

GUIDE

DES

OPERATIONS D'INVENTAIRE

SOMMAIRE

PREAMBULE	5
1. L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE DU DISPOSITIF DE RECENSEMENT DES IMMOBILISATIONS	6
1.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	6
1.1.1. Les principes comptables.....	6
1.1.2. La notion d'inventaire et les obligations de l'ordonnateur et du comptable.....	7
1.1.2.1. La notion d'inventaire et ses finalités.....	7
1.1.2.2. Les obligations de l'ordonnateur et du comptable.....	8
1.1.3. La notion d'immobilisation.....	10
1.2. DÉFINITION DU DOMAINE DE RECENSEMENT DES IMMOBILISATIONS....	11
1.2.1. Les collectivités concernées.....	11
1.2.2. Les comptes d'immobilisations concernés.....	11
2. LA DÉFINITION ET LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DU NUMÉRO D'INVENTAIRE, LA FICHE INVENTAIRE	12
2.1. LA DÉFINITION ET LES CARACTÉRISTIQUES DU NUMÉRO D'INVENTAIRE ET DE LA FICHE INVENTAIRE.....	12
2.2. LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DU NUMÉRO D'INVENTAIRE.....	13
2.2.1. Principes généraux.....	13
2.2.2. Les biens individualisables.....	15
2.2.3. Les biens acquis par lot.....	16
2.2.4. Les biens de faible valeur.....	17
2.2.5. Les « primo équipements ».....	17
2.2.6. Cas particuliers des frais d'études, de recherche et développement, des travaux en cours, des travaux en régie (ou production immobilisée) et des adjonctions.....	18
2.2.6.1. Les frais d'études, de recherche et de développement.....	18
2.2.6.2. Les travaux en cours.....	19
2.2.6.3. Les travaux en régie (ou production immobilisée).....	21
2.2.6.4. Les adjonctions.....	22
3. LA DESCRIPTION D'OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS	23
3.1. Les procédures d'acquisition des immobilisations.....	23

3.1.1. Les acquisitions à titre onéreux.....	23
3.1.2. Les acquisitions à l'euro symbolique	24
3.1.3. Les acquisitions et comptabilisation des biens historiques et culturels.....	24
3.1.4. Les acquisitions à titre gratuit	26
3.1.4.1. Biens reçus à titre de dotation ou d'apport.....	26
3.1.4.2. Subventions reçues en nature.....	26
3.2. Les immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition ou reçues en affectation	27
3.2.1. Les immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition.....	27
3.2.2. Les immobilisations reçues en affectation.....	28
3.2.2.1. Biens affectés à un service non doté de la personnalité morale (budget annexe ou régie dotée de la seule autonomie financière).....	28
3.2.2.2. Biens affectés à un organisme tiers doté de la personnalité morale.....	29
3.3. Les opérations particulières relatives aux immobilisations.....	29
3.3.1. Principes et méthodologie de régularisation de l'inventaire.....	29
3.3.1.1. La première comptabilisation des immobilisations corporelles, antérieurement non comptabilisées.....	29
3.3.1.2. Le niveau de suivi de l'inventaire (« granularité »).....	30
3.3.1.3. La valorisation des biens dans le secteur public local (l'annexe 7 donne une synthèse sur la valorisation dans le secteur public local).....	31
3.3.2. Les opérations de régularisation sur immobilisations.....	32
3.3.2.1. La non intégration des immobilisations en cours / non régularisation d'acomptes / avances.....	32
3.3.2.2. La non régularisation de frais d'études.....	32
3.3.2.3. La non comptabilisation d'une acquisition à titre gratuit.....	33
3.3.2.4. La non prise en compte d'un bien réformé ou détruit.....	33
3.3.2.5. Les immobilisations cédées sans intégration à l'actif, la prise en compte partielle d'une cession.....	33
3.4. Les amortissements et les provisions pour dépréciation des immobilisations.....	34
3.4.1. L'amortissement des immobilisations.....	34
3.4.1.1. Principe général.....	34
3.4.1.2. La modification des plans d'amortissement	35
3.4.1.3. Champ d'application.....	35
Le dispositif de neutralisation budgétaire des amortissements (cf. annexe 5).....	36
3.4.1.4. Durées d'amortissement.....	37
3.4.1.5. Situations particulières.....	37
3.4.1.6. Comptabilisation.....	38
3.4.1.7. Les modalités pratiques.....	38
3.4.2. Les provisions pour dépréciation et les dépréciations des immobilisations.....	39
3.4.2.1. Principe général.....	39

3.4.2.2.Comptabilisation (utilisation des termes « nouvelles normes comptables »).	40
3.4.2.3.Les modalités pratiques.....	40
3.5. Les immobilisations affectées, concédées, affermées ou mises à disposition.....	41
3.6 Les procédures de sortie des immobilisations du patrimoine.....	42
3.6.1. Les cessions d’immobilisations à titre onéreux, pour l’euro symbolique et à titre gratuit.....	42
3.6.1.1.Les cessions d’immobilisation à titre onéreux.....	42
3.6.1.2.Les cessions d’immobilisation pour l’euro symbolique et à titre gratuit.....	43
3.6.2. La procédure de réforme des immobilisations.....	44
3.6.3. Les immobilisations sinistrées.....	44
3.6.3.1. Immobilisations faisant l'objet d'une indemnisation.....	44
3.6.3.2.Immobilisation ne faisant pas l'objet d'une indemnisation.....	45
3.7. Le cas particulier des échanges d’immobilisations.....	46
4. LES MODALITÉS DE TRANSMISSION DES INFORMATIONS PATRIMONIALES.....	47
4.1.La transmission des informations patrimoniales par voie informatique.....	47
4.2. Les opérations non budgétaires et les certificats administratifs.....	47
Table des annexes.....	49
AVERTISSEMENT.....	50
Annexe 1 – M14 Les modalités pratiques d'un recensement des immobilisations acquises avant le 1er janvier 1997.....	51
Annexe 2 – M52 : Les immobilisations acquises avant le 1er janvier 2004 – Modalités de recensement, ajustement de l’inventaire et de l’état de l’actif, reconstitution facultative d’amortissements.....	57
Annexe 3 – M71 : Les immobilisations acquises avant le 1er janvier 2005 : modalités de recensement, ajustement de l’inventaire et de l’état de l’actif, reconstitution facultative d’amortissements.....	65
Annexe 4 - Tableau récapitulatif du dispositif de recensement et d’attribution de numéros d’inventaire aux immobilisations	73
Annexe 5 - Tableau comparatif synthétique du champ de l’amortissement obligatoire et de la neutralisation possible.....	75
Annexe 6 - La notion de valorisation dans le secteur public local.....	76
Annexe 7- la valorisation à l'inventaire au moment de l'entrée du bien.....	80
Annexe 8 – exemple d’état de l’actif.....	82

PREAMBULE

Le présent Guide des opérations d'inventaire répond au besoin des collectivités territoriales et des comptables publics de disposer d'un document de synthèse et actualisé des dernières évolutions de la réglementation en matière de recensement et de comptabilisation des immobilisations.

Ce guide concerne les collectivités territoriales et leurs établissements dont les comptabilités sont régies par les instructions interministérielles M14, M52, M71 et M4.

Outre la prise en compte des dispositions réglementaires, le présent guide donne des orientations méthodologiques, notamment aux collectivités s'engageant dans une démarche volontariste de reconstitution de leur inventaire.

Cet aspect méthodologique prolonge les dispositions du Guide organisationnel des opérations patrimoniales publié en octobre 2013 par le Comité de fiabilisation des comptes locaux.

1. L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE DU DISPOSITIF DE RECENSEMENT DES IMMOBILISATIONS

1.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

1.1.1. Les principes comptables

L'article 47 2 de la constitution dispose que « *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».

L'article 56 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique dispose que « *les règles de comptabilité générale applicables aux collectivités territoriales, leurs établissements publics, ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales* ».

C'est pourquoi, les principes comptables prennent en compte les nouvelles normes comptables issues des normes IAS/ IFRS sur la manière dont sont évalués les actifs et les passifs (amortissements et dépréciations des actifs, définition, comptabilisation et évaluation).

Le comptable public se doit de respecter les principes comptables fondamentaux du plan comptable général (PCG) afin de retracer une image fidèle du patrimoine de la collectivité ou de l'établissement qu'il gère.

A cet égard, l'article 120-1 du PCG précise que « *La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.*

La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité ».

Par ailleurs, l'article 120-2 du PCG précise que « *La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés* ».

Enfin, les articles 120-3 et 120-4 du PCG disposent que « *La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité* ».

« *Dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnées dans l'annexe.*

La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures.

Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par un changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou par une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle.

Les méthodes préférentielles sont celles considérées comme conduisant à une meilleure information par l'organisme normalisateur. Il en résulte que lorsqu'elles ont été adoptées, un changement inverse ne peut être justifié ultérieurement que dans les conditions portées à l'article 130-5 du PCG ».

1.1.2. La notion d'inventaire et les obligations de l'ordonnateur et du comptable

1.1.2.1. La notion d'inventaire et ses finalités

Les collectivités territoriales disposent d'un patrimoine destiné à leur permettre de remplir les missions qui leur sont dévolues.

Le patrimoine d'une collectivité figure à son bilan. Celui-ci doit donner une image fidèle, complète et sincère de la situation patrimoniale de la collectivité.

L'ordonnateur, qui a connaissance de l'ensemble des opérations de nature patrimoniale dès leur conception, doit être en mesure de fournir toutes les informations nécessaires à leur correct enregistrement comptable (exhaustivité, valorisation notamment).

Cette démarche a pour ambition de permettre à la collectivité de répondre parfaitement aux exigences de régularité et «d'image fidèle» des comptes. Une tenue rigoureuse de l'inventaire permet donc de fiabiliser un élément important du bilan des collectivités et constitue un des préalables à la démarche de certification des comptes.

Par ailleurs, la bonne connaissance de son patrimoine permet à l'ordonnateur :

- de mettre en œuvre ou d'améliorer sa stratégie de gestion patrimoniale grâce à la connaissance qu'il a de « l'état général » de ses immobilisations et des grandes orientations de la collectivité sur le long terme : aide au pilotage des collectivités et à la prévision budgétaire ;
- d'améliorer ses décisions de gestion: adapter les constructions, démolitions, acquisitions, affecter le patrimoine conformément aux besoins, améliorer l'évaluation des besoins de grosses réparations et de dépenses de renouvellement (notamment pour les biens amortis), définir une politique d'occupation (location ou vente), mieux suivre les biens confiés à un délégataire ;
- d'améliorer ses décisions d'exécution: entretien, révisions de loyers, charges, mise à jour de l'inventaire :

Afin d'être en mesure de pouvoir répondre à ce souci d'information de chaque collectivité, il est indispensable que les opérations tant budgétaires que comptables soient enregistrées correctement.

En outre, seul un inventaire précis des biens amortissables ayant vocation à être intégrés dans l'actif de la collectivité permet de s'assurer de la sincérité des amortissements réalisés (l'absence ou l'insuffisance d'inventaire est souvent le corollaire d'une situation financière problématique). Il participe donc à la sincérité de l'équilibre budgétaire, au calcul exact des prix des prestations au-delà du seul enjeu de la qualité comptable.

Ainsi, pour les collectivités territoriales et leurs établissements publics, la bonne tenue de l'inventaire participe à la sincérité de l'équilibre budgétaire, au calcul exact des prix des prestations dépassant le seul enjeu de la qualité comptable. En effet, la méconnaissance et l'absence d'un suivi partagé du patrimoine conduit notamment à :

- différer des dates de mise en service, minorant en cela la charge d'amortissement,
- oublier des sorties ou mises au rebut, conduisant à ne pas constater de plus / moins values.

Pour les services publics industriels et commerciaux, la bonne tenue de l'inventaire, outre l'enjeu de la qualité comptable, représente également un élément essentiel au calcul exact des prix des prestations.

Le comptable public, quant à lui, tient la comptabilité générale des comptes d'immobilisations (issues des opérations d'acquisitions, de cessions, sorties...), mais également la comptabilité auxiliaire de l'actif immobilisé permettant un suivi au niveau le plus fin de ces comptes et d'en justifier les soldes.

1.1.2.2. Les obligations de l'ordonnateur et du comptable

En matière d'immobilisation, la responsabilité du suivi incombe, de manière conjointe, à l'ordonnateur et au comptable public.

Il s'agit d'une obligation forte pour l'ordonnateur, il ne peut s'en exonérer. A cet égard, lors des contrôles de gestion réalisés par les Chambres régionales des comptes, des observations sont régulièrement faites aux ordonnateurs sur le patrimoine et l'inventaire des collectivités. Elles portent principalement sur la multiplicité des inventaires physiques existants (inventaires non tenus et/ ou partiels), l'absence de leur mise à jour et leur manque d'exhaustivité.

A cet égard, **l'ordonnateur** est chargé plus spécifiquement du recensement des biens et de leur identification. Il importe donc que celui-ci s'attache à un suivi exhaustif de la réalité et de la présence des immobilisations et ajuste son inventaire comptable en fonction des données physiques présentes au sein de la collectivité.

L'organisation de la tenue de l'inventaire implique donc pour l'ordonnateur :

- une tenue de **l'inventaire physique**, registre justifiant la réalité physique des biens et qui permet de connaître précisément ses immobilisations. Cet inventaire est alimenté au niveau de chaque service gestionnaire au moment de « l'entrée » du bien dans le patrimoine immobilier. Il représente le détail de chacune des immobilisations sur laquelle la collectivité exerce son contrôle; il contient des informations qui peuvent être différentes de celles existantes à l'inventaire comptable puisque pour les immobilisations de nature immobilière les aspects juridiques de l'immobilisation doivent y figurer : notamment, la surface des biens, leur état de vétusté, leur occupation, le coût d'entretien annuel.
- une tenue de **l'inventaire comptable** qui permet de connaître ses immobilisations sur le volet financier. Reflet de l'inventaire physique, il représente l'expression comptable de la réalité physique du patrimoine. Contrairement à l'inventaire physique, qui consiste en la connaissance des propriétés et biens contrôlés par la collectivité, il s'agit de connaître dans ce cas leur valeur et apporte une aide à la gestion du patrimoine.

Ces deux inventaires doivent être en concordance, sous réserve du traitement réservé aux biens de faible valeur sortis de l'inventaire comptable mais présents à l'inventaire physique (§2.2.4) et en tenant compte de l'approche par les enjeux décrite au § 3.3.1.3.

Par ailleurs, **le comptable**, conformément aux articles 53 et suivants du décret n° 2012 – 1246 du 7 novembre 2012, assure :

- une tenue de l'**actif immobilisé**, conforme à l'inventaire comptable de l'ordonnateur (cf annexe 8 - exemple d'un état de l'actif) ;
- une tenue de la **comptabilité générale patrimoniale**.

Les 4 états doivent être concordants.

Ainsi, le comptable est responsable de l'enregistrement des immobilisations et de leur suivi à l'actif du bilan.

A ce titre, il tient l'état de l'actif, représenté par l'ensemble des fiches d'immobilisations. Ce fichier permet d'une part, un suivi individuel et détaillé de chaque immobilisation et d'autre part, de justifier les soldes des comptes apparaissant à la balance et au bilan¹.

A ce titre, il n'appartient pas au comptable de s'assurer de l'inventaire physique des biens comptabilisés.

L'état de l'actif, établi par le comptable et visé par l'ordonnateur, est établi chaque année et est tenu à la disposition du juge des comptes².

Ces deux documents, l'inventaire comptable et l'état de l'actif, aux finalités différentes, doivent, en toute logique, être concordants.

Le comptable public est tenu de suivre l'état de l'actif, même si celui-ci est identique à l'inventaire comptable de l'ordonnateur. Cette obligation résulte de son rôle de comptable et de la nécessaire justification du solde des comptes ouverts à la balance générale des comptes d'une collectivité. La comptabilité générale doit être justifiée par une comptabilité auxiliaire explicitant l'ensemble des soldes présents en comptabilité.

En aucun cas, le comptable public ne peut s'exonérer de la tenue de l'état de l'actif dont l'objet est de corroborer l'inventaire comptable de l'ordonnateur.

Or, il s'avère, que pour nombre de collectivités, ces états font apparaître des divergences dues, notamment à une imperfection des échanges d'informations entre l'ordonnateur et le comptable.

¹ Le système d'information Hélios retrace ce fichier des immobilisations au sein d'un module dit module inventaire

² Réglementairement, le comptable est tenu de le produire tous les deux ans (années paires) à la chambre régionale des comptes. Les années impaires, il communique à la CRC un état des flux annuels des immobilisations (entrées/sorties)

1.1.3. La notion d'immobilisation

Un bien est comptabilisé en immobilisation s'il répond aux 5 critères cumulatifs suivants :

- ✓ Le bien est destiné à rester **durablement** (non consommé au 1^{er} usage) dans le patrimoine de la collectivité territoriale ou à augmenter la valeur et/ou la durée de vie du bien immobilisé,
- ✓ Le bien est un élément **identifiable** (le bien peut être séparable de l'activité de la collectivité),
- ✓ Le bien est porteur d'avantages économiques futurs **ou correspond à un actif non générateur de trésorerie et ayant un potentiel de service** (article 211-1 du PCG « *sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages futurs ou la disposition d'un potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet* ».),
- ✓ Le bien est un élément **contrôlé par la collectivité**. Le droit de propriété n'est pas suffisant ni indispensable pour la comptabilisation d'une immobilisation³
- ✓ L'évaluation doit être déterminée avec une **fiabilité suffisante (cf. annexes 6 et 7 sur la valorisation)**.

Afin de compléter cette définition, il est possible également d'indiquer un seuil (500€) en dessous duquel la comptabilisation se fait systématiquement en charge (à l'exception des biens figurant au sein de l'annexe 1 de la circulaire du 26 février 2002 relative aux règles d'imputation des dépenses du secteur public local-comptabilités M14, M71, M52, M61- qui doivent être comptabilisés en immobilisation).

Il est également possible d'étendre le champ des biens immobilisables en complétant la liste réglementaire de l'annexe ci-dessus par une délibération cadre : « les biens meubles inférieurs à 500€ TTC (...) ne peuvent être imputés en section d'investissement (...) que s'ils figurent dans la liste élaborée par chaque collectivité et ayant vocation à compléter le contenu des rubriques de la liste réglementaire » (circulaire du 26.02.2002).

Cette décision peut figurer au sein d'un règlement budgétaire et financier pouvant inclure notamment les règles concernant les rattachements, amortissements...⁴

³ Les articles L 1321-1 et suivants du code général des collectivités territoriales explicitent cette notion de contrôle dans le cadre de mise à disposition de biens.

⁴ Livrable du comité national de fiabilité de comptes locaux : « guide pour la rédaction d'un règlement budgétaire et financier pour les collectivités territoriales et leurs groupements ».

1.2. DÉFINITION DU DOMAINE DE RECENSEMENT DES IMMOBILISATIONS

1.2.1. Les collectivités concernées

Le présent guide s'applique aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics hors nomenclatures M31, M21 et M22.

1.2.2. Les comptes d'immobilisations concernés

Les dispositions décrites ci-après s'appliquent à toutes ces collectivités, qu'elles utilisent la nomenclature par nature développée ou la nomenclature par nature abrégée.

Les immobilisations concernées par le recensement selon les modalités décrites ci-après sont celles enregistrées en classe 2, qu'il s'agisse d'immobilisations incorporelles (subdivisions du compte 20), d'immobilisations corporelles (subdivisions des comptes 21, 22, 23 et 24) ou d'immobilisations financières (subdivisions des comptes 26 et 27).

Ces dispositions s'appliquent donc également aux immobilisations construites sur sol d'autrui ou celles réalisées dans le cadre d'un bail emphytéotique.

Seuls les comptes par nature suivants ne font l'objet d'aucun suivi à l'état de l'actif :

- compte 229 « Droits de l'affectant »,
- compte 249 « Droits du remettant »
- compte 269 « Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés »,
- compte 2768 « Intérêts courus »,
- compte 279 « Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés ».

2. LA DÉFINITION ET LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DU NUMÉRO D'INVENTAIRE, LA FICHE INVENTAIRE

2.1. LA DÉFINITION ET LES CARACTÉRISTIQUES DU NUMÉRO D'INVENTAIRE ET DE LA FICHE INVENTAIRE

Chacune des immobilisations, ou le cas échéant catégorie d'immobilisations, qu'il s'agisse d'immobilisation incorporelle, corporelle ou financière, dont la collectivité est propriétaire, affectataire ou bénéficiaire au titre d'une mise à disposition, doit être consignée sous **un numéro d'inventaire (ou numéro d'identification)** librement déterminé par l'ordonnateur.

Le numéro d'inventaire est donc un identifiant numérique ou alphanumérique permettant d'individualiser une immobilisation ou un groupe d'immobilisations (lots, biens de faible valeur, ...).

Ce numéro d'inventaire est librement attribué par l'ordonnateur, dans la limite des 25 caractères prévus à cet effet dans la zone « NumInvent » du protocole INDIGO INVENTAIRE.

Le numéro inventaire retraçant l'ensemble de la « vie d'une immobilisation » doit impérativement être unique pour une immobilisation donnée.

Le numéro d'inventaire, attribué par l'ordonnateur mais nécessairement commun à l'ordonnateur et au comptable, permet donc de suivre tous les événements relatifs à la vie d'une immobilisation de son entrée à sa sortie du patrimoine.

