

Concours : assistant ingénieur externe

Session : 2006

BAP : I

Spécialité : assistant financier et comptable

Centre organisateur : Université Paris 12 – Val de Marne

Epreuve d'admissibilité : étude d'un dossier technique

Durée : 3h

Coefficient : 4

1 - Responsable du service financier d'une université, vous devez impulser une démarche d'inventaire, fixer un cadre méthodologique et apporter des réponses techniques aux effets d'une pratique d'amortissement sur le budget en cours de préparation.

Pour cela, il vous est demandé de rédiger une note explicative et didactique adressée aux directeurs des différentes composantes de l'université.

Documents joints :

- Instruction comptable M 93 tome 3 n° 00-076-M93 du 21/09/2000
- Agence de Modernisation des Universités (AMUE) : Rencontre du 25 septembre 2001 « Ecritures et impacts budgétaires de l'amortissement »

2 – Gestion de la performance : d'une logique de moyens à une logique de résultats.

Ce sujet est composé de 17 pages, cette page incluse

2.5. LES AMORTISSEMENTS

2.5.1. L'amortissement

2.5.1.1. Principe

L'article 8 du décret n°83-1020 du 29 novembre 1983 modifié, dit décret comptable, précise « *La dépréciation d'une immobilisation est, [...], constatée par l'amortissement. Celui-ci consiste à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan d'amortissement...* ».

L'article 14 du Code du commerce précise quant à lui « *Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et aux provisions.* », ce qui veut dire que la *constatation de l'amortissement est obligatoire*.

Selon le PCG (article 322-2), il existe deux catégories d'amortissements :

- les amortissements pour dépréciation, qui traduisent *l'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif* résultant de l'usage, du temps, du changement de techniques ou de toute autre cause dont les effets sont jugés *irréversibles* ;
- les amortissements dérogatoires qui résultent de textes particuliers et qui représentant la fraction d'amortissement ne correspondant pas à l'objet normal des amortissements pour dépréciation.

Au sens du code du commerce et du Plan comptable général, l'amortissement pour dépréciation correspond donc au processus de correction de l'évaluation des immobilisations.

Trois autres justifications peuvent également être avancées pour expliquer l'amortissement :

- l'amortissement relève du processus de répartition des coûts : il a pour objet de répartir le coût d'un élément d'actif immobilisé incorporel sur sa durée de vie probable ;
- l'amortissement est une technique de renouvellement des immobilisations. Dans ce cas, l'amortissement permet l'affectation d'une partie des bénéfices à la reconstitution du capital. Sans impliquer une sortie de fonds, l'amortissement constitue une charge interne, qui a pour effet de dégager des ressources susceptibles d'être utilisées pour le financement du renouvellement ;
- l'amortissement retrace la contribution des biens immobilisés au fonctionnement annuel de l'établissement.

Il résulte donc de ces dispositions que :

- l'amortissement entraîne la constatation d'une charge sur plusieurs exercices ;
- l'amortissement permet de constater la diminution de la valeur des éléments inscrits à l'actif du bilan, et qui constituent le patrimoine de l'établissement.

L'article 8 du décret comptable précise que « *les amortissements sont inscrits distinctement à l'actif en diminution de la valeur d'origine des éléments correspondants.* ». De cette façon, le bilan permet de faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations.

La constatation des amortissements permet donc de respecter le principe de sincérité des comptes, tant au niveau du bilan qu'au niveau du compte de résultat.

De la même façon, le calcul des prix de revient ou des coûts fonctionnels doit tenir compte de l'intégralité des charges qui pèsent sur une entité économique. L'absence d'amortissement fausse donc inévitablement ces calculs.

2.5.1.2. L'application dans les EPSCP

Le principe selon lequel la constatation de l'amortissement est obligatoire est applicable aux EPSCP.

En conséquence, tous les biens des EPSCP qui sont susceptibles de se déprécier doivent faire l'objet d'un amortissement.

Néanmoins, pour tenir compte du statut juridique de certains biens et du fait que le renouvellement de ces biens n'est pas à la charge de l'établissement, il a été mis en place une procédure particulière permettant de neutraliser l'impact budgétaire de l'amortissement au niveau de la première section du budget (cf. § 2.5.2. ci-après).

