

## Relatif à la comptabilisation et l'évaluation des actifs acquis et reçus par les musées

---

### Sommaire

#### 1 – Champ d'application

#### 2 – Définition et comptabilisation

#### 3 – Evaluation

##### 3.1.- Evaluation initiale

##### 3.2 - Evaluation postérieure

##### 3.2.1 Amortissement

##### 3.2.2 Dépréciation

#### 4 - Comptabilisation des dépenses ultérieures

#### 5 – Première comptabilisation des œuvres d'art détenues par un musée et non enregistrées à l'actif

---

Le collège du Conseil national de la comptabilité, réuni le 10 novembre 2009, a adopté le présent avis relatif à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs acquis ou reçus par les musées.

### **1 – Champ d'application**

Le présent avis rappelle les règles de comptabilisation et d'évaluation des actifs acquis ou reçus par les musées gérés par des établissements publics relevant de l'instruction budgétaire et comptable M9 <sup>(1)</sup> ou des personnes morales de droit privé sans but lucratif dont les associations et fondations relevant du règlement n°99-01.

Les musées sont définis par l'article L.410 du code du patrimoine :

*« Est considérée comme musée, au sens du présent livre, toute collection permanente composée de biens dont la conservation et la présentation revêtent un intérêt public et organisée en vue de la connaissance, de l'éducation et du plaisir du public. »*

---

<sup>(1)</sup> Instruction générale M 9 sur la réglementation comptable des établissements publics nationaux

Ces dispositions peuvent également trouver à s'appliquer aux biens définis à l'article L.111-1 du code du patrimoine et aux biens culturels définis à l'article L.112-11 du code précité :

Article L.111-1 du code du patrimoine :

*« Les biens appartenant aux collections publiques et aux collections des musées de France, les biens classés en application des dispositions relatives aux monuments historiques et aux archives, ainsi que les autres biens qui présentent un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie sont considérés comme trésors nationaux ».*

Article L.112-11 du code du patrimoine :

*« Sont considérés comme des biens culturels pour l'application de la présente section :*

*1° Les biens culturels qui, relevant des catégories définies par décret en Conseil d'Etat, sont :*

*a) Soit classés monuments historiques ou archives historiques en application du présent code;*

*b) Soit considérés comme trésors nationaux par l'Etat après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4 ;*

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

*a) Soit figurent sur les inventaires des collections des musées de France et des autres musées ou des organismes qui remplissent des missions patrimoniales analogues, des archives ou des fonds de conservation des bibliothèques ;*

*b) Soit sont classés monuments historiques ou archives historiques en application du présent code ;*

*3° Les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, quel que soit leur propriétaire, ou dans les édifices utilisés par des communautés religieuses, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'Etat après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4;*

*4° Les biens culturels figurant à l'inventaire des collections d'un musée de France relevant d'une personne morale de droit privé sans but lucratif ».*

## **2 – Définition et comptabilisation**

Les biens entrant dans le champ d'application du présent avis (cf. 1) ou les biens faisant partie d'un musée (ci-après dénommé « œuvres ») sont des actifs au sens des dispositions de l'article 211-1 du règlement CRC n° 99-03, i.e. « un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

*Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours.*

*Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.*

*Sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités appliquant le règlement n° 99-01..., les éléments dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet.*

*Sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ..., 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 ».*

Article 311-1 du règlement CRC n°99-03 : « Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- *il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants - ou du potentiel de services attendus pour les entités qui appliquent le règlement CRC n° 99-01 ou relèvent du secteur public.*
- *son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante, y compris, par différence et à titre d'exception lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible, selon les dispositions de l'article 321-8... ».*

Les œuvres ayant en général une substance physique, elles sont comptabilisées en immobilisations corporelles.

Lorsqu'elles sont acquises à titre gratuit, les œuvres sont comptabilisées à l'actif à leur valeur vénale (voir 3.1. ci-après) en contrepartie :

- du compte 102 « Fonds associatifs sans droit de reprise » pour les entités relevant du règlement CRC n° 99-01 ;
- d'une subdivision du compte 102 « Biens mis à disposition des établissements » pour les établissements publics ;
- d'un produit exceptionnel pour les entités relevant du règlement CRC n° 99-03.

Les œuvres qui ne peuvent faire l'objet d'une évaluation fiable ne sont pas comptabilisées à l'actif.