Il doit ainsi permettre de suivre l'évolution historique d'une immobilisation déterminée :

- lors de l'*acquisition* (entrée du bien dans le patrimoine),
- lors de la constatation éventuelle de la *dépréciation* par le biais de l'amortissement ou de la dépréciation, en fin d'exercice pour permettre la détermination de la valeur nette comptable du bien au 31 décembre de l'exercice,
- lors de la sortie, qu'il s'agisse d'une cession à titre onéreux ou à titre gratuit, de la *réforme* ou de la *destruction* (sortie du bien du patrimoine).

De même, une immobilisation en cours conserve le même numéro inventaire lors de son intégration en immobilisation définitive. Il s'agit en effet d'une des étapes de la « vie » d'une immobilisation.

Les fiches d'immobilisation, dites fiches inventaire, ont pour objet de suivre chaque bien individuellement identifié par le numéro d'inventaire attribué par l'ordonnateur. Le cas échéant, les amortissements et/ou les dépréciations pratiqués en fin d'exercice seront portés dans la fiche inventaire afin de déterminer la valeur nette comptable du bien.

L'ensemble des éléments affectant la vie du bien devant figurer sur la fiche inventaire, il est recommandé d'y porter les subventions finançant chaque bien.

2.2. LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DU NUMÉRO D'INVENTAIRE

2.2.1. Principes généraux

Chaque numéro inventaire doit être attribué au plus tard à l'émission du mandat d'acquisition du bien (création de la fiche inventaire et prise en compte en comptabilité).

En aucun cas, il n'est autorisé un suivi de plusieurs biens (plusieurs imputations budgétaires) sur un même numéro inventaire.

Ainsi, chaque fiche inventaire ne peut retracer la « vie » que d'un seul bien pour un seul type de compte.

Il n'est pas possible de créer une fiche inventaire pour des lignes de mandats d'imputations différentes, ni d'attribuer deux numéros inventaire différents pour suivre une immobilisation en cours devenue définitive.

Une fiche inventaire identifiée par un numéro inventaire, ne peut porter qu'un seul compte par nature (travaux en cours, immobilisation définitive, amortissement, dépréciations...).

Dans la même logique, un numéro d'inventaire attribué ne peut en aucun cas faire l'objet d'une seconde attribution pour une autre immobilisation,

De la même façon, un numéro inventaire attribué à une immobilisation cédée ne peut être réattribué.

L'attribution par l'ordonnateur de numéros d'inventaire n'est aucunement liée au numéro de comptes par nature de l'immobilisation: il n'est donc nullement obligatoire de débiter, par exemple, l'attribution de numéros d'inventaire par les subdivisions comptables des immobilisations incorporelles (compte 20).

Néanmoins, ce numéro peut être porteur d'informations pour l'ordonnateur.

Il peut en effet retracer des localisations géographiques pour une catégorie de biens ou encore assurer le suivi global d'une opération référençant différentes catégories de biens.

Il peut être utilisé dans le cadre d'un suivi par composants (racine unique avec déclinaison des composants).

Des numéros spécifiques peuvent toutefois être attribués au niveau de l'inventaire physique afin d'assurer un suivi particulier de certaines immobilisations, d'un niveau plus fin que le suivi de l'inventaire comptable.⁵

In fine le numéro communiqué au service en charge du suivi de l'inventaire comptable et au comptable doit être unique (une réconciliation doit être réalisée en termes de suivi comptable entre la multiplicité de l'inventaire physique et l'unicité de l'inventaire comptable).

Par ailleurs, les modalités de suivi de l'inventaire dans les services de l'ordonnateur doivent être compatibles avec cette cible.

Pour mémoire, 3 modalités de suivi de l'inventaire ont pu être constatées :

⁵Par exemple, un numéro racine unique peut identifier à l'inventaire comptable une acquisition réalisée par lot dont chaque élément sera identifié individuellement par ce numéro racine complété d'un suffixe.

1) Affectation d'un même numéro inventaire pour des lignes de mandats d'imputation différente : dans ce cas précis, le flux inventaire émis par la collectivité porte pour une même fiche inventaire (même numéro inventaire définitif) plusieurs imputations comptables.

2) Affectation de 2 numéros d'inventaire pour suivre d'une part les travaux en cours et d'autre part l'intégration du bien à une imputation définitive. Dans ce cas, l'ordonnateur procède au suivi des immobilisations en cours sur un certain nombre de fiches (avec numéro inventaire définitif) (C/23x) et sur d'autres fiches, les immobilisations définitives (c/21x).

3) Une fiche par bien et par type de compte.

Seul ce dernier est réglementaire et permet de n'avoir qu'un numéro inventaire regroupant l'ensemble des éléments caractérisant la vie d'une immobilisation.

Les deux premières ne doivent pas être retenues.

Par mesure de simplification, dans le cadre de l'attribution de ces numéros d'inventaire, il convient notamment de distinguer :

- les biens individualisables,
- les biens acquis par lot,
- les biens de faible valeur,
- les fonds documentaires,
- et certains cas particuliers tels que les travaux en cours, les travaux en régie (ou production immobilisée) ainsi que les adjonctions.

Ces modalités d'attribution de numéros d'inventaire, définies dans les instructions interministérielles M14, M52, M71 et M4 s'appliquent aux immobilisations acquises respectivement à compter du 1er janvier 1997, 1^{er} janvier 2004 et 1^{er} janvier 2005.

Pour les immobilisations acquises avant ces dates, il convient de se reporter aux annexes 1 à 3 du présent document.

Schématiquement, 3 types de suivi peuvent être distingués :

- **Suivi individualisé**
 - 1 bien /1 fiche immobilisation / 1 n° d'inventaire unique
 - Traitement préférentiel pour les biens significatifs
- **Suivi « semi-globalisé »**
 - X biens acquis dans le même lot / 1 fiche immobilisation /1 n° d'inventaire unique
- **Suivi globalisé:**
 - 2 cas en fonction de la nature amortissable ou pas du bien :
 - Si amortissable :X biens (même si commande différente) / 1 fiche immobilisation par an / 1 n° d'inventaire unique,
 - Si non amortissable: X biens (même si commande différente) / 1 fiche immobilisation par années / 1 n° d'inventaire.

A noter que si le numéro de l'inventaire comptable est unique, il peut exister une multiplicité de numéros d'inventaire physique pour une même fiche inventaire (cf.supra).

2.2.2. Les biens individualisables

La notion d'individualisation ne peut être appréhendée qu'au niveau de chaque collectivité en fonction des enjeux. Il s'agit de biens significatifs.

A titre d'exemple, peuvent être définis comme biens individualisables, les biens relevant du parc immobilier (bâtiments, installations, agencements et aménagements) ainsi que les véhicules (autres immobilisations corporelles).

Pour les autres biens, la situation s'apprécie au cas par cas.

Un bien individualisé est affecté d'un numéro d'inventaire spécifique et est donc suivi de manière individualisée d'où l'importance du choix du type de biens individualisables.

Point de vigilance : Gestion des immobilisations par composants

Si un ou plusieurs éléments constitutifs d'une immobilisation amortissable ont chacun des durées d'utilisation différentes, chaque élément (« composant ») est comptabilisé séparément.

Exemple : les différents éléments d'une construction (murs et fondations, toiture, menuiseries extérieures, ...).

Un plan d'amortissement propre à chaque composant est déterminé avec une durée d'amortissement correspondant à la durée d'utilisation de ce composant (durée entre deux remplacements).

Il convient d'attribuer un numéro d'inventaire distinct pour chaque composant d'une immobilisation disposant d'un plan d'amortissement propre et par suite, d'une fiche d'immobilisation propre.

Toutefois, afin de conserver l'information relative à l'immobilisation globale, constituée de l'ensemble de ses composants, le composant principal de l'immobilisation peut être doté d'un numéro racine et chaque composant sera doté du numéro racine complété d'un suffixe (notion de « fiche mère »/ « fiches filles »).

La comptabilisation par composant ne doit être réalisée qu'en cas de nécessité (montants importants avec durées d'amortissement significativement différentes).

Pour les collectivités territoriales, ces conditions se rencontrent peu.

La comptabilisation par composants s'applique plus particulièrement dans le cadre des services publics industriels et commerciaux (nomenclature M4).

Par ailleurs, le niveau de suivi de l'inventaire comptable doit assurer sa soutenabilité ;

En effet, si tous les biens acquis quel que soit leur montant et/ ou enjeu sont comptabilisés individuellement avec un numéro d'inventaire spécifique, l'ordonnateur concerné risque, à terme, de ne plus être en mesure d'opérer un suivi régulier de son inventaire du fait du volume des immobilisations à gérer.

C'est pourquoi, il est offert aux ordonnateurs la possibilité d'opérer des « regroupements » d'immobilisations selon un certain nombre de critères tenant au type de biens acquis et / ou à sa valeur.

2.2.3. Les biens acquis par lot

Pour les biens acquis par lot, un seul numéro d'inventaire peut être attribué pour le lot.

Un lot est défini comme une catégorie homogène de biens :

- dont le suivi individualisé ne présente pas d'intérêt à l'inventaire comptable,
- ayant, à la fois, une même durée d'amortissement, une même date de début d'amortissement et une même imputation comptable,
- acquis par le biais d'une ou plusieurs commandes (y compris faisant l'objet de plusieurs factures), sur un même exercice (la date de mandatement détermine l'exercice sur lequel est constitué le lot).

Le nombre d'éléments constituant le lot doit être précisé afin de pouvoir prendre en compte les sorties « partielles » (méthode du PEPS ou CMP décrite ci-dessous).

Le lot ainsi défini donne lieu à attribution par l'ordonnateur *d'un seul numéro d'inventaire*.

La date de mandatement détermine l'exercice sur lequel doit être comptabilisé le lot.

Ainsi une commande effectuée en décembre N, mais effectivement reçue en janvier N+1 sera comptabilisée sur N+1.

Comme pour les biens nettement individualisables, l'ordonnateur doit rappeler le numéro d'inventaire initialement attribué, lors du calcul de l'amortissement (Cf § 2 du présent document), afin de pouvoir déterminer la valeur nette comptable de l'immobilisation concernée.

Ce numéro d'inventaire est également rappelé en cas de dépréciation.

Il en va de même en cas de reprise sur amortissements ou sur dépréciations.

S'il existe des lots comprenant des biens de même nature, de valeur unitaire différente, et répertoriés sous des numéros d'inventaire identiques, la sortie de ces biens de l'inventaire et du fichier des immobilisations s'effectue selon la méthode dite du « premier entré, premier sorti » ou selon la méthode dite du coût moyen pondéré.

Une décision de l'ordonnateur, adressée au comptable public, doit mentionner l'option choisie.

Celle-ci doit être définitive en application du principe comptable de permanence des méthodes.

☞ *Exemple* : soit un lot de 100 chaises d'un montant total de 3 000 euros (50 d'un montant unitaire de 40 euros et 50 d'un montant unitaire de 20 euros). Ces 100 chaises sont consignées sous un même numéro d'inventaire.

Une cession partielle de 40 chaises est opérée ultérieurement.

Le calcul du montant de la sortie de ces immobilisations peut s'opérer selon les modalités suivantes :

Méthode du « premier entrée-premier sorti » : $40 * 40 = 1\ 600$ euros ou $40 * 20 = 800$ euros selon que l'on considère que les premières immobilisations entrées dans le patrimoine sont les chaises d'une valeur unitaire de 40 euros ou les chaises d'une valeur unitaire de 20 euros.

Méthode du coût moyen pondéré : le coût moyen pondéré de chaque élément du lot est de 30 euros (3 000 euros/100 chaises). Le montant de la cession partielle des 40 chaises est de 1 200 euros.

2.2.4. Les biens de faible valeur

Il est à noter que cette notion de « faible valeur » n'existe pas dans les nomenclatures M4.

En effet, la différenciation entre immobilisation et charges se fonde sur la notion d'avantages économiques attendus.

Les biens de faible valeur, c'est-à-dire ceux d'un montant unitaire inférieur au seuil fixé par l'assemblée délibérante, ou dont la consommation est très rapide, en application des dispositions des articles R2321-1 (communes), D3321-1 (départements⁶) et D4321 (régions) du code général des collectivités territoriales *de même nature et acquis au cours d'un même exercice*, sont amortis sur un an et *peuvent être* affectés d'un même numéro d'inventaire.

Par mesure de simplification, *sur décision de l'assemblée délibérante*, ces biens peuvent être sortis de l'actif (et de l'inventaire comptable de l'ordonnateur) dès qu'ils ont été intégralement amortis, c'est-à-dire au 31 décembre de l'année qui suit celle de leur acquisition.

Comme pour toute sortie d'immobilisations, et conformément aux dispositions décrites au § 4 « Les modalités de transmission des informations patrimoniales » du présent document, le ou les numéros d'inventaire de ces biens de faible valeur sortis de l'inventaire de l'ordonnateur doivent être transmis au comptable public pour sortie de l'état de l'actif et de la comptabilité du comptable (schéma comptable retenu pour la réforme des biens).

Ces biens sont conservés à l'inventaire physique de l'ordonnateur s'ils sont toujours utilisés.

Par ailleurs, en cas de cession de biens de faible valeur totalement amortis qui auraient au préalable été sortis de l'inventaire comptable et de l'état de l'actif, il convient de considérer que ces biens ne constituent plus des immobilisations. Par conséquent, le produit de la cession peut être enregistré en section de fonctionnement en produit exceptionnel.

2.2.5. Les « primo équipements »

Certains biens nécessaires à l'exercice d'une activité, dont la valeur unitaire est inférieure à 500 euros TTC à partir du 1er janvier 2002, et qui sont constamment renouvelés, peuvent être conservés à l'actif pour une quantité et une valeur fixes, si leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement.

Il s'agit de biens de même nature et ayant une même imputation comptable, faisant l'objet d'une acquisition dans le cadre d'un équipement initial ou d'un complément d'équipement dans le cadre d'une extension de l'activité, significatif par la quantité.

De telles immobilisations corporelles constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire, peuvent être conservées à l'actif pour une quantité et une valeur fixe si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement. *Ces immobilisations ne font pas l'objet d'amortissement sous réserve que les dépenses relatives à leur renouvellement soient imputées à la section de fonctionnement du budget.*

⁶Ces dispositions s'appliquent également aux SDIS (M61) en application de l'article D.1424-32-2 du CGCT

A titre d'exemple, il est précisé que répondent à la notion de premier équipement la constitution d'un fonds documentaire lors de la création d'une bibliothèque ou l'équipement en vaisselle d'une cantine lors de sa création.

Les acquisitions de livres, d'encyclopédies, de disques et de cassettes qui constituent un fonds documentaire lors de la création d'une bibliothèque ou de son extension et qui peuvent, de ce fait, être considérées comme une opération d'investissement au même titre que les autres équipements nécessaires au fonctionnement de la bibliothèque, sont traitées comme les lots et consignés sous un seul numéro d'inventaire.

2.2.6. Cas particuliers des frais d'études, de recherche et développement, des travaux en cours, des travaux en régie (ou production immobilisée) et des adjonctions

2.2.6.1. Les frais d'études, de recherche et de développement

☞ *Les frais d'études*

Les frais d'études effectués par des tiers en vue de la réalisation d'investissements sont imputés directement au compte 2031 « Frais d'études ».

Lorsque les études sont réalisées par les moyens propres de la collectivité pour son compte, les frais correspondants sont imputés aux comptes de charges par nature concernés puis transférés, en fin d'exercice, par opération d'ordre budgétaire, au débit du compte 2031 par le crédit du compte 721 « Travaux en régie - immobilisations incorporelles ».

Dans les deux cas de figure, les frais d'études font l'objet **d'une attribution de numéro d'inventaire** selon les modalités décrites précédemment au § 2.

Lorsque les frais d'études, enregistrés au compte 2031, sont repris à la subdivision intéressée du compte d'immobilisation en cours (compte 23) lors du lancement des travaux par opération d'ordre budgétaire, il convient d'attribuer le *même* numéro d'inventaire à l'immobilisation en cours que celui attribué à l'origine.

Si les études ne sont pas suivies de réalisation, les frais correspondants sont amortis sur une période qui ne peut dépasser cinq ans : le compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » est débité par le crédit du compte 28031 « Amortissement des frais d'études ».

Dans ce cas-là, l'amortissement des frais d'études suit la même procédure que celle décrite dans le § 3.4.1 du présent document: un *même* numéro d'inventaire est attribué, en fin d'exercice, lors de la constatation de l'amortissement.

☞ *Les frais de recherche et de développement*

Les « frais de recherche et de développement » correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par les *moyens propres* de la collectivité pour son *propre* compte. En sont par conséquent exclus les frais réalisés pour le compte de tiers, frais normalement inscrits aux comptes de charges ou d'opérations sous mandat.

Les frais de recherche et de développement sont enregistrés dans les comptes de charges par nature de l'exercice au cours duquel ils sont engagés ; toutefois, à titre exceptionnel, ils peuvent être transférés à l'actif, au débit du compte 2032 « Frais de recherche et de développement » par le crédit du compte 721 « Travaux en régie – Immobilisations incorporelles » si les conditions suivantes sont remplies :

- les projets en cause doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi pour être réparti dans le temps ;
- chaque projet doit avoir, à la date de l'établissement des situations comptables, de sérieuses chances de réussite technique.

Dans ce cas, les frais de recherche et de développement font l'objet d'une attribution de numéro d'inventaire selon les modalités décrites précédemment au § 2.

Quelle que soit la suite réservée au projet, les frais de recherche et de développement doivent être amortis dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans : le compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » est débité par le crédit du compte 28032 « amortissements des frais d'études, de recherche et de développement ».

En cas d'échec du projet, les frais correspondants restant à amortir le sont immédiatement, en totalité, par le débit du compte 6871 « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations ».

Dans ce cas de figure, l'amortissement des frais de recherche et de développement suit la même procédure que celle décrite dans le § 3.4.1. du présent document: un *même* numéro d'inventaire est attribué, en fin d'exercice, lors de la constatation de l'amortissement.

2.2.6.2. Les travaux en cours

Une collectivité peut acquérir des immobilisations en cours, soit en exerçant elle-même la totalité des attributions de la maîtrise d'ouvrage, soit en confiant à un mandataire, dans les conditions définies par convention, tout ou partie des attributions de cette maîtrise d'ouvrage (loi n° 85-704 du 12 juillet 1985).

Quel qu'en soit le mode d'acquisition, les travaux ainsi que les frais destinés à permettre la construction, sont comptabilisés à la subdivision intéressée du compte 23 « Immobilisations en cours ».

Constituent des frais destinés à permettre la construction, les frais de démolition et de déblaiement en vue d'une reconstruction immédiate de l'immeuble, de même que le prix d'achat de l'immeuble à détruire lorsqu'il a été spécialement acquis à cet effet. Dans ce dernier cas, ce prix d'achat constitue un élément du prix du terrain. Il est également admis que les indemnités versées le cas échéant aux architectes membres des jurys de concours ainsi que les taxes d'urbanisme dues lors de la construction d'un équipement.

Seules les immobilisations en cours doivent être comptabilisées au compte 23 concerné. Il est admis que **les immobilisations achevées sur une année soient comptabilisées au compte 21 définitif concerné.** A noter qu'en cas d'acomptes / avances sur immobilisations, celles-ci doivent dans tous les cas être comptabilisées à une subdivision du compte 23.

Une attention particulière doit être portée sur le compte 23 concerné. Il doit être en correspondance avec le compte 21 définitif.

Table de correspondance – le cas de la M14 :

Compte 2312	Compte 2121 Compte 2128
Compte 2313	Compte 2131 (subdivisions 1, 2, 6 et 8) Compte 2132 Compte 2135 Compte 2138
Compte 2314	Compte 2141 Compte 2142 Compte 2145 Compte 2148
Compte 2315	Compte 2151 Compte 2152 Compte 2153 (subdivisions 1, 2, 3, 4 et 8) Compte 2156 (subdivisions 1 et 8) Compte 2157 (subdivisions 1 et 8) Compte 2158
Compte 2316	Compte 2161 Compte 2162 Compte 2168
Compte 2317	Compte 2171 (subdivisions 1, 2, 3, 4, 5 et 8) Compte 2172 (subdivisions 1 et 8) Compte 2173 (subdivisions 1, 2, 5 et 8) Compte 2174 (subdivisions 1, 2, 5 et 8) Compte 2175 (subdivisions 1, 2, 3, 7 et 8) Compte 2178 (subdivisions 2, 3, 4, 5 et 8)
Compte 2318	Compte 2181 Compte 2182 Compte 2183 Compte 2184 Compte 2185 Compte 2188
Compte 232	Compte 205 Compte 208

Il appartient donc à l'ordonnateur d'être particulièrement vigilant dès le stade de la prévision budgétaire afin de prévoir les crédits suffisants à la subdivision du compte correspondant au type de travaux à réaliser.

En cas d'erreur identifiée sur le compte 23 et d'impossibilité pour le comptable de transférer au compte 21 définitif, l'ordonnateur doit émettre dans tous les cas, un mandat d'annulation et ré émettre un mandat sur la bonne imputation au compte 23.

Aucune ré imputation budgétaire via un certificat administratif n'est autorisée au cours de l'exercice.

Les frais d'études y compris les frais d'ingénierie et d'architecte sont comptabilisés au compte 2031 « Frais d'études » jusqu'au commencement de l'exécution des travaux. A cette date, ils sont virés à la

subdivision du compte 231 par opération d'ordre budgétaire (ou 21XX si l'immobilisation figure à ce compte, cf. cas mentionné ci-dessus).

Pour les modalités d'attribution du numéro d'inventaire relatives aux frais d'études, il convient de se reporter au § 2. du présent document.

