

Fiche n°10

Traitement comptable du changement de méthode comptable Suppression de la méthode de l'amortissement progressif

I. Objet de la fiche

Dans le cadre de la refonte de l'instruction M21, la méthode de l'amortissement progressif est supprimée à compter du 1^{er} janvier 2014.

Pour rappel, les amortissements sont définis comme « la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement des techniques ou de toute autre cause dont les effets sont jugés irréversibles » (extrait instruction M21, tome 2).

La durée d'amortissement doit correspondre à la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation par l'établissement public de santé (EPS). Le mode d'amortissement doit correspondre à l'utilisation effective du bien.

La méthode d'amortissement retenue doit donner une estimation satisfaisante de la dépréciation effective des biens concernés, correspondant au rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'établissement.

La méthode de l'amortissement progressif ne paraît pas adaptée aux immobilisations détenues par les EPS. De plus, cette méthode présente un risque financier non négligeable pour l'établissement, celui-ci devant supporter un amortissement plus important en fin d'utilisation du bien.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2014, les établissements publics de santé utilisant cette méthode ne pourront plus l'appliquer. Cette évolution constitue un changement de méthode comptable. Il doit être mis en œuvre dans les comptes de l'exercice 2014.

II. Précisions sur l'avis du CNOCP

- L'avis du CnoCP n°2012-05 en date du 18 octobre 2012 précise qu'un changement de méthode comptable est possible en cas de « *changement imposé par un texte applicable à l'entité* ».

Les restrictions à l'utilisation du changement de méthode mentionnés par l'avis concernent :

«- l'application d'une méthode comptable à des opérations ou autres événements différant en substance de ceux survenus précédemment ;

- l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs ».

Ces restrictions ne concernent pas les méthodes d'amortissement (qui continuent de s'appliquer aux mêmes biens).

→ La suppression de l'amortissement progressif de l'instruction M21 est donc constitutive d'un changement de méthode.

- L'avis précité explicite les conditions d'application du changement de méthode comptable (retraitement rétrospectif sauf impossibilité) :

« Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Le changement de méthode comptable prend effet dans l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Au titre de l'information comparative présentée dans les états financiers, le ou les exercices qui précèdent l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable sont présentés comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date ».

Le concept d'impraticabilité du changement de méthode est défini en annexe de l'avis :

« L'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer les informations qui :

- révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'événement ;

- auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Ainsi, lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective ».

- **Les établissements qui pratiquaient l'amortissement progressif doivent donc appliquer le changement de méthode dans les conditions suivantes :**
 - Choix d'une nouvelle méthode d'amortissement ;
 - Retraitement des plans d'amortissements des immobilisations comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée et ajustement par la situation nette du niveau d'amortissement en fonction de la méthode choisie et des plan d'amortissements retraités

III. Ecritures de régularisation

Les régularisations à comptabiliser au titre du changement de méthode comptable sont réalisées par ajustement de la situation nette, en utilisant le compte 10682x « Autres réserves – Excédents affectés à l'investissement » concerné.

Différents cas de figure peuvent être identifiés.

Dans les exemples ci-dessous, l'exercice N+3 est l'exercice où l'amortissement progressif est supprimé et où intervient le changement de méthode comptable.

➤ Cas d'un amortissement croissant > à l'amortissement linéaire sans prorata temporis

Exemple :

Un bien de 20 000€ (amorti sur 5 ans) acquis le 15 juillet N est amorti de manière croissante N à N+2. Il est mis en service en N.

La somme du nombre d'années est de : $1+2+3+4+5=15$. L'amortissement est de $1/15$ en N, $2/15$ en N+2... L'établissement opte pour l'amortissement linéaire sans prorata temporis.

1) Plan d'amortissement initial :

- exercice N : $20\ 000 * 1/15 = 1\ 333\ €$
- exercice N+1 : $20\ 000 * 2/15 = 2\ 667\ €$
- exercice N+2 : $20\ 000 * 3/15 = 4\ 000\ €$
- exercice N+3 : $20\ 000 * 4/15 = 5\ 333\ €$
- exercice N+4 : $20\ 000 * 5/15 = 6\ 667\ €$

2) Nouveau plan d'amortissement :

- exercice N : /
- exercice N+1 : $20\ 000 / 5 = 4\ 000\ €$
- exercice N+2 : $20\ 000 / 5 = 4\ 000\ €$
- exercice N+3 : $20\ 000 / 5 = 4\ 000\ €$
- exercice N+4 : $20\ 000 / 5 = 4\ 000\ €$
- exercice N+5 : $20\ 000 / 5 = 4\ 000\ €$

3) Ajustement des amortissements par la situation nette :

Du fait du décalage dans le démarrage de l'amortissement linéaire (N+1 après mise en service) alors que l'amortissement progressif démarre l'année d'acquisition, aucun ajustement n'est à comptabiliser.

$$\text{Calcul : } (4000 + 4000) - (1333 + 2667 + 4000) = 0$$

➤ Cas d'un amortissement croissant > à l'amortissement linéaire avec prorata temporis

Même cas que précédemment.

