



LE PRÉSIDENT

5, PLACE DES VINS DE FRANCE
75572 PARIS CEDEX 13
FRANCE
TELEPHONE : + 33 1 53 44 22 80
E-mail : michel.prada@finances.gouv.fr

Paris, le 25 octobre 2013

Le Président
du Conseil de normalisation
des comptes publics
à
Monsieur le Directeur général
de l'offre de soins

Objet : *réponse à la demande d'avis préalable sur les projets d'arrêtés fixant les modalités de comptabilisation et de transfert des droits au titre du compte épargne-temps pour :*

- *les agents titulaires et non titulaires de la fonction publique hospitalière ;*
- *les agents titulaires et non titulaires de la fonction publique hospitalière exerçant dans les établissements publics sociaux et médico-sociaux ;*
- *les personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé.*

Réf. : *Votre courrier électronique de saisine reçu le 18 septembre 2013*

Par courrier électronique cité en référence, vous avez saisi le Conseil de normalisation des comptes publics pour que celui-ci émette un avis préalable sur les projets d'arrêtés, cités en objet, qui fixent les modalités de comptabilisation et de transfert des droits au titre du compte épargne-temps des agents titulaires et non titulaires de la fonction publique hospitalière ainsi que pour les personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements public de santé.

Les projets d'arrêtés ont pour objet de définir la nature du passif à comptabiliser, les modalités de son évaluation et des variations de celle-ci, ainsi que les modalités de transfert du passif en cas de changement d'établissement.

Le Conseil approuve la distinction opérée par les projets d'arrêtés entre :

- les charges à payer¹, que l'établissement doit comptabiliser lorsque les personnels optent pour la prise en compte des jours épargnés au sein du régime de retraite additionnelle de la fonction publique, l'indemnisation de jours ou en cas de transfert aux ayants-droit d'un personnel décédé (articles 3 des projets d'arrêtés),
- les provisions pour charges² comptabilisées lorsque le nombre de jours déposés sur le compte épargne-temps n'excède pas 20 jours (ils ne peuvent alors être pris que sous forme de congés) ou lorsque le personnel a opté pour le maintien des jours épargnés sur le compte épargne-temps.

Par ailleurs, sans intervenir sur les modalités de mises en œuvre du transfert du passif en cas de changement d'affectation, le Conseil considère qu'il revient bien à chaque établissement employeur de comptabiliser le passif afférent aux droits acquis par ses personnels.

S'agissant des modalités d'évaluation, le Conseil ne formule pas d'observation sur l'évaluation des charges à payer. Le Conseil recommande cependant d'utiliser le terme « évaluation de ces charges à payer » au lieu de liquidation aux articles 3.

En ce qui concerne l'évaluation des provisions, le Conseil souhaite rappeler les principes généraux prévalant en la matière³. En effet, une provision pour charges est évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers, en l'occurrence le personnel titulaire d'un compte épargne-temps. Les montants à prendre en compte sont ceux qui concourent directement à cette extinction. L'évaluation du montant des provisions à constituer repose soit sur une base individuelle, soit sur une base statistique. Plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources peuvent être émises, mais la meilleure estimation correspond à l'hypothèse la plus probable, c'est-à-dire à celle se référant à un grand nombre de cas similaires. Les incertitudes relatives aux hypothèses d'évaluation non retenues doivent faire l'objet d'une mention en annexe.

Les dispositions en vigueur pour l'Etat et les établissements publics nationaux sont convergentes dans la mise en œuvre de ces principes. Ainsi, comme le montrent les documents sur lesquels le Conseil a donné l'avis préalable du 25 octobre 2013, sont

¹ Les charges à payer sont rattachées aux dettes. Ce sont des passifs dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance, avec cependant une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. Dans le bilan, elles sont rattachées à la nature de dettes auxquelles elles se rapportent. Source : projet de norme 12 « Les passifs non financiers » pour les établissements publics nationaux, version juillet 2013.

² Il s'agit de provisions pour charges et non de « provisions réglementées », ces dernières n'étant pas des passifs.

³ Source : Recueil des normes comptables de l'Etat- version de février 2013 et projet de norme 12 « Les passifs non financiers » - version de juillet 2013.

notamment distingués les jours destinés à être pris sous forme de congés des jours indemnisés ou pris en compte dans la retraite additionnelle de la fonction publique ⁴.