Les avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles ou incorporelles de même que les acomptes versés à des mandataires de la collectivité sont imputés au compte 237 « Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles » ou 238 « Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles » où ils subsistent, tant que l'utilisation de ces avances et acomptes n'est pas justifiée.

Comme pour toute immobilisation, ces avances font l'objet d'une attribution de numéro d'inventaire. Au vu des pièces justifiant l'exécution des travaux, les comptes d'avances (comptes 238 ou 237) sont soldés et virés, par opération d'ordre budgétaire, aux comptes d'immobilisations en cours (comptes 231 ou 232). Ces immobilisations en cours doivent alors être attributaires du *même* numéro d'inventaire que celui *originellement* attribué aux avances imputées aux comptes 237 et 238.

Enfin, après l'achèvement des travaux, en vue de faciliter leur intégration définitive dans le patrimoine de la commune aux subdivisions des comptes 20 et 21, l'ordonnateur doit reprendre le *même* numéro d'inventaire que celui préalablement attribué à ces travaux en cours (comptes 231 et 232), et ce uniquement si l'intégration s'effectue *en une seule fois*.

Si la collectivité sait à *l'avance* que les travaux en cours (subdivisions du compte 23) seront intégrés *progressivement* ou *par tranche* au compte définitif d'immobilisation (subdivisions des comptes 20 et 21), il est demandé à l'ordonnateur d'attribuer un numéro d'inventaire *différent* pour chaque partie de travaux en cours devant faire ultérieurement l'objet d'une intégration *progressive* ou d'une intégration *par tranche*.

Lorsque les collectivités pratiquent les transferts des comptes 237/8 aux comptes 23XX de manière progressive (en fonction de la justification des dépenses), dans ce cas deux fiches d'inventaire distinctes existent pour le 237/8 et le 23XX.

2.2.6.3. Les travaux en régie (ou production immobilisée)

Les travaux réalisés en régie sont les travaux effectués par du personnel rémunéré directement par la collectivité qui met en œuvre des moyens en matériel et outillage acquis ou loués par elle, ainsi que des fournitures qu'elle a achetées pour la réalisation d'une immobilisation lui appartenant.

Sur le plan comptable, les dépenses relatives aux travaux en régie s'imputent, dans un premier temps, à la section de fonctionnement, aux articles correspondant aux natures de dépenses. Les dépenses de main-d'œuvre, de petit outillage et autres, initialement inscrites en section de fonctionnement, peuvent être transférées (par le biais du compte 72 "travaux en régie") en fin d'exercice, au moyen d'une écriture globale annuelle aux chapitres intéressés de la section d'investissement pour immobiliser les biens ainsi réalisés.

La production d'immobilisation donne lieu à une opération d'ordre budgétaire : un mandat destiné à intégrer les travaux en section d'investissement et un titre destiné à neutraliser les charges constatées durant l'exercice à la section de fonctionnement sont simultanément émis.

Ainsi, au vu du mandat appuyé des pièces justificatives prévues par le décret n° 83.16 du 21 janvier 1983 modifié par les décrets n°88-74 du 21/01/1988, n° 92-1123 du 2/10/1992 et n°2003-301 du 2/04/2003 et du titre correspondant, le comptable débite, soit les subdivisions intéressées du compte 231 ou 232, soit celles du compte 20 « Immobilisations incorporelles » ou 21 « Immobilisations corporelles » si le passage par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire, et au vu du titre correspondant crédite la subdivision intéressée du compte 72 « Travaux en régie ».

Les dépenses d'acquisition de matériel et matériaux importants afférents aux travaux effectués en régie peuvent être imputées directement à la section d'investissement.

Il convient donc, de la même façon que décrite précédemment, d'attribuer un numéro d'inventaire à chacune des immobilisations produites par la collectivité.

2.2.6.4. Les adjonctions

Les principes retenus pour les adjonctions opérées sur des immobilisations déjà inventoriées, et ci-dessous dénommées bien principal (exemple d'une annexe à une salle des sports, ...), sont les suivants :

- si le bien principal et l'adjonction ne font l'objet *l'un et l'autre* d'aucun amortissement et/ou de dépréciations, et si ces immobilisations sont imputées à un même compte par nature, un *même* numéro d'inventaire est attribué au bien principal et à l'adjonction,

- dans tous les autres cas de figure, le bien principal et l'adjonction sont attributaires d'un numéro d'inventaire *différent*. Afin de pouvoir rattacher l'adjonction au bien principal, il est recommandé à l'ordonnateur soit d'utiliser une codification particulière au sein même du numéro d'inventaire (en intégrant des données alphanumériques telles que les mentions « HV » pour toutes les immobilisations relatives à l'hôtel de ville, par exemple), soit d'adopter une architecture de type « fiche mère »/ « fiche fille » dont les principes ont été définis au § 2.2.2.

L'assemblée délibérante, sur proposition de l'ordonnateur, fixe la durée d'amortissement de l'adjonction.

Avec les nouvelles normes comptables en matière d'actifs et de passifs (cf. ci-dessus), il appartient aux collectivités de fixer les durées d'amortissement correspondant à la durée probable d'utilisation du bien.

Toutefois, dans certains cas de figure, et afin de caler le tableau d'amortissement de l'adjonction sur celui du bien principal, l'assemblée peut décider de fixer la durée d'amortissement de l'adjonction sur la durée résiduelle d'amortissement du bien principal.

3. LA DESCRIPTION D'OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS

La présente section a pour objet de décrire certaines opérations spécifiques relatives aux immobilisations, tant d'un point de vue réglementaire que du point de vue de l'attribution du numéro d'inventaire.

3.1. Les procédures d'acquisition des immobilisations

Que l'immobilisation soit acquise à titre onéreux, à l'euro symbolique ou à titre gratuit, l'ordonnateur doit lui attribuer un numéro d'inventaire (ou numéro d'identification) selon les modalités décrites précédemment au § 2.

Dans le but de lisser la charge de travail relative au recensement des acquisitions d'immobilisation et à la confection de l'état de l'actif, il apparaît opportun que l'ordonnateur transmette ces informations patrimoniales au comptable public selon une périodicité infra annuelle à déterminer en accord avec lui. A noter qu'il est possible également de transmettre les flux Indigo inventaire (PES inventaire à terme) simultanément aux flux de mandats.

Les procédures budgétaires et comptables relatives aux acquisitions d'immobilisations sont explicitées au sein des instructions budgétaires et comptables et les modalités d'attribution de numéro d'inventaire sont décrites en annexe 4 du présent document.

Par ailleurs, s'agissant des modalités de transmission de l'information, il convient de se reporter au § 4 du présent document.

3.1.1. Les acquisitions à titre onéreux

Les immobilisations sont comptabilisées à leur coût d'acquisition, ce coût étant déterminé par l'addition du prix d'achat, figurant dans l'acte, et des frais accessoires.

Les frais accessoires sont des charges directement ou indirectement liées à l'acquisition. Il s'agit des droits de douane à l'importation, de la T.V.A. non récupérable par la collectivité, de l'éventuelle taxe d'aménagement à payer par la collectivité, ainsi que des frais de transport, d'installation et de montage nécessaire à la mise en état d'utilisation de l'immobilisation. Les honoraires de notaire exposés à l'occasion de l'achat d'un immeuble sont imputés au même compte que le principal, de même que les droits d'enregistrement avec lesquels ils sont englobés.

En revanche, les autres honoraires et commissions, notamment ceux dus à des intermédiaires, constituent des charges de fonctionnement.

Cas des frais permettant la construction d'un immeuble :

Les frais de démolition et de déblaiement en vue d'une reconstruction immédiate de l'immeuble sont inclus dans le coût de l'immeuble.

Le prix d'achat de l'immeuble à détruire lorsqu'il a été spécialement acquis à cet effet constitue un élément du prix du terrain.

Les frais d'études y compris les frais d'ingénierie et d'architecte sont inclus dans le coût de l'immobilisation au commencement des travaux.

Il s'agit du principe de comptabilisation au coût historique.

Pour les acquisitions d'immobilisations en cours, il convient de se reporter au § 2.2.6.2

A noter qu'en aucun cas les immobilisations ne peuvent faire l'objet de réévaluation au bilan.

3.1.2. Les acquisitions à l'euro symbolique

Comptablement, les acquisitions d'immobilisation à l'euro symbolique s'analysent comme des acquisitions à titre onéreux: en effet, leur comptabilisation s'effectue au coût d'acquisition, ce coût étant déterminé par l'addition de la valeur vénale figurant dans l'acte et des frais accessoires. Seul diffère le flux de trésorerie d'un euro inhérent à la transaction.

Par contre, budgétairement, l'acquisition pour l'euro symbolique s'analyse comme une subvention reçue en nature. Elle est donc intégrée à l'actif du bénéficiaire par le crédit de la subdivision intéressée, soit du compte 131 ou 133 si l'immobilisation reçue est amortie, soit du compte 132, 134 ou 138, dans le cas contraire, pour le montant enregistré à la subdivision intéressée du compte de classe 2, déduction faite de l'euro symbolique.

S'agissant d'une opération d'ordre budgétaire, des titre / mandat et flux sont transmis au comptable par l'ordonnateur.

A la réception des pièces justificatives, le comptable enregistre comptablement le bien reçu conformément aux instructions budgétaires et comptables.

Le flux Indigo inventaire viendra régulariser la fiche inventaire créée lors de la prise en charge du mandat (numéro inventaire définitif et amortissement).

3.1.3. Les acquisitions et comptabilisation des biens historiques et culturels

Ces dispositions s'appliquent à toutes les nomenclatures du secteur public local, à l'exception de la M4 applicable aux services publics industriels et commerciaux. Elles sont issues d'un avis du conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) d'octobre 2012⁷ sur les biens historiques et culturels relatif à la définition et comptabilisation de ce type de biens.

Les biens historiques et culturels peuvent être de nature immobilière ou mobilière.

En matière immobilière, il s'agit de l'ensemble des monuments historiques classés ou inscrits (articles L.621-1 et L.621-25 du code du patrimoine), 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) et les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

⁷ Avis du CNoCP n° 2012 – 07 du 18 octobre 2012 relatif aux biens historiques et culturels

S'agissant du mobilier, ces biens sont énumérés aux articles L.112-11 du code du patrimoine et L.2112-1 du code général de la propriété des personnes publiques.

Il s'agit notamment, de biens culturels classés monuments historiques, d'archives historiques, les collections des musées, collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques.

L'avis du CNoCP de 2012 **ne s'applique pas rétroactivement** en matière de biens historiques et culturels. Il prévoit un certain nombre de règles en matière d'évaluation qui ne doivent être suivies qu'à compter de la publication de l'avis.

A compter de la date d'entrée en vigueur de l'avis, les biens historiques et culturels qui seront acquis à titre onéreux seront comptabilisés au coût d'acquisition; les biens qui seront reçus à titre gratuit (dons, donations ou legs) seront comptabilisés à la valeur dite « fiscale » 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.

Ces biens historiques et culturels ne sont pas amortissables.

Ils doivent faire l'objet de l'attribution d'un numéro d'inventaire au même titre que l'ensemble des immobilisations.

Les biens historiques et culturels font généralement l'objet de restauration ou de rénovation.

3 situations peuvent être distinguées :

- Les travaux de reconstruction. Ce type de travaux est comptabilisé en immobilisation corporelle en sus et distinctement du bien « sous-jacent ». Un numéro d'inventaire distinct lui est donc attribué avec possibilité de suffixage pour le suivi interne de l'inventaire (architecture « fiche mère »/ « fiches filles » décrite au §2.2.2).
- 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 ».

Il convient donc de leur attribuer un numéro inventaire distinct.

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

Contrairement aux biens historiques et culturels qui n'ont pas à être amortis, ces dépenses devant être immobilisées (cas 1 et 2) font l'objet d'un amortissement.

En termes de bonne pratique la comptabilisation globalisée de ce type de biens est possible s'il s'agit de même nature de biens avec un enjeu financier peu significatif.

3.1.4. Les acquisitions à titre gratuit

3.1.4.1. Biens reçus à titre de dotation ou d'apport

Les établissements publics personnalisés (par exemple les régies dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière) ont besoin, lorsqu'ils sont créés, de moyens matériels. Ceux-ci peuvent être transférés en pleine propriété par la collectivité à titre de dotation initiale.

D'autres établissements publics locaux personnalisés (par exemple des syndicats ou des districts) peuvent recevoir de la collectivité une partie de leur dotation initiale, en complément de la dotation constituée par d'autres communes ou collectivités.

La dotation a le caractère gratuit et définitif de la subvention, mais s'en distingue par sa non spécialisation pour celui qui la reçoit. De plus, elle est constituée lors de la création de son bénéficiaire (dotation initiale), et, beaucoup plus rarement, au cours de son existence administrative (dotation complémentaire).

Les biens remis à titre de dotation sont intégrés à l'actif du bénéficiaire au débit de la subdivision intéressée du compte 21, par le crédit du compte 1021 « Dotation » et font l'objet d'une attribution systématique de numéros d'inventaire selon les modalités décrites au § 2. du présent document. Il s'agit d'opération d'ordre non budgétaire, aucun titre / mandat, ni flux n'est transmis au comptable par l'ordonnateur.

L'ordonnateur envoie au comptable un certificat administratif précisant notamment, la désignation du ou des biens et numéro(s) inventaire.

Le comptable comptabilise le bien conformément aux instructions budgétaires et comptables (Tome 1 de l'instruction M4, annexe 44 des instructions M14 et M52 et annexe 39 de l'instruction M71).

3.1.4.2. Subventions reçues en nature

La réception d'immobilisations ne procédant pas d'une dotation ou d'un apport constitue une subvention en nature. Elle est intégrée à l'actif du bénéficiaire par le crédit de la subdivision intéressée, soit du compte 131 ou 133 si l'immobilisation reçue est amortie, soit du compte 132, 134 ou 138, dans le cas contraire.

De la même façon que précédemment, ces immobilisations font l'objet d'une attribution systématique de numéros d'inventaire selon les modalités décrites au § 2. du présent document.

Le comptable enregistre les écritures précisées dans les instructions budgétaires et comptables (Tome 1 des instructions M14, 52, 71 et M4).

Si la valeur du bien n'est pas déterminée, il est nécessaire que la collectivité procède à l'évaluation (ou demande une évaluation à titre gracieux et exceptionnel au service local des domaines).

3.2. Les immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition ou reçues en affectation

Des exemples retraçant les schémas budgétaires et comptables d'une mise à disposition ou d'une affectation de bien figurent dans les instructions budgétaires et comptables (tomes 1 M14, M52 et M71), les modalités d'attribution de numéros d'inventaire, sont quant à elles, décrites en annexe 4 du présent guide.

3.2.1. Les immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition

Le compte 217 enregistre les immobilisations reçues *par les établissements publics de coopération intercommunale* au titre d'une mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétence⁸ ou encore les immobilisations mises à disposition des départements ou des régions par les communes (cf. cas des lycées ou collèges).

Lors de la mise à disposition, les immobilisations concernées sont enregistrées dans la comptabilité de l'établissement ou de la collectivité bénéficiaire pour la valeur historique du bien.

Les amortissements éventuellement pratiqués par la collectivité propriétaire sont enregistrés aux subdivisions concernées du compte 2817.

Dans le cadre d'un transfert de compétences, l'ordonnateur doit retracer dans le procès verbal (PV) de mise à disposition, l'ensemble des biens mis à disposition par une collectivité à un organisme tiers.

Le PV de mise à disposition doit indiquer les éléments permettant d'identifier précisément les biens mis à disposition afin qu'ils puissent être comptabilisés par le comptable.

A la réception des pièces justificatives, le comptable peut alors sortir le bien mis à disposition de l'état de l'actif en contrepartie du compte 1027, conformément aux instructions budgétaires et comptables (M14 annexe 47 Tome 1, M52 annexe 46 Tome 1, M71 annexe 41 Tome 1).

La procédure d'attribution de numéro d'inventaire pour ces immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition est identique à celle décrite précédemment. Il en est de même en cas d'amortissements pratiqués sur ces immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition: le *même* numéro d'inventaire attribué à l'immobilisation concernée doit être repris, afin de déterminer la valeur nette comptable de l'immobilisation.

⁸ articles L 1321-1 à L 1321-8 du CGCT.

3.2.2. Les immobilisations reçues en affectation

Les comptes utilisés pour retracer les opérations relatives à une affectation de biens sont différents selon que le bénéficiaire est un service non personnalisé de la collectivité ou un organisme tiers doté de la personnalité morale.

3.2.2.1. Biens affectés à un service non doté de la personnalité morale (budget annexe ou régie dotée de la seule autonomie financière).

Le service utilisateur n'est, dans ce cas, qu'un démembrement de la collectivité ; cette dernière demeure de plein droit propriétaire des immobilisations. Cette opération conduit à passer d'une affectation générale dans le budget général à une affectation spécialisée dans le budget annexe.

Dès lors, l'affectation donne lieu à une sortie des immobilisations du budget principal et à une intégration de ces biens dans le budget annexe au même compte d'immobilisation corporelle que celui auquel il était comptabilisé dans le budget principal.

Dans le budget principal, la subdivision intéressée du compte 21 est créditée, après réintégration des amortissements éventuels, tandis que le compte 18 « Compte de liaison - affectation à » est débité de la valeur nette comptable du bien.

Dans le budget annexe, le bien est intégré, selon sa nature, au débit du compte 21 pour sa valeur historique, par le crédit du compte 18. Pour les biens en cours d'amortissement, le compte 28x est débité par le crédit du compte 18.

Toutes les écritures comptables sont des opérations d'ordre non budgétaires.

De la même façon que précédemment, le bien affecté est attributaire d'un numéro d'identification pour permettre son suivi à l'inventaire et à l'état de l'actif de l'affectataire. Il en est de même en cas d'amortissements pratiqués sur ces immobilisations reçues en affectation: le même numéro d'inventaire attribué à l'immobilisation concernée doit être repris, afin de déterminer la valeur nette comptable de l'immobilisation.

La description simultanée de la valeur des amortissements déjà pratiqués présente l'avantage de situer l'ancienneté du bien et de conduire l'affectataire à poursuivre les amortissements sur des bases réelles. Durant la période de l'affectation, les travaux accroissant la valeur ou la durée de vie du bien, entraînent l'inscription d'une adjonction à l'immobilisation d'origine.

A cet effet, la valeur des travaux est portée, chez l'affectataire, au débit de la subdivision intéressée des comptes 211 à 216 ou au compte 218, par le crédit du compte 23 "Immobilisations en cours".

S'agissant du suivi à l'inventaire et à l'état de l'actif, tant des adjonctions que des travaux en cours éventuellement réalisés par l'affectataire, il convient de se reporter aux § 2.2.6. du présent document.

Le tableau d'amortissement du bien est alors modifié pour tenir compte de l'augmentation de sa valeur. La collectivité affectante n'a pas d'écriture à enregistrer, puisqu'elle n'a plus le contrôle du bien. L'adjonction de valeur ne figurera dans son patrimoine, que lors du retour du bien.

3.2.2. Biens affectés à un organisme tiers doté de la personnalité morale.

Dans ce second cas, le bien affecté est inscrit au budget de l'affectant à l'un des comptes 24x (sauf comptes 241, 242 et 249), et dans le budget de l'organisme affectataire, aux subdivisions de l'un des comptes 22X selon sa nature.

Il s'agit d'une opération d'ordre non budgétaire ne donnant lieu à aucune émission de mandat et de titre

Le comptable procède à la comptabilisation de cette opération au vu des pièces justificatives transmises par l'ordonnateur (Instructions budgétaires et comptables M14, 52, 71 et M4).

Les immobilisations affectées à un organisme tiers doté de la personnalité morale font l'objet, selon les mêmes modalités que celles précédemment décrites, de l'attribution d'un numéro d'inventaire tant chez l'affectant que chez l'affectataire.

3.3. Les opérations particulières relatives aux immobilisations

Le CNoCP a précisé les conditions des régularisations comptables liées à :

- la non comptabilisation d'immobilisations corporelles (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) ;
- la rectification suite à des corrections d'erreurs ou omissions (avis n°2012-05 du 18 octobre 2012 relatifs aux changements de méthodes comptables, changements d'estimation comptables et corrections d'erreurs).

3.3.1. Principes et méthodologie de régularisation de l'inventaire

3.3.1.1. La première comptabilisation des immobilisations corporelles, antérieurement non comptabilisées

L'avis du CNoCP n° 2012-02 du 4 mai 2012 évoque deux situations :

- *« 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 ».*
- *« 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. »*

Cet avis du CNoCP s'applique à toutes les nomenclatures du secteur public local (collectivités territoriales / SPIC). Il concerne 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 collectivités territoriales.

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.

Lorsqu'un bien 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 trouvent pas modifié.

Il convient donc de créer, pour ce complément, une nouvelle fiche inventaire avec un nouveau numéro inventaire (les deux fiches pouvant être liées par un suffixage).

La contrepartie de l'immobilisation corporelle est inscrite au compte 1021.

Dans le cas de biens amortissables, les amortissements qui auraient dû être comptabilisés lors d'exercices antérieurs doivent faire l'objet d'une comptabilisation de « rattrapage » par opération d'ordre non budgétaire par le débit du compte 1068 dans la limite du solde créditeur de ce compte (déduction faite du solde du compte 1069 pour les communes et les départements). Une délibération de l'organe délibérant de la collectivité doit justifier cette opération. A compter de l'exercice en cours, le plan d'amortissement est poursuivi normalement, par des écritures d'ordre budgétaires.