Il appartient à l'agent comptable de veiller à la stricte application des règles d'amortissement et de soumettre les difficultés d'application éventuelles à la direction générale de la Comptabilité publique, bureau 5B.

En tout état de cause, il est rappelé que la pratique de l'amortissement, qu'il soit ou non neutralisé, n'exonère pas les ordonnateurs des EPSCP de leurs obligations d'entretien et de bonne gestion des biens constituant le patrimoine de l'établissement, que ces biens leur appartiennent en pleine propriété ou qu'ils leur aient été remis en dotation ou en affectation.

2.5.1.3. Modalités de calcul des amortissements

☞ Principes

Les taux d'amortissement des différentes catégories d'immobilisations sont fixés par le conseil d'administration de l'EPSCP, dans les limites prévues de façon générale ci-après.

Pour déterminer la durée d'amortissement, l'établissement doit tenir compte de la durée normale d'utilisation au vu de trois critères notamment :

- le degré d'utilisation des éléments à amortir, ce qui correspond à l'usure ;
- les conditions d'utilisation, ce qui correspond à l'usage ;
- les changements résultant des techniques ou des besoins nouveaux, ce qui correspond à la désuétude.

Lorsqu'une durée de vie a été choisie, elle doit en principe être identique pour une même catégorie de biens utilisés dans des conditions similaires.

La durée d'utilisation des immobilisations doit normalement être comprise dans les limites indiquées dans le tableau ci-après :

Nature des immobilisations	durée minimale	durée maximale
Immeubles	25 ans	50 ans
Immeubles industriels	20 ans	
Constructions légères	20 ans	40 ans
Aménagements et agencements de terrains	10 ans	20 ans
Mobilier de bureau	10 ans	
Matériel pédagogique	5 ans	10 ans
Matériel scientifique	5 ans	10 ans
Matériel industriel	5 ans	10 ans
Installations complexes	5 ans	10 ans
Outillage	5 ans	10 ans
Collection de documentation	5 ans	10 ans
Voitures particulières ou autres matériels de transport	5 ans	10 ans
Logiciels informatiques	1 an	3 ans
Matériel informatique et bureautique	5 ans	10 ans
Frais de recherche et de développement		5 ans
Brevets, licences	5 ans	

Les amortissements sont portés sur les fiches d'immobilisations et inscrits à l'actif du bilan en déduction de la valeur d'actif de chaque nature d'immobilisation, sous la forme prévue par le modèle de bilan annexé au compte financier.

☞ Méthodes

Il existe plusieurs méthodes d'amortissement.

Les deux plus connues sont l'amortissement linéaire et l'amortissement dégressif.

L'*amortissement linéaire* consiste à répartir de manière égale les dépréciations sur la durée de vie du bien. La charge d'amortissement calculée par la méthode linéaire correspond à la charge minimale d'amortissement qui doit être constatée dans la comptabilité. Il correspond au système de droit commun.

Le taux d'amortissement linéaire est égal à 100 divisé par le nombre d'années d'utilisation du bien à amortir.

En principe, l'amortissement linéaire est pratiqué à partir de la mise en service des constructions et matériels. Il doit donc être fait application du prorata temporis apprécié en jours pour la première année.

Toutefois, les EPSCP sont autorisés à pratiquer l'amortissement à compter du 1^{er} janvier qui suit l'année de mise en service du bien à amortir.

Par exemple, pour une machine mise en service le 25 juin N à amortir sur 5ans, l'établissement a le choix entre :

- constater un amortissement en N (du 25/06 au 31/12/N), en N+1, en N+2, en N+3, en N+4 et N+5 (du 1/01 au 24/06/N+4)
- ou constater un amortissement sur N+1, N+2, N+3, N+4, N+5.

L'*amortissement dégressif* est une méthode suivant laquelle les annuités décroissent avec le temps. Cette méthode peut être considérée comme la méthode la plus proche de l'évolution réelle dans le temps de la valeur d'un élément d'actif immobilisé. En effet, les immobilisations perdent souvent plus de valeur au cours des premières années d'usage du bien. Il serait donc normal de constater un amortissement plus important les premières années.

Néanmoins, il existe des inconvénients à l'utilisation de cette méthode car la réglementation fiscale a prévu limitativement la liste des biens pouvant bénéficier de ce type d'amortissement.