L'établissement opte pour l'amortissement linéaire avec prorata temporis.

1) Plan d'amortissement initial :

- exercice N : $20\ 000 * 1/15 = 1333 \text{ €}$
- exercice N+1 : $20\ 000 * 2/15 = 2667 \text{ €}$
- exercice N+2 : $20\ 000 * 3/15 = 4\ 000 \text{ €}$
- exercice N+3 : $20\ 000 * 4/15 = 5\ 333 \text{ €}$
- exercice N+4 : $20\ 000 * 5/15 = 6\ 667 \text{ €}$

2) Nouveau plan d'amortissement :

- exercice N : $4000 * (166/360) = 1\ 844 \text{ €}$
- exercice N+1 : $20\ 000 / 5 = 4\ 000 \text{ €}$
- exercice N+2 : $20\ 000 / 5 = 4\ 000 \text{ €}$
- exercice N+3 : $20\ 000 / 5 = 4\ 000 \text{ €}$
- exercice N+4 : $20\ 000 / 5 = 4\ 000 \text{ €}$
- exercice N+5 : $4000 - 1844 = 2\ 156 \text{ €}$

3) Ajustement des amortissements par la situation nette :

Une écriture de correction sur situation nette doit être comptabilisée :

Débit compte 10682x / Crédit compte 28 concerné pour 1 844 €

$$\text{Calcul : } (1844 + 4000 + 4000) - (1333 + 2667 + 4000) = 1\ 844 \text{ €}$$

➤ Cas d'un amortissement croissant > à l'amortissement dégressif

Même cas que précédemment.

L'établissement opte pour l'amortissement dégressif.

1) Plan d'amortissement initial :

- exercice N : $20\ 000 * 1/15 = 1333 \text{ €}$
- exercice N+1 : $20\ 000 * 2/15 = 2667 \text{ €}$
- exercice N+2 : $20\ 000 * 3/15 = 4\ 000 \text{ €}$
- exercice N+3 : $20\ 000 * 4/15 = 5\ 333 \text{ €}$

- exercice N+4 : $20\,000 * 5/15 = 6\,667 \text{ €}$

2) Nouveau plan d'amortissement :

Précision : La durée d'amortissement étant de 5 ans, le coefficient dégressif est de 1,75 soit un taux d'amortissement de $20\% * 1,75 = 35 \%$.

- exercice N : $20\,000 * 35\% * (6/12) = 3\,500 \text{ €}$
- exercice N+1 : $16\,500 * 35\% = 5\,775 \text{ €}$
- exercice N+2 : $10\,725 * 35\% = 3\,753 \text{ €}$
- exercice N+3 : $6\,972 / 2 = 3\,486 \text{ €}$
- exercice N+4 : $3\,486 \text{ €}$

3) Ajustement des amortissements par la situation nette :

Une écriture de correction sur situation nette doit être comptabilisée :

Débit compte 10682x / Crédit compte 28 concerné pour 5 028 €

Calcul : $(3\,500 + 5\,775 + 3\,753) - (1\,333 + 2\,667 + 4\,000) = 5\,028 \text{ €}$

IV. Documentation et traçabilité des opérations de régularisations

L'avis précité mentionne les informations qui doivent figurer en annexe du compte financier :

« Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'entité, celle-ci mentionne les informations suivantes :

- *la nature du changement de méthode comptable ;*
- *pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;*
- *le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.*

Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'entité, celle-ci indique en outre les informations suivantes :

- *le texte imposant le changement ;*
- *le cas échéant, le fait que le changement de méthodes comptables est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description. »*

Lors de l'élaboration du compte financier de l'exercice 2014, les EPS s'assureront que les informations précisées supra ont correctement été reportées en annexe du compte financier, notamment dans la partie relative aux faits caractéristiques de l'exercice, principes et méthodes comptables.

Les EPS feront référence à l'arrêté interministériel portant la refonte de l'instruction M21.