### **3 – Evaluation**

#### **3.1.- Evaluation initiale**

Rappel des dispositions du règlement n°99-03

##### **Article 321-1 :**

*« A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :*

- *les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;*
- *les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur vénale. »*

**Article 321-4 :** *« les biens acquis à titre gratuit, c'est à dire sans aucune contrepartie présente ou future, monétaire ou non monétaire, sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale. »*

**Article 311-2 :** *« ...Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.*

*Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.*

*Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation de l'article 311-1.*

*La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou de grandes révisions ».*

**Article 321-14.2 alinéa 2 :** *« Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation prévues aux articles 311-1 et 311-2 sont réunies, y compris pour les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou grandes révisions, si aucune provision pour gros entretien ou grande révision n'a été constatée. Si nécessaire, le coût estimé des dépenses d'entretien faisant l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretien ou grandes révisions, futur et identique, peut être utilisé pour évaluer*

*le coût du composant existant lors de l'acquisition ou de la construction du bien. Dans tous les cas, la valeur nette du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges ».*

Les œuvres acquises à titre onéreux sont comptabilisées à l'actif à leur coût. Les œuvres acquises à titre gratuit sont évaluées à la valeur vénale qui est déterminée comme suit à l'article 322-1-10 du règlement n° 99-03 « *le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie* ». Ainsi, pour les œuvres qui ont fait l'objet d'un don, d'un legs, ou d'une remise par l'Etat, la valeur indiquée dans l'acte sera retenue. Pour les donations en paiement, il est fait référence à la valeur estimée pour les droits de mutation. En l'absence d'acte résultant de ces situations, la valeur devra être déterminée par tous moyens, par référence à des valeurs de marché ou par expertise.

## **3.2 - Evaluation postérieure**

### **3.2.1 Amortissement**

Article 322-1.3 : « *Le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle. L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable....* »

Leur durée d'utilisation étant rarement déterminable, les œuvres ne sont a priori pas amortissables. Néanmoins, les œuvres qui se détériorent inexorablement avec le temps ou qui sont utilisées pour les besoins d'une activité à durée déterminée doivent être amorties.

Les travaux de restauration et de rénovation sont amortis si une durée d'utilisation ou de renouvellement peut être déterminée, en fonction des données historiques par exemple. Ils constituent dans ce cas des composants. (voir § 4)

### **3.2.2 Dépréciation**

Article 322-1.4 : « *la dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur comptable* ».

Article 322-5.1 : « *L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes et à chaque situation intermédiaire, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle.* »

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage<sup>(2)</sup>. Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la valeur vénale et la valeur d'usage. Si l'une de ces valeurs est supérieure à la valeur nette comptable de l'actif considéré, ce dernier n'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre valeur.

En revanche, dès lors que la valeur vénale est inférieure à la valeur nette comptable de l'actif ou ne peut pas être évaluée<sup>(3)</sup>, il convient d'estimer la valeur d'usage. Pour les immobilisations comptabilisées par une entreprise, la valeur d'usage est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est généralement calculée en fonction des flux nets de trésorerie attendus, mais si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus (article 322-1-11 du règlement n° 99-03).

---

<sup>(2)</sup> Ces valeurs s'apprécient soit au niveau de l'œuvre, soit au niveau de la collection, soit au niveau de toute autre unité génératrice de trésorerie dont fait partie l'oeuvre.

<sup>(3)</sup> En particulier, il ne peut pas être fait référence à une valeur vénale pour les œuvres d'art considérées comme inaliénables ou trésors nationaux.

La valeur d'usage d'une œuvre ne s'apprécie pas selon des flux futurs de trésorerie mais selon un potentiel de services attendus, i.e. son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, ou de l'archéologie vis-à-vis du public et non du seul potentiel d'avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie.

La valeur vénale d'une œuvre ne pouvant pas toujours être estimée de manière fiable, et sa valeur d'usage reposant plus sur des critères qualitatifs que quantitatifs, les conditions seront de fait rarement réunies pour calculer la dépréciation d'une œuvre, sauf en cas de déclassement ou de détérioration partielle ou totale.

Toutefois, dès lors qu'une œuvre est destinée à être cédée, une dépréciation doit être constatée lorsque la valeur probable de cession (valeur vénale) est inférieure à la valeur nette comptable. La décision de cession doit être formalisée par des éléments tangibles : décision de l'organe de direction, promesse de vente, etc....

#### ***4 - Comptabilisation des dépenses ultérieures***

S'agissant des travaux de restauration ou de rénovation, il convient d'analyser si ces travaux relèvent de travaux de reconstruction, de gros entretien, ou d'entretien courant.