L'annuité d'amortissement en dégressif est obtenue en appliquant un coefficient au taux de l'amortissement linéaire, coefficient dont le montant varie en fonction de la durée de vie probable du bien.

Durée de vie du bien	Coefficients fiscaux
3 et 4 ans	2,5
5 et 6 ans	3
Supérieur à 6 ans	3,5

La première annuité d'amortissement dégressif est calculée comme si le bien avait été acquis au premier jour du mois d'acquisition.

L'amortissement peut également être calculé sur la base d'unités de mesure lorsque les conditions d'emploi le justifient, par exemple, le kilométrage pour le matériel automobile. Cette méthode d'amortissement est dénommée amortissement variable. La réglementation fiscale admet cette méthode dans des cas très limités.

2.5.1.4. Procédure budgétaire et comptable

L'amortissement consistant à constater une charge de fonctionnement, des crédits budgétaires doivent avoir été inscrits sur les comptes de dotations aux amortissements.

Ces crédits ont un caractère évaluatif. Les dépassements sont donc autorisés sur ce compte. En revanche, les crédits inscrits sur les comptes de dotations ne peuvent être utilisés à un autre objet.

Dans le cas où l'établissement calcule l'amortissement au prorata temporis, il est fort possible que le montant de la prévision budgétaire soit insuffisant pour couvrir notamment les amortissements pratiqués sur les biens mis en service en cours d'année.

En revanche, dans le cas où l'établissement amortit à partir de l'année suivant la date de mise en service du bien, les prévisions budgétaires peuvent être ajustées.

Quoiqu'il en soit, le caractère évaluatif des crédits permet la prise en charge du mandat, même en cas d'insuffisance de crédits.

Compte tenu du fait que l'articulation du budget de l'EPSCP est réalisée par la capacité d'autofinancement (ou l'insuffisance), le montant de la dotation aux amortissements est repris en recettes de la seconde section, sans qu'il soit nécessaire pour l'ordonnateur d'émettre un titre de recettes.

Technique comptable

Comptabilisation de l'amortissement

- . Débit subdivisions intéressées du compte 68 Dotations aux amortissements et aux provisions (mandat)
- . Crédit subdivisions intéressées du compte 28 Amortissements des immobilisations

2.5.2. La neutralisation de l'amortissement

2.5.2.1. Principe

Le patrimoine des EPSCP est composé de biens remis en dotation ou en affectation. Ce sont des biens dont l'établissement n'est pas propriétaire. L'État ou les collectivités les met à la disposition de l'EPSCP afin qu'il puisse assurer sa mission de service public.

Pour certains de ces biens, l'établissement sait qu'il n'a pas la charge du renouvellement. L'établissement n'a pas alors besoin d'affecter une partie de son résultat à la reconstitution de son capital.

Dans ce cas, l'amortissement doit seulement permettre de constater la perte de valeur du bien pour répondre ainsi au principe de sincérité de son bilan.

C'est pourquoi, a été mise en place une procédure permettant de neutraliser au niveau de la première section du budget la charge budgétaire induite par la constatation de la dotation aux amortissements.

Cette procédure est donc dénommée « l'amortissement neutralisé ». Elle se substitue à la technique de l'amortissement pour ordre précédemment en vigueur (Tome 2 instruction M93 version 1986).

Cette procédure consiste en la constatation, parallèlement à la charge budgétaire de première section, d'une recette budgétaire exceptionnelle en première section. Ainsi, le résultat lié à l'activité courante de l'établissement, qui correspond à la différence entre les recettes et dépenses de fonctionnement, n'est pas obéré par les amortissements pratiqués sur des biens dont l'établissement n'a pas la charge du renouvellement.

L'amortissement neutralisé ne concerne que certains biens : les biens remis en dotation ou en affectation dont l'établissement n'a pas la charge du renouvellement.

Ces biens sont isolés dans la comptabilité de l'établissement.

Cette procédure permet :

- d'une part de respecter le principe selon lequel tous les biens de l'EPSCP doivent faire l'objet d'un amortissement ;
- d'autre part de neutraliser l'impact de cet amortissement sur le résultat de l'exercice.

Pour les biens remis en dotation ou en affectation pour lesquels la charge du renouvellement incombe à l'établissement, cette procédure n'a pas à être utilisée. En effet, dans ce cas, il importe que l'établissement autofinance le renouvellement de ces biens.

