



la lettre du CNOCP

22 février 2022 - N° 36



Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale

Le CNOCP a adopté, après plusieurs années de travaux, un Recueil de normes comptables pour les organismes de sécurité sociale

Après le Recueil des normes comptables pour l'État, le Recueil des normes comptables pour les établissements publics et le Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales, ce Recueil est le quatrième élaboré par le CNOCP.

L'élaboration d'un tel Recueil s'inscrit dans une démarche de consolidation du référentiel comptable des organismes de sécurité sociale depuis l'adoption de la comptabilité en droits constatés en 1996 et d'un Plan comptable unique en 2001.

Ce Recueil, qui permet aux organismes de sécurité sociale de répondre à l'obligation de présentation des comptes, constitue le référentiel comptable à partir duquel seront élaborés les états financiers des organismes de sécurité sociale et sur le fondement duquel s'effectuera notamment la certification de leurs comptes.

Dans sa première version, ce Recueil ayant vocation à être complété, il comprend une introduction, treize normes thématiques sur les éléments du bilan et du compte de résultat et un glossaire.

Les normes comptables comportent, d'une part, un exposé des motifs qui éclaire les dispositions normatives, expose les éventuelles spécificités dans le domaine considéré et explique les choix opérés, et, d'autre part, les dispositions normatives elles-mêmes.

Le Recueil comprend dans son champ d'application l'ensemble des organismes de sécurité sociale appliquant le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS) en vertu des dispositions de l'article L. 114-5 du code de la sécurité sociale.

Il s'agit, d'une part, des organismes relevant des régimes de droit commun, des régimes des professionnels libéraux et des régimes spéciaux, et, d'autre part, des organismes concourant au financement des desdits régimes, ou à la mise en réserve de recettes à leur profit, dont le Fonds de solidarité vieillesse (FSV) et le Fonds de réserve pour les retraites (FRR).

Ces organismes constituent le cœur du champ d'application du Recueil et relèvent généralement de la loi de financement de la sécurité sociale (LFSS). La liste des régimes obligatoires de base de sécurité sociale auxquels se rattachent ces organismes n'est pas figée ; elle fait l'objet d'une mise à jour triennale pour tenir compte des opérations de restructurations, notamment des regroupements de caisses. Ce document triennal est annexé au projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS).

Les dispositions de ce Recueil s'appliquent également à des organismes qui ne relèvent pas de l'article L.114-5 du code de la sécurité sociale. Ces organismes appliquent le Plan comptable unique en vertu de textes réglementaires, généralement institutifs. Ces textes offrent la possibilité d'adapter les dispositions du Plan comptable unique pour les besoins de l'activité de ces organismes.

Les dispositions du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale s'appliquent aux états financiers des organismes de sécurité sociale pour l'exercice clos le 31 décembre 2022.

Le Recueil de normes comptables présente un ensemble cohérent de normes qui a vocation à être complété ultérieurement.

Ainsi, concernant les comptes combinés annuels dont la publication est obligatoire pour les organismes nationaux qui gèrent un régime obligatoire de base de sécurité sociale et qui sont dotés d'un réseau de caisses locales ou régionales, une norme spécifique consacrée à l'établissement de ces comptes combinés pourra être intégrée dans une version ultérieure du Recueil.

Les travaux se poursuivront également sur le sujet des engagements à mentionner dans l'annexe des états financiers.

En savoir plus

- + [Avis n° 2022-01 du Conseil de normalisation des comptes publics du 13 janvier 2022 relatif au Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale](#)
- + [Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale](#)



Un avis sur la comptabilisation des droits d'inscription dans l'enseignement supérieur public

Le CNOCP répond à la saisine de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes relative à la comptabilisation des droits d'inscription dans l'enseignement supérieur public

La question posée au CNOCP porte sur la comptabilisation des droits d'inscription dans les établissements publics qui délivrent des diplômes gérés de façon autonome et dont le montant se rapproche du coût complet des formations.

L'autonomie accordée aux établissements publics d'enseignement supérieur les conduit à délivrer, à côté des diplômes nationaux, des diplômes dits d'établissement dont les droits d'inscription ne sont pas fixés par arrêté ministériel, mais librement par les conseils d'administration qui peuvent notamment se fonder sur l'analyse du coût des formations.

Cette situation reste néanmoins peu fréquente au regard des principes de gratuité et d'accès à l'enseignement supérieur public pour le plus grand nombre qui sont une spécificité de l'action publique. Ainsi, les droits d'inscription aux formations délivrant un diplôme national ont des montants fixés par arrêté ministériel. Ces droits sont d'un montant « très faible » par rapport au « coût de l'enseignement supérieur ».

Le CNOCP a analysé cette situation au regard des dispositions de la norme 4 du Recueil des normes comptables pour les établissements publics, les droits d'inscription dans les établissements d'enseignement supérieur publics étant des produits de fonctionnement. Il en a conclu les éléments suivants :

- Les droits d'inscription dans les établissements d'enseignement supérieur publics doivent être considérés comme des « *produits provenant d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente* » compte tenu du principe de gratuité de l'enseignement public en France, qui induit que leurs montants n'ont pas de lien causal avec le coût réel du service rendu. Les droits d'inscription concernés sont généralement encadrés par voie législative et réglementaire. *Ces droits sont comptabilisés en une fois à l'inscription*, car le droit de l'établissement naît dès cet instant.
- Certains droits d'inscription peuvent cependant, par exception, être qualifiés, à partir du faisceau d'indices figurant dans l'avis, de « *produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente* ». *Ils sont dans ce cas comptabilisés en produits sur la durée de la formation dispensée. Ils font donc l'objet d'un étalement* fondé sur la méthode à l'avancement ou, à défaut, d'un étalement *pro rata temporis*, puisque le droit de l'établissement est acquis au fur et à mesure de la réalisation de la formation.

S'agissant de la notion de « *valeur équivalente* », appliquée aux produits de fonctionnement, il est précisé que cette dernière s'inspire de la notion de « valeur approximativement égale » (« *approximately equal value* »), issue de la norme IPSAS 9 « Produits des opérations avec contrepartie directe ». Cette notion de « *valeur équivalente* » n'a pas vocation à traduire une égalité stricte. L'exposé des motifs de la norme 4 « Les produits » du Recueil des normes comptables pour les établissements publics est complété au paragraphe III.3.1 de cette mention.

Le CNOCP propose que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2023 (exercice clos le 31 décembre 2023), avec possibilité d'application anticipée.

En savoir plus

+ [Avis n° 2022-02 du 13 janvier 2022 relatif à la comptabilisation des droits d'inscription dans les établissements d'enseignement supérieur publics](#)



Réponse à une saisine

Par courrier en date du 28 mai 2021, l'Inspection générale des finances a saisi le CNOCP pour qu'il se penche sur le référentiel comptable du Fonds de garantie des victimes du terrorisme et d'autres infractions (FGTI) et son éventuelle évolution.

L'activité du Fonds s'apparentant à une activité d'assurance, le CNOCP a considéré que le référentiel comptable des entreprises d'assurance est adapté à son action, sans qu'il soit nécessaire d'avoir à élaborer des règles *ad hoc*, même si les fonds propres du FGTI sont fortement négatifs.

Concernant la situation nette fortement dégradée du FGTI, le CNOCP propose qu'une information en annexe des comptes du FGTI explique cette situation alors même que la trésorerie du Fonds est positive.