



**Avis n° 2022-02  
du 13 janvier 2022  
relatif à la comptabilisation des droits d'inscription  
dans les établissements d'enseignement supérieur publics**

## **1. Saisine et contexte**

Le Conseil de normalisation des comptes publics a été saisi par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur les « *modalités de comptabilisation des droits d'inscription dans les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP)* », par un courrier daté du 31 mars 2021.

Selon la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, ces droits d'inscription relèveraient de deux catégories différentes et pourraient faire l'objet de traitements distincts en fonction de leurs caractéristiques, alors que la Direction générale des finances publiques n'a précisé le traitement comptable que d'une catégorie de droits d'inscription<sup>1</sup>.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes identifie ainsi une première catégorie de produits qui correspondent aux droits dont les étudiants doivent s'acquitter pour l'inscription à des formations menant à des diplômes nationaux. Le montant de ces droits, définis pour une année universitaire, est fixé par arrêté ministériel<sup>2</sup>.

À côté de ces diplômes nationaux, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes mentionne des diplômes qui sont gérés de façon autonome par les établissements et qui, pour certains d'entre eux, présentent des droits d'inscription dont le montant se rapprocherait du coût complet des formations auxquelles ils s'appliquent.

---

<sup>1</sup> Cf. courrier de la Direction générale des finances publiques du 3 juillet 2019 sur les modalités de comptabilisation des droits d'inscription qui rappelle les principes de comptabilisation des produits de la norme 4 du RNCEP et qui caractérise le fait générateur du droit lorsque ces droits d'inscription correspondent à un « *droit d'entrée, forfaitaire et non déterminé en fonction des choix de l'étudiant, non remboursable et dû dès l'inscription de l'étudiant* ».

<sup>2</sup> Cf. arrêté du 17 juin 2021 portant modification de l'arrêté du 19 avril 2019 relatif aux droits d'inscription dans les établissements publics d'enseignement supérieur relevant du ministre chargé de l'enseignement supérieur.

La Cour des comptes avait déjà, dans un rapport<sup>3</sup> publié en novembre 2018, noté que si plus de 80% des droits d'inscription s'inscrivent dans un niveau de tarification proche de celui fixé annuellement pour les diplômes nationaux, une partie s'en écarte sensiblement. Pour la Cour des comptes, cette tendance traduit la volonté de certains établissements d'utiliser les droits d'inscription comme un moyen d'accroître leurs ressources propres, pour accompagner le plus souvent leur développement international.

Dans le cadre de ces réflexions, le groupe de travail a cherché à identifier plus précisément certaines de ces pratiques.

Ainsi, l'enquête conduite par l'Association des agents comptables d'universités et établissements (AACUE) auprès de ses adhérents a conclu à l'existence, dans un faible nombre de cas, de droits d'inscription très éloignés des tarifs nationaux.

## **2. Caractéristiques des droits d'inscription au regard des principes comptables**

Selon les dispositions du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les règles de comptabilité générale des entités publiques ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action publique<sup>4</sup>.

Les principes de gratuité et d'accès à l'enseignement supérieur public par le plus grand nombre sont une spécificité de l'action publique. 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<sup>5</sup> ».

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. Leurs montants sont fixés librement par les conseils d'administration qui peuvent notamment se fonder sur des analyses du coût des formations. Cette liberté laissée pour les diplômes d'établissement ne les place pour autant hors du champ des spécificités liées à l'action publique. Les droits d'inscription correspondants peuvent néanmoins faire apparaître, à la différence des droits réglementés, une corrélation entre les droits exigés et les prestations fournies. Cette corrélation peut éventuellement être établie à partir de critères détaillés *infra* qui, s'ils sont vérifiés, rapprochent les droits d'inscription des droits exigés par les établissements privés d'enseignement supérieur.

---

<sup>3</sup> Cf. « Les droits d'inscription dans l'enseignement supérieur public », Communication à la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, Cour des comptes, novembre 2018.

<sup>4</sup> Article 56 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

<sup>5</sup> Cf. avis n° 395924 du Conseil d'État du 25 octobre 2018 sur les montants des droits d'inscription.

