

Avis n° 2018-05
du 5 avril 2018
relatif à l'évaluation de la provision
pour compte épargne-temps
dans les comptes des établissements publics de santé

Sommaire

1.	Contexte	2
2.	Enquête et analyse de la Direction générale de l'offre de soins	3
3.	Avis du Conseil sur l'évaluation de la provision pour compte épargne-temps dans les comptes des établissements publics de santé	4
4.	Qualification du changement	4
5.	Date d'application	4

1. Contexte

Le 25 octobre 2013, le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a rendu un 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 ainsi que pour les personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé. Le Conseil devait se prononcer notamment sur la nature du passif à comptabiliser (provision ou charge à payer) au titre du compte épargne-temps, les modalités de son évaluation et des variations de celle-ci.

S'agissant de la nature du passif, le Conseil a approuvé : *« 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. »*

S'agissant de l'évaluation de ce passif, le Conseil ne formulait pas d'observations sur l'évaluation des charges à payer mais notait que l'évaluation des provisions pour compte épargne-temps ne répondait pas totalement aux principes généraux prévalant en la matière. 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. *« Or les projets d'arrêtés³ 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. »*

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 des dettes auxquelles elles se rapportent.

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

³ Arrêté du 17 avril 2014 fixant 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 et arrêté du 17 avril 2014 fixant les modalités de comptabilisation et de transfert des droits au titre du compte épargne-temps des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé.

La Direction générale de l'offre de soins (DGOS) avait fait valoir un certain nombre d'arguments parmi lesquels l'importance du recours au compte épargne-temps et la nécessité de répondre à un objectif de simplicité et de « portabilité » des droits entre établissements.

Pour l'ensemble des motifs exposés dans son avis de 2013, le Conseil avait accepté de façon dérogatoire que l'évaluation de la provision pour charges puisse être établie sur la base de montants forfaitaires jusqu'à l'exercice clos le 31 décembre 2016. Les arrêtés du 17 avril 2014 fixant les modalités de comptabilisation et de transfert des droits au titre du compte épargne-temps des personnels exerçant dans les établissements publics de santé précisent que « *la provision correspond au nombre de jours constatés dans le compte épargne-temps et valorisés en fonction du montant forfaitaire (...) majoré des cotisations patronales en vigueur* ». L'instruction budgétaire et comptable M21 applicable aux établissements publics de santé, fixée par arrêté interministériel, rappelle les dispositions d'évaluation de la provision pour compte épargne-temps fixées par les arrêtés du 17 avril 2014 mentionnés *supra*.

A l'issue de la période transitoire, le Conseil souhaitait rendre un avis « *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.* ». Tel est l'objet du présent avis.

2. Enquête et analyse de la Direction générale de l'offre de soins

Comme elle s'y était engagée en 2013, la DGOS a procédé au cours de l'année 2017 à une analyse de la situation des passifs liés au compte épargne-temps sur la période écoulée. Cette étude a permis de comparer l'évaluation forfaitaire des provisions pour les jours inscrits sur le compte épargne-temps par rapport à une évaluation selon le coût moyen journalier des agents concernés (dite évaluation « au réel » ci-après).

L'enquête a porté sur une sélection de 170 établissements publics de santé et 159 établissements et services sociaux et médico-sociaux. L'analyse de l'évaluation des provisions a pris en compte le personnel médical et le personnel non médical.

Les conclusions présentées par la DGOS montrent que, pour le personnel médical, le forfait excède le coût moyen d'une journée ; c'est l'inverse pour le personnel non médical. Le nombre de jours sur un compte épargne-temps déposés par le personnel médical est prépondérant. Au total, l'étude montre de faibles écarts (entre 2% et 4%) sur les années 2014-2016 du coût moyen d'une journée selon la méthode d'évaluation au forfait ou « au réel ».

3. Avis du Conseil sur l'évaluation de la provision pour compte épargne-temps dans les comptes des établissements publics de santé

Au vu des éléments présentés par la Direction générale de l'offre de soins, et dans une optique de convergence des normes comptables des entités publiques, le Conseil est d'avis d'appliquer à la provision pour compte épargne-temps le principe général de la meilleure estimation possible de sorties de ressources.

Ainsi, les modalités de l'évaluation de cette provision reposeront soit sur une base individuelle, en retenant le coût moyen journalier de chaque agent concerné, soit sur une base statistique, en retenant le coût moyen journalier par catégories d'agents.

4. Qualification du changement

Le Conseil de normalisation des comptes publics considère que les nouvelles dispositions relatives à l'évaluation de la provision pour compte épargne-temps constituent un changement de méthode comptable⁴.

Lors d'un changement de méthode comptable, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

5. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2019 (exercice clos le 31 décembre 2019), avec possibilité d'application anticipée.

⁴ Au sens de l'avis n° 2012-05 du 18 octobre 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.