

Relatif à la comptabilisation des actifs acquis et reçus par les musées

Sommaire

[1 – Rappel du traitement comptable des œuvres d’art selon les dispositions des normes comptables de l’Etat](#)

[1.1 - Evaluation initiale](#)

[1.2 - Evaluation postérieure](#)

[2 – Champ d’application](#)

[3 – Traitement comptable : définition, comptabilisation et évaluation](#)

[3.1 - Définition et comptabilisation \(cf. § 2 et 4 de l’avis\)](#)

[3.2 - Evaluation \(cf. § 3.1 de l’avis\)](#)

[3.3 - Evaluation postérieure \(cf. § 3.2 de l’avis\)](#)

[3.4 - Première comptabilisation des œuvres détenues par un musée et non enregistrées \(cf. § 5 de l’avis\)](#)

[4 – Textes annexes](#)

Le Conseil national de la comptabilité (CNC) a été interrogé par l’Institut du monde arabe (association) et la Direction des affaires juridiques de la ville de Paris en charge des musées privés associatifs subventionnés par la ville, sur la comptabilisation et l’évaluation initiale et postérieure des actifs acquis et reçus par les musées.

La commission des normes comptables privées a donc constitué un groupe de travail présidé par Mme Blandin, avec des représentants d’associations, de professionnels du chiffre, d’institutions, ainsi que d’établissements publics gérant des musées. En effet, ces établissements appliquant l’instruction M9 de la comptabilité publique dont les dispositions sont très proches de celles du règlement n°99-03 relatif au plan comptable général sous réserve de quelques adaptations, rencontrent les mêmes problématiques.

Le règlement n°99-03 ne traite pas expressément de la comptabilisation et de l’évaluation des œuvres d’art. Seul le plan comptable de l’Etat aborde cette question. Les dispositions générales du règlement n°99-03 permettent toutefois de répondre aux différentes questions relatives à la comptabilisation et à l’évaluation des œuvres d’art.

1 – Rappel du traitement comptable des œuvres d’art selon les dispositions des normes comptables de l’Etat

1.1 - Evaluation initiale

- Selon les dispositions du paragraphe 2.1.1- Evaluation des biens entrant dans le patrimoine de l’Etat après l’établissement du premier bilan - de la norme 6 du plan comptable de l’Etat - Immobilisations corporelles : « *les biens acquis à titre gratuit (dons et legs faits à l’Etat, biens vacants et sans maître, biens dépendant de successions en déshérence, confiscations pénales de biens) sont enregistrés à leur valeur de marché à leur date d’acquisition. A défaut de marché, c’est le prix présumé qu’accepterait d’en donner un éventuel acquéreur dans l’état et le lieu où se trouve le bien.* »

Aucune disposition particulière n’étant mentionnée pour les œuvres d’art acquises à titre onéreux, celles-ci sont comptabilisées selon les règles générales à leur coût d’acquisition.

- Des règles particulières applicables à l’évaluation des biens lors de l’établissement du bilan d’ouverture de l’Etat ont été définies au paragraphe 2.1.2.2 de la norme précitée pour les œuvres d’art : « *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. Les œuvres acquises après l’établissement du premier bilan de l’Etat sont immobilisées à leur coût d’acquisition.* »

1.2 - Evaluation postérieure

Concernant les règles d’évaluation postérieure à la comptabilisation initiale, les dispositions du paragraphe 2.4.1.1 de la norme précitée, indiquent que les biens ayant une durée d’utilisation déterminable font l’objet d’un amortissement et d’un test de dépréciation en cas d’indice de perte de valeur. Toutefois une exception est apportée concernant l’amortissement des œuvres d’art compte tenu de la difficulté de déterminer une durée d’utilisation fiable.

« *Une immobilisation est comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur. Cette méthode s’applique à l’ensemble des biens à l’exception, des œuvres d’art qui ne sont pas amortissables ...* ».

Toutefois à chaque clôture d’exercice, en cas d’indice de perte de valeur constatée, une dépréciation devra être constatée dès lors que la valeur actuelle sera devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable.

