



DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

Section Gestion comptable publique n° 13-0024

NOR : BUDE1329691J

Instruction du 27 novembre 2013

**MODALITES DE COMPTABILISATION DES DROITS A CONGES, DES COMPTES EPARGNE-TEMPS, DES
HEURES SUPPLEMENTAIRES ET DES HEURES COMPLEMENTAIRES**

Bureau CE-2B

RÉSUMÉ

La présente instruction a pour objet de décrire les modalités de comptabilisation à la date de clôture des droits à congés, du compte épargne-temps, des heures supplémentaires et des heures complémentaires dans les comptes des organismes publics (établissements publics nationaux (EPN) et groupements d'intérêt public nationaux (GIP)).

Date d'application : 01/01/2014, avec possibilité d'application anticipée

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	4
Section 1 : Définition et principe général de comptabilisation.....	4
Sous-section 1 : Définition.....	4
Sous-section 2 : Critères de comptabilisation et de qualification du passif à comptabiliser.....	4
A. Critères de comptabilisation du passif.....	4
B. Qualification de la nature du passif.....	4
Section 2 : Modalités de comptabilisation.....	4
Sous-section 1 : Traitement comptable applicable aux droits à congés.....	4
A. Champ d'application.....	4
B. Modalités d'évaluation.....	4
I. La période de référence pour l'acquisition des droits à congés est l'année civile.....	4
II. La période de référence pour l'acquisition des droits à congés ne correspond pas à l'année civile.....	5
1. Calcul individuel par bénéficiaire.....	5
2. Évaluation forfaitaire.....	5
III. Cas particulier des enseignants et des enseignants chercheurs.....	5
C. Modalités de comptabilisation.....	5
Sous-section 2 : Traitement comptable applicable aux comptes épargne-temps (CET).....	5
A. Qualification du passif.....	5
B. Modalités d'évaluation.....	6
I. Nombre de jours inscrits sur le CET inférieur ou égal à 20 :.....	6
II. Nombre de jours inscrits sur le CET supérieur à 20 :.....	6
C. Modalités de comptabilisation	7
Sous-section 3 : Traitement comptable applicable aux heures supplémentaires.....	7
A. Qualification du passif.....	7
B. Modalités d'évaluation.....	7
C. Modalités de comptabilisation.....	7
Sous-section 4 : Traitement comptable applicable aux heures complémentaires.....	7
A. Champ d'application.....	7
B. Modalités d'évaluation.....	7
I. Cas des enseignants-chercheurs rémunérés par l'organisme public.....	7
II. Cas des personnels extérieurs à l'établissement.....	8
C. Modalités de comptabilisation.....	8
Sous-section 5 : Information à mentionner en annexe.....	8
Section 3 : Modalités de première application des dispositions visées par la présente instruction.....	8

Sous-section 1 : Qualification du changement.....	8
Sous-section 2 : Illustrations.....	9
Annexes.....	10
Annexe n° 1 : Droits à congés - modalités de comptabilisation.....	10
Annexe n° 2 : Compte épargne-temps (CET) - modalités de comptabilisation.....	11
Annexe n° 3 : Heures supplémentaires - modalités de comptabilisation.....	13
Annexe n° 4 : Heures complémentaires - modalités de comptabilisation.....	14
Annexe n° 5 : Illustration.....	15
Annexe n° 6 : Nomenclature M 9 – comptes utilisés	16
Annexe n° 7 : Avis n° 2012-01 du CNoCP 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.....	17

INTRODUCTION

La présente instruction précise les principes de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et des heures complémentaires applicables au plus tard aux comptes clos le 31 décembre 2014 des organismes publics relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 (établissements publics à caractère administratif), M 9-2 (chambres d'agriculture), M 9-3 (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel), M 9-4 (établissements publics d'aménagement des villes nouvelles), M 9-5 (établissements publics à caractère industriel et commercial), M 9-51 (établissements publics fonciers) et M 9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

Cette instruction précise les modalités d'application de l'avis n° 2012-01 du 17 février 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP). La comptabilisation de ces passifs sociaux a pour objet d'assurer le correct rattachement des droits et obligations à l'exercice. Aussi, afin de permettre leur correcte évaluation, elle nécessite la mise en place d'un suivi préalable indispensable à leur comptabilisation dans les états financiers.