Cette démarche s'inscrit au sein d'une volonté commune ordonnateur / comptable de régularisation de l'inventaire. Elle suppose au préalable un accord des acteurs sur une date « pivot » à partir de laquelle les partenaires souhaitent s'engager.

Il s'agit de pouvoir ajuster l'inventaire de l'ordonnateur et l'état de l'actif du comptable à cette date pivot.

Deux éléments majeurs doivent être pris en compte au sein de cette démarche conjointe :

- le niveau de suivi de l'inventaire
- la valorisation des biens

3.3.1.2 Le niveau de suivi de l'inventaire (« granularité »)

Lors d'une telle démarche, il importe de pratiquer de manière progressive et en fonction des enjeux. Le niveau de suivi pour chaque compte au sein du fichier inventaire (fiches inventaires) peut dans ce cas spécifique être différent entre la régularisation du stock d'immobilisations en deçà d'une date pivot arrêtée en commun et le « flux » courant d'immobilisations :

Pour arrêter le choix du niveau de suivi, il appartient à l'ordonnateur d'apprécier l'utilité d'un suivi individuel ou globalisé par type de biens (cf § 2.2).

Ces options doivent être prises dans le cadre d'une démarche de régularisation au vu des informations disponibles chez l'ordonnateur et le comptable.

3.3.1.3. La valorisation des biens dans le secteur public local (l'annexe 7 donne une synthèse sur la valorisation dans le secteur public local)

Le principe est la valorisation au coût historique ou à la valeur vénale ou à la valeur nette comptable pour les biens remis à titre de dotations.

Dans ces situations de régularisation, l'avis préconise différentes modalités de valorisation selon la situation du bien en cas d'impossibilité d'obtention du coût historique (valeur d'acquisition) :

Principes de base : Valeur vénale	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. A défaut de marché, la valeur vénale d'un bien est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel dans l'état et le lieu où se trouve le bien.
Non existence de valeur vénale : Biens spécifiques : Coût de remplacement	Evaluation 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.
Cas exceptionnel : Impossibilité d'obtention d'une évaluation fiable de la valeur d'entrée	Choix d'une valeur « à dire d'expert » ou à l'euro symbolique

Ces modalités d'évaluation ne trouvent à s'appliquer que dans le cadre de ces actions de régularisation, **la valorisation des immobilisations se faisant par principe au coût historique.**

Ces travaux doivent également s'attacher à la fiabilisation de l'inventaire physique au travers d'une approche par les enjeux.

Différentes thématiques peuvent permettre de fiabiliser une part importante de l'inventaire physique.

A partir de l'inventaire comptable et de l'analyse par les enjeux, peuvent être abordés :

- le contrôle de la réalité physique de la liste des immobilisations représentant une part significative du patrimoine;
- le contrôle de la « soutenabilité » de l'inventaire au travers des immobilisations de faible montant;
- le contrôle de l'ancienneté des biens : s'assurer de la présence effective des immobilisations les plus anciennes;
- l'homogénéité des durées d'amortissement.

3.3.2. Les opérations de régularisation sur immobilisations

Lors des opérations d'ajustement entre comptable et ordonnateur sur les opérations immobilières des écarts peuvent apparaître tenant :

- soit à une non intégration d'immobilisation en cours
- soit à une non régularisation d'avances / acomptes sur immobilisation / frais d'études
- soit à une non comptabilisation d'acquisition à titre gratuit
- soit à une non prise en compte de la destruction d'un bien / mise à la réforme
- soit à la cession d'un bien non intégré à l'actif

Pour chacun de ces cas, il s'agit d'opérations de régularisation / rectification suite à opérations conjointes d'ajustement ordonnateur / comptable.

Les schémas comptables présentés viennent donc en complément des schémas réglementaires concernant chacune d'entre elles.

Ces schémas ne concernent pas les nomenclatures M4.

3.3.2.1. La non intégration des immobilisations en cours / non régularisation d'acomptes / avances

Lors de la réalisation d'une opération immobilière pluri-annuelle, celle-ci est comptabilisée à un compte 23. Une fois l'opération achevée, ce compte est soldé par transfert au débit du compte d'imputation définitive 21 correspondant.

En cas d'omission de régularisation du compte 23, la régularisation doit être réalisée selon les modalités suivantes :

- cas d'une immobilisation non amortissable (ou pour lequel le plan d'amortissement n'est pas encore effectif) : intégration de l'immobilisation au compte 21X définitif.
- cas d'une immobilisation amortissable, le plan d'amortissement ayant été amorcé : intégration de l'immobilisation au compte 21X définitif et « rattrapage » des amortissements via le compte 1068 (dans la limite de son solde créditeur disponible⁹ et avec délibération).

3.3.2.2. La non régularisation de frais d'études

Lorsqu'une étude relative à une opération immobilière est suivie de réalisation, elle doit être intégrée au coût de l'immobilisation en cours.

Cette intégration fait l'objet d'une opération d'ordre budgétaire constatant le coût de cette étude au compte d'immobilisation en cours 23 concerné.

Dans l'éventualité où ces frais n'ont pas été intégrés et que l'immobilisation est achevée (ne figure donc plus au compte 23), la régularisation est réalisée par opération d'ordre non budgétaire venant solder le compte 2031 concerné par le débit du compte d'immobilisation définitive (compte 21 concerné).

Si le plan d'amortissement de l'immobilisation est en cours, celui-ci devra être revu au regard du coût intégré. Préalablement, il conviendra de procéder au rattrapage des amortissements antérieurs (par opération d'ordre non budgétaire au vu d'une délibération) Débit 1068 Crédit 28x.

⁹ Déduction faite du solde débiteur du compte 1069 pour les communes et les départements

3.3.2.3. La non comptabilisation d'une acquisition à titre gratuit

Celle-ci doit être intégrée conformément aux dispositions des instructions budgétaires et comptables (en contrepartie du compte 13).

S'il s'agit d'une immobilisation amortissable, les amortissements doivent être également intégrés (via le compte 1068 dans la limite de son solde créditeur disponible).

3.3.2.4. La non prise en compte d'un bien réformé ou détruit

Dans ce cas, il convient de :

- réintégrer les amortissements constatés ;
- constater la sortie du bien (via le compte 193).

Si une vente est réalisée après mise au rebut, il s'agit alors, sur le plan comptable, d'une recette exceptionnelle pour la collectivité.

3.3.2.5. Les immobilisations cédées sans intégration à l'actif, la prise en compte partielle d'une cession

Si les recherches préalables ne permettent pas d'identifier les opérations comptables d'entrée du bien à l'actif, ce bien doit être réintégré à l'actif de la collectivité (via le compte 1021).

En cas de biens amortissables, les amortissements qui auraient dû être constatés lors d'exercices antérieurs doivent être constatés par le compte 1068 dans la limite de son solde créditeur disponible (déduction faite du solde du compte 1069 pour les communes et départements).

3.4. LES AMORTISSEMENTS ET LES PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS

Les procédures budgétaires et comptables relatives aux amortissements et dépréciations des immobilisations sont décrites au sein des instructions budgétaires et comptables, les modalités d'attribution de numéro d'inventaire sont quant à elles, décrites en annexe 4.

Par ailleurs, s'agissant des modalités de transmission de l'information, il convient de se reporter au § 4 du présent document.

3.4.1. L'amortissement des immobilisations

3.4.1.1.Principe général

L'amortissement concerne les comptes de bilan et traduit une dépréciation définitive d'un élément de l'actif immobilisé de l'entité publique. L'amortissement contribue à la sincérité des comptes dans la mesure où il permet de constater la dépréciation des biens et de dégager des ressources d'autofinancement pour leur renouvellement. Il concourt au respect du principe comptable de prudence. Pour qu'un bien soit amortissable, il faut :

- que ce bien soit contrôlé par l'entité, quel qu'en soit le mode d'acquisition ou qu'il lui ait été affecté ;
- qu'il s'agisse d'un bien immobilisé ;
- qu'il soit sujet à dépréciation par usage, vétusté, en raison de l'évolution technologique ou de toute autre cause.

L'amortissement d'un actif immobilisé est la répartition de son montant amortissable en fonction de son utilisation. Il correspond d'une manière générale à la réduction *irréversible*, répartie sur une période déterminée, du montant porté à certains postes du bilan.

L'amortissement pour dépréciation est la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement de technique ou de toute autre cause. Cet amortissement consiste dans l'étalement, sur leur durée probable d'utilisation, de la valeur des biens amortissables.

La sincérité du bilan et du compte de résultat de l'exercice exige que cette dépréciation soit constatée.

Au bilan, les amortissements sont présentés en déduction des valeurs d'origine¹⁰ de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations.

Pour chaque catégorie d'immobilisations, l'amortissement est calculé, au prorata du temps prévisible d'utilisation. Il est établi un tableau d'amortissement qui sert à déterminer le montant des dotations à inscrire chaque année au budget (compte 681).

En principe, l'amortissement est calculé selon le mode linéaire (les dépréciations sont réparties de manière égale sur la durée de vie du bien) et pratiqué à partir de la mise en service des constructions et matériels (application du prorata temporis).

Toutefois, l'amortissement variable (ou réel) et l'amortissement dégressif peuvent être adoptés par délibération. En aucun cas, cependant, il ne peut être recouru à la méthode de l'amortissement progressif.

Par *simplification*, il n'est pas fait application, pour les collectivités territoriales, leurs établissements publics à caractère administratif et les établissements publics de coopération intercommunale, du

¹⁰ Valeur d'acquisition ou prix de revient augmenté le cas échéant du prix des adjonctions

prorata temporis : *l'amortissement est calculé à partir du début de l'exercice suivant la date de mise en service*, la dernière annuité courant jusqu'au 31 décembre de l'exercice même lorsque le bien est vendu en cours d'année. Cette manière de procéder permet de calculer des dotations en annuités pleines pendant toute la période d'amortissement.

Les dotations aux amortissements des immobilisations sont liquidées sur la base du coût historique de l'immobilisation (cf. avis du 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).

3.4.1.2. La modification des plans d'amortissement ¹¹

Tout plan d'amortissement commencé doit être poursuivi jusqu'à son terme.

Néanmoins, le plan d'amortissement d'un bien peut être :

- modifié en cas de cession partielle ou de changement significatif dans les conditions d'utilisation du bien
- transféré en cas d'affectation, mise à disposition. La commune ou le groupement bénéficiaire de la mise à disposition ou de l'affectation poursuit l'amortissement du bien selon le plan d'amortissement initial ou conformément à ses propres règles,
- stoppé en cas de réforme ou destruction du bien.

Si un bien qui a fait l'objet d'un commencement d'amortissement sort du champ de l'amortissement obligatoire pour la collectivité concernée (changement de seuil de population pour une commune qui passe sous le seuil des 3 500 habitants ou mesure réglementaire ayant pour effet de retirer le bien du champ de l'amortissement obligatoire pour la collectivité), le plan d'amortissement doit tout de même être poursuivi jusqu'à son terme.

3.4.1.3. Champ d'application

Conformément aux articles L.2321-2 du C.G.C.T., L.3321-1, L.4321-1 sont tenues d'amortir les régions, départements et communes dont la population est égale ou supérieure à 3 500 habitants, ainsi que les groupements de communes dont la *population totale* est égale ou supérieure à ce seuil.

Un centre communal d'action sociale et une caisse des écoles dont la commune de rattachement répond aux critères ci-dessus amortissent également leurs immobilisations.

Les catégories d'immobilisations qui doivent être obligatoirement amorties par dotation budgétaire sont précisées dans les commentaires des comptes 28x des instructions budgétaires et comptables M14, M52, M71,

Pour les établissements en nomenclature M4, l'ensemble des immobilisations est amortissable, sauf les œuvres d'art et les terrains (hors terrains de gisement et aménagements de terrains qui sont amortissables).

Les exceptions à l'obligation d'amortir sont notamment les suivantes :

- ◆ exceptions tenant aux modalités d'entrée en vigueur des normes:
- Pour les communes : l'obligation ne concerne que les biens acquis à compter du 1^{er} janvier 1996 ;

¹¹articles R.2321-1, D.3321-1, D.4321-1 du CGCT

- Pour les départements et les services départementaux d'incendie et de secours : l'obligation ne concerne que les biens acquis depuis le 1^{er} janvier 2004 ;

- Pour les régions : l'obligation ne concerne que les biens acquis à compter du 1^{er} janvier 2005.

Les collectivités ont toutefois la faculté de décider d'amortir ces immobilisations.

◆ exceptions tenant à la nature des immobilisations :

- La voirie,

- Les œuvres d'art (comme dans le PCG)

- Les terrains hormis les terrains de gisement (comme dans le PCG).

L'obligation d'amortir selon les dispositions exposées ci-dessus concerne aussi les affectataires et les bénéficiaires d'une mise à disposition s'ils répondent aux conditions de population exposées supra.

L'assemblée délibérante est libre de décider d'étendre l'amortissement budgétaire à d'autres catégories de biens. Par ailleurs, les collectivités et établissements publics n'entrant pas dans le champ d'application de l'amortissement obligatoire peuvent procéder à l'amortissement de tout ou partie de leurs immobilisations.

Un état du compte administratif permet de suivre les variations du patrimoine en entrées/sorties (états A10,1 et A10,2 pour les communes)

Un état sur les méthodes utilisées pour les amortissements est également joint au BP (état A3 pour les communes).

Le dispositif de neutralisation budgétaire des amortissements (cf. annexe 5)

Cette procédure concerne les nomenclatures M52 et M71 applicables respectivement aux départements, aux régions et à leurs établissements publics administratifs ainsi qu'aux SDIS (M61). Du fait d'un champ d'amortissement généralisé pour ces entités, un dispositif de « neutralisation » budgétaire a été mis en place afin de limiter l'impact budgétaire de cette disposition.

Son champ d'application est précisé dans les commentaires du compte 198 « Neutralisation des amortissements » des instructions budgétaires et comptables M52, M71, M61.

Ce dispositif de neutralisation, qui est facultatif, intervient en trois phases :

1. Comptabilisation de l'amortissement (débit du compte 681x par crédit du compte 28x) ;

2. Reprise des subventions transférables, le cas échéant, au même rythme que l'amortissement (débit du compte 139x par crédit du compte 777) ;

3. Le différentiel entre la dotation aux amortissements et la reprise de la subvention est le montant maximum pouvant être neutralisé au plan budgétaire (débit du compte « 198 – Neutralisation des amortissements » par le crédit du compte « 7768 – Neutralisation des amortissements »). Il s'agit d'une écriture d'ordre budgétaire.

3.4.1.4. Durées d'amortissement

Les durées d'amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles sont fixées pour chaque bien ou chaque catégorie de biens par l'assemblée délibérante sur proposition de l'ordonnateur, sauf pour :

- Les frais relatifs aux documents d'urbanisme visés à l'article L. 121-7 du code de l'urbanisme sont amortis sur une durée maximale de dix ans ;
- Les frais d'étude et des frais d'insertion non suivis de réalisation sont amortis sur une durée maximale de cinq ans ;
- Les frais de recherche et de développement sont amortis sur une durée maximale de cinq ans ;
- Les brevets sont amortis sur la durée du privilège dont ils bénéficient ou sur leur durée effective d'utilisation si elle est plus brève ;
- Les subventions d'équipement versées sont amorties sur une durée maximale de cinq ans lorsque la subvention finance des biens mobiliers, du matériel ou des études, de quinze ans lorsqu'elle finance des biens immobiliers ou des installations et de trente ans lorsqu'elle finance des projets d'infrastructure d'intérêt national.
- Les aides à l'investissement des entreprises ne relevant d'aucune de ces catégories sont amorties sur une durée maximale de cinq ans.

Pour les autres immobilisations, la durée d'amortissement est fixée en fonction de la durée d'utilisation du bien.

L'assemblée délibérante peut charger l'ordonnateur de déterminer la durée d'amortissement d'un bien à l'intérieur de durées minimales et maximales, qu'elle a fixées pour la catégorie à laquelle appartient ce bien.

3.4.1.5. Situations particulières

- En cas de mise à disposition, ou d'affectation d'un bien, la collectivité ou le groupement bénéficiaire de cette opération patrimoniale doit amortir ce bien dans les conditions de droit commun.

◆ La collectivité bénéficiaire dont la population est > au seuil de 3500 habitants reçoit un bien précédemment amorti qui entre dans le champ obligatoire des biens amortissables

Celle-ci peut revoir à l'occasion le plan d'amortissement décidé par la première collectivité, par exemple pour le mettre en conformité avec son propre barème de durée d'amortissement, dans le respect de la durée d'usage du bien,

◆ La collectivité bénéficiaire dont la population est > au seuil de 3500 habitants reçoit un bien précédemment amorti qui n'entre pas dans le champ obligatoire des biens amortissables

Elle enregistre le bien à son actif pour sa valeur nette comptable en reprenant par opération d'ordre non budgétaire au débit du compte 21x et au crédit du compte 287x les sommes figurant à l'actif de la collectivité remettante. Celle-ci peut décider de ne pas continuer l'amortissement des biens qui n'entrent pas dans le champ obligatoire du bien. Les amortissements pratiqués sont alors figés au bilan de la collectivité,

◆ La collectivité bénéficiaire dont la population est > au seuil de 3500 habitants reçoit un bien précédemment non amorti qui entre dans le champ obligatoire des biens amortissables

Elle reconstitue le plan d'amortissement de l'immobilisation par opération d'ordre non budgétaire : Débit 193 Crédit 28x et devra par la suite comptabiliser annuellement les amortissements jusqu'à leur terme

◆ La collectivité bénéficiaire dont la population est < au seuil de 3500 habitants reçoit un bien précédemment amorti

Elle enregistre le bien à son actif pour sa valeur nette comptable en reprenant par opération d'ordre non budgétaire au débit du compte 21x et au crédit du compte 287x les sommes figurant à l'actif de la collectivité remettante. Celle-ci peut décider de ne pas continuer l'amortissement des biens qui n'entrent pas dans le champ obligatoire du bien. Les amortissements pratiqués sont alors figés au bilan de la collectivité,

- En cas de changement de seuil, à l'occasion d'un recensement de population

Les collectivités ou établissements qui entrent dans le champ de l'amortissement obligatoire sont tenus d'amortir seulement les immobilisations acquises à compter de l'exercice de changement de régime.

A contrario, si une collectivité ou un établissement sort du champ de l'amortissement obligatoire à l'occasion d'un recensement de population, il ou elle doit poursuivre jusqu'à son terme tout plan d'amortissement en cours pour les immobilisations acquises avant l'exercice de changement de régime.

3.4.1.6.Comptabilisation

Les dotations aux amortissements font l'objet d'une inscription au budget primitif.

Les comptes d'amortissement des immobilisations (subdivisions des comptes 280, 281 ou 282 dans le cadre d'une affectation) peuvent être crédités dès l'adoption du budget primitif et, en tout état de cause, au plus tard à la fin de l'exercice, par le débit du compte 681 « Dotations aux amortissements et aux provisions (charges de fonctionnement courant)» ou du compte 687 « Dotations aux amortissements et aux provisions (charges exceptionnelles)».

Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire.

Lors de la cession, de la destruction ou de la réforme d'un bien amortissable, les amortissements constatés sont repris par le crédit du compte d'immobilisation concerné pour déterminer la valeur nette du bien. Il s'agit d'une opération d'ordre non budgétaire enregistrée par le comptable au vu des informations qui lui sont données par l'ordonnateur.

3.4.1.7.Les modalités pratiques

Les dotations aux amortissements sont calculées par l'ordonnateur, conformément aux dispositions décrites ci-dessus.

Pour permettre d'harmoniser les méthodes de calcul, l'annuité d'amortissement est arrondie à l'euro inférieur, la régularisation étant effectuée sur la dernière annuité.

Par mesure de simplification, pour les collectivités qui le souhaitent, un seul mandat et un seul titre de recettes par nature de compte peuvent respectivement être émis pour chacune des subdivisions concernées des comptes 68 et 28, sous réserve de l'ouverture des crédits nécessaires au budget.

Le titre de recettes est alors appuyé d'un état récapitulatif des immobilisations amorties, indiquant, pour chaque immobilisation :

- le numéro d'inventaire ;
- la valeur historique (ou valeur brute) de l'immobilisation ;
- la durée d'amortissement ;
- le montant des amortissements constatés au titre des années antérieures ;
- l'annuité d'amortissement ;
- le montant cumulé des amortissements ;
- la valeur comptable nette de l'immobilisation.

Ces informations relatives aux amortissements peuvent être parallèlement transmises au comptable via le protocole INDIGO-INVENTAIRE .

3.4.2. Les provisions pour dépréciation et les dépréciations des immobilisations

3.4.2.1.Principe général

Pour les nomenclatures M14 et M52, les provisions pour dépréciation des immobilisations procèdent de la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé résultant de causes *dont les effets ne sont pas nécessairement irréversibles*.

Elles résultent de l'évaluation comptable des moins-values qu'il est raisonnable d'envisager sur les éléments d'actif non amortissables. A la différence des provisions pour pertes et charges, elles expriment une correction d'actif de sens négatif.

Elles concernent généralement des immobilisations non amortissables ; elles peuvent néanmoins concerner également des dépréciations exceptionnelles subies par des immobilisations amortissables lorsqu'en raison de leur caractère non définitif, ces dépréciations ne peuvent être raisonnablement inscrites à un compte d'amortissement.

En application des nouvelles normes comptables, la notion de dépréciation des immobilisations s'est substituée à la notion de provisions pour dépréciation (les provisions ne concernent que les postes au passif du bilan).

