



Paris, le 5 juillet 2013

LE PRESIDENT

5, PLACE DES VINS DE FRANCE
75573 PARIS CEDEX 12
FRANCE
TELEPHONE : + 33 1 53 44 22 80
E-mail : michel.prada@finances.gouv.fr

Le Président du Conseil de
normalisation des comptes publics

à

Monsieur le Directeur général des
finances publiques

Objet : Avis préalable sur l'instruction codificatrice M9-6 relative au cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement (EPL)

Réf. : Votre courrier de saisine du 26 décembre 2012

En réponse à votre saisine datée du 26 décembre 2012, je vous prie de bien vouloir trouver ci-après l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics sur l'instruction codificatrice M9-6 relative au cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement (EPL).

Dans le cadre de l'élaboration de cette instruction codificatrice M9-6, le ministère de l'éducation nationale, en liaison avec le ministère de l'économie et des finances, a non seulement complété les dispositions du cadre budgétaire des EPL, mais a également regroupé dans un unique document, qui revêt le statut d'instruction, l'ensemble des textes à caractère budgétaire et comptable applicables aux EPL. En rassemblant dans un seul document l'ensemble des dispositions comptables, les deux ministères ont souhaité favoriser l'harmonisation des pratiques comptables de ces établissements. Cette démarche s'inscrit par ailleurs dans le cadre plus global de convergence des dispositions comptables applicables aux diverses entités publiques.

Suite à la saisine de la Direction générale des finances publiques (DGFIP), le Conseil de normalisation des comptes publics a examiné les dispositions figurant dans ce cadre budgétaire et comptable (qui a par ailleurs été diffusé aux EPL le 20 décembre 2012). Les travaux du Conseil ont porté sur les seuls principes et méthodes comptables, les aspects

budgétaires ne relevant pas de sa compétence. Le Conseil a instruit les différents sujets en privilégiant la convergence globale des référentiels entre entités du secteur public, mais également en tenant compte des spécificités des EPLE. A ce titre, l'avis recommande plusieurs évolutions, de principe, techniques ou rédactionnelles qui figurent en annexe de la note de présentation de l'avis.

Le Conseil note la coexistence au sein du cadre des EPLE de dispositions comptables se référant à celles applicables aux établissements publics nationaux et de règles particulières plus proches de celles du secteur public local. Cette particularité s'explique par la double tutelle exercée par l'Etat et la collectivité territoriale de rattachement de l'EPLE : chaque entité prend directement en charge une partie des coûts de l'établissement public local d'enseignement ou délègue des moyens à l'EPLE. L'EPLE est donc à la croisée des référentiels budgétaires et comptables applicables aux établissements publics nationaux et au secteur local.

Sans remettre en cause le bien fondé de la démarche entreprise conjointement par les représentants du ministère de l'éducation nationale et du ministère de l'économie et des finances, le Conseil constate que les avis qu'il a publiés (qu'ils s'appliquent à toutes les entités publiques, aux seuls établissements publics nationaux, ou qu'ils ne concernent que le secteur local) n'ont pas pu être pris en considération compte tenu de la date d'achèvement des travaux de l'instruction codificatrice M9-6. A ce titre, le Conseil sera dorénavant vigilant à l'inclusion ou non des EPLE dans le champ d'application de ses futurs avis.

Les principales modifications que le Conseil propose d'apporter au référentiel comptable des EPLE diffusé en décembre 2012 portent sur :

- les actifs, et en particulier sur la comptabilisation des immobilisations par composants sur option de l'EPLE et pour les seuls éléments significatifs de l'actif immobilisé ;
- la suppression du compte de provisions pour charges à répartir au profit d'un compte de réserves spécifiques dédiées, les caractéristiques de ce compte ne répondant pas à la définition des passifs telle qu'elle figure dans cette même instruction ;
- l'introduction d'une annexe unique en complément du bilan et du compte de résultat permettant d'apporter une information plus complète et une meilleure compréhension de l'environnement et du fonctionnement des EPLE aux lecteurs des comptes.

Ces principales modifications sont exposées en annexe au présent document. Par ailleurs, les amendements techniques sont présentés en annexe 1 de la note de présentation de l'avis. Les amendements de forme portant sur l'instruction codificatrice M9-6, objet de la saisine du 26 décembre 2012, sont, quant à eux, détaillés en annexe 2 de cette même note de présentation.

