

**Note de présentation  
de l'avis n° 2012-01  
du 17 février 2012  
relatif à la comptabilisation à la date de clôture  
des droits à congés, du compte épargne-temps,  
des heures supplémentaires  
ainsi que des heures complémentaires  
dans les établissements publics  
relevant des instructions budgétaires, financières  
et comptables M 9-1, M 9-3 et M 9-5**

## Sommaire

<b>1. Contexte</b> .....	2
<b>2. Présentation des dispositions de l'avis</b> .....	3
2.1 <i>Critère de rattachement des charges liées aux droits à congés, au compte épargne-temps, aux heures supplémentaires et aux heures complémentaires</i> .....	3
2.2 <i>Comptabilisation des passifs correspondant aux charges liées aux droits à congés, au compte épargne-temps, aux heures supplémentaires et aux heures complémentaires</i> .....	4
<b>3. Qualification du changement</b> .....	4
<b>4. Date d'application</b> .....	5

## 1. Contexte

A l'occasion de l'adoption du plan de comptes des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), la Compagnie nationale des commissaires aux comptes dans le cadre de ses travaux sur la certification des comptes des universités a souhaité que soient clarifiées les dispositions de l'instruction budgétaire et comptable M 9-3 dont relèvent ces établissements, relatives à la comptabilisation, à la date de clôture, des droits à congés, du compte épargne-temps, des heures supplémentaires ainsi que des heures complémentaires.

Dans la plupart des cas, ceux-ci ne sont comptabilisés au passif (en charges à payer ou en provisions), que pour les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières, ainsi que pour les contractuels de droit public dont le contrat est régi par les dispositions du décret n° 98-158 du 11 mars 1998.

Il existe en effet un conflit de textes entre, d'une part, la définition d'un passif, et, d'autre part, les dispositions de l'instruction M 9-3. Celle-ci prévoit, dans son annexe 4, que « *L'utilisation des congés payés ne s'applique qu'aux droits des membres du personnel ayant un statut de droit privé et non à ceux ayant un statut de droit public en raison des spécificités qui s'y rattachent* ». Par ailleurs, il est indiqué que le compte 4282 de cette instruction « *Dettes provisionnées pour congés payés* » peut être utilisé pour « *les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières, et pour les contractuels de droit public* ».

Le Conseil a par ailleurs identifié deux autres instructions budgétaires et comptables concernées par ce conflit de textes, c'est-à-dire les instructions M 9-1 (établissements publics à caractère administratif) et M 9-5 (établissements publics à caractère industriel et commercial).

L'instruction M 9-1 précise, pour le compte 4282 « *Dettes provisionnées pour congés à payer* », que les « *congés payés ne concernent que les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en application de dispositions législatives particulières* ». Par ailleurs, l'annexe 4 de cette même instruction indique dans son paragraphe 5 que « *L'utilisation des congés payés ne s'applique*

*qu'aux droits des membres du personnel ayant un statut de droit privé et non à ceux ayant un statut de droit public en raison des spécificités qui s'y rattachent ».*

L'instruction M 9-5 se présente différemment puisqu'elle ne comporte pas de disposition similaire en annexe 4 ou dans un compte 4282. En revanche, elle indique, au compte 6412 « Congés payés », que pour les dispositions applicables au fonctionnaire détaché sur un emploi public *« Il résulte des dispositions combinées de l'article 2 de la loi n° 83-634 du 3 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires et de l'article 45 de la loi du 11 janvier 1984 précitée que si l'agent est détaché sur un emploi de fonctionnaire, seules les dispositions du droit public lui sont applicables. Dans ce cas, un congé non pris ne donne lieu à aucune indemnité compensatrice, conformément à l'article 5 du décret n° 84-972 du 26 octobre 1984 relatifs aux congés annuels des fonctionnaires de l'Etat ».*

Afin de lever l'ambiguïté née du conflit de textes évoqué *supra*, le Conseil propose de préciser les modalités de comptabilisation, à la date de clôture de l'exercice, des droits à congés, du compte épargne-temps, des heures supplémentaires ainsi que des heures complémentaires pour les établissements publics relevant de l'instruction financière et comptable M 9-1, de l'instruction budgétaire, financière et comptable M 9-3 et de l'instruction budgétaire, financière et comptable M 9-5.

## **2. Présentation des dispositions de l'avis**

### ***2.1 Critère de rattachement des charges liées aux droits à congés, au compte épargne-temps, aux heures supplémentaires et aux heures complémentaires***

L'avis mentionne que, en matière de droits à congés, de compte épargne-temps, d'heures supplémentaires et d'heures complémentaires, le critère de rattachement de la charge correspond au travail fourni par la personne concernée, qu'elle soit de statut public ou privé, ayant donné lieu à l'acquisition d'un droit par cette dernière et, corrélativement, d'une obligation pour l'établissement.

## ***2.2 Comptabilisation des passifs correspondant aux charges liées aux droits à congés, au compte épargne-temps, aux heures supplémentaires et aux heures complémentaires***

Comme précisé dans l'avis, le droit acquis évoqué *supra* peut, à la date de clôture de l'exercice, ne pas avoir été exercé par la personne bénéficiaire. Un passif est alors comptabilisé dans les comptes de l'établissement.

Pour mémoire, selon les dispositions de l'instruction n° 06-007-M 9 du 23 janvier 2006 relative aux passifs, actifs, amortissements et dépréciation des actifs, un passif est « *un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.* ». Un passif est comptabilisé à la date de clôture si les trois conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- il existe, à la date de clôture, une obligation de l'établissement à l'égard de son personnel ;
- il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de son personnel sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci ;
- le montant de l'obligation peut être évalué de manière fiable.

La nature du passif (charge à payer ou provision) dépend du niveau de précision en matière d'estimation du montant ou de l'échéance <sup>1</sup>.

## **3. Qualification du changement**

La première comptabilisation de ce passif, pour les établissements qui n'en comptabilisaient pas jusqu'à présent, est qualifiée de changement de méthode comptable. Lors d'un changement de méthode comptable, l'effet de la nouvelle

---

<sup>1</sup> Cf. avis n° 00-01 du 20 avril 2000 du Conseil national de la comptabilité relatif aux passifs, paragraphe 1.2.

méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée<sup>2</sup>.

#### **4. Date d'application**

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter de 2013 (exercices clos le 31 décembre 2013), avec possibilité d'application anticipée.

---

<sup>2</sup> Ces dispositions sont prévues par l'avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 et M 9-3 et par le Plan comptable général (article 314-1).