La notion de dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

Les provisions pour dépréciation et les dépréciations des immobilisations sont portées en déduction de la valeur des postes de l'actif du bilan qu'elles concernent.

Pour les communes, deux types de provisions pour dépréciation sont possibles : le régime de droit commun est le régime des provisions semi-budgétaires. Toutefois, elles peuvent opter par délibération pour un régime de provisions budgétaires. Ces provisions sont comptabilisées par opération mixte (ou semi-budgétaire) dans le premier cas ou par opération d'ordre budgétaire dans le deuxième cas.

Pour les départements et les régions seul le régime de droit commun qui repose sur une constatation de ces opérations de façon semi-budgétaire s'applique.

Pour les établissements relevant de la nomenclature M4, les dépréciations relevant de la classe 2 sont des dépréciations budgétaires.

3.4.2.2.Comptabilisation (utilisation des termes « nouvelles normes comptables »)

Lors de la constatation d'une dépréciation des immobilisations ou lors de la variation à la hausse d'une dépréciation déjà constituée, le compte de dépréciation concerné est crédité par le débit des subdivisions appropriées du compte 681 « Dotations aux amortissements et aux dépréciations (charges de fonctionnement courant) », du compte 686 « Dotations aux amortissements et aux dépréciations (charges financières) » ou du compte 687 « Dotations aux amortissements et aux dépréciations (charges exceptionnelles) ».

Lors de l'annulation d'une dépréciation devenue sans objet ou lors de la variation en diminution de cette dépréciation, le compte de dépréciation est débité par le crédit des subdivisions appropriées des comptes 781 « Reprises sur amortissements et dépréciations (à inscrire dans les produits de fonctionnement courant) », du compte 786 « Reprises sur dépréciations (à inscrire dans les produits financiers) » ou du compte 787 « Reprises sur dépréciations (à inscrire dans les produits exceptionnels) ».

Les écritures de reprise sur dépréciation sont des écritures d'ordre budgétaires / semi-budgétaires selon le régime applicable.

Lors de la cession d'une immobilisation, la dépréciation est reprise dans les conditions visées au paragraphe précédent.

3.4.2.3.Les modalités pratiques

La constatation de dépréciation des immobilisations constitue, selon le régime retenu par la collectivité, soit :

- une opération d'ordre semi-budgétaire se traduisant par une dépense de fonctionnement (mandat au compte 6811) et le crédit d'un compte 29 ne générant pas de recette d'investissement.
- une opération d'ordre budgétaire se traduisant à la fois par une dépense de fonctionnement (mandat au compte 6811, et par une recette d'investissement (titre à la subdivision intéressée du compte 29).

Comme toute opération d'ordre semi-budgétaire ou budgétaire, la constatation d'une dépréciation donne lieu à l'ouverture de crédits budgétaires.

Par mesure de simplification, pour les collectivités qui le souhaitent, un seul mandat et un seul titre de recettes (régime budgétaire) par nature de compte peuvent respectivement être émis pour chacune des subdivisions concernées des comptes 68 et 29, sous réserve de l'ouverture des crédits nécessaires au budget.

L'opération est alors justifiée par un état récapitulatif des immobilisations dépréciées, indiquant, pour chaque immobilisation :

- le numéro d'inventaire ;
- la valeur historique (ou valeur brute) de l'immobilisation ;
- le montant de la dépréciation ;
- le montant cumulé des dépréciations constatées sur ladite immobilisation ainsi que le montant des reprises sur dépréciations opérées sur l'immobilisation ;
- le cas échéant, pour les immobilisations faisant l'objet d'un amortissement : la durée d'amortissement, le montant des amortissements constatés au titre des années antérieures, l'annuité

d'amortissement ainsi que le montant cumulé des amortissements et la valeur comptable nette de l'immobilisation.

Ces informations relatives aux dépréciations peuvent être parallèlement transmises au comptable via le protocole INDIGO-INVENTAIRE

A noter que ce flux d'amortissement qui doit être cohérent avec les mandats et titres émis, permet d'affecter à chaque fiche inventaire sa quote-part d'amortissement .

3.5. Les immobilisations affectées, concédées, affermées ou mises à disposition

Toutes les immobilisations appartenant à une collectivité mais *affectées, mises à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences* ou encore *affermées* ou *concédées* sont comptabilisées au compte 24.

L'ensemble de ces opérations comptables se traduit par des opérations *non budgétaires* (aucun mandat et titre n'est émis lors de ces opérations).

L'enregistrement aux subdivisions concernées du compte 24 s'effectue pour *la valeur nette comptable de l'immobilisation*, c'est-à-dire après réintégration, par opération d'ordre non budgétaire, des amortissements éventuellement pratiqués.

Pour faciliter leur suivi à l'inventaire, il est vivement conseillé aux collectivités d'attribuer à une immobilisation affectée, mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétence, affermée ou concédée un numéro d'inventaire *identique* à celui initialement attribué par l'ordonnateur pour l'immobilisation concernée.

Cette solution n'est envisageable que si l'immobilisation en question est *intégralement* affectée, concédée, affermée ou mise à disposition. En effet, si l'immobilisation affectée, concédée, affermée ou mise à disposition ne l'est que *partiellement*, alors, cette partie de l'immobilisation doit être attributive d'un numéro d'inventaire *différent*.

Toutefois, pour les collectivités qui souhaiteraient attribuer un numéro d'inventaire *différent*, il peut être préconisé à l'ordonnateur :

- d'attribuer à l'immobilisation affectée, mise à disposition, en affermage ou en concession, un nouveau numéro d'inventaire *ayant une même racine* que le numéro d'inventaire d'origine (exemple d'une immobilisation affectée avec un numéro d'inventaire 025689A pour une immobilisation dont le numéro d'inventaire d'origine est le 025689),
- de préciser au comptable, au titre des informations diverses relatives à l'immobilisation concernée, le numéro d'inventaire d'origine (exemple du numéro 025689) afin de pouvoir situer l'immobilisation au sein du patrimoine,
- de conserver libre de toute attribution ultérieure le numéro d'inventaire d'origine (exemple du numéro 025689) pour le réattribuer à l'immobilisation lors du retour d'affectation chez l'affectant.

Un exemple retraçant le schéma comptable d'une immobilisation affectée, concédée, affermée ou mise à disposition est décrit dans les instructions budgétaires et comptables (Mise à disposition : Annexe 47 Tome 1 instruction M14, Annexe 46 Tome 1 instruction M52, Annexe 41 Tome 1 instruction M71 et

tome 1 de la M4 / mise en affectation, concession et affermage : Annexes 45 et 46 Tome 1 de la M14, Annexes 45 et 47 Tome 1 de la M52, Annexes 40 et 42 Tome 1 de la M71, Tome 1 de la M4).

3.6 Les procédures de sortie des immobilisations du patrimoine

Que l'immobilisation soit cédée à titre onéreux, à l'euro symbolique ou à titre gratuit ou qu'elle fasse l'objet d'une procédure de réforme, l'ordonnateur doit reprendre le *même* numéro d'inventaire que celui initialement attribué à l'immobilisation concernée lors de son entrée dans le patrimoine communal.

De la même façon que pour les acquisitions, et dans le but de lisser la charge de travail relative au recensement des cessions d'immobilisation et à la confection de l'état de l'actif, il apparaît opportun que l'ordonnateur transmette ces informations patrimoniales au comptable public selon une périodicité infra-annuelle à déterminer.

Les procédures budgétaires et comptables relatives aux cessions ou sorties d'immobilisations sont explicitées dans les instructions budgétaires et comptables, les modalités d'attribution de numéro d'inventaire sont décrites en annexe 4 du présent guide.

Par ailleurs, s'agissant des modalités de transmission de l'information, il convient de se reporter au § 4. du présent document.

3.6.1. Les cessions d'immobilisations à titre onéreux, pour l'euro symbolique et à titre gratuit

Ces opérations sont décrites dans le tome 1 des instructions budgétaires et comptables (M14, M52, M71, M4).

3.6.1.1. Les cessions d'immobilisation à titre onéreux

Après réintégration des amortissements, par opération d'ordre non budgétaire, au débit du compte 28 par le crédit du compte 21, la valeur nette comptable est constatée au débit du compte 675 "Valeur nette comptable des immobilisations cédées" par le crédit du compte 21, par opération d'ordre budgétaire.

Le produit de la cession des immobilisations est enregistré au crédit du compte 775 "Produits des cessions d'immobilisations".

Au regard du suivi de ces immobilisations tant à l'inventaire qu'à l'état de l'actif, ces cessions à titre onéreux doivent faire l'objet d'une transmission du ou des numéros d'inventaire concernés par la cession, selon les modalités décrites au § 4. du présent document..

Les différences sur cessions d'immobilisations, quel que soit leur sens, s'imputent toujours en section d'investissement en application de l'article D.2331-3 du CGCT.

La différence *positive* entre le produit de la cession et la valeur nette comptable affectée à la section d'investissement, s'impute au crédit du compte 192 "Différences sur réalisations d'immobilisations" par le débit du compte 676 "Différences sur réalisations (positives) transférées en investissement".

La différence *négative* entre le produit de la cession et la valeur nette comptable est reprise sur la section d'investissement, par le débit du compte 192 "Différences sur réalisations d'immobilisations" et le crédit du compte 776 "Différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat".

Les opérations décrites ci-dessus sont, à l'exception de la réintégration des amortissements et du titre émis au compte 775 qui est réel, des opérations d'ordre budgétaires.

Pour les établissements appliquant la nomenclature M4, les opérations de cessions à titre onéreux ne constatent pas de différences sur réalisations d'immobilisations en section d'investissement (le compte 19 n'existe pas dans les nomenclatures M4).

3.6.1.2. Les cessions d'immobilisation pour l'euro symbolique et à titre gratuit

Cette cession s'analyse comme une subvention.

Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire, un mandat et un titre sont transmis au comptable : il constate l'enregistrement de la subvention versée.

L'ordonnateur envoie au comptable un certificat administratif précisant notamment, la désignation du ou des biens et numéro(s) d'inventaire.

A la réception des pièces justificatives, **le comptable** constate par opération d'ordre budgétaire conformément aux instructions budgétaires et comptables, une subvention au compte 2044X venant solder le compte 21X.

Le compte 2044X est amortissable.

A noter qu'en nomenclature M4, la sortie de l'immobilisation se fait par le débit du compte 6742 «subvention exceptionnelle d'équipement» et le crédit du compte 21, pour la valeur de l'immobilisation (nette). Il n'existe pas de compte 2044X en M4.

Au regard du suivi de ces immobilisations tant à l'inventaire qu'à l'état de l'actif, ces cessions à titre gratuit ou pour l'euro symbolique doivent faire l'objet, comme pour toute cession, d'une transmission du ou des numéros d'inventaire concernés par la cession, selon les modalités décrites au § 4. du présent document.

Si la collectivité choisit de retenir un prix de cession très inférieur à la valeur du bien, cette décision peut être analysée par le juge comme une forme de libéralité contraire au principe d'égalité des citoyens qui s'oppose à ce que des biens appartenant au patrimoine public soient cédés à des personnes poursuivant des fins d'intérêt privé pour des prix manifestement inférieurs à leur valeur.

Par ailleurs, les biens du domaine public sont inaliénables et imprescriptibles (article L.1311-1 du code général des collectivités territoriales). Toute cession d'un bien doit être précédée d'un déclassement du domaine public (arrêt du Conseil d'Etat du 11 octobre 1995).

3.6.2. La procédure de réforme des immobilisations

En cas de réforme, le bien est sorti de l'actif, après réintégration des amortissements, pour sa valeur nette comptable.

De la même façon que pour les cessions, l'information patrimoniale relative à la mise en œuvre de la procédure de réforme des immobilisations, doit s'accompagner de l'indication au comptable public du ou des numéros d'inventaire concernés par cette procédure, selon les modalités décrites au § 4. du présent document.

Il s'agit d'une opération non budgétaire ne donnant pas lieu à émission de mandat et titre.

Le comptable procède à la comptabilisation de cette opération au vu des pièces justificatives transmises par l'ordonnateur. L'inventaire physique doit également être régularisé (sortie).

A la réception des pièces justificatives, **le comptable** :

- Identifie précisément le bien réformé dans son état de l'actif.
- Enregistre comptablement la réforme (sortie du bien via le compte 193).

Cette opération de réforme est une opération budgétaire en M4 qui est assimilée à une cession de bien (via le compte 675).

3.6.3. Les immobilisations sinistrées

3.6.3.1. Immobilisations faisant l'objet d'une indemnisation

En cas de destruction totale ou de vol d'une immobilisation, celle-ci doit être sortie de l'actif, durant l'exercice où est intervenu le sinistre, dans les conditions prévues pour les cessions.

Au regard du suivi de ces immobilisations tant à l'inventaire qu'à l'état de l'actif, les immobilisations sinistrées doivent faire l'objet, comme pour toute cession, d'une transmission du ou des numéros d'inventaire concernés par le sinistre.

L'indemnité d'assurance est considérée comme constituant le prix de cession du bien et s'impute donc au compte 775 « Produits des cessions des immobilisations ».

Lorsqu'il existe un décalage entre la fixation de l'indemnité et celui du sinistre, le produit fait l'objet d'un rattachement à l'exercice, soit sur la base du contrat d'indemnité, soit dans les conditions générales d'évaluation des produits à recevoir.

Le montant du transfert, imputé au débit du compte 192 « Différences sur réalisations d'immobilisations » par le crédit du compte 776, est déterminé sur la base de la différence entre le produit rattaché et la valeur nette comptable constatée au compte 675 (sauf en M4 car le compte 192 n'existe pas).

La régularisation est effectuée lors du versement de l'indemnité ; si le rattachement du produit a été surévalué, le compte 192 est débité par le crédit du compte 776 ; le compte 192 est crédité par le débit

du compte 676 en cas de sous-évaluation. Cette opération est une opération d'ordre budgétaire donnant lieu à émission de titre et de mandat.

Lorsque l'immobilisation sinistrée fait l'objet d'une destruction *partielle*, l'indemnité d'assurance constitue une charge incombant à des tiers ; le titre de recettes correspondant est comptabilisé au crédit du compte 7788 par le débit du compte de débiteur concerné. Les frais de réparation sont compris dans les charges de fonctionnement courant de la collectivité.

Toutefois, si une partie des frais constitue une source d'amélioration prolongeant la durée d'utilisation du bien, ces frais sont comptabilisés à la subdivision intéressée du compte 231. La quote-part de l'actif détruit doit faire l'objet d'une sortie de l'actif dans les conditions prévues pour les cessions.

Si l'indemnité d'assurance est versée l'exercice suivant celui du sinistre ou du vol, le bien doit être sorti de l'actif l'année même du sinistre et la totalité des opérations doit être constatée au cours du même exercice.

Le produit attendu de la compagnie d'assurance sera évalué et rattachée en fin d'exercice au compte 4687 « autres produits à recevoir ».

3.6.3.2. Immobilisation ne faisant pas l'objet d'une indemnisation

Il s'agit alors d'une opération d'ordre non budgétaire.

A la réception du certificat administratif, le comptable procède à la réintégration des amortissements (si le bien avait été amorti) par une opération d'ordre non budgétaire au vu du montant des amortissements indiqué par l'ordonnateur et après vérification dans son état de l'actif.

Puis il constate la sortie du bien par le débit du compte 193.

En M4, cette opération de réforme s'analyse comme une cession de bien à titre gratuit. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire.

3.7. Le cas particulier des échanges d'immobilisations

Le Plan Comptable Général précise qu'une immobilisation corporelle acquise en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires ou d'une combinaison d'actifs monétaires (soulte) et non monétaires est évaluée à la valeur vénale.

Une opération d'échange s'analyse en une opération de vente (ou de cession à titre onéreux) suivie d'une opération d'achat (ou d'une acquisition à titre onéreux).

Aussi, au niveau du suivi de ces immobilisations tant à l'inventaire qu'à l'état de l'actif, la procédure d'échange doit faire l'objet, d'une part, comme pour toute cession, de la transmission du ou des numéros d'inventaire concernés par la sortie de l'immobilisation et d'autre part, comme pour toute acquisition, de la transmission du ou des numéros d'inventaire concernés par l'entrée de l'immobilisation dans le patrimoine de la collectivité.

Il convient toutefois de préciser qu'un numéro d'inventaire *différent* de celui de l'immobilisation cédée doit être attribué à l'immobilisation acquise par la collectivité.

A la signature de l'acte, le comptable reçoit les mandats et titre et il constate la sortie du bien via le compte 675 (opération d'ordre), puis la réception du second bien via le compte 775 (opération réelle).

Un exemple figure dans l'instruction budgétaire et comptable M14 en annexe 52 du Tome 1.

4. LES MODALITÉS DE TRANSMISSION DES INFORMATIONS PATRIMONIALES

L'ordonnateur doit obligatoirement transmettre les informations patrimoniales relatives aux entrées et sorties d'immobilisations à son comptable public.

Celle-ci se fait :

- par voie informatique pour l'ensemble des opérations de nature budgétaire ;
- par certificats administratifs pour les opérations d'ordre non budgétaires.

4.1. LA TRANSMISSION DES INFORMATIONS PATRIMONIALES PAR VOIE INFORMATIQUE

L'ordonnateur doit transmettre les informations patrimoniales par voie informatique en respectant les caractéristiques techniques du protocole INDIGO-INVENTAIRE.

Il convient toutefois de préciser que pour les postes comptables de la DGFIP la transmission des informations patrimoniales par voie informatique doit nécessairement s'opérer *après ou simultanément* à la prise en charge des mandats et des titres de recettes dans les écritures du comptable.

Cas de transmission de numéro d'inventaire en protocole Pes Mandat et Pes Titre :

- il convient de ne pas le faire sur des comptes 23 en particulier en cas de gestion par composants
- Le numéro ne doit être transmis que sur les comptes d'immobilisation définitive

Dans tous les cas, il faut transmettre un flux indigo inventaire pour compléter les fiches de leur catégorie d'inventaire et des caractéristiques qui leur sont liées.

4.2. LES OPÉRATIONS NON BUDGÉTAIRES ET LES CERTIFICATS ADMINISTRATIFS

Dans le cas d'opérations d'ordre non budgétaires, aucun flux ne permet actuellement de régulariser les opérations de manière automatisée chez le comptable.

Les informations sont transmises par voie papier, il s'agit de certificats administratifs, documents non numérotés dans la majorité des cas.

L'ordonnateur n'est pas en mesure d'avoir connaissance de sa réception et de sa comptabilisation par le comptable. Ce dernier ne peut savoir si l'ensemble des certificats lui a bien été transmis.

Des certificats numérotés avec retour à l'ordonnateur peuvent permettre aux différentes parties de mieux suivre ce type d'opérations essentielles pour la sincérité de l'état de l'actif.

La non numérotation séquentielle des certificats joint à l'absence de dispositif de « communication » ordonnateur / comptable sur la bonne prise en compte des certificats administratifs peut en effet, à terme conduire à une situation de discordance.

Des ajustements avant clôture définitive des comptes entre l'inventaire comptable de l'ordonnateur et l'état de l'actif peuvent éviter ces discordances.

Table des annexes

Avertissement

Annexe 1 - M14 : Les modalités pratiques d'un recensement des immobilisations acquises avant le 1^{er} janvier 1997

Annexe 2 – M52 : Les immobilisations acquises avant le 1^{er} janvier 2004 – Modalités de recensement, ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif, reconstitution facultative d'amortissements

Annexe 3 – M71 : Les immobilisations acquises avant le 1^{er} janvier 2005 : modalités de recensement, ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif, reconstitution facultative d'amortissements

Annexe 4 – Tableau récapitulatif du dispositif de recensement et d'attribution de numéros d'inventaire aux immobilisations

Annexe 5 – Tableau comparatif synthétique du champ de l'amortissement obligatoire et de la neutralisation possible.

Annexe 6 – La notion de valorisation dans le secteur public local

Annexe 7 – Exemple d'état de l'actif

Annexe 8 – Exemple d'état de l'inventaire comptable

AVERTISSEMENT

Les annexes 1 à 3 reprennent les dispositions des instructions M14, M52 et M71 publiées lors de leur entrée en vigueur et relatives au traitement des immobilisations acquises antérieurement.

Une partie de ces dispositions expose des dispositifs déjà arrivés à échéance et s'appuie sur des nomenclatures ayant évolué depuis.

Néanmoins, il est apparu utile de les maintenir dans le guide à titre d'exemples méthodologiques, en particulier dans le cadre d'une démarche de fiabilité de l'actif engagée par les collectivités.

Annexe 1 – M14 Les modalités pratiques d'un recensement des immobilisations acquises avant le 1^{er} janvier 1997

La mise en œuvre de l'instruction budgétaire et comptable M14 a conduit certaines collectivités à mettre préalablement en place des systèmes d'informations et des outils de gestion manuels ou informatisés, permettant notamment de recenser les immobilisations, d'en connaître leur valeur d'origine ou historique ainsi que leur valeur nette comptable pour les immobilisations faisant l'objet d'un amortissement.

Toutefois, nombre de collectivités n'ont pas mis en place ce type de système d'informations patrimoniales et ne disposent donc que d'une vision *parcellaire* de la composition de leur patrimoine. Il en résulte, pour ces collectivités, que l'inventaire, et par voie de conséquence, l'état de l'actif du receveur municipal, présentent de part et d'autre des informations patrimoniales *incohérentes* et *incomplètes*, en contradiction avec le principe d'amélioration de la vision patrimoniale des comptes des collectivités édicté par l'instruction budgétaire et comptable M14 applicable au 1er janvier 1997.