2.5.2.2. Procédure budgétaire et comptable

La constatation de l'amortissement donne lieu à l'émission d'un mandat suivant la procédure décrite au paragraphe précédent.

Corrélativement, afin de neutraliser la charge de l'amortissement, l'ordonnateur émet un titre de recettes sur le compte 776 « Produits issus de la neutralisation de l'amortissement ».

Le montant des produits issus de la neutralisation est repris en seconde section par l'intermédiaire de la capacité ou de l'insuffisance d'autofinancement, sans qu'il soit nécessaire pour l'ordonnateur d'émettre un mandat.

Technique comptable

Comptabilisation de l'amortissement

- . Débit subdivisions intéressées du compte 68 Dotations aux amortissements et aux provisions (mandat)
- . Crédit subdivisions 283 ou 284 Amortissements des immobilisations dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement

Neutralisation de l'amortissement

- . Débit subdivisions intéressées du compte 102 (10211 ou 10221 ou 10231 ou 10271) Biens mis à la disposition des établissements
- . Crédit compte 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements (titre de recettes)

2.6. LA RÉINTÉGRATION AU COMPTE DE RÉSULTAT DES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Cette procédure est aussi couramment appelée « Amortissement de la subvention d'équipement ».

2.6.1. Définition des subventions d'investissement

Les subventions d'investissement sont les sommes versées à l'établissement en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subvention d'équipement) ou de financer des activités à long terme (autres subventions d'investissement).

Juridiquement, ces subventions constituent un profit pour l'entité qui en bénéficie. Les subventions d'investissement doivent donc être intégrées au résultat.

Il est rappelé que compte tenu du statut juridique particulier des établissements publics, les subventions d'investissement non renouvelables accordées comme mises de fonds initiales pour l'acquisition ou la création de biens dont la charge du renouvellement incombe de ce fait à l'établissement doivent être considérées comme des apports en capital à maintenir durablement au bilan. Dans le cas où il est prévu lors de l'acquisition que le bien ne sera pas renouvelé, la subvention n'a pas à être comptabilisée suivant ce principe.

Par ailleurs, la réglementation fiscale définit la notion de subvention d'équipement et établit des règles particulières en matière de TVA et d'impôt sur les bénéfices.

2.6.2. Principe de comptabilisation

Le plan comptable général prévoit que les subventions d'investissement peuvent être soit prises en compte immédiatement en produit de l'exercice (compte 777), soit comptabilisées dans les capitaux propres et réintégréées au résultat sur plusieurs exercices.

D'une façon générale, c'est cette seconde méthode qui est la plus couramment employée.

Les subventions d'investissement sont donc enregistrées au crédit des subdivisions intéressées du compte 13.

Par suite, le compte 13 est destiné à la fois :

- à faire apparaître au passif du bilan le montant des subventions d'investissement jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet;
- à permettre d'échelonner sur plusieurs exercices la constatation de l'enrichissement provenant de ces subventions.

Les subventions sont rapportées aux résultats sur le nombre d'exercices nécessaires pour les rapprocher des coûts qu'elles sont censées compenser.

Ainsi, pour chaque exercice, il est fait le rapprochement entre le coût de l'immobilisation (amortissement) et le profit provenant de la subvention.

Ce principe connaît deux applications différentes selon qu'il s'agit de subventions finançant des immobilisations amortissables ou non.

2.6.3. Procédure de réintégration au compte de résultat des subventions d'investissement finançant des immobilisations amortissables

L'article 362-1 du plan comptable général prévoit que dans ce cas la reprise de la subvention d'investissement s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention.

Cette modalité d'échelonnement :

- présente l'avantage de rapprocher parfaitement du coût des immobilisations le profit généré par la subvention et cela, que la subvention finance tout ou partie de l'immobilisation ;
- est celle qui est prévue par la réglementation fiscale.

D'un point de vue budgétaire, la reprise de la subvention d'investissement à la section de fonctionnement (qui constitue une recette budgétaire de la section de fonctionnement) a pour effet de neutraliser le montant de la dotation aux comptes d'amortissement au niveau des résultats de l'exercice (dépense budgétaire de la section de fonctionnement).

