

**Note de présentation  
de l'avis préalable du 5 juillet 2013  
relatif au cadre budgétaire et comptable  
des établissements publics locaux d'enseignement (EPL)**

## Sommaire

<b>1. CONTEXTE .....</b>	<b>2</b>
<b>2. DEMARCHE .....</b>	<b>3</b>
<b>3. UN CADRE BUDGETAIRE ET COMPTABLE QUI TIENT COMPTE DES SPECIFICITES DES EPLE .....</b>	<b>4</b>
<b>4. PRINCIPALES MODIFICATIONS QUE LE CONSEIL PROPOSE D'APPORTER AU REFERENTIEL COMPTABLE DES EPLE DIFFUSE EN DECEMBRE 2012 .....</b>	<b>6</b>
4.1 <i>Prise en compte des avis du Conseil de normalisation des comptes publics .....</i>	6
4.1.1. Avis du CNoCP dont les dispositions normatives s'appliqueront aux EPLE à compter de 2014.....	7
4.1.2. Avis du CNoCP dont l'intégration des dispositions normatives dans le cadre des EPLE est différée à 2017.....	7
4.2 <i>Actifs.....</i>	8
4.2.1. Comptabilisation par composants .....	8
4.2.2. Biens mis à disposition .....	9
4.3 <i>Passifs .....</i>	10
4.3.1. Définition des passifs.....	10
4.3.2. Provisions pour charges à répartir.....	11
4.4 <i>Ressources affectées.....</i>	11
4.5 <i>Dépenses d'intervention.....</i>	12
4.5.1. Bourses .....	12
4.5.2. Comptabilisation des dépenses d'intervention .....	12
4.6 <i>Présentation des états financiers.....</i>	13
4.6.1. Compte de résultat .....	13
4.6.2. Annexe.....	14
<b>ANNEXE 1.....</b>	<b>15</b>
<b>ANNEXE 2.....</b>	<b>20</b>

## 1. Contexte

Par un courrier daté du 26 décembre 2012, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) a saisi le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) pour qu'il rende un avis sur le projet de cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement (EPLÉ).

La DGFIP indique que : *« Les lois de décentralisation ont institué une catégorie particulière d'établissement public à caractère administratif, les établissements publics locaux d'enseignement (EPLÉ). La loi n°2004-809 relative aux libertés et responsabilités locales a défini les compétences de l'Etat, notamment celles du ministère de l'éducation nationale (MEN), et des collectivités territoriales : les EPLÉ sont placés sous la responsabilité d'un chef d'établissement, représentant de l'Etat, et sont gérés par un conseil d'administration, qui dispose d'une relative autonomie administrative, financière et pédagogique<sup>1</sup>. Chaque établissement dispose d'un agent comptable. Ils appliquent actuellement une instruction spécifique, la M9-6 relative au cadre budgétaire et comptable des EPLÉ.*

*Le MEN a engagé une refonte du cadre budgétaire et comptable des EPLÉ visant à simplifier et à rendre plus lisible le budget des EPLÉ en renforçant l'autonomie de ces établissements tout en développant les moyens de contrôle et de pilotage. La publication du décret n°2012-1193 du 26 octobre 2012 modifiant l'organisation administrative et financière des EPLÉ constitue la première étape de la mise en œuvre du nouveau cadre budgétaire et comptable qui s'applique aux budgets de l'exercice 2013.*

*Le MEN, en lien avec la direction du budget et la direction générale des finances publiques, a repris en les développant les dispositions du décret du 26 octobre 2012 dans l'instruction codificatrice M9-6. Par ailleurs, le MEN a formé les personnels des EPLÉ à ce nouveau cadre budgétaire et a fait évoluer le système d'information comptable et financier des EPLÉ pour qu'il soit pleinement opérationnel dès le 1<sup>er</sup> janvier 2013.*

*A l'occasion du toilettage de cette instruction, il a été décidé d'harmoniser les règles comptables applicables aux EPLÉ avec celles en vigueur dans les autres établissements publics.*

*Afin de permettre aux établissements de disposer dès la préparation du budget 2013 d'un document de référence qui comporte des éléments relatifs au pilotage budgétaire et au contrôle interne, l'instruction a été diffusée dans l'urgence aux EPLÉ le 20 décembre 2012 sans attendre l'avis du CNOCP sur le volet comptable. Lors de cette diffusion, il a toutefois*

---

<sup>1</sup> Article L.421-2 du code de l'éducation.

*été précisé aux destinataires de ce document que ses dispositions pourraient faire l'objet d'adaptations pour tenir compte de l'avis du CNOCP. »*

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 EPLE, 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 EPLE. En rassemblant dans un seul document l'ensemble des dispositions comptables, les deux ministères ont souhaité favoriser l'harmonisation des pratiques comptables de tous 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 DGFIP, le Conseil a examiné les dispositions figurant dans ce cadre budgétaire et comptable afin de proposer, en tant que de besoin, des évolutions de ce dernier.

Les travaux du Conseil ont porté sur les seuls principes et méthodes comptables, en tenant compte des caractéristiques des établissements publics locaux d'enseignement, les aspects budgétaires ne relevant pas de sa compétence.