Pour les personnels visés dans les trois projets d'arrêté, et toujours selon ces principes, les provisions au titre du compte épargne-temps devraient être évaluées selon le coût moyen journalier de chaque agent concerné, dès lors que les jours épargnés concernés n'ont pas vocation à être indemnisés. Or les projets d'arrêtés soumis à l'avis préalable du Conseil prévoient que la provision est évaluée de façon systématique sur la base du nombre de jours constatés dans le compte épargne-temps (CET) valorisés aux montants forfaitaires fixés par arrêté interministériel, forfaits qui servent d'appui à l'indemnisation des jours lorsque les personnels le demandent. Cette proposition n'est pas conforme aux principes généraux d'évaluation des provisions décrits *supra*, et mis en œuvre par l'Etat et les établissements publics pour le compte épargne-temps.

Néanmoins, à l'appui de cette proposition, la direction générale de l'offre de soins fait valoir plusieurs arguments :

- L'importance du recours au compte épargne-temps dans le secteur hospitalier, notamment lors de la mise en place des 35 heures et des difficultés corrélatives de recrutement de personnel formé et depuis, du fait de contraintes de continuité de service. Le personnel médical en particulier est titulaire de comptes épargne-temps volumineux (même si le décompte exact n'est pas à jour, la direction générale de l'offre de soins indique qu'elle va améliorer son système statistique). D'autres catégories, comme les directeurs d'hôpital et les cadres de santé, ont

⁴ Ainsi, dans l'instruction applicable aux établissements publics nationaux objet de l'avis préalable du Conseil du 25 octobre 2013, il est précisé que l'évaluation du passif relatif au CET est la suivante :

- a) Si le nombre de jours inscrit sur le CET est inférieur ou égal à 20 jours, la provision pour charges est déterminée selon le coût moyen journalier de chaque agent concerné ou le coût moyen journalier de chaque catégorie homogène d'agents en termes de rémunération. Il doit être tenu compte des charges sociales ou fiscales correspondantes.

Le coût moyen journalier d'un agent ou d'une catégorie homogène d'agents est déterminé en prenant en compte la rémunération annuelle globale présentant un caractère récurrent, rapportée au nombre de jours travaillés par an.

- b) Si le nombre de jours inscrit sur le CET est supérieur à 20, trois cas sont distingués en termes d'évaluation du passif :
 - o 1er cas – jours indemnisés : la charge à payer est évaluée au forfait ;
 - o 2ème cas – jours maintenus sur le CET : la provision pour charges est déterminée selon les modalités du a)
 - o 3ème cas – jours intégrés à la RAFP : la charge à payer est évaluée sur une base forfaitaire.

« Dans la mesure où les agents peuvent exercer leur droit d'option jusqu'au 31 janvier de l'exercice suivant [dans les établissements publics nationaux], certaines informations nécessaires pour permettre une correcte évaluation en fonction de l'option choisie par certains agents ne seront connues qu'après la date d'arrêté des comptes.

Les passifs correspondants sont alors évalués selon le coût moyen journalier appliqué au nombre de jours inscrits au CET des agents concernés, ou à défaut, selon une approche statistique. Ces passifs donnent lieu à la comptabilisation d'une provision pour charges dans la mesure où l'échéance et le montant ne sont pas connus avec suffisamment de précision. »

également épargné de nombreux jours. Le poids des CET hospitaliers est une spécificité dans le secteur public.

- Compte tenu du niveau relatif des rémunérations et du montant du forfait, les médecins sont de facto fortement incités à demander l'indemnisation de leurs jours. Donc même si ces derniers sont actuellement épargnés pour être pris sous forme de congés, la probabilité, pour l'établissement, de devoir les payer est importante.
- Les échanges que la direction générale de l'offre de soins a entretenus avec la communauté hospitalière, dans toutes ses composantes, ont mis en évidence le souci de cette dernière de disposer d'éléments clairs et lisibles sur la réalité de la constitution des provisions par les établissements.
- En cas de mutation d'un personnel, les établissements ou, le cas échéant, le Centre national de gestion, transfèrent entre eux le passif associé au compte épargne-temps. La question de cette portabilité a suscité par le passé des contentieux entre établissements.

