

**Avis n° 2013-06
du 25 octobre 2013
relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles
contrôlées conjointement par plusieurs entités
à comptabilité publique
relevant du code général des collectivités territoriales,
du code de l'action sociale et des familles,
du code de la santé publique
et du code de la construction et de l'habitation**

Sommaire

<i>1. Contexte</i>	2
<i>2. Champ d'application</i>	3
2.1 Entités concernées.....	3
2.2 Immobilisations concernées	4
2.3 Exclusions	4
<i>3. Principales dispositions</i>	5
3.1 Définition d'une immobilisation contrôlée conjointement.....	5
3.2 Principe de comptabilisation de l'actif	5
3.2.1 Immobilisation contrôlée conjointement par l'ensemble des entités qui la financent	5
3.2.2 Immobilisation contrôlée conjointement par une partie des entités qui la financent	6
3.3 Traitement de l'écart éventuel entre la quote-part de contrôle définie par une convention et la quote-part de financement.....	6
<i>4. Modalités de présentation des comptes et information en annexe</i>	7
4.1 Modalités de présentation du bilan et du compte de résultat.....	7
4.2 Information en annexe	7
<i>5. Qualification du changement</i>	7
<i>6. Date d'application</i>	8

1. Contexte

Les opérations menées en commun par plusieurs entités publiques¹, ou par plusieurs entités publiques et privées, peuvent les conduire à acquérir puis exploiter des actifs de manière conjointe². Cette coopération peut prendre trois formes :

- l'utilisation d'une structure de coopération existant ou la création d'une structure *ad hoc* appelée à contrôler exclusivement l'actif ;
- une convention d'utilisation par laquelle une entité contrôle le bien et offre des prestations à des tiers, sans incidence sur le contrôle du bien ;
- un contrôle conjoint par plusieurs entités, sans création d'une structure *ad hoc*. L'avis a pour objet de traiter ce dernier type de situation.

Les deux premiers cas sont les plus fréquents dans le monde local et hospitalier. En effet, dans le cadre de la coopération locale³, des établissements publics locaux dotés de la personnalité morale et de l'autonomie financière sont les structures naturellement destinées à porter l'acquisition réalisée en commun. Ils peuvent en outre être les seules structures compétentes pour le faire, comme c'est le cas par exemple des communautés de communes pour leurs compétences obligatoires relatives

¹ Seules sont concernées par l'avis les entités publiques entrant dans son champ d'application (cf. *infra*).

² Le Conseil de normalisation des comptes publics a déjà examiné cette question pour les établissements publics nationaux dans son avis n° 2013-02 du 14 janvier 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités.

³ La coopération locale est prévue par la cinquième partie du code général des collectivités territoriales.

à l'aménagement de l'espace et au développement économique⁴. Il peut aussi s'agir de groupements de coopération sanitaire⁵.

Cependant, lorsque les entités publiques décident d'acquérir puis d'exploiter en commun une immobilisation, sans que celle-ci ne soit portée par une structure juridique *ad hoc*, l'opération peut générer des pratiques comptables hétérogènes dans les comptes des entités publiques acquéreuses du fait de l'absence de disposition comptable spécifique relative aux immobilisations contrôlées conjointement par plusieurs entités dans leurs référentiels comptables respectifs. Il convient alors de déterminer une méthode de comptabilisation afin d'éviter une hétérogénéité dans la comptabilisation d'une même opération chez les cofinanceurs, les uns pouvant enregistrer l'actif à hauteur de leur quote-part de contrôle, les autres retenant la quote-part de financement.

L'objet du présent avis est donc de préciser le traitement comptable des immobilisations incorporelles et corporelles acquises et contrôlées conjointement par plusieurs entités.

2. Champ d'application

2.1 Entités concernées

Les entités entrant dans le champ d'application du présent avis sont les entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation.