L'instruction codificatrice M9-6 relative au cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement ayant déjà été diffusée en décembre 2012, le Conseil de normalisation des comptes publics suggère que les amendements proposés soient pris en compte en deux temps :

- la plupart des amendements proposés par le Conseil pourrait donner lieu à une mise à jour de l'instruction et être diffusée pour l'exercice 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014) ;
- les amendements nécessitant des évolutions de l'outil informatique ou / et des besoins de formation à destination des comptables pourraient, quant à eux, être différés à 2017 avec possibilité d'application anticipée.

La date d'application est précisée pour chacun des amendements proposés par le Conseil.

Enfin, le Conseil ne s'est pas prononcé sur le traitement comptable des bourses nationales, les représentants du ministère de l'éducation nationale et du ministère de l'économie et des finances devant continuer à instruire ce sujet. A l'issue de cette analyse, le Conseil émettra un avis sur les dispositions comptable proposées, au regard notamment des réflexions qu'il a déjà engagées sur les dispositifs d'intervention.

Michel Prada

ANNEXE A L'AVIS
-
SYNTHESE DES MODIFICATIONS

Sommaire

1. Prise en compte des avis du Conseil de normalisation des comptes publics.....	5
2. Actifs.....	6
2.1. <i>Comptabilisation par composants.....</i>	<i>6</i>
2.2. <i>Biens mis à disposition.....</i>	<i>6</i>
3. Passifs.....	7
3.1. <i>Définition des passifs.....</i>	<i>7</i>
3.2. <i>Provisions pour charges à répartir.....</i>	<i>7</i>
4. Ressources affectées.....	7
5. Dépenses d'intervention.....	8
5.1. <i>Bourses.....</i>	<i>8</i>
5.2. <i>Comptabilisation des dépenses d'intervention.....</i>	<i>8</i>
6. Présentation des états financiers.....	9
6.1. <i>Compte de résultat.....</i>	<i>9</i>
6.2. <i>Annexe.....</i>	<i>9</i>

1. Prise en compte des avis du Conseil de normalisation des comptes publics

Le cadre comptable et budgétaire ayant été mis à jour des réformes comptables antérieures à 2007, les avis du Conseil de normalisation des comptes publics qui s'appliquent aux établissements publics locaux d'enseignement n'ont pas été intégrés dans l'instruction codificatrice M9-6 qui a été soumise au Conseil pour avis. Il appartient aux représentants du ministère de l'éducation nationale et du ministère de l'économie et des finances de l'adapter en conséquence afin de tenir compte, pour la clôture des comptes au 31 décembre 2014, des avis du CNoCP suivants :

- Avis n° 2012-02 du 4 mai 2012 relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières ;
- Avis n° 2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs ;
- Avis n° 2012-07 du 18 octobre 2012 relatif aux biens historiques et culturels ;
- Avis n° 2013-02 du 14 janvier 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités ;
- Avis n° 2013-04 du 12 avril 2013 relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public.

Le Conseil suggère que certaines dispositions figurant dans des avis du CNoCP, qui n'incluent pas explicitement les EPLE dans leur champ d'application, soient prises en compte dans l'instruction codificatrice M9-6. Néanmoins, en raison notamment d'évolutions nécessaires de l'outil informatique et / ou des besoins de formation à destination des comptables, l'intégration de ces dispositions dans l'instruction codificatrice M9-6 pourrait être différée à 2017. Il s'agit des avis du CNoCP suivants :

- Avis n° 2011-10 du 8 décembre 2011 relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics ;
- 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 ;

- Avis n° 2013-01 du 14 janvier 2013 relatif aux dépenses d'intervention des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation.

2. Actifs

2.1. Comptabilisation par composants

La comptabilisation des immobilisations par composants sur option de l'EPLÉ et pour les seuls éléments significatifs de l'actif immobilisé a été privilégiée. En effet, le Conseil est d'avis qu'une solution adaptée aux caractéristiques du patrimoine des EPLÉ et répondant au besoin d'information des utilisateurs des états financiers soit proposée aux EPLÉ. Ainsi, le Conseil propose d'amender le paragraphe du référentiel comptable des EPLÉ relatif à la comptabilisation d'une immobilisation par composants de la façon suivante :

« Pour les actifs composés d'éléments significatifs ayant chacun une utilisation différente, l'EPLÉ peut choisir de recourir à la comptabilisation par composants. Si l'établissement opte pour ce mode de comptabilisation, un plan d'amortissement propre à chacun des composants devra être établi. »

Le Conseil suggère que ces amendements soient pris en compte dans une nouvelle version d'instruction diffusée pour la clôture 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014).

