



Paris, le 15 janvier 2015

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 chef du service comptable de
l'Etat

Objet : Avis préalable afférent au projet d'instruction M9-9 portant réglementation budgétaire, financière et comptable des établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles

Réf. : *Votre courrier de saisine du 8 juillet 2014*

En réponse à votre saisine datée du 8 juillet 2014, le Conseil de normalisation des comptes publics a examiné le projet d'instruction budgétaire et comptable cité en objet.

La plupart des observations formulées par le groupe de travail constitué à cet effet ont donné lieu à des modifications de ce projet, à l'exception des trois propositions suivantes : la modification du mode de comptabilisation des dépenses d'intervention pour compte de tiers (essentiellement les bourses octroyées aux lycéens), la suppression de la notion de résultat exceptionnel et la clarification des critères de classement des biens vivants en immobilisations ou en stocks.

Sous réserve de ces modifications qui seraient d'application différée pour les deux premières et d'application immédiate pour la dernière, le Conseil émet un avis favorable sur les dispositions comptables du projet d'instruction.

Michel Prada

1. Contexte

Par un courrier daté du 8 juillet 2014, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) a saisi le Conseil de normalisation des comptes publics pour un avis préalable à la publication de l'instruction relative au cadre budgétaire et comptable des établissements locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles (EPLEFPA).

La DGFIP précise les éléments de contexte suivants dans sa saisine :

« Le cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles (EPLEFPA) est défini par l'instruction codificatrice n°94-100- M9-9 du 22 septembre 1994.

L'environnement normatif en matière budgétaire et comptable de ces établissements a, depuis, fortement évolué, suite, notamment, à la publication du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ainsi qu'à la publication de différents avis du CNoCP.

Selon une démarche comparable à celle entreprise pour l'instruction dite M9-6 relative au cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement (EPLE), le Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt (MAAF) et la direction générale des finances publiques (DGFIP) ont entrepris un travail d'actualisation de l'instruction codificatrice dite M9-9. Ce travail a consisté essentiellement à reprendre les dispositions de l'instruction M9-6, qui a fait l'objet d'un avis du CNoCP, en date du 5 juillet 2013, tout en conservant les spécificités des établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles inhérentes à leur nature et à leur mission.

Les établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles n'appliquent pas, à l'instar des établissements publics locaux d'enseignement, les dispositions du titre III du décret précité du 7 novembre 2012. Pour autant, l'instruction dite M9-9 a été élaborée dans une logique de convergence avec le futur Recueil des normes comptables des entités régies par le titre III de ce décret. »

2. Démarche

Compte tenu des caractéristiques des EPLEFPA et des objectifs ou missions qui leurs sont assignés, la revue du projet d'instruction M9-9 par le Conseil a été menée en s'appuyant sur :

- l'avis préalable du 5 juillet 2013 relatif au cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement,
- les travaux menés par le Conseil pour constituer le futur recueil de normes comptables des établissements publics, étant précisé que les EPLEFPA devraient être exclus dans un premier temps du périmètre de ce recueil.

Le Conseil, compte tenu de sa compétence, se prononce uniquement sur les principes comptables repris par l'instruction. Les dispositions de l'instruction relatives à la fiscalité, à la gestion budgétaire, ou encore celles portant sur l'organisation administrative et le contrôle interne des établissements, n'ont pas été examinées.

Ainsi, les commentaires formulés par le Conseil portent pour l'essentiel sur le titre III relatif au cadre comptable, le titre I étant relatif à l'organisation administrative et le titre II traitant du budget et de son exécution.

Le groupe de travail constitué au sein du Conseil pour procéder à une revue du projet d'instruction a formulé de nombreuses propositions de modifications. Ces remarques ont été prises en compte dans une nouvelle version du projet d'instruction à l'exception de trois d'entre elles en raison de contraintes particulières liées à leur mise en œuvre.

Les recommandations qui n'ont pas donné lieu à modification du projet d'instruction à l'issue des analyses du groupe de travail sont présentées en section 3 du présent document.

3. Principales modifications que le Conseil propose d'apporter au projet d'instruction dans sa version de décembre 2014

3.1 Traitement comptable de dépenses d'intervention dont les principales sont les bourses octroyées aux lycéens

a) Dispositions prévues dans le projet d'instruction

Le projet d'instruction M9-9 ne contient pas de commentaires particuliers relatifs aux bourses accordées par l'Etat ou par les collectivités locales de rattachement. Néanmoins, des comptes de classe 6 et 7 sont ouverts pour permettre l'enregistrement des bourses octroyées aux lycéens.

b) Eléments de contexte

Le Conseil est favorable à ce qu'une distinction soit opérée entre les dispositifs d'intervention pour compte propre et ceux pour compte de tiers. Les premiers dispositifs donnent lieu à une comptabilisation au compte de résultat tandis que les seconds impactent uniquement les comptes de bilan.