## **2. Démarche**

Le cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement (ci-après « le cadre des EPLE ») se décompose en trois tomes composés de titres, et complétés par 13 annexes :

- Tome 1 : Budget
- Tome 2 : Cadre comptable
- Tome 3 : Comptes financiers
- Annexes

Les réflexions sur le cadre des EPLE ont été initiées par le ministère de l'éducation nationale, en collaboration avec le ministère de l'économie et des finances et en particulier la DGFIP, à partir de l'année 2010. Les travaux ont été conduits en prenant pour référence l'instruction financière et comptable M9-1 applicable aux établissements publics nationaux (EPN) à caractère administratif, l'objectif étant d'élaborer un cadre comptable pour les EPLE qui se rapproche le plus possible de cette instruction. Les auteurs de l'instruction M9-6 souhaitaient également simplifier le plan de comptes existant. Dans le cadre de cette refonte normative, les

dispositions des règlements du Comité de la réglementation comptable (CRC) n°2004-06 et n°2000-06 concernant les actifs et les passifs, reprises dans l'instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 applicable aux EPN mais ne figurant pas en tant que telles dans la M9-1, ont également été intégrées dans le cadre des EPLE. Ces amendements ont mécaniquement entraîné la révision de certaines règles de gestion.

Le Conseil a analysé les dispositions de nature comptable du cadre budgétaire et comptable des EPLE qui figurent en divers endroits. Bien que le premier tome du cadre soit consacré aux dispositions budgétaires applicables aux EPLE, certaines dispositions comptables y sont rappelées. Par ailleurs, à l'instar d'autres référentiels analogues du secteur public, le cadre présente des éléments explicatifs relevant du domaine de la gestion et du contrôle interne comptable qui, sans figurer dans des chapitres à caractère comptable, comportent néanmoins des dispositions relevant de la compétence du Conseil. Ces éléments ont donc été également analysés. Ainsi ont été examinées les dispositions figurant dans les titres et tomes suivants :

- Titre 5 « Règles et méthodes d'évaluation et de comptabilisation des actifs et des passifs » et titre 6 « Les opérations spécifiques » du Tome 1 : Budget
- Tome 2 : Cadre comptable
- Tome 3 : Compte financier
- Annexe 6 : Concordance ancienne et nouvelle nomenclature
- Annexe 7 : Planches d'écriture
- Annexe 10 : Documents du compte financier

### **3. Un cadre budgétaire et comptable qui tient compte des spécificités des EPLE**

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, notamment issues de l'articulation budgétaire et comptable qui y prévaut. 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 (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, la masse salariale des personnels d'entretien et de restauration) ou délègue des moyens à l'EPLE (par exemple, pour l'Etat, les moyens alloués pour les bourses nationales ; pour la collectivité

territoriale, la dotation globale de fonctionnement et des fonds sociaux). L'EPLE est donc à la croisée des référentiels budgétaires et comptables applicables aux établissements publics nationaux et au secteur local.

Dans ce contexte, le Conseil s'est interrogé sur la méthode à mettre en œuvre pour rendre un avis sur le projet d'instruction codificatrice M9-6 relatif au cadre budgétaire et comptable des EPLE.

Par ailleurs, force est de constater que, même en s'inspirant de différentes instructions comptables (celles applicables aux établissements publics nationaux et celles applicables aux établissements publics locaux), les EPLE conservent des spécificités qui justifient des dispositions comptables particulières ; d'où la démarche conjointe des deux ministères consistant à moderniser le référentiel comptable en en créant un *ad hoc* et le caractère « hybride » du cadre budgétaire et comptable qui leur est applicable.

Le Conseil a instruit les différents sujets en privilégiant la convergence globale des référentiels entre entités du secteur public sans pour autant nier les spécificités des EPLE.

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 (cf. *infra* 4.1). A ce titre, le Conseil sera dorénavant vigilant à l'inclusion ou non des EPLE dans le champ d'application de ses futurs avis.

Enfin, dans un souci de cohérence interne du référentiel applicable aux EPLE et des normes comptables du secteur public, le Conseil suggère que la mise à jour du corpus normatif des EPLE soit, à chaque fois que possible, réalisée sur la base des dispositions normatives comptables les plus appropriées (celles des établissements publics ou celles du secteur public local), du fait des spécificités des EPLE. A ce titre, le Conseil attire l'attention sur le fait qu'un recueil des normes comptables s'appliquant à certains établissements publics est en cours d'élaboration. De plus, les réflexions engagées sur les règles comptables et budgétaires applicables au secteur local pourraient avoir des conséquences à terme sur le référentiel comptable des EPLE.

#### **4. Principales modifications que le Conseil propose d'apporter au référentiel comptable des EPLE diffusé en décembre 2012**

Les principaux amendements que le Conseil propose d'apporter au cadre budgétaire et comptable des EPLE issu de l'instruction codificatrice M9-6 sont exposés ci-après. Par ailleurs, le détail des amendements techniques est formalisé dans le tableau joint en annexe 1 au présent document. Les amendements de forme portant sur l'instruction codificatrice M9-6, transmise lors de la saisine du 26 décembre 2012, sont, quant à eux, détaillés en annexe 2.

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.

##### **4.1 Prise en compte des avis du Conseil de normalisation des comptes publics**

Le cadre 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 le cadre budgétaire et comptable des EPLE. Il appartient aux représentants du ministère de l'éducation nationale et du ministère de l'économie et des finances d'adapter en conséquence le cadre des EPLE.

#### ***4.1.1. Avis du CNoCP dont les dispositions normatives s'appliqueront aux EPLE à compter de 2014***

L'instruction codificatrice M9-6 relative au cadre budgétaire et comptable des EPLE va être modifiée 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.

#### ***4.1.2. Avis du CNoCP dont l'intégration des dispositions normatives dans le cadre des EPLE est différée à 2017***

En raison notamment d'évolutions nécessaires de l'outil informatique et / ou des besoins de formation à destination des comptables, l'intégration des dispositions normatives de certains avis du CNoCP qui nécessitent de figurer dans l'instruction codificatrice M9-6 relative au cadre budgétaire et comptable des EPLE est différée à 2017 avec possibilité d'application anticipée. 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.

