

DGFIP – SERVICE DES COLLECTIVITÉS LOCALES – BUREAU CL1B

DGOS – Sous-direction du pilotage de la performance des acteurs de l'offre de soins - Bureau PF1

Version 1 – Janvier 2019

ANNEXE 3

**Précisions sur le changement de méthodes comptables lié à la valorisation des jours CET
(compte 153) et au dispositif de remboursement en capital des emprunts obligataires
remboursables in fine (compte 1632)**

L'objet de la présente annexe est de décrire les modalités d'application du changement de méthode comptable du fait des évolutions de la M21 au 1^{er} janvier 2019 relatives à la valorisation des jours CET (compte 153) et au dispositif de remboursement en capital des emprunts obligataires remboursables in fine (compte 1632).

I- L'application des principes découlant du changement de méthodes comptables

1. Modalités de mise en œuvre d'un changement de méthode

Les nouvelles dispositions relatives à l'évaluation de la provision pour compte épargne-temps¹ et celles relatives au dispositif d'anticipation du remboursement en capital des emprunts obligataires remboursables in fine constituent des changements de méthode comptable. En effet, il s'agit de changements imposés par un texte applicable à l'entité (instruction M21 applicable au 1^{er} janvier 2019).

Lors d'un changement de méthode comptable, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon 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, sauf impraticabilité.

En effet, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable 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.

En l'absence d'accès à ces informations, la nouvelle méthode comptable peut devenir inapplicable de manière rétrospective. Les motifs d'impraticabilité devront être clairement motivés dans l'annexe du compte financier de l'exercice concerné par le changement de méthode et des exercices suivants.

La nouvelle méthode comptable est alors appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

Si l'impraticabilité porte sur tous les exercices antérieurs, le changement de méthode s'applique uniquement de manière prospective.

L'EPS devra veiller à appliquer la nouvelle méthode de façon permanente.

2. Documentation et traçabilité des opérations

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'entité, celle-ci mentionne les informations suivantes en annexe du compte financier :

- 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.

¹Ces dispositions, introduites par l'arrêté du 17 avril 2014 modifié par l'arrêté du 19 décembre 2018 sont reprises dans l'instruction M21 applicable au 1^{er} janvier 2019. Elles font suite à la publication de l'avis du CnoCP n°2018-05 du 05 avril 2018.

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 2019, 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 doivent faire référence à l'arrêté interministériel mettant à jour l'instruction M21 au 1^{er} janvier 2019.

II- Le changement de méthode dans la valorisation des jours CET à partir de l'exercice 2019

1. Conditions d'application du changement de méthode dans la valorisation des jours CET

Suite à l'avis du CNoCP n°2018-05 du 5 avril 2018 « relatif à l'évaluation de la provision pour compte épargne-temps dans les comptes des établissements publics de santé (EPS) », l'évaluation forfaitaire des provisions pour les jours inscrits sur le compte épargne-temps est abandonnée à compter de l'exercice 2019 au profit d'une évaluation selon le coût moyen journalier des agents ou praticiens concernés.

Le coût moyen journalier est calculé en divisant la masse salariale (rémunération principale + charges) associée à l'agent par le nombre annuel de jours travaillés. Dans le cas d'une méthode statistique, la masse salariale moyenne de la catégorie est divisée par le nombre annuel moyen de jours travaillés de cette catégorie.

La nouvelle méthode comptable peut être appliquée de manière anticipée.

Ainsi, selon que l'établissement a opté pour un coût moyen individuel ou évalué sur une base statistique, **cette méthode devra s'appliquer uniformément à l'ensemble des comptes épargne-temps ouverts au sein de l'établissement.** Autrement dit, le changement de méthode ne doit pas conduire l'établissement à appliquer indifféremment une méthode individuelle ou statistique selon la catégorie à laquelle appartient le praticien ou l'agent concerné.

La fiche de fiabilisation sur les passifs sociaux (fiche 18) fera l'objet d'une prochaine mise à jour pour intégrer la nouvelle méthode comptable.

2. Les modalités de régularisation du compte 153 « Provisions pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du compte épargne temps (CET) »

L'établissement ayant appliqué la méthode de valorisation au coût forfaitaire doit mettre en œuvre au titre de l'exercice 2019 (ou dès 2018 en cas d'application anticipée) le changement de méthode comptable pour les jours inscrits précédemment sur le CET.

La régularisation doit faire l'objet d'un calcul rétrospectif et constitue un changement de méthode, traité matériellement comme une correction d'erreur (sans impact budgétaire) :

- débit compte 11x par crédit compte 153 si le montant de la provision a été sous-estimé,
- ou débit compte 153 par crédit compte 11x si le montant de la provision a été sur-estimé.

L'application rétrospective du changement de méthode s'applique quelle que soit la méthode retenue au final (coût moyen journalier sur une base individuelle ou statistique).

III- La modification du dispositif d'anticipation du remboursement en capital des emprunts obligataires remboursables in fine

1. Modalités de mise en œuvre au 1^{er} janvier 2019 de l'amortissement des emprunts obligataires remboursables in fine en cas de ratio d'indépendance financière supérieur à 50 %

Comme précisé dans l'instruction M21 (Tome 1, commentaire des comptes 163), « Le compte 1632 « Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables in fine – anticipation du remboursement en capital » permet la constatation par anticipation et par tranche annuelle, dans les tableaux de financement prévisionnels de l'EPRD et du PGFP, de l'équivalent des amortissements linéaires pratiqués au cours de l'exercice au titre des emprunts obligataires remboursables *in fine*.