2 – Champ d’application

Les dispositions du présent avis s’appliquent :

- aux musées tels que définis aux articles L.410 du code du patrimoine gérés par des établissements publics relevant de l’instruction budgétaire et comptable M9⁽¹⁾ et aux personnes morales de droit privé sans but lucratif dont les associations et fondations relevant du règlement n°99-01 relatif aux modalités d’établissement des comptes annuels des associations et fondations ;

⁽¹⁾ Instruction générale M 9 sur la réglementation comptable des établissements publics nationaux

- aux biens définis à l'article L.111-1 et aux biens culturels définis à l'article L.112-11 du code précité.

L'ensemble de ces biens est ci-après dénommé « œuvres ».

3 – Traitement comptable : définition, comptabilisation et évaluation

3.1 - Définition et comptabilisation (cf. § 2 et 4 de l'avis)

Les œuvres répondent à la définition d'un actif et généralement d'un actif physique, comptabilisé en immobilisation corporelle, pour autant que sa valeur puisse être déterminée de manière fiable.

3.2 - Evaluation (cf. § 3.1 de l'avis)

Les œuvres acquises à titre gratuit sont évaluées à la valeur vénale qui correspond « *au 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* ».

3.3 - Evaluation postérieure (cf. § 3.2 de l'avis)

- **Amortissement**

La durée d'utilisation des œuvres étant rarement déterminable, elles ne sont a priori pas amortissables. Néanmoins, les œuvres qui se détériorent inexorablement avec le temps ou dont l'utilisation est liée à une activité à durée déterminée devraient faire l'objet d'un amortissement.

- **Dépréciation**

Le calcul d'une dépréciation suppose de pouvoir rapprocher la valeur nette comptable de la valeur vénale ou de la valeur d'utilité. 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 que des œuvres seraient cessibles, une dépréciation devra être constatée selon les conditions précisées par l'avis.

3.4 - Première comptabilisation des œuvres détenues par un musée et non enregistrées (cf. § 5 de l'avis)

La plupart des musées, qu'ils soient gérés par des associations ou des établissements publics, détiennent un « stock » souvent important d'œuvres d'art et de collections qui n'ont jamais été comptabilisées.

Le Collège a tout d'abord constaté qu'un musée ne pouvait, en application des dispositions de l'article 314-3 du règlement relatives aux corrections d'erreurs, reconstituer le coût d'entrée des œuvres que si les conditions suivantes étaient réunies :

- Il est possible de reconstituer de manière fiable le coût d'acquisition des œuvres (s'entendant de la valeur vénale en cas de dons ou de la valeur d'apport stipulé dans l'acte) à leur date d'entrée dans le patrimoine ; **il s'agit du coût d'acquisition à la date d'entrée et non de la valeur de marché actuelle.**
- La contrepartie de cette régularisation comptabilisée en résultat pour une entreprise conformément aux dispositions de l'article 314-3 précité, doit être constatée :
 - s'il s'agit de dons :
 - au compte 102 « Fonds associatifs sans droit de reprise » pour une association ou une fondation ;

- à une subdivision du compte 102 « Biens mis à disposition des établissements » pour les établissements publics.
- s'il s'agit d'une acquisition à titre onéreux, la correction est comptabilisée pour les associations comme pour les établissements publics en résultat.

Toutefois dans la pratique, il s'avère que, compte tenu de l'ancienneté des œuvres, cette procédure de reconstitution est très difficile à mettre en œuvre, voire impossible dans bien des cas, et qu'en tout état de cause, elle ne sera que partielle voire aléatoire selon les circonstances. La pratique d'une évaluation partielle n'est pas conforme aux règles comptables en vigueur (article L123-18 du code de commerce) qui prescrivent un principe de permanence des méthodes (article 120-4 du règlement).

Dans ces conditions et pour sécuriser les opérations anciennes, 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* ». L'inscription de ces œuvres à leur valeur symbolique permet ensuite aux établissements publics et aux associations/fondations de procéder à une réévaluation des immobilisations corporelles et financières en application des dispositions de l'article 350-1, pour autant que les éléments soient significatifs et puissent faire l'objet d'une évaluation fiable.

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 à compter de cette date :

- **par les personnes morales de droit privé sans but lucratif pour une valeur symbolique.**
- **par les établissements publics :**
 - **pour une valeur symbolique concernant les œuvres acquises ou reçues avant le 1^{er} janvier 2006 ;**
 - **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^{er} 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^{er} janvier 2006.**

4 – Textes annexes

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. »

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 ».

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