Dans ce cas, l'amortissement du bien permet seulement de constater comptablement la diminution de la valeur du bien, le renouvellement du bien (autre objectif assigné à l'amortissement) intervenant par l'attribution d'une nouvelle subvention.

Lorsqu'une subvention d'équipement est accordée à un établissement postérieurement à la création ou à l'acquisition d'une immobilisation ayant déjà fait l'objet d'amortissements, cette subvention est rapportée au compte de résultat de l'exercice au cours duquel elle a été versée, à hauteur des amortissements déjà pratiqués, et non à hauteur des amortissements pratiqués dans le courant de l'exercice.

Lorsque le bien est totalement amorti, la subvention d'investissement ayant servi à acquérir ce bien est totalement intégrée aux résultats, il y a lieu alors de sortir cette subvention du compte 13 afin qu'elle n'apparaisse plus en tant que telle au niveau du bilan.

Deux cas peuvent se présenter :

☞ La subvention finance entièrement le bien immobilisé.

Le montant de la quote-part de la subvention qui doit faire l'objet d'une reprise au compte de résultat est égal au montant de la dotation aux amortissements des immobilisations acquises ou créées grâce à cette subvention.

Exemple : Un établissement acquiert une immobilisation d'une valeur de 100 000 francs grâce à une subvention d'équipement de 100 000 F. Cette immobilisation est amortie en linéaire sur 5 ans.

Le montant de chaque annuité d'amortissement est égal à 20 000 F.

Le montant de la reprise de la subvention d'équipement est égal à 20 000 F.

☞ La subvention finance partiellement le bien immobilisé

Le montant de la quote-part de la subvention qui doit faire l'objet d'une reprise au compte de résultat correspond au montant égal à la dotation aux amortissements du bien affecté du rapport [Subvention /montant de l'immobilisation].

Exemple : Un établissement acquiert une immobilisation d'une valeur de 100 000 francs. Une partie de cet achat est financé par une subvention d'équipement de 60 000 F. Cette immobilisation est amortie en linéaire sur 5 ans.

Le montant de chaque annuité d'amortissement est égal à 20 000 F.

Le montant de la reprise de la subvention d'équipement est égal à 12 000 F (= 20 000x60 000/100000)

2.6.4. Procédure de réintégration au compte de résultat des subventions d'investissement finançant des immobilisations non amortissables

Dans le cas d'acquisition ou de création d'immobilisations non amortissables, les subventions d'investissement sont rapportées au compte de résultat :

- pour une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat ;
- à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Ces règles sont également celles admises par l'administration fiscale. En cas d'amortissement sur 10 ans, l'amortissement commence l'année suivant celle de l'attribution de la subvention.

2.6.5. Procédure budgétaire et comptable

L'ordonnateur émet un mandat sur le compte 68 pour constater l'amortissement du bien.

L'ordonnateur émet un titre de recette sur le compte 777 pour le montant de la quote-part de la subvention d'investissement virée au compte de résultat.

Technique comptable

Amortissement du bien

- . Débit subdivisions intéressées du compte 68 Dotations aux amortissements et aux provisions (mandat)
- . Crédit subdivisions 280 ou 281 Amortissements des immobilisations incorporelles ou corporelles

N.B. : Cette opération n'a pas lieu pour les biens non amortissables.

Amortissement de la subvention : reprise de la subvention au compte de résultat

- . Débit compte 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
- . Crédit compte 777 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice (titre de recettes)
 - d'une somme égale, en principe, au montant de la dotation aux comptes d'amortissement des immobilisations (ou fractions d'immobilisations) amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention ;
 - d'une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Annulation de la subvention d'investissement en fin d'amortissement (opération d'ordre comptable)

- . Débit compte 131 ou 138 Subventions d'investissement
- . Crédit compte 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat

Il n'y a pas lieu d'émettre de mandat sur le compte 139, ni de titre de recettes sur les comptes 280 ou 281, en raison de l'articulation par la capacité (ou l'insuffisance) d'autofinancement entre les deux sections du budget de l'EPSCP.

2.7. LES PROVISIONS

2.7.1. Principe

L'article 8 du décret comptable (n°83-1020 du 29 novembre 1983) modifié précise que

« L'amoidrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une provision pour dépréciation.