Après avoir rappelé la qualification de ces obligations, l'instruction présente les modalités de comptabilisation applicables.

Section 1 : Définition et principe général de comptabilisation

Sous-section 1 : Définition

Les droits à congés, les comptes épargne-temps (CET), les heures supplémentaires et complémentaires représentent les engagements pris à l'égard des personnels des organismes publics, dont le paiement est différé pour une période plus ou moins longue.

Sous-section 2 : Critères de comptabilisation et de qualification du passif à comptabiliser

A. Critères de comptabilisation du passif

Les passifs sociaux précités sont comptabilisés, dès lors que les trois conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- il existe, à la date de clôture, une obligation de l'établissement à l'égard de son personnel ;
- il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de son personnel sans la contrepartie du service rendu ;
- le montant de l'obligation peut être évalué de manière fiable.

B. Qualification de la nature du passif

La nature du passif (charge à payer ou provision pour charges) dépend du niveau de précision de l'estimation du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Une charge à payer est constatée quand les montants sont individualisables et font l'objet d'un versement dans un délai connu ; une provision pour charges est constatée dans les autres cas (évaluation forfaitaire ou statistique et/ou versement dans un délai incertain). Lorsqu'une charge à payer est comptabilisée à la clôture d'un exercice, elle donne lieu à une écriture de contre-passation à l'ouverture de l'exercice suivant.

Section 2 : Modalités de comptabilisation

Sous-section 1 : Traitement comptable applicable aux droits à congés

A. Champ d'application

Les dispositions suivantes s'appliquent à toutes les catégories de personnel rémunérées par les organismes publics.

B. Modalités d'évaluation

I. La période de référence pour l'acquisition des droits à congés est l'année civile :

Le nombre de jours de congés acquis en année N et non pris sur cette année doit faire l'objet d'un recensement agent par agent.

Les droits à congés sont ensuite évalués en appliquant à ce nombre de jours le coût moyen journalier de chaque agent concerné ou le coût moyen journalier de chaque catégorie homogène d'agents. 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.

L'évaluation des jours de congés non pris et inscrits dans un CET est précisée dans la sous-section 2 dédiée au traitement comptable applicable aux CET.

II. La période de référence pour l'acquisition des droits à congés ne correspond pas à l'année civile

Les droits à congés à prendre en compte à la date de clôture de l'exercice N sont ceux acquis et non pris par les personnels précités au 31 décembre N. Deux méthodes de calcul de la charge à payer sont possibles :

1. Calcul individuel par bénéficiaire

Si le calcul des droits à congés peut être effectué agent par agent, ces droits à congés sont évalués en appliquant au nombre de jours recensé le coût moyen journalier de chaque agent concerné ou de la catégorie homogène d'agents correspondante. Il doit être tenu compte des charges sociales et fiscales correspondantes.

2. Évaluation forfaitaire

Si les dispositions prévues au §1. ci-dessus ne sont pas praticables, il est possible d'utiliser une méthode d'évaluation forfaitaire.

Le nombre de jours à prendre en compte correspond à un prorata du nombre de jours de congés auquel les agents¹ ont droit sur la période de référence d'acquisition des droits.

Ainsi, si la période de référence s'étend du 1^{er} septembre N au 31 août N+1, alors ce prorata est fixé à un tiers (4 mois sur 12).

Les droits à congés sont ensuite évalués en appliquant à ce nombre de jours le coût moyen journalier par catégorie homogène d'agents.

Ce montant est, le cas échéant, réduit pour tenir compte des jours de congés déjà pris au titre de la période de référence considérée, ainsi que des jours de congés correspondant aux jours de fermeture de l'établissement sur cette période.

Ce passif est augmenté des charges sociales et fiscales. Le taux de charges applicable est calculé comme suit : somme des charges sociales et fiscales dues au cours de l'année sur les rémunérations versées, divisée par la somme des rémunérations versées.

