

**Note de présentation  
de l'avis n° 2013-02  
du 14 janvier 2013  
relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles  
contrôlées conjointement par plusieurs entités**

## Sommaire

<b>1. CONTEXTE</b> .....	<b>2</b>
<b>2. CHAMP D'APPLICATION</b> .....	<b>2</b>
2.1 ENTITES CONCERNEES .....	2
2.2 IMMOBILISATIONS CONCERNEES .....	2
<b>3. PRESENTATION DES DISPOSITIONS COMPTABLES ACTUELLES RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS CONTROLEES CONJOINTEMENT DANS LES NORMES COMPTABLES APPLICABLES AU SECTEUR PUBLIC</b> .....	<b>3</b>
3.1 DISPOSITIONS COMPTABLES APPLICABLES A L'ETAT.....	3
3.2 DISPOSITIONS COMPTABLES ACTUELLES APPLICABLES AUX ETABLISSEMENTS PUBLICS.....	3
3.2.1 <i>IMMOBILISATION CONTROLEE CONJOINTEMENT PAR L'ENSEMBLE DES ENTITES QUI LA FINANCENT</i> .....	3
3.2.2 <i>IMMOBILISATION CONTROLEE CONJOINTEMENT PAR UNE PARTIE DES ENTITES QUI LA FINANCENT</i> .....	4
<b>4. PRESENTATION DES DISPOSITIONS COMPTABLES ACTUELLES RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS CONTROLEES CONJOINTEMENT DANS LES NORMES COMPTABLES APPLICABLES AU SECTEUR PRIVE</b> .....	<b>5</b>
<b>5. PRINCIPALES DISPOSITIONS DE L'AVIS</b> .....	<b>6</b>
5.1 DEFINITION D'UNE IMMOBILISATION CONTROLEE CONJOINTEMENT .....	6
5.2 PRINCIPE .....	6
5.3 APPLICATION .....	6
5.3.1 <i>IMMOBILISATION CONTROLEE CONJOINTEMENT PAR L'ENSEMBLE DES ENTITES QUI LA FINANCENT</i> .....	6
5.3.2 <i>IMMOBILISATION CONTROLEE CONJOINTEMENT PAR UNE PARTIE DES ENTITES QUI LA FINANCENT</i> .....	7
5.4 TRAITEMENT DE L'ECART EVENTUEL ENTRE LA QUOTE-PART DE CONTROLE DEFINIE PAR UNE CONVENTION ET LA QUOTE-PART DE FINANCEMENT.....	7
<b>6. MODALITES DE PRESENTATION DES COMPTES ET INFORMATION EN ANNEXE</b> .....	<b>8</b>
6.1 MODALITES DE PRESENTATION DU BILAN ET DU COMPTE DE RESULTAT .....	8
6.2 INFORMATION EN ANNEXE.....	8
6.2.1 <i>INFORMATION SUR LES METHODES COMPTABLES</i> .....	8
6.2.2 <i>INFORMATION SUR LES DONNEES COMPTABLES</i> .....	8
6.2.3 <i>AUTRES INFORMATIONS</i> .....	8
<b>7. QUALIFICATION DU CHANGEMENT</b> .....	<b>8</b>
<b>8. DATE D'APPLICATION</b> .....	<b>9</b>

## **1. Contexte**

Dans le secteur public, des opérations menées en commun par plusieurs établissements peuvent les conduire à acquérir des actifs de manière conjointe. Ces acquisitions génèrent des difficultés en matière de comptabilisation dans les cas où le contrôle sur ces actifs ne peut être attribué à l'une ou l'autre des entités. Les normes actuelles du secteur public n'offrent en effet pas de réponse satisfaisante à ces situations. Le Conseil s'est donc penché sur cette question, rejoignant en cela la préoccupation de la DGFIP exprimée dans une de ses saisines sur la comptabilisation et l'évaluation des actifs dans les comptes des établissements publics.

## **2. Champ d'application**

### **2.1 Entités concernées**

L'avis s'applique aux établissements publics nationaux, et notamment ceux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M9-1 (établissements publics à caractère administratif), M9-2 (chambres d'agriculture), M9-3 (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel), M9-4 (établissements publics d'aménagement des villes nouvelles), M9-5 (établissements publics à caractère industriel et commercial), M9-51 (établissements publics fonciers), M9-7 (établissements publics ou organismes de diffusion culturelle à l'étranger), M9-9 (établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole), M9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

### **2.2 Immobilisations concernées**

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

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. En effet, dès lors qu'il contrôle le bien, l'organisme comptabilise l'actif à son coût total qui correspond à la somme de son financement propre et du financement apporté par des tiers.