Les provisions pour dépréciation sont inscrites distinctement à l'actif en diminution de la valeur des éléments correspondants.

Les risques et les charges, nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions.

Les provisions sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister. »

Comme pour les amortissements, l'article 14 du Code de commerce précise quant à lui « *Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et aux provisions.* », ce qui veut dire que la constatation de provisions est obligatoire.



AGENCE DE MODERNISATION
DES UNIVERSITÉS
ET ÉTABLISSEMENTS

Rencontre du 25 septembre 2001

***"Inventaire et amortissements, des leviers
pour une meilleure gestion du patrimoine"***

Méthodologie

Ecritures et impacts budgétaires de l'amortissement

Agence de Modernisation des Universités et Etablissements



PLAN DU DOCUMENT

1. LES ECRITURES D'AMORTISSEMENT

- ✓ L'amortissement classique
- ✓ L'amortissement classique, assorti d'une reprise de subvention d'investissement
- ✓ L'amortissement neutralisé

2. LES IMPACTS BUDGETAIRES DES AMORTISSEMENTS

- ✓ Les principes de l'amortissement
- ✓ Le mécanisme et la portée budgétaire de l'amortissement
- ✓ Risque et intérêt de la démarche



Les écritures d'amortissement

Nous distinguerons trois schémas - types d'amortissement, applicables aux EPSCP, selon l'origine des biens et leur mode de financement.

L'amortissement classique :

Il s'applique tout d'abord aux biens acquis par l'établissement, en pleine propriété, sur ses ressources propres ou sur autofinancement.

Il se caractérise par un mouvement budgétaire annuel sur la durée de vie du bien, d'un montant égal à l'annuité – linéaire ou dégressive – correspondant à ses caractéristiques.

- Débit compte 68... (par mandat)
- Crédit compte 281..(associé au compte d'immobilisation du bien)

Il permet à la fois de constater la diminution de la valeur du bien et de se ménager les ressources pour le renouveler ou le remplacer.

L'amortissement classique, assorti d'une reprise de subvention d'investissement au compte de résultat :

Des biens de l'établissement sont acquis – partiellement ou totalement - sur financements d'état ou de collectivités, qualifiés dès l'origine de subventions d'investissement. Ces ressources sont inscrites aux comptes 13 du budget de l'établissement.

L'amortissement des biens est comptabilisé de manière classique et les subventions d'investissement ayant servi à leur financement, sont elles-mêmes amorties, au même rythme que ces biens.

D'où un double mouvement budgétaire :

- pour l'amortissement du bien :
- Débit compte 68... (par mandat)
- Crédit compte 281..(associé au compte d'immobilisation du bien)



- pour l'amortissement de la subvention (quote-part de la subvention finançant le bien) :

- Débit compte 139.. (décomposé selon la nature des subventions)
- Crédit compte 777 (par titre de recette)

Ainsi, les subventions d'investissement sortent progressivement du bilan, une quote-part annuelle étant réintégrée au résultat.

En fin d'amortissement des subventions, les comptes 139 feront l'objet d'un apurement par une écriture comptable (Débit 13.../Crédit 139..).

Il faut noter qu'une subvention d'investissement qui financerait un bien non – amortissable (ex : terrain, collection), doit malgré tout être réintégrée au compte de résultat. Dans ce cas, son amortissement se pratique :

- pour un montant déterminé en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations acquises restent inaliénables, aux termes du contrat de financement,
- ou, à défaut, par montant égal au dixième de la subvention.

L'amortissement neutralisé :

Les établissements peuvent recevoir, de l'Etat ou d'autres collectivités, des apports immobiliers ou mobiliers en nature concourant à l'exercice de leurs missions. Ces moyens leur sont remis en **dotations** (gratuitement) ou en **affectation** (avec versement d'indemnité), **sans transfert de propriété**.

Ces biens se voient appliquer un régime d'amortissement dérogatoire, dit « amortissement neutralisé », dès lors :

- que l'arrêté de mise à disposition stipule que l'établissement n'en a pas la charge du renouvellement,
- que leur financement est retracé en contrepartie, au passif du bilan de l'établissement, à un compte 102 de terminaison 1 (cf. Instruction M 93, tome 3).