### 3. Définition et principes de comptabilisation

#### 3.1. Définition

Conformément à la norme 4 du Recueil des normes comptables pour les établissements publics (RNCEP), les droits d'inscription dans les établissements d'enseignement supérieur publics sont des produits de fonctionnement. La norme 4 distingue au sein de ces produits deux catégories selon qu'ils résultent d'opérations avec ou sans « *contrepartie directe d'une valeur équivalente* ».

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.

Certains droits d'inscription peuvent cependant, par exception, être qualifiés, au regard des dispositions de la présente norme, de « *produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente* ».

Les droits d'inscription concernés sont identifiés à partir du faisceau d'indices suivant :

- Leur montant est librement fixé par le conseil d'administration de l'établissement, en se fondant sur un ensemble de critères, tels le coût de la formation, mais également leur positionnement au niveau national ou international.
- Le paiement des droits d'inscription peut ne pas être effectué en totalité à la date d'inscription ; il peut être modulable selon un échancier qui établit un lien causal entre le service effectivement fourni par l'établissement et la constitution du droit de ce dernier.
- Les droits d'inscription, versés en amont de l'acquisition définitive du droit par l'établissement, sont remboursables sous certaines conditions qui peuvent être fixées par le conseil d'administration de l'établissement et qui ne sont pas assimilables à des remboursements décidés, à titre gracieux, en raison des revenus de l'étudiant ou de sa famille.
- Les droits d'inscription constituent une quote-part prépondérante de chaque bénéficiaire au financement du coût réel de la formation.
- L'établissement a procédé au recrutement d'intervenants spécifiquement dédiés à ces formations et rétribués par des rémunérations ou effectuant des vacations *ad hoc*.

- Les établissements proposant de telles formations engagent des frais importants, l'objectif étant de répondre aux critères permettant d'obtenir le meilleur rang dans les classements internationaux.

Aucun des indices de ce faisceau ne peut constituer à lui seul un critère nécessaire ou suffisant pour déterminer les cas exceptionnels qui sortent du cadre général associant les droits d'inscription à des produits provenant d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente.

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<sup>6</sup>.

### 3.2. Comptabilisation

Au regard de ce qui précède, les droits d'inscription suivent les principes de comptabilisation suivants :

- En raison du principe de gratuité précédemment évoqué, les droits d'inscription sont assimilés à des « *produits provenant d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente* » et sont comptabilisés en une fois à l'inscription, car le droit de l'établissement naît dès cet instant ;
- Par exception et compte tenu du faisceau d'indices présenté ci-dessus, certains droits sont assimilés à des « *produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente* » et sont comptabilisés en produits sur la durée de la formation dispensée, et 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.

---

<sup>6</sup> Cf. extrait complété de l'exposé des motifs de la norme 4 « Les produits » du Recueil des normes comptables pour les établissements publics en annexe.

## **4. Qualification du changement et date d'application**

### *4.1. Qualification du changement*

La modification de la comptabilisation des droits d'inscription dans les établissements d'enseignement supérieur publics, assimilés à des « *produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente* », relève de la norme n°14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » du Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

### *4.2. Date d'application*

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023 (exercice clos le 31 décembre 2023), avec possibilité d'application anticipée.

## ANNEXE

Extrait de l'exposé des motifs  
de la norme 4 « Les produits »  
du Recueil des normes comptables pour les établissements publics

### **III.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux**

#### **III.3.1 Normes IPSAS**

Cette norme est en cohérence avec la norme IPSAS 9 traitant des produits issus d' « opérations avec contrepartie » et la norme IPSAS 23, qui traite des produits issus d' « opérations sans contrepartie ».

La notion de « valeur équivalente » de cette norme 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.

La norme IPSAS 1 « Présentation des états financiers » ne prévoit pas la présentation d'un résultat extraordinaire. Toutefois, IPSAS 1 n'exclut pas explicitement la présentation d'éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans l'état de la performance financière ou dans les notes annexes. Dans le référentiel IPSAS, l'entité est donc libre, si elle le souhaite ou le juge utile pour le lecteur des comptes, de présenter cette information, mais il ne s'agit que d'une option, qui permet donc de conclure à la cohérence d'IPSAS 1 et de cette norme.