C'est la raison pour laquelle la circulaire n° CD-6955 du 31 décembre 1996 a préconisé, sous certaines conditions, pour les collectivités qui le souhaitent, de procéder à l'ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif.

La présente annexe, complétant les dispositions de cette circulaire, a pour objet de définir une méthode *simplifiée* de recensement des immobilisations acquises avant le 1er janvier 1997 (et d'attribution de numéros d'inventaire ou de numéros d'identification), pour les collectivités ne disposant pas d'un inventaire exhaustif de leurs immobilisations.

Des procédures *simplifiées* d'attribution de numéros d'inventaire (ou de numéro d'identification), décrites ci-après, peuvent être appliquées par l'ensemble des communes et établissements publics communaux et intercommunaux, quelle que soit leur taille, ces dernières demeurant évidemment libres de procéder à un recensement exhaustif de leur actif immobilisé.

Pour les collectivités disposant d'un inventaire exhaustif de leur actif immobilisé, ces procédures demeurent bien entendu *facultatives*.

Il appartient aux collectivités souhaitant utiliser le système dérogatoire de recensement, à la date du 31 décembre 1997, des seules immobilisations acquises en 1996 et en 1997, de transmettre les informations patrimoniales relatives aux immobilisations acquises en 1996 selon les modalités décrites dans la présente circulaire .

1. LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DE NUMÉROS D'INVENTAIRE POUR LES IMMOBILISATIONS ACQUISES AVANT LE 1ER JANVIER 1997

La récupération des informations patrimoniales ayant trait aux immobilisations acquises avant le 1er janvier 1997 doit permettre de les intégrer au sein de l'inventaire de l'ordonnateur et de l'état de l'actif du receveur municipal et d'ainsi disposer des informations patrimoniales de *l'ensemble* des immobilisations et non pas uniquement des seules informations liées aux mouvements patrimoniaux enregistrés à compter du 1er janvier 1997, date de mise en œuvre de l'instruction budgétaire et comptable M14.

La récupération de ces informations s'effectue sous la forme d'un recensement patrimonial et par l'attribution de numéros d'inventaire par l'ordonnateur.

Pour permettre une mise à jour périodique des informations patrimoniales et pour préserver la cohérence du système, les numéros d'inventaire initialement attribués doivent être repris lors de chaque événement affectant cette immobilisation (cession, réforme, destruction, échange, constatation d'amortissement et/ou de dépréciation, ...).

1.1. LES BIENS IMMOBILIERS

1.1.1. Les biens immobiliers autres que la voirie

La circulaire interministérielle n° CD-6955 du 31 décembre 1996 dispose qu'il appartient à l'ordonnateur de procéder, *avant le 31 décembre 1997*, au recensement des biens existants à partir des documents en sa possession tels les contrats d'assurance, ou encore à partir des informations recueillies, par exemple, auprès du service du cadastre.

Chaque immobilisation recensée est consignée sous un numéro d'inventaire.

Ce travail est conduit en liaison étroite avec les services du receveur municipal qui dispose, généralement, d'éléments chiffrés permettant de reconstituer la valeur historique des biens (valeur d'intégration ou d'acquisition augmentée des adjonctions éventuelles).

S'agissant plus particulièrement des travaux, le recensement est l'occasion d'apurer les travaux achevés qui subsisteraient en solde au compte 23 « Opérations en cours » dans la comptabilité du receveur.

La liste ainsi obtenue est rapprochée du fichier des immobilisations du comptable. Cette confrontation peut faire apparaître des écarts résultant, notamment, d'intégrations non effectuées lors de la mise en place des instructions M11 et M12, de cessions ou d'acquisitions gratuites non comptabilisées.

En cas de régularisation d'intégration, il convient, dans toute la mesure du possible, de reconstituer la valeur historique du bien, par exemple, en procédant par comparaison avec d'autres biens ou en consultant le service des domaines.

En tout état de cause, le recensement ne doit pas se traduire par une réévaluation des éléments d'actif au bilan.

La somme des écarts relevés entre l'inventaire des immeubles et le fichier des immobilisations permet de déterminer une différence globale positive ou négative.

Si le montant des immobilisations consignées à l'inventaire se révèle supérieur au montant des immobilisations figurant au fichier tenu par le receveur, et après vérification de la réalité de ces dernières, le compte « Dotation » est crédité par le débit de la subdivision intéressée des comptes 211 à 214. Dans le cas contraire, le compte 1021 est débité, par le crédit des mêmes comptes 211 à 214. Ces opérations constituent des opérations d'ordre non budgétaires constatées dans la seule comptabilité du receveur, au vu d'une délibération entérinant la régularisation résultant de l'ajustement.

L'application de ces dispositions ne doit pas conduire à rendre le solde du compte 1021 *débiteur*.

Si le montant à comptabiliser au débit du compte 1021 se révélait supérieur au solde créditeur de ce compte tel qu'il résulte de la balance d'entrée des comptes de l'exercice 1997 dressée par le receveur, il conviendrait de prélever le surplus d'abord sur le compte 10222 « F.C.T.V.A. », dans la limite de la différence entre le compte 10222 et le compte 102291 « Reprise sur F.C.T.V.A. », puis sur le compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » dans la limite de la différence entre le compte 1068

et le compte 1069. En cas de besoin, le surplus devrait être imputé au débit du compte 19 « différences sur réalisations d'immobilisations ».

1.1.2. La voirie

Le recensement de la voirie n'est pas traité dans la présente circulaire en raison des nombreuses questions d'ordre matériel et technique qu'il soulève et notamment des difficultés et du coût du recensement et de l'évaluation. Le montant des voies apparaissant à la balance peut figurer en une seule ligne, *et sous un numéro d'inventaire unique*, tant à l'inventaire de l'ordonnateur qu'au fichier des immobilisations et à l'état de l'actif du receveur municipal.

1.2. LES BIENS RENOUVELABLES

1.2.1. Le matériel de transport

Le matériel de transport en cours d'utilisation doit figurer à l'actif ; son recensement, qui peut être effectué notamment à partir des contrats d'assurance, ne doit pas poser de difficultés particulières. Chaque véhicule de transport est attributaire d'un numéro d'inventaire.

L'ajustement éventuel entre l'inventaire et le fichier des immobilisations donne lieu à une opération d'ordre non budgétaire identique à celle qui a été décrite ci-dessus pour les immeubles, justifiée par une délibération.

1.2.2. Les biens renouvelables autres que le matériel de transport (mobilier, matériel ou outillage)

1.2.2.1. Biens renouvelables acquis avant le 1er janvier 1996

Le recensement physique des biens renouvelables autres que le matériel de transport apparaît comme une tâche extrêmement lourde dont l'opportunité est contestable s'agissant de biens qui, par nature, se déprécient rapidement et irrémédiablement.

Aussi, à défaut d'un recensement exhaustif de ces biens, les communes sont autorisées à utiliser la procédure décrite dans la circulaire interministérielle n° CD-6955 du 31 décembre 1996.

Ainsi, sous réserve de l'accord de l'assemblée délibérante, tous les biens renouvelables acquis depuis plus de cinq ans au 1er janvier 1997, c'est-à-dire acquis avant le 1er janvier 1992, peuvent être sortis de l'actif au cours de l'exercice 1997, sur la base des fiches d'immobilisation tenues par le comptable.

Ces sorties constituent des opérations d'ordre non budgétaires justifiées par une délibération.

Si ce dispositif est appliqué, les biens renouvelables acquis avant le 1er janvier 1992 ne figureront plus à l'actif du bilan de la commune au 31 décembre 1997. Cet apurement est poursuivi au cours des années suivantes de manière à ce que, cinq ans après la généralisation de la réforme, ne figurent plus à l'actif du bilan des communes de 3 500 habitants et plus, que les seuls biens amortissables acquis à compter du 1er janvier 1996.

Les biens renouvelables autres que le matériel de transport sont sortis de l'état de l'actif de façon *progressive*, de la manière suivante :

Date d'acquisition des biens renouvelables	Date de sortie de l'état de l'actif
avant le 01/01/1992	31 décembre 1997
Année 1992	31 décembre 1998
Année 1993	31 décembre 1999
Année 1994	31 décembre 2000
Année 1995	31 décembre 2001

Pour les collectivités optant pour ces modalités d'ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif, il n'apparaît donc pas nécessaire de procéder à un recensement exhaustif des biens renouvelables (autres que le matériel de transport) acquis avant le 1er janvier 1992 et de leur attribuer un numéro d'inventaire, ces biens ne figurant pas à l'état de l'actif au 31 décembre 1997.

De la même façon, pour les biens renouvelables (autres que le matériel de transport) acquis en 1992, 1993, 1994 et 1995, et pour les collectivités qui le souhaitent, il est possible de procéder à une attribution *non exhaustive* de numéros d'inventaire, eu égard au fait que ces immobilisations sortent de l'état de l'actif respectivement entre le 31 décembre 1998 et le 31 décembre 2001 : dans ce cas là, la collectivité peut attribuer un numéro d'inventaire unique par type de biens renouvelables et par année d'acquisition pour le montant total des immobilisations figurant sous ce numéro d'inventaire.

Il est rappelé que cette procédure de nettoyage de l'inventaire et de l'état de l'actif ne fait, en aucun cas, obstacle au maintien de certains biens renouvelables à l'actif du bilan si la collectivité le souhaite ; dans cette hypothèse, un numéro d'inventaire est attribué à chacun des biens qu'il a été décidé de maintenir à l'inventaire et à l'actif.

Par ailleurs, ce dispositif n'est, bien entendu, qu'un dispositif transitoire, budgétairement neutre, à l'instar de l'ajustement de l'inventaire des biens immobiliers et du matériel de transport. Il a pour seul objet de permettre aux communes de partir d'une situation saine tout en évitant un recensement coûteux et lourd en termes de charge de travail.

L'apurement des biens, selon la procédure exceptionnelle exposée ci-dessus, est constatée dans les seules écritures du comptable au vu de la délibération prise par l'assemblée délibérante, chiffrant le montant des biens sortis de l'actif.

En 1997 et au cours des exercices suivants, jusqu'au 31 décembre 2001, le compte 1021 « Dotation » est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 21, du montant des biens renouvelables sortis de l'actif.

L'application de ces dispositions ne doit pas conduire à rendre le solde du compte 1021 *débiteur*. En cas de solde créditeur insuffisant à l'issue de l'opération d'ajustement des biens immobiliers, il conviendrait d'appliquer les mêmes dispositions que celles décrites au 1.1 ci-dessus.

Le dispositif ci-dessus est applicable à l'ensemble des communes, de leurs établissements publics à caractère administratif et des établissements publics de coopération intercommunale, quelle que soit la strate démographique dont ils relèvent.

1.2.2.2. Biens renouvelables acquis à compter du 1er janvier 1996

Les biens renouvelables acquis à compter du 1er janvier 1996 sont traités conformément aux dispositions de l'instruction M14 ; ainsi un numéro d'inventaire doit-il leur être attribué pour permettre leur suivi jusqu'à leur sortie du patrimoine.

Pour les collectivités procédant, dès la fin de l'exercice 1997, à titre obligatoire ou facultatif, à l'amortissement et/ou à la dépréciation des immobilisations, il convient, pour ces opérations budgétaires et comptables de fin d'exercice, de reprendre le *même* numéro d'inventaire que celui attribué à l'immobilisation concernée.

1.3. LES AUTRES ACTIFS IMMOBILISÉS ACQUIS AVANT LE 1ER JANVIER 1997

Pour les autres immobilisations acquises avant le 1er janvier 1997, et notamment les immobilisations incorporelles (frais d'études, brevets, licences, ...) et financières (titres de participation, titres immobilisés, prêts, ...), un numéro d'inventaire est attribué par immobilisation.

2. LES INFORMATIONS PATRIMONIALES A TRANSMETTRE AU RECEVEUR MUNICIPAL

L'ordonnateur doit obligatoirement transmettre au receveur municipal les informations patrimoniales relatives aux immobilisations acquises avant le 1er janvier 1997 soit par support papier soit par voie informatique en utilisant le protocole INDIGO-INVENTAIRE.

2.1. LA TRANSMISSION DES INFORMATIONS PATRIMONIALES PAR SUPPORT PAPIER

L'ordonnateur adresse au receveur municipal un état, daté du 31 décembre 1997, comprenant les informations suivantes relatives aux immobilisations acquises avant le 1er janvier 1997 :

- *le nom de la collectivité* (ainsi que le code collectivité et le code budget),
- *le numéro d'inventaire attribué par l'ordonnateur*, en précisant qu'une stricte cohérence avec le numéro d'inventaire attribué pour d'éventuelles constatations d'amortissement et/ou de dépréciation doit être respectée,
- *les renseignements divers* relatifs à l'immobilisation concernée (désignation, numéro d'immatriculation, numéro de parcelle, situation cadastrale, contenance, usage, affectation, numéro de contrat d'assurance, ...),
- *le numéro de compte par nature utilisé*¹,
- *l'année d'acquisition de l'immobilisation*,
- *le montant brut* de l'immobilisation, c'est-à-dire sa valeur d'origine ou historique,
- *le montant cumulé des amortissements éventuellement* constatés au 31 décembre 1996, qu'il s'agisse de collectivités ayant procédé à l'amortissement au titre des expérimentations 1993, 1994, 1995 ou 1996, ou de collectivités ayant opté pour la reconstitution des amortissements¹²,
- *le montant net cumulé des dépréciations éventuellement constituées* au décembre 1996 pour les collectivités ayant procédé à la dépréciation d'élément d'actif au titre des expérimentations 1993,

¹² Circulaire interministérielle n°CD-6955 du 31 décembre 1996

1994, 1995 ou 1996. Le montant net cumulé des dépréciations constituées est égal à la différence entre le montant cumulé des dépréciations constituées et les éventuelles reprises sur dépréciations opérées.

2.2. LA TRANSMISSION DES INFORMATIONS PATRIMONIALES PAR VOIE INFORMATIQUE

Outre le document papier, l'ensemble de ces informations peut être adressé au receveur municipal par le biais du protocole informatique INDIGO-INVENTAIRE, tel que décrit en annexe 5 du tome II « La cadre budgétaire » de l'instruction budgétaire et comptable M14 applicable au 1er janvier 1997.

Annexe 2 – M52 : Les immobilisations acquises avant le 1^{er} janvier 2004 – Modalités de recensement, ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif, reconstitution facultative d'amortissements

L'instruction budgétaire et comptable M52 précise les conditions d'attribution des numéros d'inventaire pour les flux patrimoniaux opérés à compter de l'exercice 2004.

En outre, elle expose les modalités de transfert des informations patrimoniales de l'ordonnateur vers le payeur départemental, afin d'organiser la nécessaire correspondance entre les données conservées dans les services du département et ceux du comptable.

Il convient également de traiter les immobilisations acquises antérieurement au 1er janvier 2004, notamment au regard de l'inventaire de l'ordonnateur et de l'état de l'actif du comptable.

Comme le rappelle l'instruction M52, l'inventaire justifie la réalité physique des biens et l'état de l'actif les soldes des comptes apparaissant à la balance du comptable. Ces documents doivent a priori correspondre.

Certains départements ont mis en place des systèmes d'informations et des outils de gestion manuels ou informatisés, permettant notamment de recenser les immobilisations, d'en connaître leur valeur d'origine ainsi que leur valeur nette comptable pour les immobilisations faisant l'objet d'un amortissement.

D'autres n'ont pas mis en place ce type de système d'informations patrimoniales et ne disposent donc que d'une vision parcellaire de la composition de leur patrimoine.

En tout état de cause, la diversité des biens composant le patrimoine départemental, le nombre des opérations s'y rapportant ainsi que leur ancienneté, l'origine de certains éléments (notamment ceux liés au transfert de compétences en matière d'enseignement) amènent à constater que l'inventaire de l'ordonnateur et l'état de l'actif du payeur peuvent présenter de part et d'autre des informations patrimoniales incohérentes et incomplètes.

Or, il a paru indispensable, à l'occasion du passage de la comptabilité M51 à la comptabilité M52, de proposer des méthodes permettant de régulariser les anomalies constatées pour les opérations anciennes, dans la perspective d'une homogénéisation de la qualité des informations patrimoniales départementales, axe majeur de la réforme M52.

La présente annexe expose les modalités de recensement et d'attribution de numéros d'inventaire pour les immobilisations acquises avant le 1er janvier 2004.

Elle présente, par ailleurs, une méthode simplifiée de recensement lorsque le département n'est pas en mesure de procéder à un recensement des biens renouvelables autres que le matériel de transport.

En outre, elle prévoit des procédures de régularisation permettant de mettre en adéquation l'inventaire et l'état de l'actif.

Enfin, pour les départements souhaitant procéder à la reconstitution des amortissements pour les biens acquis avant le 1er janvier 2004, la circulaire en expose les modalités.

Bien entendu, la méthode simplifiée de recensement et d'attribution du numéro d'inventaire est sans objet si le département a pu mener à bien le recensement des éléments de son patrimoine. Il en est de même pour la procédure d'ajustement de l'état de l'actif et de l'inventaire si la concordance entre ces états est d'ores et déjà réalisée.

La reconstitution des amortissements relatifs aux immobilisations recensées présente, quant à elle, un caractère strictement facultatif.

1. LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DE NUMÉROS D'INVENTAIRE ET D'AJUSTEMENT DE L'INVENTAIRE ET DE L'ETAT DE L'ACTIF

La récupération des informations patrimoniales ayant trait aux immobilisations acquises avant le 1er janvier 2004 s'effectue sous la forme d'un recensement patrimonial et par l'attribution de numéros d'inventaire par l'ordonnateur.

Le principe général repose sur la connaissance du coût historique de chaque élément du patrimoine départemental, constitué par la valeur historique d'acquisition augmentée de celle des éventuelles adjonctions et améliorations.

Toutefois, compte-tenu de la diversité des éléments du patrimoine départemental et du nombre des biens en cause, une procédure simplifiée, décrite ci-après, pourra être utilisée par les départements qui seraient dans l'impossibilité de procéder à la reconstitution systématique de la valeur historique de chaque bien renouvelable (hors matériel de transport) acquis avant le 1er janvier 2004.

1.1 LES BIENS IMMOBILIERS

1.1.1. Les biens immobiliers autres que la voirie

Il appartient à l'ordonnateur de procéder au recensement des biens existants à partir des documents en sa possession tels les contrats d'assurance, ou encore à partir des informations recueillies, par exemple, auprès du service du cadastre.

Chaque immobilisation recensée est consignée sous un numéro d'inventaire.

Ce travail doit être conduit en liaison étroite avec les services du payeur départemental qui dispose, généralement, d'éléments chiffrés permettant de reconstituer la valeur historique des biens.

S'agissant plus particulièrement des travaux, le recensement est l'occasion d'apurer les travaux achevés qui subsisteraient en solde au compte 23 « Opérations en cours » dans la comptabilité du payeur.

La liste ainsi obtenue est rapprochée du fichier des immobilisations du comptable. Cette confrontation peut faire apparaître des écarts résultant, notamment, d'intégrations non effectuées en comptabilité M51, de cessions, de réformes ou d'acquisitions à titre gratuit non comptabilisées.

En cas d'intégration de régularisation, il convient, dans toute la mesure du possible, de reconstituer la valeur historique du bien, par exemple, en procédant par comparaison avec d'autres biens ou en consultant le service des domaines.

En tout état de cause, le recensement ne doit pas se traduire par une réévaluation d'un ou plusieurs éléments d'actif déjà recensés au bilan.

La somme des écarts relevés entre l'inventaire des immeubles et le fichier des immobilisations permet de déterminer une différence globale positive ou négative.

Si le montant des immobilisations consignées à l'inventaire se révèle supérieur au montant des immobilisations figurant au fichier tenu par le payeur, le compte 1021 « Dotation » est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 21. Dans le cas contraire, le compte 1021 est débité, par le crédit des mêmes subdivisions. Ces opérations constituent des *opérations d'ordre non budgétaires* constatées dans la seule comptabilité du payeur, au vu d'une *délibération* entérinant la régularisation résultant de l'ajustement.

L'application de ces dispositions ne doit en aucun cas conduire à rendre le solde du compte 1021 débiteur.

Si le montant à comptabiliser au débit du compte 1021 se révélait supérieur au solde créditeur de ce compte tel qu'il résulte de la balance d'entrée des comptes de l'exercice 2004 dressée par le payeur, il conviendrait de prélever le surplus :

- d'abord sur le compte 10222 « F.C.T.V.A. », dans la limite de la différence entre le compte 10222 et le compte 102291 « Reprise sur F.C.T.V.A. »,

- puis sur le compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » dans la limite de la différence entre le compte 1068 1 et le compte 1069,

- en cas de besoin, le surplus devrait être imputé au débit du compte 191 « Différences sur réalisations d'immobilisations – Réalisations antérieures au 01/01/2004 ».

Concernant les biens immeubles reçus à disposition et intégrés au compte 217 « Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition », il convient d'utiliser le compte 1027 « Mise à disposition (chez le bénéficiaire) » en lieu et place du compte 1021.

1.1.2. La voirie

Les dispositions de l'instruction budgétaire et comptable M52 (tome 2, titre 4, chapitre 3, paragraphe 2.2.8) sont applicables aux mouvements enregistrés avant le 1er janvier 2004.

1.2 LES BIENS RENOUVELABLES

1.2.1. Le matériel de transport

Le recensement du matériel de transport en cours d'utilisation peut être effectué notamment à partir des contrats d'assurance, et ne doit pas poser de difficultés particulières.