Chaque année, le compte 1631 « Emprunts obligataires remboursables in fine » est débité par le crédit du compte 1632 pour le montant de l'amortissement annuel linéaire de l'emprunt, avec émission d'un mandat (sans décaissement) au compte 1631. ».

L'abandon du caractère obligatoire de l'amortissement des emprunts obligataires remboursables in fine en cas de ratio d'indépendance financière supérieur à 50 % constitue un changement de méthode comptable (cf 1ère partie).

A compter du 1^{er} janvier 2019, le dispositif prudentiel n'est applicable qu'aux établissements ayant déjà des emprunts en cours d'amortissement au compte 1632 à cette date. Deux configurations sont alors à considérer.

a) 1ère configuration : l'établissement avait déjà mis en œuvre ce dispositif pour des emprunts encore actifs et opte pour le conserver

Dans ce cas, l'établissement continue d'appliquer le schéma comptable pour ses emprunts in fine en cours ou à venir.

Pour les établissements dont le ratio d'indépendance financière excède 50%, ils doivent en outre décrire l'impact du dispositif dans l'annexe du compte financier.

b) 2ème configuration : l'établissement abandonne le dispositif

L'établissement doit alors retraiter comptablement ses emprunts en cours comme si le dispositif prudentiel n'avait jamais été appliqué. Il ne peut plus appliquer le dispositif pour les emprunts à venir.

Pour les établissements dont le ratio d'indépendance financière excède 50%, ils doivent décrire l'impact du dispositif dans l'annexe du compte financier.

2. Descriptif des écritures d'apurement du compte 1632 en cas d'abandon du dispositif (2ème configuration)

Les écritures d'apurement concernent uniquement les établissements ayant choisi d'abandonner le dispositif.

L'écriture initiale d'amortissement annuel du capital étant d'ordre semi-budgétaire (débit du compte 1631 par mandat et crédit du compte 1632), le schéma d'apurement du compte 1632 suppose de contre-passer les écritures d'origine au moyen d'un titre (imputé au compte 1631) correspondant au montant global transféré au compte 1632, par emprunt obligataire. Cette écriture permet de reconstituer le solde de ce compte comme si les écritures de remboursement anticipé n'avaient jamais été comptabilisées.

Écriture de régularisation :

Débit compte 1632/ Crédit compte 1631 (titre typé « ordre mixte » nature « emprunt ») pour le montant du solde au compte 1632.

Si plusieurs emprunts obligataires sont concernés par ces opérations de régularisation, **il y aura autant de titres émis que d'emprunts à régulariser.**

En effet, au niveau de l'axe d'auxiliarisation, la fiche « emprunt » générée automatiquement par la prise en charge du titre au compte 1631 sera rattachée à la fiche sur laquelle les mandatements initiaux au compte 1631 ont été constatés afin de reconstituer le capital restant dû sur chaque fiche emprunt concernée.

Le recours à des écritures de correction en situation nette (par débit du compte 1632 et crédit du compte 1631) est proscrit dans la mesure où ces écritures seraient non budgétaires.

Ces écritures modifieraient la composition du fonds de roulement (FDR) (transfert du compte 1632 au compte 1631 au sein du fonds de roulement) mais n'auraient pas d'impact sur la variation de ce dernier. Ces écritures ne permettraient donc pas de neutraliser l'impact initial sur la variation du FDR des mandatements émis au compte 1631.

Au final, ce schéma reviendrait à comptabiliser deux fois certains montants au débit du compte 1631 (une fois lors de la constatation anticipée du remboursement et une seconde fois à l'échéance).

3. Illustration

Un établissement souscrit un emprunt obligataire remboursable *in fine* pour 150 M€ (durée de l'emprunt : 20 ans) en N-10.

Le ratio d'indépendance financière de l'établissement excède 50 %, à compter de N-5.

Le changement de méthode comptable (abandon du dispositif prudentiel, car son caractère obligatoire est supprimé et l'établissement ne souhaite plus y avoir recours) intervient en N.

(en K€)

Exercices	Écritures/Impacts sur la variation du FDR
N-10 à N-6	Aucune écriture d'amortissement anticipé Impact sur la variation du FDR : 0
N-5 à N-1	Écriture d'amortissement semi-budgétaire annuelle : Débit compte 1631 (mandat)/Crédit compte 1632 : 10 000 ² Impact sur la variation du FDR (en cumul sur la période n-5 à n-1) : – 50 000
N	Écritures d'apurement semi- budgétaires Débit 1632/Crédit 1631 (titre) : 50 000 Impact sur la variation du FDR : + 50 000
N+1 à N+8	Aucune écriture Impact sur la variation du FDR : 0

²Soit 150 000 K€/15 ans

N+9 (date d'échéance)	Écriture (opération réelle) : Débit compte 1631 (Mandat)/Crédit compte 4671 150 000 Débit compte 4671/Crédit compte 515 Impact sur la variation du FDR :-150 000
	Impact sur la variation du FDR sur la totalité de l'opération :-150 000