2.2. Biens mis à disposition

Le Conseil est d'avis de conserver la notion de contrôle, telle qu'elle est mentionnée dans la première version de l'instruction codificatrice M9-6 déjà diffusée aux EPLÉ, cette disposition figurant à ce jour dans la plupart des référentiels comptables nationaux et internationaux s'appliquant aux entités privées et publiques, et ayant vocation à être, à terme, présente dans l'ensemble des référentiels comptables s'appliquant aux entités publiques.

S'agissant des biens mis à disposition faisant l'objet d'une convention entre l'EPLÉ et la collectivité de rattachement, les dispositions normatives ainsi que la nomenclature comptable vont être amendées au regard des dispositions de l'avis du CNoCP n° 2013-04 du 12 avril 2013 relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public. Ainsi, à la date du transfert de contrôle, les biens corporels mis à disposition à titre gratuit sont enregistrés dans les comptes de l'entité qui les reçoit à la valeur comptable figurant dans les

comptes de l'entité « transférante », en reprenant, le cas échéant sa valeur brute, les amortissements cumulés et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées.

En revanche, pour les biens mis à disposition pour lesquels aucune convention entre l'EPLÉ et la collectivité de rattachement n'est conclue, le Conseil recommande qu'une analyse au cas par cas soit réalisée par l'EPLÉ au regard de la définition de la notion de contrôle afin de déterminer si le bien doit être comptabilisé à l'actif de l'EPLÉ ou non.

Le Conseil suggère que ces amendements soient pris en compte dans une nouvelle version d'instruction diffusée pour la clôture 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014).

Par ailleurs, le Conseil recommande que l'annexe aux états financiers soit développée afin de préciser les biens utilisés par l'EPLÉ pour son fonctionnement et non inscrits à son actif (cf. *infra*).

3. Passifs

3.1. Définition des passifs

Dans un souci de convergence, le Conseil propose d'amender la définition des passifs en supprimant la mention « sans contrepartie au moins équivalente attendue ».

Le Conseil suggère que ces amendements soient pris en compte dans une nouvelle version d'instruction diffusée pour la clôture 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014).

3.2. Provisions pour charges à répartir

Les caractéristiques de ce compte ne répondant pas à la définition des passifs telle qu'elle figure dans cette même instruction, le Conseil est d'avis de supprimer le compte de provisions pour charges à répartir au profit d'un compte de réserves spécifiques dédiées.

Le Conseil suggère que ces amendements soient pris en compte pour la clôture 2017 (comptes clos le 31 décembre 2017), avec possibilité d'application anticipée.

4. Ressources affectées

Cette catégorie de ressources étant amenée à disparaître des référentiels comptables applicables aux établissements publics à horizon 2016, le Conseil est d'avis de supprimer à terme la notion de « ressources affectées » de l'instruction codificatrice M9-6.

Le Conseil suggère que ces amendements soient pris en compte pour la clôture 2017 (comptes clos le 31 décembre 2017), avec possibilité d'application anticipée.

5. Dépenses d'intervention

5.1. Bourses

L'article R.421-8 du code de l'éducation précise que les EPLE sont dirigés par un chef d'établissement nommé par le ministre chargé de l'éducation. Le chef d'établissement représente l'Etat au sein de l'établissement et est l'organe exécutif de l'EPLE. L'article R.421-9 du code de l'éducation définit les compétences du chef d'établissement en qualité d'organe exécutif et le R.421-10 en qualité de représentant de l'Etat. L'instruction du dossier des bourses n'étant précisé dans aucun des deux articles cités *supra*, et compte tenu de la nature des bourses, il apparaît que cette instruction se fait pour le compte de l'Etat. En effet, le code de l'éducation précise bien qu'il s'agit de « bourses nationales d'enseignement du second degré » (section première du chapitre premier du titre troisième du livre cinquième). L'article D.531-29 précise en outre pour les bourses de lycée que le montant des parts est fixé par le ministre chargé du budget et celui chargé de l'éducation. Il s'agit donc bien d'une compétence de l'Etat, mise en œuvre par son représentant dans l'EPLE, à travers le budget que celui-ci prépare et exécute grâce aux moyens alloués par les différents financeurs de l'établissement.