Pour mémoire, les avis cités *supra* n'incluent pas explicitement dans leur champ d'application les EPLE.

## **4.2 Actifs**

### ***4.2.1. Comptabilisation par composants***

#### *a) Dispositions prévues dans le cadre comptable initial*

Se référant à l'instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 mettant à jour les instructions M9, le cadre comptable initial M9-6 s'appliquant aux EPLE rend obligatoire la comptabilisation des immobilisations par composants.

#### *b) Eléments de contexte*

Plusieurs éléments ont été notés par le Conseil :

- Il n'y a pas, à ce stade, d'harmonisation sur ce sujet entre les référentiels comptables du secteur public. Ainsi, si le Recueil des normes comptables de l'Etat ne prévoit pas de norme spécifique relative aux composants, l'instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 de la direction générale de la comptabilité publique relative aux « passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs » prévoit que les établissements publics appliquant une instruction M9 procèdent à une comptabilisation des immobilisations par composants. Ce sujet de la comptabilisation par composants fait l'objet de travaux dans le cadre de l'élaboration du recueil de normes comptables pour les établissements publics ; ils permettront à terme de clarifier les dispositions comptables en la matière pour les entités publiques.
- La mise en place de la comptabilisation des immobilisations par composants, notamment pour les immobilisations déjà existantes, est une opération complexe pour les gestionnaires, qui pourrait s'avérer onéreuse et consommatrice de temps pour un rapport coûts/avantages très faible, compte tenu du petit nombre d'actifs potentiellement concernés dans les comptes des établissements publics locaux d'enseignement.



Ainsi, différentes propositions pouvaient s'envisager, allant de l'introduction de la méthode des composants uniquement comme une méthode préférentielle jusqu'à l'affirmation du caractère obligatoire des composants appliqués à toutes les immobilisations significatives.

#### *c) Avis du Conseil*

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).

#### **4.2.2. Biens mis à disposition**

##### *a) Dispositions prévues dans le cadre comptable initial*

Aux termes de l'instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 mettant à jour les instructions M9, la reconnaissance d'un actif fait appel aux deux notions suivantes : le contrôle de la ressource et les avantages économiques futurs.

Par ailleurs, si la notion de contrôle n'est pas encore systématiquement retenue dans le secteur local, il est raisonnable de penser que, à terme, cela sera le cas.

La question est dès lors de savoir si les EPLÉ contrôlent les biens mis à disposition par les collectivités auxquelles ils sont rattachés, et donc de savoir s'ils doivent les enregistrer à leur actif.

##### *b) Avis du Conseil*

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. 4.6.2).

## **4.3 Passifs**

### ***4.3.1. Définition des passifs***

#### *a) Dispositions prévues dans le cadre comptable initial*

L'instruction codificatrice M9-6 diffusée en décembre 2012 définit le passif en référence au Plan comptable général. La définition retenue pour l'Etat dans son recueil des normes comptables a supprimé la notion de « sans contrepartie au moins équivalente attendue » du tiers envers lequel l'établissement a une obligation.

#### *b) Avis du Conseil*

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).

#### ***4.3.2. Provisions pour charges à répartir***

##### *a) Dispositions prévues dans le cadre comptable initial*

La nomenclature comptable de l'instruction codificatrice M 9-6 comporte un compte de provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices (#157) dont les caractéristiques ne répondent pas à la définition des passifs<sup>2</sup> telle qu'elle figure dans cette même instruction.

##### *b) Avis du Conseil*

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.

#### **4.4 Ressources affectées**

##### *a) Dispositions prévues dans le cadre comptable initial*

L'instruction codificatrice M 9-6 comporte des dispositions comptables relatives aux ressources affectées<sup>3</sup>.

Or, cette catégorie de ressources est amenée à disparaître des référentiels comptables applicables aux établissements publics à horizon 2016. L'instruction décrivant ces changements normatifs est en cours de rédaction.

##### *b) Avis du Conseil*

Afin de tenir compte de cette évolution future, 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.

---

<sup>2</sup> En particulier, le recours à ce compte #157, tel qu'il est prévu à ce stade par l'instruction codificatrice M9-6, intervient sans qu'il existe une quelconque obligation de l'EPLÉ à l'égard d'un tiers.

<sup>3</sup> Qui prévoient la comptabilisation en comptes de classe #4 des « droits à dépenser » dès la signature d'une convention avec la collectivité publique concernée ou la notification de l'arrêté de subvention.

## **4.5 Dépenses d'intervention**

### **4.5.1. Bourses**

#### *a) Dispositions prévues dans le cadre comptable initial*

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.

#### *b) Avis du Conseil*

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.

### **4.5.2. Comptabilisation des dépenses d'intervention**

#### *a) Dispositions prévues dans le cadre comptable initial*

En sus des bourses nationales versées par les collèges et les lycées (cf. *supra*), les EPLE versent à certaines familles des aides dites sociales pouvant, à ce titre, être considérées

comme des dépenses d'intervention. Ces aides sont versées selon des critères sociaux définis par l'établissement en fonction des subventions déléguées soit par l'Etat, soit par la collectivité de rattachement. Elles viennent en général compenser la charge laissée aux familles pour des activités ou des prestations facultatives.

#### *b) Avis du Conseil*

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'EPLE 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'EPLE.

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.

