionnels du recours au coût de remplacement

Les biens spécifiques pour lesquels il n'existe pas de valeur vénale directement identifiable (cas exceptionnels, le recours à la valeur vénale devant être privilégié) sont comptabilisés à leur coût de remplacement.

Le coût de remplacement correspond à une évaluation basée sur l'estimation du coût du bien pour un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique compte tenu de l'utilisation de ce bien et/ou de son obsolescence.

Le coût de remplacement est comptabilisé en valeur nette, valeur qui devient la valeur historique du bien par convention.

2.3 Cas exceptionnels d'impossibilité d'obtention d'une évaluation fiable de la valeur d'entrée

Dans les cas, qui doivent demeurer exceptionnels, où il ne serait pas possible d'obtenir une évaluation fiable de la valeur d'entrée (valeur vénale ou coût de remplacement), les biens concernés seront néanmoins inscrits en comptabilité.

Une information appropriée est en tout état de cause donnée en annexe des comptes de l'entité, et notamment la justification de l'impossibilité d'obtenir une valeur d'entrée.



2.4 Date de comptabilisation de la valeur d'entrée

La date de comptabilisation des biens entrant dans le champ d'application de l'avis est arrêtée au dernier jour de l'exercice de comptabilisation des biens concernés (date de clôture).

2.5 Modalités particulières de traitement des immobilisations corporelles partiellement comptabilisées

Lorsqu'un bien entrant dans le champ d'application de l'avis est partiellement comptabilisé à l'actif, la différence entre la valeur d'entrée du bien et les montants antérieurement comptabilisés est inscrite à l'actif, le traitement des parties de l'actif déjà comptabilisées ne s'en trouvant pas modifié.

2.6 Modalités particulières de traitement des dépenses de gros entretien

Lorsqu'elles doivent s'appliquer, les provisions pour gros entretien sont comptabilisées en contrepartie du compte 11 « Report à nouveau » à hauteur d'un montant tenant compte du plan de gros entretien à la date de régularisation. La provision est constituée à hauteur de la quote-part des dépenses relatives à l'usage passé (période déjà courue) rapportées linéairement aux dépenses totales d'entretien du plan. Le traitement comptable des éventuelles provisions pour gros entretien déjà comptabilisées par l'entité n'est pas remis en cause et perdue.

Les entités du secteur public qui appliquent l'approche par composants doivent constater, au titre des actifs concernés entrant dans l'opération de régularisation comptable, un composant gros entretien identifié à l'intérieur de la valeur d'entrée desdits actifs. Par dérogation, les actifs qui sont comptabilisés à l'euro symbolique ne constatent pas un composant gros entretien à la date de régularisation comptable.

Ce composant est évalué pour sa valeur nette déterminée en estimant, à la date de régularisation comptable, les dépenses futures d'entretien sous déduction des amortissements qui auraient déjà dû être comptabilisés à cette même date au titre du composant. Il est amorti sur la durée résiduelle restant à courir jusqu'à la date programmée de gros entretien.



3. Comptabilisation de la contrepartie de l'immobilisation corporelle

La contrepartie de l'immobilisation corporelle est inscrite en situation nette.

Pour les immobilisations corporelles partiellement comptabilisées auxquelles un financement est rattaché, le traitement initialement retenu pour ce financement n'est pas remis en cause et perdure.

4. Modalités de présentation et information en annexe

4.1 Présentation des comptes

L'avis ne contient pas de disposition particulière sur la manière de présenter au bilan les actifs et les passifs provenant de l'application de ces opérations de régularisation comptable. Ces derniers sont compris dans les rubriques du bilan auxquels ils se rattachent.

4.2 Information sur les méthodes comptables

L'annexe fait état des méthodes suivies pour comptabiliser les actifs et les passifs provenant des immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application de l'avis, notamment en matière de détermination de la valeur d'entrée.

4.3 Information sur les données comptables

Les actifs concernés étant compris dans les diverses catégories d'immobilisations corporelles, une information est fournie au pied des tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements pour indiquer, lors de l'exercice concerné, les montants, à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, correspondant à ces immobilisations.

L'information sur la variation de la situation nette entre l'ouverture et la clôture de l'exercice indique les montants inscrits directement en situation nette au cours de l'exercice provenant des immobilisations corporelles entrant dans le champ d'application de l'avis.

4.4 Autres informations

Une entité qui souhaite bénéficier des dispositions particulières telles qu'énoncées au paragraphe 6 de l'avis doit donner une information en annexe telle que prévue dans ledit paragraphe.



5. 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 à des situations particulières rencontrées dans le cadre d'une opération ponctuelle de régularisation comptable, encadrée et bornée dans le temps, concernant des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées par les entités du secteur public.

L'avis s'applique de façon prospective aux opérations de régularisation comptable qui interviendront postérieurement à son entrée en vigueur, y compris quand ces opérations portent pour tout ou partie sur des immobilisations corporelles reçues antérieurement à son entrée en vigueur et non comptabilisées ou comptabilisées partiellement.

6. Date d'application et dispositions particulières

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions relatives aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison des deux situations particulières entrant dans le champ d'application de l'avis soient d'application immédiate.

Le Conseil de normalisation des comptes publics laisse la possibilité d'appliquer de façon étalée les dispositions du présent avis sur une période n'excédant pas 5 exercices. Cette période débute à la date à laquelle l'entité du secteur public comptabilise pour la première fois un actif concerné par l'une des deux situations entrant dans le champ d'application de l'avis.

Une entité qui souhaite bénéficier de cette période d'application progressive doit néanmoins comptabiliser sur un même exercice l'ensemble des immobilisations corporelles appartenant à une même catégorie comptable (terrain, immobilier, ...) ou, le cas échéant, rattachées à une même zone géographique (région, département, etc.). Elle donne une information sur les catégories d'actifs/zones géographiques concernées et indique celles restant à régulariser.