### **3. Présentation des dispositions comptables actuelles relatives aux immobilisations contrôlées conjointement dans les normes comptables applicables au secteur public**

#### **3.1 Dispositions comptables applicables à l'Etat**

Le Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE) ne fait pas référence aux immobilisations contrôlées conjointement, mais il traite des immobilisations cofinancées. Si la norme 6 « Les immobilisations corporelles » ne définit pas les « immobilisations cofinancées », elle mentionne néanmoins deux caractéristiques les concernant :

- d'une part, l'Etat a bénéficié de financements externes pour effectuer leur acquisition ; et
- d'autre part, elles satisfont aux critères de comptabilisation (notamment le critère de contrôle).

Ces deux caractéristiques peuvent également être utilisées pour analyser la situation des établissements publics nationaux.

S'agissant de la première de ces caractéristiques, les cas dans lesquels un établissement public bénéficie de financements externes pour effectuer une acquisition sont les suivants :

- cas d'une immobilisation acquise en bénéficiant de versements effectués par d'autres entités ; ou
- cas d'une immobilisation acquise en commun avec d'autres entités (acquisitions effectuées dans le cadre d'une « convention d'achat en commun », d'une « convention de financement » ou d'un « achat en copropriété »...).

S'agissant des critères de comptabilisation des actifs cofinancés, les difficultés rencontrées par les établissements publics sont liées au fait que les conditions d'utilisation d'un actif ainsi que les modalités d'attribution des avantages économiques et / ou du potentiel de services liés à son utilisation ne permettent pas d'attribuer le contrôle à l'une des entités qui l'a financé (les cas mis en évidence ont notamment concerné la situation d'un actif acquis dans le cadre d'une unité mixte de recherche).

#### **3.2 Dispositions comptables actuelles applicables aux établissements publics**

##### ***3.2.1 Cas d'une immobilisation acquise par un établissement public qui bénéficie de versements effectués par d'autres entités pour le financement de l'actif***

Les instructions budgétaires et comptables des établissements publics ne comportent pas de dispositions comptables spécifiques. Les critères de comptabilisation usuels

s'appliquent donc et, dans la plupart des cas, l'actif acquis par l'établissement est inscrit à son bilan, parce qu'il le contrôle.

Le traitement comptable applicable aux financements externes a par ailleurs été précisé récemment dans l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics n° 2011-10 du 8 décembre 2011 relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics. Les financements apportés par des tiers sont comptabilisés au bilan de l'entité qui les reçoit et repris en compte de résultat symétriquement à l'amortissement ou aux pertes de valeur de l'actif<sup>1</sup>.

### ***3.2.2 Cas d'une immobilisation acquise en commun par plusieurs entités***

Les instructions budgétaires et comptables des établissements publics ne comportent pas de dispositions comptables spécifiques relatives aux immobilisations acquises en commun par plusieurs entités. Néanmoins, un traitement comptable applicable aux « acquisitions en commun » a été proposé en 2008 par la Direction générale des finances publiques en réponse à une question posée par l'agent comptable de l'université de Poitiers.

La réponse de la Direction générale des finances publiques mentionne que le Plan comptable général (PCG) ne comporte pas de dispositions relatives aux biens mobiliers en copropriété. Elle s'appuie néanmoins sur les dispositions de l'avis de conformité du Conseil national de la comptabilité (CNC) n° 31 du 12 mars 1984 relatif au plan comptable des industries de recherche et de production des hydrocarbures pour proposer les règles suivantes de comptabilisation des acquisitions en commun :

- en cas d'indivision, les copropriétaires constatent dans leurs comptes respectifs leur quote-part de charges ou immobilisations ;
- dans les autres cas, l'opérateur (i.e. l'entité qui réalise l'opération pour le compte des partenaires) est réputé propriétaire des biens et les comptabilise en totalité ; la quote-part financée par les partenaires apparaît dans ses comptes en situation nette ; les partenaires constatent la valeur de leur participation en créances rattachées à des participations (traitement comptable inspiré de celui des sociétés en participation).

---

<sup>1</sup> Les modalités de reprise des financements reçus en compte de résultat varient selon les situations rencontrées.