## **4.6 Présentation des états financiers**

### ***4.6.1. Compte de résultat***

#### *a) Dispositions prévues dans le cadre comptable initial*

Le compte de résultat présenté à l'annexe 10 du cadre budgétaire et comptable des EPLE ne comporte pas de colonne N-1 permettant la comparaison avec l'exercice précédent.

#### *b) Avis du Conseil*

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.

#### **4.6.2. Annexe**

##### *a) Dispositions prévues dans le cadre comptable initial*

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.

##### *b) Avis du Conseil*

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 annexe<sup>4</sup> 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'exemple, 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.

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 EPLÉ (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.

---

<sup>4</sup> 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.

## **ANNEXE 1**

-

## **AMENDEMENTS TECHNIQUES**

Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Avis du CNoCP non intégrés dans le référentiel des EPLE</b>		<p>Avis du CNoCP dont les dispositions n'ont pas été intégrées à ce stade :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 2011-10 : présentation et évaluation du financement de l'actif des établissements publics</li> <li>- 2012-01 : comptabilisation à la date de clôture des droits à congés, du CET, des heures supplémentaires et complémentaires</li> <li>- 2012-02 : modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées pour des situations particulières</li> <li>- 2012-05 : changements de méthodes et d'estimations comptables et corrections d'erreurs</li> <li>- 2012-07 : biens historiques et culturels</li> <li>- 2013-01 : dépenses d'intervention</li> <li>- 2013-02 : immobilisations contrôlées conjointement</li> <li>- 2013-04 : transferts d'actifs corporels</li> </ul>	<p>Application différée aux comptes clos le 31 décembre 2017</p> <p>Application différée aux comptes clos le 31 décembre 2017</p> <p>Comptes clos le 31 décembre 2014</p> <p>Comptes clos le 31 décembre 2014</p> <p>Comptes clos le 31 décembre 2014</p> <p>Application différée aux comptes clos le 31 décembre 2017</p> <p>Comptes clos le 31 décembre 2014</p> <p>Comptes clos le 31 décembre 2014</p>	<p>Les dispositions comptables transverses applicables aux EPLE seront intégrées dans l'instruction et mises en œuvre pour les comptes clos au 31 décembre 2014 ou différées à 2017 avec possibilité d'application anticipée en raison notamment de leur impact sur l'outil informatique et de la formation à destination des comptables à mettre en œuvre.</p> <p><u>Avis différé par le Conseil</u> : Une analyse juridique et comptable du traitement des bourses nationales reste à mener conjointement par les représentants du ministère de l'éducation nationale et de l'économie et des finances sous l'angle juridique et économique afin d'en tirer à terme les conséquences comptablement.</p>
<b>Futurs avis du CNoCP</b>		<p>Il conviendra de prendre en compte les futurs avis qui s'appliqueront aux EPLE. A titre d'exemple, la question en cours sur le maintien du résultat exceptionnel (pour mémoire, comptes évoqués pages 120, 142, 155, 157, 163, 173, 209, 218, 219, 220, 224, 225).</p>	Non applicable	



Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Actifs - Comptabilisation par composants</b>	Page 116	L'instruction M9-6 prévoit l'identification et la comptabilisation des composants significatifs (élément d'une immobilisation qui a une utilisation différente et qui fait l'objet d'un remplacement régulier selon un rythme spécifique) de manière séparée à l'entrée dans l'actif.	Comptes clos le 31 décembre 2014	La rédaction va être revue (cf. infra <sup>5</sup> ).
<b>Actifs – Biens mis à disposition</b>	Pages 114 et 127	La notion de contrôle figure dans l'instruction codificatrice M9-6.	Application différée aux comptes clos le 31 décembre 2014	S'agissant des biens mis à disposition faisant l'objet d'une convention, la rédaction va être revue (cf. infra <sup>6</sup> ). En revanche, pour les biens mis à disposition pour lesquels aucune convention entre l'EPLÉ et la collectivité de rattachement n'est conclue, une analyse au cas par cas doit être réalisée au regard de la définition de la notion de contrôle.

<sup>5</sup> P 112 Remplacement du paragraphe relatif à la comptabilisation d'un actif par composants par le paragraphe suivant :  
« 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. »

P. 115/§1512233-Comptabilisation par composants : Un composant est un élément *principal* d'une immobilisation qui a une utilisation différente ou procure des avantages économiques selon un rythme différent de celui de l'immobilisation dans son ensemble. *Les établissements qui le souhaitent ont la possibilité de comptabiliser ces éléments de manière séparée du reste de l'actif.*

Ainsi les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'EPLÉ selon un rythme différent et *justifiant* l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, *peuvent* être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

P. 116 /§151231/alinéa 2, ajout du paragraphe suivant : « *Cependant, pour les actifs comptabilisés par composants, un plan d'amortissement propre à chacun des éléments comptabilisés séparément doit être retenu.* »

<sup>6</sup> P.114 : Règles d'évaluation, ajout du paragraphe suivant : « *A 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. La comptabilisation des biens mis à disposition implique nécessairement l'existence d'une convention de mise à disposition précisant les responsabilités financières respectives des entités ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien. (idem p.159).* »

P.127 §1662-Evaluation des immobilisations : ajout du paragraphe suivant : « *à la valeur inscrite dans les comptes de l'entité « transférante » pour un bien mis à disposition.* »

Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Méthode de régularisation des charges à payer</b>	Page 125	La méthode de l'ordre de paiement visant la régularisation en N+1 des charges à payées constatées en N pose question.	Application différée aux comptes clos le 31 décembre 2015	Il s'agit d'une réponse ponctuelle à un problème technique en 2013. Cette méthode est appelée à disparaître (application obligatoire de la méthode de la contrepassation en 2015 pour les charges de fonctionnement et les dépenses d'investissement).
<b>Passif – Charges à répartir sur plusieurs exercices</b>	Pages 147 et 163	La nomenclature M 9-6 comporte un compte 157 – Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices, qui ne répond pas à la définition des passifs telle qu'elle figure dans cette même instruction.	Comptes clos le 31 décembre 2017	Le compte de provisions pour charges à répartir va être supprimé au profit d'un compte de réserves spécifiques dédiées.
<b>Créances - Créances contentieuses</b>	Page 182	Préciser les critères de bascule au compte 416 (« clients dont la solvabilité paraît douteuse ») et de provisionnement	Comptes clos le 31 décembre 2014	La procédure de recouvrement est décrite au §134 p 63 et le recouvrement contentieux au §1344 p 71. Les critères vont néanmoins être précisés.
<b>Ressources affectées</b>	Pages 45, 46, 192, 193 et 194	La catégorie de ressources « ressources affectées » est amenée à disparaître des référentiels comptables applicables aux EPN à horizon 2016.	Comptes clos le 31 décembre 2017	Afin de tenir compte de cette évolution future, la notion de « ressources affectées » va être supprimée.
<b>Corrections d'erreurs- Réimputations</b>	Page 95 Annexe 7 – planche 18 Page 310	Ecriture négative, justifiée par un certificat de réimputation	Application différée aux comptes clos le 31 décembre 2017	Aujourd'hui, la réimputation est la procédure mise en œuvre en cas d'erreur d'imputation. Lorsque l'erreur porte sur la liquidation de la dépense ou de la recette, il y a lieu d'émettre un mandat ou un titre complémentaire, un ordre de reversement ou une annulation de recette. Seules les réimputations font l'objet d'écritures négatives, afin de ne pas fausser les masses prises en charge sur les comptes concernés, ce qui serait le cas en cas de contre-passation. Les certificats de réimputation sont tracés dans la comptabilité de l'ordonnateur, et éventuellement dans celle du comptable si la réimputation porte sur le service ou le compte. Ce point sera modifié mais une période transitoire sera nécessaire, notamment en raison de l'évolution nécessaire à apporter au système d'informations et à l'accompagnement nécessaire à réaliser auprès des comptables.

Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Etats financiers - Compte de résultat</b>	Page 354	Pas de colonne n-1	Application différée aux comptes clos le 31 décembre 2017	Une colonne supplémentaire va être introduite (développement spécifique de l'outil informatique).
<b>Etats financiers - Annexe</b>		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.	Application différée aux comptes clos le 31 décembre 2017	Les états annexes doivent être regroupés dans une annexe unique 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, la masse salariale des personnels d'entretien et de restauration, la dotation globale de fonctionnement et des fonds sociaux), et le cas échéant, les montants concernés.

## **ANNEXE 2**

-

### **AMENDEMENTS DE FORME PROPOSES SUR LA VERSION DE L'INSTRUCTION TRANSMISE LORS DE LA SAISINE DU 26 DÉCEMBRE 2012**

Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Architecture du document modifiée par le MEN<sup>7</sup></b>		Nouvelle articulation en 4 tomes : 1 – Organisation (reprend le titre 1) 2 – Le cadre budgétaire (titres 2 à 6) 3 – Le cadre comptable 4 – Le compte financier	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Modification de forme</b>	Toute l'instruction	Référence au Plan comptable général qu'il serait souhaitable d'enlever conformément à la démarche entreprise dans les M9.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette demande sera prise en compte dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Tout le référentiel	Les termes « biens reçus en dotation » et « biens reçus en affectation » doivent être remplacés par « biens mis à disposition », seule cette formule subsistant actuellement.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette demande sera prise en compte dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Références aux numéros de page dans le sommaire</b>	Page 15	La référence au numéro de page relative à l'annexe 1 est erronée.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette anomalie sera corrigée dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 17	3 <sup>ème</sup> § peu clair. Il serait préférable d'écrire « Les EPLE sont dans le champ d'application du décret n° 2012-1247 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, et plus spécifiquement de son titre Ier, du fait des dispositions combinées de ses articles 1 et 4 ».	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette demande sera prise en compte dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Mise à jour réalisée par le MEN</b>	Pages 30, 31, 32	Ajout de « modifié » au décret de 2008 cité	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 37	Référence du décret GBCP à préciser.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette anomalie sera corrigée dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Mise à jour réalisée par le MEN</b>	Page 42 §114311	Remplacer le décret du 29 juin 2006 par les dispositions des articles R.531-52 et R.531-53 du code de l'éducation	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 42	Bien que les EPLE puissent être membres ou se grouper en GIP, des précisions complémentaires doivent être apportées. En effet, le référentiel comptable des GIP n'est pas celui des opérateurs (exemple de la Maison départementale des personnes handicapées).	Comptes clos le 31 décembre 2014	Le propos est ici illustratif de l'environnement d'exercice de l'EPLE. Les GIP sont cités dans le tome 1 parmi d'autres structures et acteurs (il existe notamment un GIP formation continue et insertion professionnelle dans chaque académie, dont l'EPLE peut être membre – le code de l'éducation prévoit en outre la possibilité pour les EPLE de se grouper en GIP, art. L423-2). Il est proposé de commencer le paragraphe 115 par : « Les EPLE peuvent en tant que personne morale... ».