⁴ Article L.5214-16, I du code général des collectivités territoriales : « *La communauté de communes exerce de plein droit au lieu et place des communes membres, pour la conduite d'actions d'intérêt communautaire, des compétences relevant de chacun des deux groupes suivants : 1° Aménagement de l'espace ; 2° Actions de développement économique intéressant l'ensemble de la communauté. Quand la communauté de communes opte pour le régime fiscal défini à l'article 1609 nonies C du code général des impôts, l'aménagement, la gestion et l'entretien des zones d'activité industrielle, commerciale, tertiaire, artisanale, touristique, portuaire ou aéroportuaire d'intérêt communautaire sont inclus dans cette compétence ; ...* »

⁵ Pour mémoire, le site du ministère des affaires sociales et de la santé indique : « *Le groupement de coopération sanitaire est l'outil de coopération privilégié dans le cadre des coopérations entre le secteur public et privé, mais également entre la ville et l'hôpital. Il permet d'associer des établissements de santé publics comme privés, des centres de santé, des maisons de santé et des professionnels médicaux libéraux à titre individuel ou collectif, ou encore les acteurs du secteur médico-social. Il est doté, selon le cas, de la personnalité morale de droit public ou de droit privé.* »

2.2 Immobilisations concernées

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

L'avis s'applique également lorsque l'immobilisation est acquise et contrôlée conjointement par une entité publique et une entité privée. Les dispositions de l'avis s'appliqueront aux seules entités relevant du champ de compétence du Conseil⁶.

L'avis n'apporte aucun changement au traitement comptable des biens acquis au moyen de financements apportés par plusieurs entités et contrôlés par une seule d'entre elles.

2.3 Exclusions

Le présent avis ne s'applique pas aux contrats conclus entre une entité publique et un opérateur tiers dans lesquels l'entité publique contrôle le service public à la fourniture duquel l'opérateur tiers concourt grâce à l'équipement défini dans le contrat. Les dispositions comptables sont précisées par l'avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

L'avis ne s'applique pas aux structures juridiques spécialement créées pour porter un actif. En effet, dans cette hypothèse, il n'y a pas de contrôle conjoint.

Enfin, l'avis ne s'applique pas aux situations dans lesquelles une entité utilise un actif contrôlé par une autre entité moyennant le paiement d'une prestation de service (ou redevance) pour l'utilisation de cet actif.

⁶ Pour une présentation des dispositions comptables actuelles relatives aux immobilisations contrôlées conjointement dans les normes comptables applicables au secteur privé : voir le paragraphe 4 de la note de présentation de l'avis n° 2013-02 du 14 janvier 2013 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités.

3. Principales dispositions

3.1 Définition d'une immobilisation contrôlée conjointement

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

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

3.2 Principe de comptabilisation de l'actif

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

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

Dans ce cas, l'avis indique que la quote-part de contrôle est assimilée à la quote-part de financement, sauf convention contraire.

Cette solution a été privilégiée au motif que, hormis stipulation conventionnelle contraire, la quote-part de financement est présumée refléter la réalité économique.

De plus, la méthode de comptabilisation systématique⁷ de l'actif à parts égales dans chacune des entités « contrôlantes » a été écartée. En effet, cette méthode engendre la constatation du différentiel entre le niveau du financement et celui du contrôle, telle une subvention versée ou reçue ; or, dans les faits, aucune subvention n'existe.

⁷ Une comptabilisation de l'actif à parts égales peut intervenir si la convention le prévoit ainsi.

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

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

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

Les entités qui ont financé l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas comptabilisent le financement versé conformément au traitement comptable d'une subvention d'investissement versée⁸.

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

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

⁸ Les dispositions spécifiques pour la comptabilisation des subventions d'investissement versées par certaines entités concernées par l'avis sont comptabilisées à l'actif, sous réserve notamment de l'existence d'un potentiel de service et différent ainsi du traitement retenu pour l'Etat et les établissements publics nationaux.

4. Modalités de présentation des comptes et information en annexe

4.1 Modalités de présentation du bilan et du compte de résultat

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

4.2 Information en annexe

4.2.1 Information sur les méthodes comptables

L'annexe fait état des méthodes suivies pour comptabiliser les actifs et les passifs provenant des biens contrôlés conjointement.

4.2.2 Informations sur les données comptables

L'annexe présente 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'annexe mentionne également :

- la description du projet et des principales dispositions prévues dans le contrat ;
- le coût du bien en distinguant la partie financée par l'entité et la partie financée par les autres partenaires.

5. Qualification du changement

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

6. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics formule le vœu que les dispositions de l'avis soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2015 (comptes clos le 31 décembre 2015), avec possibilité d'application anticipée.