## **4. Présentation des dispositions comptables actuelles relatives aux immobilisations contrôlées conjointement dans les normes comptables applicables au secteur privé**

Le Plan comptable général (PCG) ne comporte pas de dispositions relatives aux immobilisations contrôlées conjointement, ce type d'opération étant a priori rare dans les entreprises. Les dispositions du Plan comptable général concernent la comptabilisation des sociétés en participation ou des opérations de fiducie. En cas d'acquisitions d'actifs par plusieurs partenaires, les dispositions du PCG se fondent sur les caractéristiques juridiques des opérations<sup>2</sup> et ne reposent pas sur la notion de contrôle de l'actif qui est un des deux critères de comptabilisation d'un actif retenu dans le référentiel des entités incluses dans le champ d'application du présent avis.

Le référentiel IFRS prévoit la notion de « partenariat »<sup>3</sup>, qui est définie comme le partage du contrôle d'une activité économique ou d'une co-entreprise<sup>4</sup> en vertu d'un accord contractuel. Le contrôle conjoint n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à une activité donnée se prennent par consentement unanime des parties partageant le contrôle et son existence s'apprécie sur la base d'une analyse des clauses contractuelles (objet de l'accord, durée de l'accord, gouvernance : les organes compétents pour prendre des décisions relevant des activités essentielles, modalités de prise de décision et règles de majorité,...). Une fois le contrôle conjoint établi, les dispositions normatives prévoient que les entités parties à l'accord comptabilisent leur quote-part des activités conjointes (actifs, passifs, produits et charges) selon des méthodes différentes selon que le partenariat est une activité conjointe ou une co-entreprise.

Cette notion de partenariat paraît plus aisément applicable aux situations rencontrées par les établissements publics : un partenariat peut exister même s'il n'est pas structuré dans le cadre d'un véhicule juridique.

Le contrôle conjoint peut être assimilé à un contrôle paritaire ; par conséquent, le traitement comptable consiste à comptabiliser l'actif à parts égales dans chacune des entités « contrôlantes ».

Compte tenu de ces éléments, le Conseil a souhaité définir un traitement comptable applicable aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités ayant participé à leur financement en s'inspirant des dispositions comptables du référentiel IFRS, en l'absence de dispositions appropriées dans le Plan comptable général.

---

<sup>2</sup> Par exemple, dans le cas d'une société en participation, l'existence d'un gérant.

<sup>3</sup> La norme IFRS 11 « Partenariats » qui remplace la norme IAS 31 « Participation dans des coentreprises » reprend les principales dispositions d'IAS 31 en apportant toutefois des précisions sur les critères d'existence d'un contrôle conjoint.

<sup>4</sup> La forme du partenariat peut être variable, structurée au travers d'une entité juridique distincte ou non.

## 5. Principales dispositions de l'avis

### 5.1 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.

### 5.2 Principe

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

### 5.3 Application

#### *5.3.1 Immobilisation contrôlée conjointement par l'ensemble des entités qui la financent*

Dans ce cas précis, le Conseil propose d'assimiler la quote-part de contrôle 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 reflète la réalité économique.

La méthode de comptabilisation 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.

Par ailleurs, la possibilité, si elle était donnée aux organismes, de recourir à la méthode de leur choix pourrait engendrer une hétérogénéité dans la comptabilisation d'une même opération chez les co-financeurs, les uns pouvant enregistrer l'actif à hauteur de leur quote-part de contrôle, les autres retenant la quote-part de financement.

### **5.3.2 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<sup>5</sup>.

Les entités qui ont financé l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas comptabilisent le financement versé conformément au traitement comptable d'une subvention d'investissement versée, en charge, de manière similaire aux dispositions comptables définies dans le Recueil des normes comptables de l'Etat.

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

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

---

<sup>5</sup> Le traitement comptable proposé fait référence à l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics n° 2011-10 du 8 décembre 2011 relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics. Cet avis prévoit que les financements rattachés à des actifs versés par l'Etat ou par des tiers autres que l'Etat soient comptabilisés dans les capitaux propres de l'établissement public et que les financements attachés à un actif évoluent symétriquement aux amortissements et dépréciations de cet actif. Ainsi, pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé. Pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les capitaux pour son montant lors de sa comptabilisation initiale. En cas de dépréciation, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant similaire ou proportionnel à la dépréciation. Si une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise parce que la valeur de l'actif s'apprécie, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant équivalent à celui qui avait été repris initialement en compte de résultat.

## **6. Modalités de présentation des comptes et information en annexe**

### **6.1 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.

### **6.2 Information en annexe**

#### ***6.2.1 Information sur les méthodes comptables***

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

#### ***6.2.2 Information 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.

#### ***6.2.3 Autres informations***

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.

## **7. 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.



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

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