<sup>7</sup> MEN : ministère de l'éducation nationale

Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Précision ajoutée par le MEN</b>	Page 43 § 114312	Après : « ... accueil des élèves en provenance d'un autre établissement » ajout : « il est fortement recommandé que »	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 44	Supprimer au paragraphe 2.1.1 la référence à la LOLF qui ne s'applique qu'à l'Etat.	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Modification rédactionnelle</b>	Pages 50 et 164	Les cas d'utilisation des comptes de liaison (budgets annexes, services à comptabilité distincte, comptabilité distincte) doivent être précisés.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette demande sera prise en compte dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Adaptation réalisée par le MEN</b>	Page 53 § 12251	Suppression de : « les petites fournitures consommables (par exemple des serviettes en papier) »	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Précision ajoutée par le MEN</b>	Page 68 §134223	Remplacer la dernière phrase du 1 <sup>er</sup> alinéa par : « les chèques impayés sont enregistrés au débit du compte 5117. La procédure qui s'en suit est décrite dans la présente instruction au paragraphe 22836 ».	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Rattachement à l'exercice - Factures non parvenues pour les dépenses d'investissement</b>	Page 93	Le recensement et le rattachement à l'exercice sont limités aux « acquisitions d'immobilisations dont le transfert de propriété a eu lieu, ou totalement achevés sur la période close ».	Comptes clos le 31 décembre 2014	La dernière phrase du paragraphe 14432 va être reformulée, car il s'agit d'un problème de forme et non de fond. Le rattachement à l'exercice est bien la règle, y compris pour les dépenses d'investissement.
<b>Mise à jour réalisée par le MEN</b>	Page 103 § 14631 et suivants	Prise en compte de l'arrêté du 24 décembre 2012 portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du décret n°2012 – 1246.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Référence réglementaire sur les moyens de paiement.
<b>Mise à jour réalisée par le MEN</b>	Page 106 § 1464	Prise en compte du décret n° 2013-269 du 29 mars 2013 relatif à la lutte contre les retards de paiement dans les contrats de la commande publique.	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 112	1 <sup>er</sup> § : référence aux EPN et à l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006. 3 <sup>ème</sup> § « Ces règles applicables aux EPLE... »	Comptes clos le 31 décembre 2014	La référence va être supprimée car le référentiel EPLE est « autoportant ».
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 112	Ajouter une virgule après "flux de trésorerie" pour que la phrase corresponde à la définition des actifs présentes dans le PCG, et qui est par ailleurs reprise à la page 114.	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 112	« nouvelle définition des passifs, ... » : s'agissant d'une instruction s'inscrivant dans la durée, la formule « modifient la définition et les règles de comptabilisation et d'évaluation des passifs... » est à revoir.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette demande sera prise en compte dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 112	« en définissant de manière plus rigoureuse » : la formule est à revoir.	Comptes clos le 31 décembre 2014	La phrase va être modifiée de la façon suivante : « La définition des passifs au sens du règlement CRC n°2000-06 a eu des conséquences notamment sur les règles ... »

Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Modification rédactionnelle</b>	Pages 112 et 113	La définition des passifs est à amender, notamment sur la base du Recueil des normes comptables de l'Etat.	Comptes clos le 31 décembre 2014	La définition des passifs va être modifiée de la façon suivante : <ul style="list-style-type: none"> <li>- « le plan comptable général retient, dans son article n°212-1 » va être supprimé ;</li> <li>- « sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci » va être supprimé ;</li> <li>- « Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités. » va être supprimé.</li> </ul>
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 113	Le paragraphe relatif à la comptabilisation des passifs va être complété.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Le paragraphe relatif à la comptabilisation des passifs va être modifié de la façon suivante: <ul style="list-style-type: none"> <li>- « L'obligation doit exister à la clôture de l'exercice. Si l'obligation n'est qu'éventuelle à cette date, celle-ci ne constitue pas un passif mais un passif éventuel qui n'est pas comptabilisé au bilan mais mentionné en annexe.» va être ajouté ;</li> <li>- « La provision doit être nettement précisée quant à sa nature ou à son objet et elle doit être évaluée avec une approximation suffisante » va être ajouté.</li> </ul>
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 113	Le paragraphe relatif aux provisions pour risques et charges va être complété.	Comptes clos le 31 décembre 2014	La phrase « Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise (art. 212-3).» va être ajoutée.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 115	Amortissement : « croissant ou décroissant »	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette précision va être supprimée.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Pages 115 et 116	Valeur de réévaluation : notion citée pages 115 et 116, et dissociée de la valeur d'entrée	Comptes clos le 31 décembre 2014	La phrase va être supprimée.

Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Modification rédactionnelle</b>	Pages 115, 116 et 117	Dépréciation : les paragraphes sont très détaillés et difficiles à mettre en pratique de façon opérationnelle.	Comptes clos le 31 décembre 2014	La rédaction va être revue (cf. infra <sup>8</sup> ).
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 126	Produits à recevoir « cette différence s'analysera comme une diminution de la dépense » : de la recette ?	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette anomalie sera corrigée dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 127	Titre : « Répartition de certaines charges sur plusieurs exercices » inapproprié ; le sujet est d'ailleurs budgétaire et non comptable	Comptes clos le 31 décembre 2014	Le paragraphe est inscrit au tome budgétaire. S'agissant d'opérations non directement liées à la période d'inventaire, il pourrait être déplacé au § 1443 - les limites de l'ordonnancement, créant un § 14433 – répartition de certaines charges sur plusieurs exercices.
<b>Précision ajoutée par le MEN</b>	Page 132 § 1666	Modification du dernier alinéa : Les opérations de sortie d'un bien de l'inventaire sont effectuées à partir d'un ordre de recette à la section des opérations en capital complété par une opération comptable d'annulation du financement lorsque le bien a été financé par une subvention. Un mandat au compte 675, précédé d'une éventuelle ouverture de crédit, sera nécessaire lorsque le bien, acquis sur fonds propres, ne sera pas totalement amorti. Des planches d'écritures (4, 5, 6) décrivent ces différents cas.	Comptes clos le 31 décembre 2014	