Or, les bourses nationales versées par les lycées et les collèges sont, à ce stade, comptabilisées dans les comptes de résultat des EPLE, et non en comptes de tiers. Cette dernière option n'est d'ailleurs pas envisagée par le ministère de l'éducation nationale. En effet, selon ses représentants, la comptabilisation en compte de tiers interdirait la compensation entre les droits à bourses et les créances de demi-pension, ce qui serait préjudiciable au recouvrement des créances déjà délicat dans certains établissements.

Le Conseil suggère qu'une analyse soit menée conjointement par les représentants du ministère de l'éducation nationale et du ministère de l'économie et des finances sur le sujet des bourses nationales, sous l'angle juridique et économique. A l'issue de cette analyse, le Conseil émettra un avis sur les dispositions comptable proposées, au regard notamment des réflexions qu'il a déjà engagées sur les dispositifs d'intervention.

5.2. Comptabilisation des dépenses d'intervention

Dans l'attente de l'analyse, à mener conjointement par les représentants du ministère de l'éducation nationale et du ministère de l'économie et des finances, du traitement des bourses nationales versées par les EPLE (cf. *supra*), le Conseil propose que les conséquences de l'application de l'avis du CNoCP n° 2013-01 du 14 janvier 2013 relatif aux dépenses d'intervention, qui n'inclut pas explicitement les EPLE dans son champ d'application, soient tirées pour toutes les dépenses d'intervention significatives comptabilisées en charges dans les

comptes de l'EPLÉ au titre de l'exercice considéré. Ainsi, si l'analyse réalisée à la date de clôture pour les dispositifs significatifs le justifie, des provisions pour charges ou des engagements seront constatés dans les états financiers de l'EPLÉ.

Le Conseil suggère que ces amendements soient pris en compte pour la clôture 2017 (comptes clos le 31 décembre 2017), avec possibilité d'application anticipée.

6. Présentation des états financiers

6.1. Compte de résultat

Le Conseil est d'avis que la colonne N-1 soit ajoutée afin de permettre la comparabilité dans le temps des données comptables.

Le Conseil suggère que ces amendements soient pris en compte pour la clôture 2017 (comptes clos le 31 décembre 2017), avec possibilité d'application anticipée.

6.2. Annexe

Les états financiers de l'EPLÉ sont composés à l'heure actuelle d'un bilan, d'un compte de résultat et de divers états annexes. Ils ne répondent donc pas à la définition usuelle des états financiers, à savoir un bilan, un compte de résultat et une annexe. Par ailleurs, les coûts pris en charge directement par l'Etat et les collectivités territoriales auxquelles sont rattachés les EPLÉ, et / ou les moyens qui sont délégués aux EPLÉ au titre de leur fonctionnement ne sont pas communiqués.

Afin d'apporter une information plus complète et une meilleure compréhension de l'environnement et du fonctionnement des EPLÉ aux lecteurs des comptes, le Conseil est d'avis que le bilan et le compte de résultat soient complétés par une annexe¹ qui pourrait notamment utilement préciser la particularité liée à la double tutelle exercée par l'Etat et la collectivité territoriale de rattachement de l'EPLÉ, indiquer les postes concernés (à titre d'exemples, pour l'Etat, la masse salariale des personnels administratifs et enseignants ; pour la collectivité territoriale, la construction et les grosses réparations de l'actif immobilier et la masse salariale des personnels d'entretien et de restauration), et le cas échéant, les montants concernés.

¹ Selon l'exposé des motifs de la norme 1 du Recueil des normes comptables de l'Etat (version du 18 février 2013), « L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données des principaux documents de synthèse. » Les principaux documents de synthèse visent le bilan, le compte de résultat et le tableau de flux de trésorerie.

De plus, dans l'attente de l'analyse à mener conjointement par les représentants du ministère de l'éducation nationale et du ministère de l'économie et des finances du traitement des bourses nationales versées par les EPLE (cf. *supra*), l'annexe pourra également être complétée de l'information relative aux éventuels engagements liés aux dépenses d'intervention, et notamment aux bourses nationales versées par les lycées.

Le Conseil suggère que ces amendements soient pris en compte pour la clôture 2017 (comptes clos le 31 décembre 2017), avec possibilité d'application anticipée.