Chaque véhicule de transport est attributaire d'un numéro d'inventaire.

L'ajustement éventuel entre l'inventaire et le fichier des immobilisations donne lieu à une opération d'ordre non budgétaire identique à celle qui a été décrite ci-dessus pour les immeubles, justifiée par une délibération.

1.2.2. Les biens renouvelables autres que le matériel de transport (mobilier, matériel ou outillage)

Le principe général consiste en un recensement exhaustif de ces éléments du patrimoine départemental.

Néanmoins, à défaut de pouvoir y procéder, les départements sont autorisés à utiliser la procédure décrite ci-après.

Celle-ci ne fait en aucun cas obstacle au maintien de certains biens renouvelables à l'actif du bilan si le département le souhaite ; dans cette hypothèse, un numéro d'inventaire est attribué à chacun des biens maintenus à l'inventaire et à l'actif.

Par ailleurs, ce dispositif transitoire est budgétairement neutre, à l'instar de l'ajustement de l'inventaire des biens immobiliers et du matériel de transport.

Les biens acquis avant le 1er janvier 1999

Tous les biens renouvelables acquis depuis plus de cinq ans au 1er janvier 2004, c'est-à-dire acquis avant le 1er janvier 1999, peuvent être sortis de l'actif au cours de l'exercice 2004, sur la base des fiches d'immobilisation tenues par le comptable.

Ces sorties, justifiées par une délibération du conseil général, constituent des opérations d'ordre non budgétaires : débit aux comptes 1021 « Dotation » ou 1027 « Mise à disposition (chez le bénéficiaire) » par crédit de la subdivision concernée du compte 21.

Si ce dispositif est appliqué, les biens renouvelables acquis avant le 1er janvier 1999 ne figureront plus à l'actif du bilan du département au 31 décembre 2004.

Pour les départements amenés à utiliser ces modalités, il n'est pas procédé à un recensement exhaustif des biens renouvelables (autres que le matériel de transport) acquis avant le 1er janvier 1999 ni à l'attribution d'un numéro d'inventaire, ces biens n'ayant pas vocation à figurer à l'état de l'actif au 31 décembre 2004.

Les biens acquis entre le 1er janvier 1999 et le 1er janvier 2004

Le département peut également procéder à la sortie simplifiée des biens renouvelables autres que le matériel de transport (mobilier, matériel ou outillage) acquis entre le 1er janvier 1999 et le 1er janvier 2004.

Ainsi, cinq ans après la mise en place de l'instruction budgétaire et comptable M52, figureront à l'actif du bilan, outre les biens immobiliers et les véhicules, les seuls biens acquis à compter du 1er janvier 2004.

La sortie de ces biens se fera de façon progressive selon l'échéancier suivant :

Date d'acquisition des biens renouvelables (autres que les véhicules)	Date de sortie de l'état de l'actif
avant le 01/01/1999	31 décembre 2004
année 1999	31 décembre 2005
année 2000	31 décembre 2006
année 2001	31 décembre 2007
année 2002	31 décembre 2008
année 2003	31 décembre 2009

L'apurement des biens, selon la procédure exceptionnelle exposée ci-dessus, est constaté à l'inventaire de l'ordonnateur et dans les écritures du payeur (opérations d'ordre non budgétaires) au vu de la délibération prise par l'assemblée délibérante, chiffrant le montant des biens sortis de l'actif.

Lors de la sortie des biens concernés, les comptes 1021 « Dotation » et 1027 « Mise à disposition (chez le bénéficiaire) » sont débités par le crédit de la subdivision intéressée du compte 21 du montant des biens sortis de l'actif.

L'application de ces dispositions ne doit pas conduire à rendre le solde du compte 1021 débiteur.

En cas de solde créditeur insuffisant à l'issue de l'opération d'ajustement des biens immobiliers, il conviendrait d'appliquer les mêmes dispositions que celles décrites au 1.1.1. ci-dessus.

Pour les départements amenés à utiliser ces modalités, il est possible de procéder à une attribution simplifiée de numéros d'inventaire, eu égard au fait que ces immobilisations sortiront de l'état de l'actif entre le 31 décembre 2005 et le 31 décembre 2009.

Dans ce cas-là, le département peut attribuer un numéro d'inventaire *unique par type de biens renouvelables et par année d'acquisition* pour le montant total des immobilisations figurant sous ce numéro d'inventaire.

1.3 LE CAS PARTICULIER DES SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT

L'instruction M52 prévoit que les subventions d'équipement versées sont des immobilisations incorporelles qui sont, à ce titre, suivies à l'actif.

En principe, les subventions figurant au bilan au 1er janvier 2004 sont celles versées de 2000 à 2003 (voire de 1999 à 2003 au cas où le département n'amortissait les subventions qu'à compter de l'année suivant celle de leur versement).

Toutefois, lors de la transposition des comptes, il pourrait s'avérer exceptionnellement que des subventions antérieures au 1er janvier 2000 (ou au 1er janvier 1999) n'aient pas été totalement amorties (erreurs dans le calcul de l'annuité d'amortissement par exemple).

Afin de permettre au département concerné de régulariser cette anomalie et de présenter une situation nette au démarrage de la M52, celui-ci pourra apurer les subventions non complètement amorties par prélèvement sur le compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés », à condition :

- qu'il s'agisse de subventions versées avant le 1er janvier 2000 (ou 1er janvier 1999 au cas où le département n'amortissait les subventions qu'à compter de l'année suivant celle de leur versement);
- que le solde créditeur du compte 1068 permette cette régularisation.

Cette procédure d'apurement se traduit par un débit au compte 1068 et un crédit à la subdivision concernée du compte 204 « Subventions d'équipement versées », ce qui diminue à due concurrence le solde débiteur de ces comptes.

Il s'agit d'une **opération d'ordre non budgétaire**, constatée par le payeur départemental au vu de la **délibération** comportant l'état récapitulatif des subventions à apurer.

Les subventions versées depuis moins de 5 ans et/ou les subventions antérieures qui n'ont pas été apurées (en l'absence d'un solde créditeur suffisant au compte 1068) demeurent au débit des subdivisions du compte 204, où elles font l'objet d'un amortissement par opération d'ordre budgétaire (débit compte 6811, crédit des subdivisions du compte 2804).

L'apurement de ces subventions s'achève selon les modalités retenues en comptabilité M51 : l'amortissement est opéré sur une durée maximum de cinq ans, y compris pour les subventions versées à des bénéficiaires publics.

Les opérations liées à l'apurement des subventions d'équipement versées non amorties sont retracées sur un tableau récapitulatif .

1.4 LES AUTRES ACTIFS IMMOBILISES ACQUIS AVANT LE 1ER JANVIER 2004

Pour les autres immobilisations acquises avant le 1er janvier 2004, et notamment les immobilisations incorporelles (frais d'études, brevets, licences, ...) et financières (titres de participation, titres immobilisés, prêts, ...), un numéro d'inventaire est attribué par immobilisation.

Il peut être néanmoins admis que les prêts accordés avant le 1er janvier 2004 puissent être repris sous un numéro unique à condition que le département et le comptable disposent de logiciels permettant d'assurer le suivi de ces prêts jusqu'à leur extinction.

2. LA RECONSTITUTION FACULTATIVE DES AMORTISSEMENTS DES BIENS ACQUIS AVANT LE 1ER JANVIER 2004.

L'instruction provisoire M52 prévoit que seuls les biens acquis à compter de 2004 font l'objet d'un amortissement à partir de 2005.

Toutefois, le fait de ne pas décrire les amortissements des biens acquis antérieurement peut fausser l'analyse du bilan. En outre, cela oblige la collectivité à distinguer, pour un même type de biens, ceux soumis à l'amortissement de ceux qui ne le sont pas.

Les départements pourront donc, s'ils le souhaitent, reconstituer les amortissements pour les biens acquis antérieurement à la mise en place de la réforme.

A cet effet, une **opération d'ordre non budgétaire** faisant intervenir, en débit, le compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » et, en crédit, le compte 28 « Amortissements » est constatée par le payeur.

La comptabilisation de cette opération est toutefois strictement subordonnée à :

- un recensement physique préalable des biens et un ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif ;
- l'accord de l'assemblée délibérante (**délibération**);

- un solde créditeur suffisant au compte 106 (compte 1068 - compte 1069) à l'issue des opérations de régularisation précédemment citées.

Par ailleurs, cette procédure peut être utilisée seulement pour reconstituer la part des amortissements qui auraient été constatés avant le 1er janvier 2005 (l'obligation d'amortir trouvant à s'appliquer à compter de 2005 pour les biens acquis à compter de 2004), les biens concernés par cette reconstitution devant logiquement faire l'objet d'un amortissement budgétaire à compter de 2005.

Ces opérations sont récapitulées sur un état joint au compte de gestion du comptable.

3. JUSTIFICATION DES OPERATIONS

Ces opérations sont récapitulées sur un état faisant apparaître pour les comptes 1021, 1027, 10222, 106, 191 :

- la situation, au 1er janvier 2004, après les corrections effectuées lors de la reprise en balance d'entrée 2004 de la balance de sortie au 31/12/2003;
- les corrections effectuées au titre de l'apurement des subventions d'équipement versées antérieurement et non amorties (paragraphe 1.3. du présent chapitre) ;
- les corrections effectuées au titre la neutralisation lors du premier exercice du rattachement des charges et des produits (chapitre 1 de la présente circulaire) ;
- les corrections relatives à l'ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif;
- les corrections relatives à la reconstitution des amortissements ;
- le nouveau solde des comptes après les corrections.

Un exemplaire de cet état est joint au compte de gestion du comptable.

4. LES INFORMATIONS PATRIMONIALES A TRANSMETTRE AU PAYEUR DEPARTEMENTAL

L'ordonnateur adresse au payeur un état comprenant les informations suivantes relatives aux immobilisations acquises avant le 1er janvier 2004 :

- le nom de la collectivité (ainsi que le code collectivité et le code budget),
- le numéro d'inventaire attribué par l'ordonnateur, en précisant qu'une stricte cohérence avec le numéro d'inventaire attribué pour d'éventuelles constatations d'amortissement et/ou de provision doit être respectée,
- les renseignements divers relatifs à l'immobilisation concernée (désignation, numéro d'immatriculation, numéro de parcelle, situation cadastrale, contenance, usage, affectation, numéro de contrat d'assurance, ...),
- le numéro de compte par nature utilisé,
- l'année d'acquisition de l'immobilisation,
- le montant brut de l'immobilisation, c'est-à-dire sa valeur d'origine ou historique,

- le montant cumulé des amortissements éventuellement constatés au 31 décembre 2003, pour les départements ayant procédé précédemment à l'amortissement ou ayant opté pour la reconstitution des amortissements,
- le montant net cumulé des provisions éventuellement constituées au 31 décembre 2003 pour les départements ayant procédé au provisionnement pour dépréciation d'élément d'actif. Le montant net cumulé des provisions constituées est égal à la différence entre le montant cumulé des provisions constituées et les éventuelles reprises sur provisions opérées.

Par ailleurs, l'ordonnateur transmet au payeur départemental les informations patrimoniales relatives aux immobilisations acquises avant le 1er janvier 2004 en utilisant le protocole INDIGOINVENTAIRE. Il est précisé qu'il n'est pas fait référence au mandat d'origine.

Annexe 3 – M71 : Les immobilisations acquises avant le 1er janvier 2005 : modalités de recensement, ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif, reconstitution facultative d'amortissements

L'instruction provisoire M71 précise les conditions d'attribution des numéros d'inventaire pour les flux patrimoniaux opérés à compter de l'exercice 2005.

En outre, elle expose les modalités de transfert des informations patrimoniales de l'ordonnateur vers le payeur régional, afin d'organiser la nécessaire correspondance entre les données conservées dans les services de la région et ceux du comptable.

Il convient également de traiter les immobilisations acquises antérieurement au 1er janvier 2005, notamment au regard de l'inventaire de l'ordonnateur et de l'état de l'actif du comptable.

Comme le rappelle l'instruction M71, l'inventaire justifie la réalité physique des biens et l'état de l'actif les soldes des comptes apparaissant à la balance du comptable. Ces documents doivent a priori correspondre.

Certaines régions ont mis en place des systèmes d'informations et des outils de gestion manuels ou informatisés, permettant notamment de recenser les immobilisations, d'en connaître leur valeur d'origine ainsi que leur valeur nette comptable pour les immobilisations faisant l'objet d'un amortissement.

D'autres n'ont pas mis en place ce type de système d'informations patrimoniales et disposent donc seulement d'une vision parcellaire de la composition de leur patrimoine.

En tout état de cause, la diversité des biens composant le patrimoine régional, le nombre des opérations s'y rapportant ainsi que leur ancienneté, l'origine de certains éléments (notamment ceux liés au transfert de compétences en matière d'enseignement) amènent à constater que l'inventaire de l'ordonnateur et l'état de l'actif du payeur peuvent présenter de part et d'autre des informations patrimoniales incohérentes et incomplètes.

Or, il paraît indispensable, à l'occasion du passage de la comptabilité M51 à la comptabilité M71, de proposer des méthodes permettant de régulariser les anomalies constatées pour les opérations anciennes, dans la perspective d'une homogénéisation de la qualité des informations patrimoniales régionales, axe majeur de la réforme M71.

La présente circulaire expose les modalités de recensement et d'attribution de numéros d'inventaire pour les immobilisations acquises avant le 1er janvier 2005.

Elle présente, par ailleurs, une méthode simplifiée de recensement lorsque la région n'est pas en mesure de procéder à un recensement des biens renouvelables autres que le matériel de transport.

En outre, elle prévoit des procédures de régularisation permettant de mettre en adéquation l'inventaire et l'état de l'actif.

Enfin, pour les régions souhaitant procéder à la reconstitution des amortissements pour les biens acquis avant le 1er janvier 2005, la circulaire en expose les modalités.

Bien entendu, la méthode simplifiée de recensement et d'attribution du numéro d'inventaire est sans objet si la région a pu mener à bien le recensement des éléments de son patrimoine. Il en est de même pour la procédure d'ajustement de l'état de l'actif et de l'inventaire si la concordance entre ces états est d'ores et déjà réalisée.

La reconstitution des amortissements relatifs aux immobilisations recensées présente, quant à elle, un caractère strictement facultatif.

1. LES MODALITES D'ATTRIBUTION DE NUMEROS D'INVENTAIRE ET D'AJUSTEMENT DE L'INVENTAIRE ET DE L'ETAT DE L'ACTIF

La récupération des informations patrimoniales ayant trait aux immobilisations acquises avant le 1er janvier 2005 s'effectue sous la forme d'un recensement patrimonial et par l'attribution de numéros d'inventaire par l'ordonnateur.

Le principe général repose sur la connaissance du coût historique de chaque élément du patrimoine régional, constitué par la valeur historique d'acquisition augmentée de celle des éventuelles adjonctions et améliorations.

Toutefois, compte-tenu de la diversité des éléments du patrimoine régional et du nombre des biens en cause, une procédure simplifiée, décrite ci-après, pourra être utilisée par les régions qui seraient dans l'impossibilité de procéder à la reconstitution systématique de la valeur historique de chaque bien renouvelable (hors matériel de transport) acquis avant le 1er janvier 2005.

1.1. LES BIENS IMMOBILIERS

1.1.1. Les biens immobiliers autres que la voirie

Il appartient à l'ordonnateur de procéder au recensement des biens existants à partir des documents en sa possession tels les contrats d'assurance, ou encore à partir des informations recueillies, par exemple, auprès du service du cadastre.

Chaque immobilisation recensée est consignée sous un numéro d'inventaire.

Ce travail doit être conduit en liaison étroite avec les services du payeur régional qui dispose, généralement, d'éléments chiffrés permettant de reconstituer la valeur historique des biens.

S'agissant plus particulièrement des travaux, le recensement est l'occasion d'apurer les travaux achevés qui subsisteraient en solde au compte 23 « Opérations en cours » dans la comptabilité du payeur.

La liste ainsi obtenue est rapprochée du fichier des immobilisations du comptable. Cette confrontation peut faire apparaître des écarts résultant, notamment, d'intégrations non effectuées en comptabilité M51, de cessions, de réformes ou d'acquisitions à titre gratuit non comptabilisées.

En cas d'intégration de régularisation, il convient, dans toute la mesure du possible, de reconstituer la valeur historique du bien, par exemple, en procédant par comparaison avec d'autres biens ou en consultant le service des domaines.

En tout état de cause, le recensement ne doit pas se traduire par une réévaluation d'un ou plusieurs éléments d'actif déjà recensés au bilan.

La somme des écarts relevés entre l'inventaire des immeubles et le fichier des immobilisations permet de déterminer une différence globale positive ou négative.

Si le montant des immobilisations consignées à l'inventaire se révèle supérieur au montant des immobilisations figurant au fichier tenu par le payeur, le compte 1021 « Dotation » est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 21. Dans le cas contraire, le compte 1021 est débité, par le crédit des mêmes subdivisions. Ces opérations constituent des *opérations d'ordre non budgétaires* constatées dans la seule comptabilité du payeur, au vu d'une *délibération* entérinant la régularisation résultant de l'ajustement.

L'application de ces dispositions ne doit en aucun cas conduire à rendre le solde du compte 1021 débiteur.

Si le montant à comptabiliser au débit du compte 1021 se révélait supérieur au solde créditeur de ce compte tel qu'il résulte de la balance d'entrée des comptes de l'exercice 2005 dressée par le payeur, il conviendrait de prélever le surplus :

- d'abord sur le compte 10222 « F.C.T.V.A. », dans la limite de la différence entre le compte 10222 et le compte 102291 « Reprise sur F.C.T.V.A. »,
- puis sur le compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » dans la limite de la différence entre le compte 1068 (1) et le compte 1069,

en cas de besoin, le surplus devrait être imputé au débit du compte 191 « Différences sur réalisations d'immobilisations – Réalisations antérieures au 01/01/2005 ».

Concernant les biens immeubles reçus à disposition et intégrés au compte 217 « Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition », il convient d'utiliser le compte 1027 « Mise à disposition (chez le bénéficiaire) » en lieu et place du compte 1021.

1.1.2. La voirie (régions d'outre-mer)

Les dispositions de l'instruction provisoire budgétaire et comptable M71 (tome 2, titre 4, chapitre 3, paragraphe 2.2.8.) sont applicables aux mouvements enregistrés avant le 1er janvier 2005.

1.2. LES BIENS RENOUVELABLES

1.2.1. Le matériel de transport

Le recensement du matériel de transport en cours d'utilisation peut être effectué notamment à partir des contrats d'assurance, et ne doit pas poser de difficultés particulières.

Chaque véhicule de transport est attributaire d'un numéro d'inventaire.

L'ajustement éventuel entre l'inventaire et le fichier des immobilisations donne lieu à une opération d'ordre non budgétaire identique à celle qui a été décrite ci-dessus pour les immeubles, justifiée par une délibération.

1.2.2. Les biens renouvelables autres que le matériel de transport (mobilier, matériel ou outillage)

Le principe général consiste en un recensement exhaustif de ces éléments du patrimoine régional.

Néanmoins, à défaut de pouvoir y procéder, les régions sont autorisées à utiliser la procédure décrite ci-après.

Celle-ci ne fait en aucun cas obstacle au maintien de certains biens renouvelables à l'actif du bilan si la région le souhaite ; dans cette hypothèse, un numéro d'inventaire est attribué à chacun des biens maintenus à l'inventaire et à l'actif.

Par ailleurs, ce dispositif transitoire est budgétairement neutre, à l'instar de l'ajustement de l'inventaire des biens immobiliers et du matériel de transport.

- Les biens acquis avant le 1er janvier 2000

Tous les biens renouvelables acquis depuis plus de cinq ans au 1er janvier 2005, c'est-à-dire acquis avant le 1er janvier 2000, peuvent être sortis de l'actif au cours de l'exercice 2005, sur la base des fiches d'immobilisation tenues par le comptable.

Ces sorties, justifiées par une délibération du conseil régional, constituent des opérations d'ordre non budgétaires : débit aux comptes 1021 « Dotation » ou 1027 « Mise à disposition (chez le bénéficiaire) » par crédit de la subdivision concernée du compte 21.

Si ce dispositif est appliqué, les biens renouvelables acquis avant le 1er janvier 2000 ne figureront plus à l'actif du bilan de la région au 31 décembre 2005.

Pour les régions amenées à utiliser ces modalités, il n'est pas procédé à un recensement exhaustif des biens renouvelables (autres que le matériel de transport) acquis avant le 1er janvier 2000 ni à l'attribution d'un numéro d'inventaire, ces biens n'ayant pas vocation à figurer à l'état de l'actif au 31 décembre 2005.

- Les biens acquis entre le 1er janvier 2000 et le 1er janvier 2005

La région peut également procéder à la sortie simplifiée des biens renouvelables autres que le matériel de transport (mobilier, matériel ou outillage) acquis entre le 1er janvier 2000 et le 1er janvier 2005.

Ainsi, cinq ans après la première année d'expérimentation de l'instruction budgétaire et comptable M71, figureront à l'actif du bilan, outre les biens immobiliers et les véhicules, les seuls biens acquis à compter du 1er janvier 2005.

L'apurement des biens, selon la procédure exceptionnelle exposée ci-dessus, est constaté à l'inventaire de l'ordonnateur et dans les écritures du payeur (opérations d'ordre non budgétaires) au vu de la délibération prise par l'assemblée délibérante, chiffrant le montant des biens sortis de l'actif.