Dans son avis relatif à l'instruction M9-6, le Conseil a noté que les bourses nationales versées par les lycées et collèges sont comptabilisées en compte de résultat par les EPLE et non pas en compte de tiers. Le Conseil a suggéré dans le même avis qu'une analyse soit menée conjointement par les représentants du Ministère de l'éducation nationale et du Ministère de l'économie et des finances au titre de la compensation entre les droits à bourses et les créances envers les familles (facturation de prestations d'hébergement et de cantine).

Historiquement, la gestion des bourses par les EPLEFPA pour le compte de tiers a donné lieu à une comptabilisation en compte de tiers dans une période antérieure à 1994. Depuis 1994, ces opérations flux sont à nouveau enregistrées en résultat.

Par ailleurs, dans les comptes de l'Etat, les bourses octroyées pour les lycéens des EPLEFPA sont enregistrées en charges.

c) Avis du Conseil

Le Conseil recommande que les dispositifs d'intervention pour compte propre soient enregistrés en compte de résultat et que les dispositifs pour compte de tiers soient enregistrés en comptes de tiers.

Dans la mesure où la gestion des bourses par les EPLEFPA est une opération de mandat effectuée pour le compte de l'Etat ou pour le compte de collectivités territoriales de rattachement, la comptabilisation des sommes reçues ou à verser, par les EPLEFPA, devrait impacter uniquement des comptes du bilan.

Le Conseil recommande que cette disposition soit applicable au plus tard aux comptes arrêtés au 31 décembre 2017. Ce délai vise à tenir compte de la nécessité de mettre en œuvre de nouvelles procédures de recouvrement et/ou d'adapter le système d'information des établissements.

3.2 Suppression de la notion de résultat exceptionnel

a) Dispositions prévues dans le projet d'instruction

Le projet d'instruction M9-9 maintient des comptes de produits exceptionnels et de charges exceptionnelles.

b) Eléments de contexte

Le projet d'instruction M9-9 offre la possibilité de qualifier certaines opérations d'exceptionnelles, ceci pour des raisons historiques, la notion de résultat exceptionnel étant prévue par le Plan comptable général. Cette possibilité s'explique également par le fait qu'une présentation au compte de résultat mettant en exergue un résultat exceptionnel aux côtés d'un résultat d'exploitation et d'un résultat financier, est familière aux administrateurs des établissements.

c) Avis du Conseil

Le Conseil n'est pas favorable au maintien d'un résultat exceptionnel.

L'identification d'opérations ou transactions particulières par le biais de comptes spécifiques, au sein du résultat d'exploitation ou du résultat financier, permettrait aux établissements d'effectuer un suivi *ad hoc* et le cas échéant de communiquer une information appropriée aux conseils d'administration en annexe.

Le Conseil recommande que cette modification soit mise en œuvre au plus tard pour les comptes arrêtés au 31 décembre 2017.

3.3 Classement des biens vivants en immobilisations ou en stocks

a) Dispositions prévues dans le projet d'instruction

Le projet d'instruction M9-9 traite du classement des biens vivants dans son paragraphe 2.5.2 (Titre III – chapitre 2) et dans son paragraphe 3.2.2.4 :

« Toutes les valeurs d'exploitation doivent être intégrées dans les stocks :

(...)Les animaux non amortissables : Tous les animaux dont ceux nés dans l'exploitation, doivent être compris dans les stocks comme par exemple les vaches laitières. Cependant les équidés et bovidés peuvent être assimilés à des immobilisations amortissables lorsqu'ils remplissent certaines conditions (cf. chapitre Actif-Passif).(...)

Critère de classement des biens vivants à l'actif :

- *Chaque animal ou végétal, appartenant à un troupeau, à une plantation, etc. destiné à servir de façon durable à l'activité de l'exploitation agricole, c'est-à-dire à rester durablement sur l'exploitation pour produire des biens ou des services vendus ou incorporés dans le cycle de production de l'exploitation, doit être inscrit à l'actif immobilisé, dans une des subdivisions du compte 24.*

Il s'agira par exemple d'animaux reproducteurs, de vignes, de plantations fruitières. En ce qui concerne plus spécialement les animaux producteurs de biens, ceux appartenant aux grandes espèces : équins, bovins, ovins, caprins, porcins seront comptabilisés dans un compte d'immobilisations.