Ce type d'amortissement n'a pas d'incidence sur le résultat, mais sert à constater l'amoidrissement de la valeur des biens mis à disposition.

Il donne lieu à deux opérations d'ordre budgétaire parallèles :

- pour l'amortissement du bien mis à disposition :

- Débit compte 68... (par mandat)
- Crédit compte 284... (associé au compte d'immobilisation du bien)

- pour la neutralisation de l'amortissement :

- Débit compte 102.1 (selon le régime de la mise à disposition)
- Crédit compte 776 :-(par titre de recette)



Les impacts budgétaires de l'amortissement

Les principes de l'amortissement :

L'amortissement est d'abord **un principe obligatoire**, dans toute comptabilité publique ou privée, pour corriger au fil du temps l'évaluation des immobilisations.

Au-delà, l'amortissement a d'autres vertus qui participent à l'autonomie et à la responsabilité de l'établissement :

- **Il concourt à une politique de prévision**, en étalant le coût des éléments d'actif sur leur durée de vie probable, par une charge interne sans flux de trésorerie,
- **Il permet de reconstituer le patrimoine immobilisé de l'établissement**, en permettant d'affecter une partie du bénéfice (ou résultat) au financement du renouvellement des biens,
- **Il participe à la sincérité des comptes et à la détermination des coûts de revient de l'établissement**,
- **Il permet la mise en œuvre d'une politique d'investissement coordonnée** au niveau des composantes ou de l'établissement.

Le mécanisme budgétaire des amortissements :

L'amortissement constitue une charge de fonctionnement aux budgets annuels, ce qui suscite une certaine défiance dans les établissements, les composantes ou les services.

Pourtant, l'amortissement ne coûte pas, pas plus qu'il ne gèle de crédits, et ce pour trois raisons :

- L'amortissement des biens mis à disposition des établissements, sans transfert de propriété et sans qu'ils en aient la charge du renouvellement, sont budgétairement neutralisés,
- Les biens acquis sur subventions d'investissement voient leur amortissement compensé par une reprise correspondante des subventions au compte de résultat,
- L'amortissement génère en contrepartie chaque année des ressources d'investissement qui sont directement utilisables.

Plutôt que de parler du coût de l'amortissement, avancer la notion de réorientation des moyens, dans la perspective pour l'établissement de maintenir son potentiel et de financer sa croissance, serait plus approprié.



□ **L'inscription des charges d'amortissement au budget :**

Quelle que soit leur nature ou leur origine, tous les biens immobilisés de l'établissement font l'objet, durant leur durée probable de vie déterminée par le Conseil d'Administration, d'une **dotations annuelle aux amortissements**.

Ces dotations se traduisent par une charge de fonctionnement, inscrite aux subdivisions des comptes 68. Les logiciels de gestion des immobilisations permettent d'en évaluer le montant, par calcul du plan d'amortissement attaché à chaque bien, dès son entrée dans le patrimoine de l'établissement.

Cet élément va donc modifier l'équilibre habituel du budget de fonctionnement des établissements, sans le bouleverser :

car, d'une part, des recettes de même nature vont intervenir en contrepartie (amortissements neutralisés, reprises de subventions),

d'autre part, lorsqu'ils n'amortissent pas, les budgets d'établissement font généralement apparaître des excédents de 1^o section. Avec la pratique de l'amortissement, ce résultat se trouve certes minoré mais se retrouvera en potentiel d'investissement.

enfin, parce que beaucoup d'établissements dégagent en fin d'année, des reliquats de fonctionnement qui peuvent être considérés comme des « réserves » face à des dépenses imprévues ou programmées.

□ **La contrepartie de l'amortissement neutralisé et de la reprise des subventions au budget :**

Face à ses dotations aux amortissements des biens, l'établissement va inscrire à son budget de fonctionnement (chapitre 77) des prévisions de recettes correspondant :

à la neutralisation de l'amortissement des biens dont il n'est pas propriétaire et dont il n'a pas la charge du renouvellement (bâtiments, dotations et compléments de dotations en nature),

à la réintégration au compte de résultat des subventions d'investissement ayant financé l'acquisition des biens immobilisés ou des opérations d'investissement (maintenance). Ainsi, au fur et à mesure de leur emploi, ces subventions disparaissent du passif du bilan de l'établissement, au même rythme que les biens acquis auront été amortis.