Lors de la sortie des biens concernés, les comptes 1021 « Dotation » et 1027 « Mise à disposition (chez le bénéficiaire) » sont débités par le crédit de la subdivision intéressée du compte 21 du montant des biens sortis de l'actif.

L'application de ces dispositions ne doit pas conduire à rendre le solde du compte 1021 débiteur. En cas de solde créditeur insuffisant à l'issue de l'opération d'ajustement des biens immobiliers, il conviendrait d'appliquer les mêmes dispositions que celles décrites au 1.1.1. ci-dessus.

Pour les régions amenées à utiliser ces modalités, il est possible de procéder à une attribution simplifiée de numéros d'inventaire, eu égard au fait que ces immobilisations sortiront de l'état de l'actif entre le 31 décembre 2006 et le 31 décembre 2010.

Dans ce cas-là, la région peut attribuer un numéro d'inventaire *unique par type de biens renouvelables et par année d'acquisition* pour le montant total des immobilisations figurant sous ce numéro d'inventaire.

1.3. LE CAS PARTICULIER DES SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT ET DES FRAIS D'ETUDES FAITES POUR DES TIERS OU NON SUIVIES DE REALISATION

Antérieurement au 1er janvier 2005, et par dérogation aux dispositions de l'instruction M51, les régions étaient autorisées à ne pas amortir les subventions d'équipement versées, ainsi que les frais relatifs aux études réalisées pour des tiers ou non suivies de réalisation.

L'instruction provisoire M71, quant à elle, précise que lesdits frais et subventions doivent être amortis.

Ces dispositions s'appliquant aux seules opérations nouvelles, il convient de faire disparaître du bilan les éléments constatés antérieurement.

Toutefois, concernant les frais d'études de la région pour son propre compte, il est rappelé que seuls les frais relatifs à des études non suivies de réalisations sont concernés, les frais qui se rapportent à des études en cours étant maintenus au compte 2031.

Ainsi, afin de permettre de présenter une situation nette au démarrage de la M71, il conviendra d'apurer les subventions et les frais d'études concernés par un crédit au compte 2031 « Frais d'études » ou à la subdivision concernée du compte 204 « Subventions d'équipement versées, en contrepartie du débit :

- du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés », dans la limite du solde créditeur de ce compte ;
- du compte 191 « Différences sur réalisations d'immobilisations – Réalisations antérieures au 01/01/2005 » pour la différence.

Il s'agit d'une *opération d'ordre non budgétaire* constatée par le comptable.

Cette opération est reportée sur le tableau récapitulatif figurant à l'annexe 3 de la présente circulaire. Ce document est visé par l'ordonnateur.

1.4. LES AUTRES ACTIFS IMMOBILISES ACQUIS AVANT LE 1ER JANVIER 2005

Pour les autres immobilisations acquises avant le 1er janvier 2005, et notamment les immobilisations incorporelles (frais d'études (2), brevets, licences, ...) et financières (titres de participation, titres immobilisés, prêts, ...), un numéro d'inventaire est attribué par immobilisation.

Il peut être néanmoins admis que les prêts accordés avant le 1er janvier 2005 puissent être repris sous un numéro unique à condition que la région et le comptable disposent de logiciels permettant d'assurer le suivi de ces prêts jusqu'à leur extinction.

(1) Solde du compte après reprise de la balance d'entrée et constatation des opérations d'apurement des subventions d'équipement et de neutralisation de la charge des ICNE.

(2) Frais se rapportant à des études en cours lors du passage à la M71 (Cf paragraphe 1.3.)

2. LA RECONSTITUTION FACULTATIVE DES AMORTISSEMENTS DES BIENS ACQUIS AVANT LE 1ER JANVIER 2005

L'instruction provisoire M71 prévoit que seuls les biens acquis à compter de 2005 font l'objet d'un amortissement à partir de 2006.

Toutefois, le fait de ne pas décrire les amortissements des biens acquis antérieurement peut fausser l'analyse du bilan. En outre, cela oblige la collectivité à distinguer, pour un même type de biens, ceux soumis à l'amortissement de ceux qui ne le sont pas.

Les régions pourront donc, si elles le souhaitent, reconstituer les amortissements pour les biens acquis antérieurement à la mise en place de la réforme.

A cet effet, une *opération d'ordre non budgétaire* faisant intervenir, en débit, le compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » et, en crédit, le compte 28 « Amortissements » est constatée par le payeur.

La comptabilisation de cette opération est toutefois strictement subordonnée à :

- un recensement physique préalable des biens et un ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif ;
- l'accord de l'assemblée délibérante (*délibération*) ;
- un solde créditeur suffisant au compte 106 (compte 1068 - compte 1069) à l'issue des opérations de régularisation précédemment citées.

Par ailleurs, cette procédure peut être utilisée seulement pour reconstituer la part des amortissements qui auraient été constatés avant le 1er janvier 2006 (l'obligation d'amortir trouvant à s'appliquer à compter de 2006 pour les biens acquis à compter de 2005), les biens concernés par cette reconstitution devant logiquement faire l'objet d'un amortissement budgétaire à compter de 2006.

Ces opérations sont récapitulées sur un état (cf. annexe 4) joint au compte de gestion du comptable.

3.LA JUSTIFICATION DES OPERATIONS

Ces opérations sont récapitulées sur un état faisant apparaître pour les comptes 1021, 1027, 10222, 106, 191 :

- la situation, au 1er janvier 2005, après les corrections effectuées lors de la reprise en balance d'entrée 2005 de la balance de sortie au 31/12/2004 ;
- les corrections effectuées au titre de l'apurement des subventions d'équipement versées et des frais d'études réalisées pour des tiers ou non suivies de réalisation ;
- les corrections effectuées au titre de la neutralisation lors du premier exercice du rattachement des charges et des produits ;
- les corrections relatives à l'ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif ;
- les corrections relatives à la reconstitution des amortissements ;
- le nouveau solde des comptes après les corrections.

Un exemplaire de cet état est joint au compte de gestion du comptable.

4. LES INFORMATIONS PATRIMONIALES A TRANSMETTRE AU PAYEUR REGIONAL

L'ordonnateur adresse au payeur un état comprenant les informations suivantes relatives aux immobilisations acquises avant le 1er janvier 2005 :

- le nom de la collectivité (ainsi que le code collectivité et le code budget),
- le numéro d'inventaire attribué par l'ordonnateur, en précisant qu'une stricte cohérence avec le numéro d'inventaire attribué pour d'éventuelles constatations d'amortissement et/ou de dépréciation doit être respectée,
- les renseignements divers relatifs à l'immobilisation concernée (désignation, numéro d'immatriculation, numéro de parcelle, situation cadastrale, contenance, usage, affectation, numéro de contrat d'assurance, ...),
- le numéro de compte par nature utilisé (3),
- l'année d'acquisition de l'immobilisation,
- le montant brut de l'immobilisation, c'est-à-dire sa valeur d'origine ou historique,
- le montant cumulé des amortissements éventuellement constatés au 31 décembre 2004, pour les régions ayant procédé précédemment à l'amortissement ou ayant opté pour la reconstitution des amortissements,
- le montant net cumulé des dépréciations éventuellement constituées au 31 décembre 2004 pour les régions ayant procédé à la comptabilisation de dépréciation d'élément d'actif. Le montant net cumulé des dépréciations constituées est égal à la différence entre le montant cumulé des dépréciations constituées et les éventuelles reprises sur dépréciations opérées.

Par ailleurs, l'ordonnateur transmet au payeur régional les informations patrimoniales relatives aux immobilisations acquises avant le 1er janvier 2005 en utilisant le protocole INDIGO-INVENTAIRE figurant en annexe 14 de l'instruction budgétaire et comptable M71. Il est précisé qu'il n'est pas fait référence au mandat d'origine.

(3) Compte par nature issu de la nomenclature budgétaire et comptable M71.

Annexe 4 - Tableau récapitulatif du dispositif de recensement et d'attribution de numéros d'inventaire aux immobilisations

TYPE D'IMMOBILISATION	MODALITÉS D'ATTRIBUTION DU NUMÉRO D'INVENTAIRE	OBSERVATIONS
BIENS INDIVIDUALISABLES	Un numéro d'inventaire par immobilisation. Les amortissements et/ou dépréciations liés à ces immobilisations individualisables doivent reprendre le même numéro d'inventaire.	Exemples : <ul style="list-style-type: none"> ○ Bâtiment, installation, agencement et aménagement ○ Matériel de transport, mobilier, matériel Brevet, licence ○ Titre de participation, titre immobilisé ○ Etc ...
BIENS ACQUIS PAR LOT	Un numéro d'inventaire peut être attribué par lot. Les amortissements et/ou dépréciations liés à ces immobilisations acquises par lot doivent reprendre le même numéro d'inventaire.	Définition : Un lot est défini comme une catégorie homogène de biens : <ul style="list-style-type: none"> - dont le suivi individualisé ne présente pas d'intérêt, - ayant, à la fois, une même durée d'amortissement et une même imputation comptable, - acquis par le biais d'une commande unique (y compris faisant l'objet de plusieurs factures pour un même mandat).
BIENS DE FAIBLE VALEUR	Un numéro d'inventaire par biens de faible valeur de même nature et acquis au cours d'un même exercice. Les amortissements et/ou dépréciations liés à ces immobilisations de faible valeur doivent reprendre le même numéro d'inventaire.	Ces biens de faible valeur s'amortissent au taux de 100 % au cours de l'exercice qui suit leur constitution et n'apparaissent alors plus à l'état de l'actif.

FONDS DOCUMENTAIRES	Un numéro d'inventaire par lot constitué. Les amortissements et/ou dépréciations liés à ces fonds documentaires doivent reprendre le même numéro d'inventaire.	Les acquisitions de livres, d'encyclopédies, de disques et de cassettes qui constituent <i>un fonds documentaire</i> lors de la création d'une bibliothèque ou de son extension et qui peuvent, de ce fait, être considérées comme une opération d'investissement au même titre que les autres équipements nécessaires au fonctionnement de la bibliothèque, sont traitées comme les <i>lots</i> et consignés sous un seul numéro d'inventaire.
---------------------	--	---

Annexe 5 - Tableau comparatif synthétique du champ de l'amortissement obligatoire et de la neutralisation possible.

	M14 (communes de 3500 hts et plus)	M52	M71	M4
Champ de l'amortissement obligatoire	<p>Toutes les immobilisations corporelles et incorporelles, sauf :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Œuvres d'art • Terrains • Voirie • Bâtiments publics non productifs de revenus 	<p>Toutes les immobilisations corporelles et incorporelles, sauf :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Œuvres d'art • Terrains • Voirie 	<p>Toutes les immobilisations corporelles et incorporelles, sauf :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Œuvres d'art • Terrains • Voirie (ne concerne que l'outre-mer) 	<p>Toutes les immobilisations corporelles et incorporelles, sauf :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Œuvres d'art • Terrains <p>Note : règles identiques à celles fixées par le PCG</p>
Champ de la neutralisation possible	Aucune neutralisation	<p>Uniquement :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bâtiments publics (scolaires et administratifs) 	<p>Uniquement :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bâtiments publics (scolaires et administratifs) • Subventions d'équipement versées (c/ 204) 	Aucune neutralisation

Annexe 6 - La notion de valorisation dans le secteur public local

I - Le principe : La notion de coût historique

*Un bien est inscrit à l'actif de la collectivité pour son **coût historique**, c'est-à-dire le coût d'acquisition ou le **coût réel de production** du bien augmenté, le cas échéant, du montant des adjonctions qui y ont été apportées.*

1) Détermination du coût d'acquisition

Ce coût est déterminé par l'addition du prix d'achat figurant dans l'acte, et des frais accessoires.

Notion de frais accessoires : Ce sont des charges directement ou indirectement liées à l'acquisition.

Il s'agit :

- des droits de douane à l'importation,
- de la T.V.A. non récupérable par la collectivité
- des frais de transport, d'installation et de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation de l'immobilisation.
- Des honoraires de notaire exposés à l'occasion de l'achat d'un immeuble,
- Des droits d'enregistrement

En revanche, les autres honoraires et commissions, notamment ceux dus à des intermédiaires, constituent des charges de fonctionnement.

Cas des frais permettant la construction d'un immeuble :

Les frais de démolition et de déblaiement en vue d'une reconstruction immédiate de l'immeuble sont inclus dans le coût de l'immeuble.

Le prix d'achat de l'immeuble à détruire lorsqu'il a été spécialement acquis à cet effet constitue un élément du prix du terrain.

Les frais d'études y compris les frais d'ingénierie et d'architecte sont inclus dans le coût de l'immobilisation au commencement des travaux.

2) Détermination du coût réel de production

Les immobilisations créées par une collectivité ou un établissement public local sont comptabilisées à leur coût de production.

Le coût de production correspond au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des charges directes de production (matériel et outillage acquis ou loués, frais de personnel, etc) à l'exclusion des frais financiers et des frais d'administration générale.

A noter que les logiciels créés par la collectivité et destinés à ses besoins propres sont valorisés à leur coût de production, comprenant les seuls coûts liés à la conception détaillée de l'application (aussi appelée analyse organique), à la programmation (aussi appelée codification), à la réalisation de tests et jeux d'essais et à l'élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisation.

3) **Biens acquis à titre gratuit**

Ces biens sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale.

La valeur vénale est le prix présumé qui aurait été acquitté dans les conditions normales du marché. A défaut de marché, la valeur vénale d'un bien est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel dans l'état et le lieu où se trouve ledit bien.

Les biens remis à titre de dotation sont intégrés au patrimoine du bénéficiaire par le comptable pour sa valeur nette comptable.

En résumé :

Mode d'acquisition	Valorisation
A titre onéreux	Coût historique (coût d'acquisition)
A titre gratuit	Valeur vénale (prix de marché, prix de remplacement)
Travaux en régie	Coût de production

II – Les situations particulières

1) **Les biens historiques**

Le principe (avis du CnoCP n° 2012-07 du 18 octobre 2012) :

- Les biens historiques et culturels acquis à titre onéreux sont comptabilisés au coût d'acquisition.
- Les biens reçus à titre gratuit (dons, datations ou legs) sont comptabilisés à la valeur dite « fiscale » ou à la valeur à dire d'expert.
- A compter d'octobre 2012, les biens d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique.

Dans l'hypothèse où certains 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 ».

2) **Immobilisations corporelles non comptabilisés en raison de situations particulières (avis CnoCP 2012-02 du 4 mai 2012)**

Le principe : Concerne **deux situations** :

- biens inventoriés mais non comptabilisés 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 ;
- 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. Il est nécessaire de procéder à des évaluations fiables dans ce cas.

En terme d'évaluation, 2 cas possibles :

- 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.

- coût de remplacement pour les biens spécifiques pour lesquels il n'existe pas de valeur vénale directement identifiable. 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.

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.

3) **Transfert de biens entre entités publiques (cf annexe 7)**

Le principe :

L'actif transféré dans les comptes de l'entité « receveuse » est comptabilisé à la valeur nette comptable figurant dans les comptes de l'entité « transférante » à la date du transfert, en reprenant, le cas échéant,

sa valeur brute, les amortissements cumulés, et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées.

Cas où les actifs corporels transférés ne sont pas comptabilisés dans les comptes de l'entité transférante :

Lorsque l'actif corporel transféré n'est pas comptabilisé dans les comptes de l'entité « transférante » d'origine, la valeur à retenir est la valeur vénale, cette valeur devenant la valeur historique de l'actif par convention.

Une information appropriée est donnée en annexe.

Annexe 7- la valorisation à l'inventaire au moment de l'entrée du bien

Types d'acquisitions	Valorisation à l'inventaire au moment de l'entrée du bien
Acquisition à titre onéreux y compris biens culturels et historiques	Coût historique : coût d'acquisition augmenté des frais accessoires prévus dans les instructions budgétaires et comptables
Travaux en régie	La valeur du bien est égale au coût réel de production ; coût des matériaux augmenté des charges directes de production.
Don, legs	Valeur du bien indiquée dans la délibération (valeur vénale) A défaut, la collectivité procède à une évaluation La collectivité peut demander à titre gracieux et exceptionnel une évaluation au service des domaines.
Dotation et apport	Valeur du bien indiquée dans la délibération ou le certificat administratif (Valeur nette comptable du bien chez le "remettant"). A défaut la collectivité procède à une évaluation (valeur vénale) Elle peut demander à titre gracieux et exceptionnel une évaluation au service des domaines
Transfert d'actifs corporels mis à disposition dans le cadre de transferts de compétences	Valeur figurant dans la délibération et le procès-verbal contradictoire de mise à disposition : Valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité "remettante"; il s'agit de la valeur brute inscrite au bilan. Les amortissements, dépréciations, et provisions éventuelles sont transférées également.
Transfert d'actif entre entités publiques : Mise à disposition, affectation (hors transferts liées à une activité industrielle ou commerciale)	Valeur nette comptable figurant dans les comptes de l'entité "remettante" il s'agit de la valeur brute inscrite au bilan. Les amortissements, dépréciations, et provisions éventuelles sont transférées également. Lorsque le bien transféré n'était pas comptabilisé chez l'entité "remettante" on retient la valeur vénale.
Transfert d'actif entre entités publiques : Mise à disposition, affectation (transferts liées à une activité industrielle ou commerciale)	Valeur nette comptable figurant dans les comptes de l'entité "remettante" . il s'agit de la valeur brute inscrite au bilan. Les amortissements, dépréciations, et provisions éventuelles sont transférés également. Lorsque le bien transféré n'était pas comptabilisé chez l'entité "remettante", on retient la valeur vénale.
Acquisition à l'€ symbolique	Valeur vénale figurant dans l'acte augmentée des frais accessoires éventuels.
Transfert d'actifs corporels de l'État vers les collectivités dans le cadre de la	Les valeurs ont été données par l'État quand les immobilisations étaient comptabilisées dans ses comptes (routes transférées aux conseils généraux) ou les valeurs ont été estimées par France Domaine (lycées, collèges, musées,

décentralisation	ports, aérodromes).
Subvention en nature	Valeur du bien indiquée dans la délibération ou le certificat administratif A défaut la collectivité procède à une évaluation (valeur vénale) Elle peut demander à titre gracieux et exceptionnel une évaluation au service des domaines
Don, dation et legs - bien historique ou culturel	Valeur "fiscale"(bien remis en contrepartie d'un allègement fiscal) Ou valeur à dire d'expert A défaut montant de la restauration (œuvres d'art) A défaut, 1 € symbolique (bien déjà contrôlé mais non comptabilisé)

Annexe 8 – exemple d'état de l'actif

EXERCICE 2012
G E D

État de l'actif arrêté à la date du 23/04/2012

Compte	N° inventaire	Immobilisations	Valeur brute	Année de mise en service	Durée amorti	Amortissements antérieurs	Amortissements	Valeur nette	Provisions cumulées
21318	prog 688/1	guinguette pergola 2006	477 291,58	2006	0	0,00	0,00	477 291,58	0,00
21318	prog 688/2	guinguette pergola 2005	151 496,38	2005	0	0,00	0,00	151 496,38	0,00
21318	prog 688/3	guinguette pergola 2004	22 703,43	2004	0	0,00	0,00	22 703,43	0,00
21318	prog 688/4	guinguette pergola 2003	38 154,65	2003	0	0,00	0,00	38 154,65	0,00
21318	prog 692	clos aux biches 2005	33 445,42	2005	0	0,00	0,00	33 445,42	0,00
21318	prog 692/1	clos aux biches 2004	128 081,63	2004	0	0,00	0,00	128 081,63	0,00
21318	prog 692/2	clos aux biches 2003	2 392,00	2003	0	0,00	0,00	2 392,00	0,00
21318	prog 693	cinema 2007	525 734,55	2007	0	0,00	0,00	525 734,55	0,00
21318	prog 693/1	cinema 2006	72 705,37	2006	0	0,00	0,00	72 705,37	0,00
21318	prog 693/2	cinema 2005	3 650,00	2005	0	0,00	0,00	3 650,00	0,00
21318	prog 693/3	cinéma 2003	11 960,00	2003	0	0,00	0,00	11 960,00	0,00
21318	prog 693/4	cinema 2011	10 918,76	2011	0	0,00	0,00	10 918,76	0,00
21318	prog 696	ecole de musique 2007	151 732,46	2007	0	0,00	0,00	151 732,46	0,00
21318	prog 696/1	restructuration conservatoire	29 186,00	2006	0	0,00	0,00	29 186,00	0,00
21318	prog 696/2	restructuration conservatoire	18 012,12	2011	0	0,00	0,00	18 012,12	0,00
21318	prog 697/2	les mastraits 2005	1 479,45	2005	0	0,00	0,00	1 479,45	0,00
21318	prog 699	extension michel simon 2007	219 244,74	2007	0	0,00	0,00	219 244,74	0,00
21318	prog 699/1	extension michel simon 2006	13 353,88	2006	0	0,00	0,00	13 353,88	0,00
21318	prog 7021	chaufferie bois 2011	174 497,71	2011	0	0,00	0,00	174 497,71	0,00
21318	prog 704/3	parking champy 2003	344,60	2003	0	0,00	0,00	344,60	0,00
21318	prog 712	coque richardets 2011	54 050,78	2011	0	0,00	0,00	54 050,78	0,00
21318	prog 713	coques commerciales 2011	12 171,51	2011	0	0,00	0,00	12 171,51	0,00
21318	prog 804	pave neuf requal parkings 2007	129 406,64	2007	0	0,00	0,00	129 406,64	0,00

Édition du 24/04/2012

Page 60