La direction générale de l'offre de soins a également considéré que, d'un point de vue macro-économique, la valorisation forfaitaire par catégorie d'agents A, B et C offrait des garanties suffisantes de couverture du risque encouru par l'ensemble des établissements. Elle a plus particulièrement indiqué que le forfait afférent au paiement des jours de compte épargne-temps des personnels médicaux, qui représente le risque le plus important du fait du nombre de jours épargnés, est supérieur au coût moyen journalier de cette catégorie de personnel.

La méthode d'évaluation prévue dans les projets d'arrêtés vise à répondre à un objectif de simplicité et de « portabilité » des droits entre établissements ; elle facilite la vérification par les ministères que les établissements ont rempli la nouvelle obligation de comptabiliser un passif pour chaque jour épargné. Enfin, la direction générale de l'offre de soins a fait valoir que si des établissements avaient comptabilisé des provisions sur la base du coût moyen journalier, aucun n'avait provisionné l'intégralité des jours épargnés, ce qui devra être le cas en application des décrets relatifs au compte épargne-temps⁵. Elle considère que fixer, au niveau national, une méthode de calcul simple permet de clarifier la mise en œuvre dans l'ensemble des établissements concernés.

⁵ Décret n° 2002-788 du 3 mai 2002 modifié relatif au compte épargne-temps dans la fonction publique hospitalière, décret n° 2012-1366 du 6 décembre 2012 modifiant certaines dispositions relatives au compte épargne-temps et aux congés annuels dans la fonction publique hospitalière, décret n° 2012-1481 du 27 décembre 2012 modifiant certaines dispositions relatives au compte épargne-temps et aux congés annuels des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé.

Le Conseil a également pris note du fait qu'aux articles 5 des projets d'arrêtés, un décalage d'un an dans la prise en compte des conséquences du droit d'option exercé par les personnels était rendu nécessaire par l'application combinée de dispositions réglementaires, l'une qui fixe au 31 janvier (N+1) la date des dernières opérations de comptabilisation de l'exercice N⁶ et les autres, issues des décrets sur le compte épargne-temps précités, qui laissent les personnels communiquer leur décision quant au devenir de leurs jours épargnés⁷ jusqu'au 31 mars (N+1), ce qui ne permet pas, à ce jour, de tenir compte de ces éléments pour les comptes arrêtés au titre de l'exercice N. Au-delà, les modalités de variation de la provision répondent également à un objectif de simplicité des directives données à des centaines d'établissements⁸.

Pour l'ensemble des motifs ainsi évoqués, le Conseil accepte, de façon dérogatoire aux principes évoqués *supra*, que, jusqu'aux comptes clos le 31 décembre 2016, l'évaluation de la provision pour charges puisse être établie sur la base de montants forfaitaires selon les dispositions mentionnées dans les projets d'arrêtés présentés par la direction générale de l'offre de soins.

Le Conseil considère qu'il devra se prononcer au plus tard courant 2017 sur des dispositions pérennes relatives à l'évaluation, initiale et postérieure, de la provision, dans une optique de convergence des normes comptables de l'ensemble des entités du secteur public.

A cette fin, la Direction générale de l'offre de soins s'est engagée à lui transmettre, à l'issue de la période transitoire, un rapport circonstancié faisant état de la situation des passifs liés au compte épargne-temps sur la période écoulée et notamment de l'image fidèle présentée dans les comptes des établissements compte tenu des dispositions des arrêtés et, en particulier, de l'évaluation forfaitaire des provisions pour les jours inscrits sur le compte épargne-temps.

Le Conseil prend ainsi acte du caractère temporaire de l'évaluation de provision sur la base du nombre de jours constatés dans le compte épargne-temps valorisé au montant forfaitaire jusqu'au 31 décembre 2016, et de l'engagement de la Direction générale de l'offre de soins de lui transmettre des éléments qui lui permettront de rendre de nouveau un avis. Dans cette perspective, le Conseil émet le vœu que les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation de telles provisions se fondent sur les choix probables des agents et respectent le principe de prudence.

Michel PRADA

Copie : Monsieur le Directeur général des finances publiques

⁶ Article R.6145-37 du code de la santé publique.

⁷ Soit l'indemnisation, le maintien sur le CET ou la prise en compte dans le régime de retraite additionnelle de la fonction publique.

⁸ La direction générale de l'offre de soins a indiqué qu'elle clarifierait ces dispositions par circulaire.