<sup>8</sup> P.112/ §151/dernier alinéa: Enfin, à chaque clôture d'exercice, l'établissement doit apprécier, pour chaque actif (y compris ceux qui sont amortis), s'il existe un indice quelconque montrant qu'il a pu perdre *notablement* de la valeur : le cas échéant, l'établissement doit effectuer un test de dépréciation et, s'il y a lieu, comptabiliser cette dépréciation.

P. 117 : *Si l'établissement opte pour la méthode de comptabilisation par composants*, la comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée composant par composant.

Exemples de mise en œuvre du test de dépréciation :

- valeur brute de l'immobilisation : 50 ;
- amortissements cumulés au 31/12/N : 20 ;
- valeur nette comptable au 31/12/N : 30.

Hypothèses	Comparaison Valeur actuelle (VA)/Valeur nette comptable (VNC)	Dépréciation	Valeur portée au bilan
Si valeur vénale (VV) = 35	VV = 35 > VNC = 30	<b>Pas de dépréciation</b>	30
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 25	VA = 25 < VNC = 30	<b>Dépréciation= 5 (30 - 25)</b>	25
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 10	VA = 20 < VNC = 30	<b>Dépréciation = 10 (30 - 20)</b>	20
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 45	VA = 45 > VNC = 30	<b>Pas de dépréciation</b>	30

Source: Instruction n°06-007 du 23 janvier 2006 relative à l'évaluation et comptabilisation des actifs et des passifs



Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 133	§ Provisions pour risques et charges : « Le fonctionnement d'un établissement est générateur de risques ou de charges qu'il convient de répartir sur plusieurs exercices » : ce n'est pas un objectif comptable.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Le paragraphe est inscrit au tome budgétaire. Toutefois, proposition de rédaction différente : « Le fonctionnement d'un EPLE est générateur de risques ou de charges. Certains peuvent avoir un impact financier tel qu'il peut être utile d'en envisager la répartition sur plusieurs exercices budgétaires. »
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 137	1. « Les grands principes de base du plan comptable général ». Dire : de la comptabilité. 2. Intérêt du § « Les principes énoncés ci-après... » ? 3. Principe de sincérité – description « complète ». Préciser : dans le cadre des règles budgétaires et comptables en vigueur, et peut-être expliquer qu'une large partie des opérations comptables relatives aux EPLE sont enregistrées dans d'autres comptabilités (celles de l'Etat et de la collectivité de rattachement).	Comptes clos le 31 décembre 2014	1. Cette demande pourra être prise en compte dans une version actualisée de l'instruction. 2. Ces deux lignes pourront être retirées dans une version actualisée de l'instruction. 3. Cette demande sera prise en compte dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 138	Principe de permanence / Modification de méthode : le paragraphe pourrait être plus précis (cf. avis CNoCP) et préciser le mode opératoire.	Comptes clos le 31 décembre 2014	La rédaction va être revue (cf. infra <sup>9</sup> )
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 137	Citer en ouverture, soit du 7. Soit du 7.1.2, l'article 47-2 de la Constitution (« <i>Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle ...</i> »)	Comptes clos le 31 décembre 2014	

<sup>9</sup> Source Avis n°2012-05 du 18 octobre 2012 du CNoCP : « Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'entité, celle-ci mentionne les informations suivantes :

- la nature du changement de méthode comptable ;
- pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;
- le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.

Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'entité, celle-ci indique en outre les informations suivantes :

- le texte imposant le changement ;
- le cas échéant, le fait que le changement de méthodes comptables est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.

Lorsqu'un changement est décidé par l'entité, celle-ci rappelle les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

Si l'application rétrospective est impraticable pour un ou plusieurs exercices présentés dans l'information comparative ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, l'entité indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations. »

Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Modification rédactionnelle</b>	Pages 137 et 138	L'image fidèle est citée en référence au PCG (art. 120-1), mais pas dans une rubrique ad hoc, au contraire de la régularité et de la sincérité qui bénéficient d'un paragraphe dédié. Insérer un 7.1.2.3 bis intitulé « Le principe d'image fidèle » qui reprend ce que dit le cadre conceptuel du RNCE	Comptes clos le 31 décembre 2014	« L'image fidèle n'est pas définie de manière directe. Les textes français et européens indiquent que lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas à donner une image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe. De plus, si dans un cas exceptionnel, l'application d'une règle se révèle impropre à donner une image fidèle, il doit être dérogé à cette règle, cette dérogation devant être mentionnée et motivée dans l'annexe avec l'indication de son effet sur les comptes. »
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 143	« Des analogies existent... » Il serait préférable d'écrire « des articulations » « Le plan comptable mis en œuvre par les EPLE est conforme au PCG ... » Il serait préférable d'écrire « a fait l'objet d'un avis du CNoCP... ».	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette demande sera prise en compte dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Adaptation apportée par le MEN</b>	Page 146 §22111	Ajout du compte 1674 Suppression du compte 4675	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Adaptation apportée par le MEN</b>	Page 146 §22112	Suppression du compte 4012 Ajout des comptes 4728 et 4735	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Adaptation apportée par le MEN</b>	Page 151	Ajout d'un compte 4092 Avances et acomptes versés	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Ajouts opérés par le MEN</b>	Page 153	Ajout des comptes suivants : 46824 – Charges à payer - Apprentissage 46828 – Autres charges à payer - Sur ressources affectées 46844 – Produits à recevoir - Apprentissage 46848 – Autres produits à recevoir - Sur ressources affectées (Attention aux conséquences sur les annexes 6 et 9)	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 163	Dépenses ultérieures et gros travaux	Comptes clos le 31 décembre 2014	La rédaction pourra être précisée, car le paragraphe vise les gros travaux réalisés notamment dans le cadre de délégations de maîtrise d'ouvrage.

Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Immobilisations financières - Autres formes de participation</b>	Page 170	Voir l'avis du CNoCP n°2013-02 sur les immobilisations contrôlées conjointement.	Comptes clos le 31 décembre 2014	L'acquisition conjointe d'immobilisations par plusieurs EPLE est une pratique peu développée. Néanmoins ce point sera pris en compte.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 172	Référence inappropriée au Lefebvre comptable.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette référence sera retirée dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 175	« subdivision intéressée » (3 fois)	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette anomalie sera corrigée dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 176	« d'autre part, les charges comptabilisées dans l'exercice mais à répartir systématiquement sur plusieurs exercices ultérieurs » : Il faudrait préciser que seuls les frais d'émission d'emprunts peuvent être étalés.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Phrase générique (convergence de la M9.6 avec les autres instructions comptables). Le corps de phrase sera retiré car les EPLE ne sont pas autorisés à émettre des emprunts.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 179	« rabais, remises, ristournes, à obtenir »	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette anomalie sera corrigée dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 188	« L'ensemble des écritures est accessibles dans l'instruction M 9.1. » Le renvoi à une instruction <i>ad hoc</i> dans un référentiel autoportant semble inapproprié.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Le renvoi s'explique par la volonté de ne pas surcharger une instruction destinée avant tout aux EPLE, qui ne sont pas concernés par la TVA. Toutefois, l'évocation du sujet a semblé utile dans la mesure où 200 EPLE retracent en budget annexe des opérations de formation continue, dont certaines sont concernées par la TVA communautaire. Ce point sera néanmoins rédigé et intégré dans la prochaine version du cadre des EPLE.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 188	Déclaration de TVA/ Crédit de TVA « (TVA collectée supérieure à la TVA déductible. » Inférieure ?	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette anomalie sera être corrigée dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 190	Technique comptable. Les schémas comptables sont à revoir (Cf. pages 218 & 224).	Comptes clos le 31 décembre 2014	Le schéma comptable précisé en annexe va être repris dans le corps du texte dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Mise à jour réalisée par le MEN</b>	Page 193 § 227645	Suppression du compte 4661 qui n'existe plus dans la nomenclature.	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 195	#47 compte d'attente « soldé dans les meilleurs délais » : ne doit-il pas être précisé « et cela, dans toute la mesure du possible, avant la clôture des comptes » ?	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette demande sera prise en compte dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 221	Comptabilisation : « Ces opérations sont réalisées en comptabilité budgétaire.. ». Comptabilité générale ?	Comptes clos le 31 décembre 2014	Proposition : « en comptabilités budgétaire et générale » car les deux sont concernées.

Thème	Pages	Observations	Date d'application (immédiate ou différée)	Précisions complémentaires
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 242	Citer en première référence l'article 47-2 de la Constitution.	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 287	Il manque un bout de phrase	Comptes clos le 31 décembre 2014	La phrase va être modifiée.
<b>Modification liée à la présentation</b>	Page 292	Le schéma d'écritures de la planche 6 de l'annexe 7 semble erroné.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Les écritures comptables vont être précisées.
<b>Modification rédactionnelle</b>	Page 296	Ordonnancement (manque le n dans le titre)	Comptes clos le 31 décembre 2014	Cette anomalie sera corrigée dans une version actualisée de l'instruction.
<b>Mise à jour réalisée par le MEN</b>	Annexe 1	Actualisation des références	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Précision ajoutée par le MEN</b>	Annexe 7 planche 4	Après 102, ajout de « ou 1035 » dans la phrase : « Lorsque le bien sera totalement amorti le solde du compte 102 sera nul »  Après 102, ajout de « ou 1035 » dans la phrase : « l'ordre de recette est unique ; il est réparti au débit des comptes 28 et 102 au prorata de la part amortie et de la part non amortie »	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Précision ajoutée par le MEN</b>	Annexe 7 planche 10	Ajout des comptes 687 et 787 pour être en conformité avec ce qui est écrit dans le descriptif d'utilisation des comptes, sous réserve de la prise en compte de la suppression des opérations exceptionnelles	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Modification liée à la présentation</b>	Pages 326 à 339 (annexe 9)	Les accolades paraissent ne pas systématiquement regrouper des ensembles cohérents.	Comptes clos le 31 décembre 2014	Les accolades rassemblent les comptes sur lesquels on peut trouver la contrepartie de l'opération passée au débit ou au crédit du compte cité. Les éventuelles anomalies seront corrigées.
<b>Précision ajoutée par le MEN</b>	Annexe 10 Pièce 3	Remplacer dépenses par charges	Comptes clos le 31 décembre 2014	
<b>Mise à jour réalisée par le MEN</b>	Annexe 10 Pièce 12	Suppression de la distinction entre les variations des stocks du service général et du (des) service(s) spécial(aux)	Comptes clos le 31 décembre 2014	