III. Cas particulier des enseignants et des enseignants chercheurs

Les enseignants et les enseignants chercheurs perçoivent une rémunération forfaitaire. Leurs droits à congés ne font en général pas l'objet d'un suivi particulier compte tenu de leur statut.

En l'absence de suivi des droits à congés, s'agissant d'un cas exceptionnel où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation au titre des droits à congés des enseignants et des enseignants chercheurs ne peut être réalisée, aucune charge à payer ne peut être comptabilisée à ce titre. Dès lors, une mention doit être portée en annexe précisant la nature du passif concerné et indiquant les incertitudes relatives au montant à l'échéance de l'obligation.

C. Modalités de comptabilisation

Les modalités de comptabilisation sont décrites en annexe n° 1.

Sous-section 2 : Traitement comptable applicable aux comptes épargne-temps (CET)

A. Qualification du passif

L'accès au CET est ouvert aux agents titulaires et non titulaires :

- exerçant leurs fonctions dans une administration, un établissement public administratif de l'État ou dans un établissement public local d'enseignement ;
- employés de manière continue et ayant accompli au moins une année de service.

Il est ouvert à la demande de l'agent qui est informé annuellement des droits épargnés et consommés.

Le CET est caractérisé par la coexistence de deux régimes :

- le régime pérenne, régime de droit commun depuis le 1^{er} janvier 2010, institué par le décret n° 2002-634 du 29 avril 2002 modifié portant création du compte épargne-temps dans la fonction publique de l'État et dans la magistrature. Ce dispositif comprend les jours épargnés au titre des années 2009 et suivantes, ainsi que les jours épargnés antérieurement pour lesquels les titulaires d'un CET ont demandé au 31 décembre 2009 l'application immédiate des nouvelles dispositions prévues par le décret n° 2009-1065 du 28 août 2009 ;

- le régime transitoire, dans lequel ont été portés, sur option des agents, les jours épargnés au titre de l'année 2008 et des années antérieures. Le CET transitoire ne peut plus être alimenté par l'agent.

En pratique, ces deux régimes font l'objet d'une gestion distincte.

1 Il convient d'exclure les agents ayant quitté l'organisme au 31 décembre N.

Le dispositif pérenne permet d'accumuler des droits à congés rémunérés dans la limite de 60 jours au total. À la fin de chaque année, les jours épargnés sur un CET de régime pérenne peuvent être :

- indemnisés pour les jours épargnés au-delà de 20 jours ;
- utilisés sous forme de jours de congés ou conservés comme droits à congés futurs ;
- pris en compte au titre du régime de retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP) pour les jours épargnés au delà de 20 jours.

Dans le cadre des CET de régime transitoire, les agents peuvent opter pour :

- l'utilisation sous forme de congés annuels, option obligatoire pour les CET inférieurs à 20 jours ;
- ou, pour les jours supérieurs au seuil des 20 jours, l'intégration au sein du régime de RAFP ou encore pour l'indemnisation dans la limite de la moitié des jours épargnés. Le versement lié à l'indemnisation s'effectue à hauteur de quatre jours par an jusqu'à épuisement des soldes. Si la durée du versement qui en résulte est supérieure à quatre ans, celui-ci est opéré en quatre fractions annuelles d'égale montant.

Les agents ont aussi la possibilité de renoncer, à tout moment, au maintien de ce compte en demandant le transfert de leurs jours épargnés vers un CET de régime pérenne.

Les droits à congés inscrits dans un CET, qu'ils soient monétisables ou non, génèrent, à la date de clôture, une obligation de l'établissement à verser une rémunération alors qu'il n'y aura pas de service fait en contrepartie. Les droits acquis se traduisent par la comptabilisation d'un passif dans les comptes de l'organisme public.