- *Les animaux des petites espèces : poules, lapins qui, bien que producteurs de biens, ont une durée productive de biens inférieure à 2 ans, seront suivis dans un compte de stocks compte 32 - Animaux (cycle court).*
- *Sont comptabilisés dans le compte 31 - Animaux (cycle long), les animaux destinés à être vendus après une durée d'élevage normalement supérieure à deux ans, dans le compte 32 - Animaux (cycle court), ceux dont la durée d'élevage est égale ou inférieure à deux ans. Il peut s'agir naturellement d'animaux de grandes espèces.*

(...)

3.2.2.4. Comptabilisation des immobilisations des biens vivants

Il est recommandé de privilégier le suivi des biens vivants en stocks. Cependant à titre exceptionnel l'établissement peut décider de procéder à l'immobilisation de certains d'entre eux.

Dans ce cas les biens vivants lorsqu'ils ont atteint le stade de vie productive sont enregistrés au compte 24 et dans ses subdivisions au coût d'entrée dans le patrimoine de l'établissement. Sont immobilisés :

- *au compte 241, les animaux reproducteurs adultes des grandes espèces, dont la durée de vie productive est supérieure à deux ans, lorsqu'ils sont utilisés comme moyens durables de productions d'autres biens. Ce sont :*
 - *les équins (poulinières, étalons) ;*
 - *les bovins (vaches, taureaux) ;*
 - *les ovins (brebis, béliers) ;*
 - *les porcins (truies, verrats) ;*

- *les animaux reproducteurs adultes produisant des animaux de service ;*
- *au compte 242, les animaux reproducteurs jeunes de renouvellement des grandes espèces dont la destination dans l'établissement est certaine ou quasi certaine et lorsque l'établissement a choisi la méthode simplifiée ;*
- *au compte 243, les animaux de service, notamment les animaux de trait, de course, de selle, de monte, de garde, de combat ;*
- *au compte 246 les plantations pérennes, destinées à rester en place pendant plusieurs années (vignes, vergers...). Leurs aménagements (piquets, fil de fer, filets paragrêles ...) sont imputées au compte 2467 ;*
- *au compte 247, les autres végétaux immobilisés.*

Tant que ces biens n'ont pas atteint le stade de vie productive, ou ne fournissent pas un volume de production minimale (cas des végétaux) ces immobilisations sont enregistrées, pour leur coût d'entrée dans le patrimoine, dans les comptes d'immobilisations corporelles de biens vivants en cours. »

b) Eléments de contexte

Parallèlement aux enseignements visant à préparer les élèves à l'exercice de professions agricoles, les EPLEFPA adoptent pour leur gestion, dans la mesure du possible, les procédures et modes de fonctionnement des entités du secteur privé qui ont une activité agricole similaire, mais qui peut varier d'une région à une autre.

Pour cette raison, les dispositions comptables applicables aux entités du secteur privé ont également constitué, aux côtés du futur recueil de normes comptables des établissements publics, une référence importante pour les rédacteurs du projet d'instruction M9-9.

Dans ce contexte, la pratique des entités du secteur privé a été interprétée comme laissant une latitude quant au classement des biens vivants à l'actif. Ceci a conduit à une rédaction du projet d'instruction M9-9 (cf. § a, supra)

susceptible d'être diversement interprétée pour ce qui est du classement des biens vivants à l'actif.

Une des lectures consiste à noter que le projet d'instruction recommande de suivre les biens vivants en stocks mais autorise à titre exceptionnel l'EPLEFPA à immobiliser certains d'entre eux.

Une autre lecture conduirait à classer des biens vivants en fonction de l'espèce à laquelle le bien vivant appartient.

c) Avis du Conseil

Le Conseil est d'avis que le classement en stock ou en immobilisation d'un bien vivant doit tenir compte des caractéristiques de ce bien (outil de production ou élément destiné à être vendu dans le cours normal de l'activité de l'établissement) et non pas de sa nature ou de l'espèce animale ou végétale à laquelle il appartient.

Pour cette raison, le Conseil recommande de lier le principe de comptabilisation des biens vivants aux définitions générales des immobilisations et des stocks.

Dans le cas où certains biens vivants peuvent être utilisés alternativement ou indifféremment comme une immobilisation ou comme un stock, le Conseil recommande que l'instruction intègre des illustrations pour expliciter les principes généraux devant conduire à la comptabilisation de ces biens en immobilisations ou en stocks sans que la rédaction retenue laisse à penser que certains animaux ou végétaux doivent être systématiquement comptabilisés dans un de ces deux postes du bilan.

4. Date d'application

Sous réserve des recommandations formulées en section 3 du présent document et dont deux d'entre elles sont assorties d'un délai de mise en œuvre de deux ans au maximum, le Conseil n'a pas d'observations quant au choix du 1^{er} janvier 2015 comme date de première application de l'instruction.