Il en découle donc que l'ensemble des biens mis à disposition ou acquis intégralement sur subventions d'état ou de collectivités ne présentent aucun impact budgétaire.

Seuls les biens immobilisés acquis sur ressources propres, autofinancement de l'établissement, ou partiellement financés par des subventions, constituent une charge nette de fonctionnement.



□ **La détermination et l'utilisation de la capacité d'autofinancement (C.A.F) au budget :**

Ce double mécanisme, en charges et en produits, va participer à la détermination du **résultat de l'exercice**, différence entre l'ensemble des dépenses de fonctionnement et des recettes de fonctionnement. Par rapport à la situation antérieure des établissements, ce résultat se trouvera probablement minoré (sauf mesure particulière : économie de fonctionnement, recettes nouvelles), car les dotations en charges seront supérieures aux contreparties en produits.

Cela aura pour effet de minorer les comptes de réserves facultatives des établissements, puisque c'est ce résultat qui y est porté chaque année.

Mais la baisse du résultat ne signifie pas un appauvrissement de l'établissement. Son calcul doit être en effet corrélé à la détermination de la **capacité d'autofinancement** (ou insuffisance d'autofinancement si l'établissement est notoirement déficitaire dans ses conditions d'exploitation).

La C.A.F (ou I.A.F) va ajouter au résultat des charges internes, dont les amortissements et provisions, et déduire du résultat des recettes internes, dont les produits issus de la neutralisation de l'amortissement, les reprises sur subventions ou provisions.

Elle va traduire les conditions réelles d'exploitation de l'établissement (échanges avec les tiers) et son montant est repris en section d'investissement pour constituer, s'il est positif, **un autofinancement pour des dépenses d'immobilisations.**

L'établissement retrouve ainsi en ressources d'investissement, s'ajoutant aux subventions courantes, des sommes portées en charges de fonctionnement qu'il peut utiliser sans décalage dans le temps.

□ **Conclusion :**

L'on voit bien, à travers ce mécanisme les risques dont les établissements doivent se prémunir et les avantages qu'ils peuvent en retirer :

- Le risque majeur serait de ne pas bien estimer la capacité budgétaire de l'établissement à supporter ses amortissements.

Ceux-ci ne doivent pas aboutir à priver l'établissement ou certaines de ses composantes de leurs moyens incompressibles de fonctionnement.

Pour cela, le Conseil d'Administration et la Direction de l'établissement doivent effectuer des choix judicieux :

- **Les durées d'amortissement des biens** (distinguables par catégories) en constituent un élément essentiel. Plus elles sont courtes, plus elles pèsent sur les crédits de fonctionnement mais facilitent un réinvestissement rapide ; plus elles sont longues, moins elles modifient les habitudes mais sont en mesure de modifier rapidement le patrimoine de l'établissement.



Selon leur âge, leurs structures et le rythme de renouvellement de leur matériel, les universités auront sans doute à se positionner différemment par rapport à ce critère.

- **Le niveau d'affectation des dotations aux amortissements** – au niveau de l'établissement, des UFR ou des Centres de responsabilité – représentera l'autre critère déterminant.

Décider que chaque Centre de responsabilité doit supporter l'amortissement, c'est privilégier la reconduction des moyens puisque chacun s'estimera en droit de retrouver des capacités d'investissement qu'il aura financées.

Inscrire les dotations aux amortissements au niveau central de l'établissement, c'est se permettre de réorienter les ressources vers les priorités de développement de l'établissement ou d'en gérer l'attribution sur la base de projets.

Dans tous les cas, ces orientations doivent être testées au niveau du budget de l'établissement et des budgets propres intégrés, avant décisions prises en C.A.

➤ Le principal intérêt de la démarche, outre la complétude des comptes et la détermination des coûts de revient, réside dans l'anticipation et la liberté des politiques d'investissement.

Connaître et mesurer le vieillissement de ses équipements constituent des données de base de la politique patrimoniale. Pouvoir maîtriser les ressources de leur renouvellement, par le biais de l'autofinancement, renforcera l'autonomie de l'établissement.

L'enjeu sera placé, au-delà des traditionnels débats sur les « reports », au niveau d'une politique d'établissement ou de composante, qui pourra se programmer, s'orienter, se prioriser.