( i ) Travaux de reconstruction

Ces travaux de reconstruction sont comptabilisés en immobilisation corporelle en sus du coût initial (qui a dû faire l'objet d'un test de dépréciation compte tenu de sa détérioration physique conformément aux dispositions de l'article 322-5 du règlement n° 99-03). Ils sont comptabilisés séparément sous forme de composant si une durée d'utilisation peut être déterminée. Si elle peut être identifiée, la valeur nette comptable du composant remplacé doit être comptabilisée en charges.

( ii ) Travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions

Il s'agit des dépenses faisant l'objet de programmes de travaux pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon état des œuvres d'art et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

Ces dépenses peuvent être comptabilisées sous forme de provisions pour gros entretien, ou sous forme de composants.

- option « composants » : les composants sont amortis linéairement sur la période séparant deux gros entretiens. Quand aucune valeur initiale de l'œuvre n'a été enregistrée à l'actif ou une valeur symbolique seulement, le composant qui n'a pas été constaté à l'origine est comptabilisé pour la première fois lors de la réalisation des travaux.

- option « provisions » : les provisions sont dotées linéairement sur la durée prévisionnelle de remplacement. Lors de la réalisation des travaux, les provisions sont reprises à due concurrence et les coûts sont constatés en charges de la période. Les coûts excédant les plans pluriannuels sont constatés en charges de la période.

( iii) Dépenses d'entretien courant

Ces dépenses sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

## **5 – Première comptabilisation des œuvres d’art détenues par un musée et non enregistrées à l’actif**

La plupart des musées dispose d’un « stock » plus ou moins important d’œuvres qui n’ont jamais été comptabilisées à leur actif. Il s’agit le plus souvent d’œuvres acquises à titre gratuit, ou à titre onéreux dont en raison de l’ancienneté, il est difficile voire impossible de reconstituer la date et le coût d’entrée.

Pour sécuriser les entités et éviter des reconstitutions partielles ou aléatoires en fonction des circonstances, le Collège prévoit d’appliquer, aux entités visées par le présent avis, la mesure retenue par le plan comptable de l’Etat, au § 2.1.2.2 de la norme 6 « *lors de l’établissement du premier bilan de l’Etat, les œuvres d’art, présentes à cette date dans les collections de l’Etat, sont enregistrées pour une valeur symbolique* ».

**Compte tenu du caractère aléatoire et partiel des recherches, des difficultés voire de l’impossibilité de reconstituer des valeurs fiables au sens de l’article 311-1 précité, le Collège considère que les œuvres acquises ou reçues, et non comptabilisées à la date de publication du présent avis, doivent faire l’objet d’un inventaire physique. Elles doivent être enregistrées pour être comptabilisées à compter de cette date :**

- **par les personnes morales de droit privé sans but lucratif pour une valeur symbolique.**
- **par les établissements publics :**
  - o **pour une valeur symbolique concernant les œuvres acquises ou reçues avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 ;**
  - o **pour leur coût d’entrée déterminé conformément aux dispositions du paragraphe 3.1 du présent avis concernant les œuvres acquises ou reçues postérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2006. Il devra alors être mentionné dans l’annexe des comptes une information sur les mouvements affectant les capitaux propres du fait des œuvres acquises postérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2006.**

De surcroît, cette obligation comptable de tenue d’inventaire est inscrite à l’article 1 du décret n° 2002-852 du 2 mai 2002 qui précise le régime juridique des musées de France. Il est rappelé que les établissements publics et les associations/fondations peuvent procéder à la réévaluation globale de l’actif en application des dispositions de l’article 350-1<sup>(4)</sup> dans la mesure où elles peuvent faire l’objet d’une évaluation fiable. Dans cette hypothèse, les œuvres sont évaluées à leur valeur à la date de réévaluation. L’écart de réévaluation est comptabilisé en fonds propres ou en fonds associatifs.

---

©Ministère de l’Économie, de l’Industrie et de l’Emploi, novembre 2009

---

<sup>(4)</sup> *article 350-1 : « Des ajustements de valeur portant sur l’ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de la réévaluation des comptes.*

*L’écart entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable constatée lors d’une opération d’ensemble de réévaluation ne participe pas à la détermination du résultat. Il est inscrit directement dans les capitaux propres.*

*L’écart de réévaluation peut être incorporé en tout ou partie au capital. Il ne peut pas compenser les pertes, sauf s’il a été préalablement incorporé au capital.[...] »*