Pour les CET de régime pérenne comme pour ceux relevant du régime transitoire, ce passif se traduit comme suit :

- lorsque l'agent opte pour la monétisation des jours inscrits sur son CET, l'obligation correspondante constitue une charge à payer ;
- lorsque les jours inscrits sur le CET constituent des droits à congés, l'obligation correspondante est une provision pour charges ;
- lorsque l'agent décide d'intégrer ses droits à la RAFP, l'obligation correspondante représente une charge à payer.

B. Modalités d'évaluation

L'établissement doit procéder au recensement et à l'évaluation des droits à congés inscrits dans un CET.

Une distinction doit être faite selon que le nombre de jours inscrits sur le CET est inférieur ou supérieur à 20.

I. Nombre de jours inscrits sur le CET inférieur ou égal à 20 :

L'ensemble des jours inscrits dans la limite de 20 jours sera obligatoirement utilisé sous forme de congés par les agents².

Dans ce cas, 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.

II. Nombre de jours inscrits sur le CET supérieur à 20 :

Lorsqu'à la fin de l'année, le nombre de jours comptabilisés sur le CET est supérieur à 20, l'intéressé doit formuler sa demande avant le 31 janvier de l'année suivante.

En l'absence de toute demande, les jours sont d'office pris en compte au sein du régime de RAFP pour les agents fonctionnaires et indemnisés pour les agents non titulaires.

En conséquence, lorsque le nombre de jours inscrits au CET est supérieur à 20, jours transférés d'un CET transitoire compris, trois cas sont distingués en termes d'évaluation du passif :

- 1er cas – jours indemnisés : la charge à payer au titre des droits monétisables est évaluée en fonction des modalités de valorisation prévues dans le barème forfaitaire par journée et par catégorie fixé par l'arrêté du 28 août 2009 pris pour application du décret n° 2002-634 du 29 avril 2002 :

- 125 euros pour la catégorie A ;
- 80 euros pour la catégorie B ;
- 65 euros pour la catégorie C.

2 Selon l'article 5 du décret n° 2002-634 du 29 avril 2002 modifié portant création du compte épargne-temps dans la fonction publique de l'État et dans la magistrature : « Lorsque, au terme de chaque année civile, le nombre de jours inscrits sur le compte épargne-temps est inférieur ou égal à un seuil, fixé par arrêté conjoint du garde des sceaux, ministre de la justice, du ministre chargé de la fonction publique et du ministre chargé du budget, qui ne saurait être supérieur à vingt jours, l'agent ne peut utiliser les droits ainsi épargnés que sous forme de congés, pris dans les conditions mentionnées à l'article 3 du décret du 26 octobre 1984 ».

- 2ème cas – jours maintenus sur le CET : la provision pour charges est déterminée selon les modalités inscrites au § I. ci-dessus.

- 3ème cas – jours intégrés à la RAFFP : la charge à payer est évaluée sur la base du traitement forfaitaire par journée et par catégorie fixé par l'arrêté du 28 août 2009 pris pour application du décret n° 2002-634 du 29 avril 2002 précité (cf. supra).

Dans la mesure où les agents peuvent exercer leur droit d'option jusqu'au 31 janvier de l'exercice suivant, 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.

C. Modalités de comptabilisation

Les modalités de comptabilisation sont développées en annexe n° 2.

Sous-section 3 : Traitement comptable applicable aux heures supplémentaires

A. Qualification du passif

Les heures supplémentaires constatées à la clôture par les agents de l'organisme public et non payées à cette date constituent une obligation de l'organisme et doivent donner lieu à l'enregistrement d'une charge à payer.

B. Modalités d'évaluation

L'organisme public doit procéder au recensement des heures supplémentaires effectuées par les agents à la clôture qui n'ont pas encore été payées.

L'obligation est ensuite évaluée en appliquant à ce nombre d'heures le coût moyen journalier de chaque agent concerné. Il doit être tenu compte des charges sociales et fiscales correspondantes.

C. Modalités de comptabilisation

Les modalités de comptabilisation sont exposées en annexe n° 3.

Sous-section 4 : Traitement comptable applicable aux heures complémentaires

A. Champ d'application

Les heures complémentaires correspondent à des heures supplémentaires d'enseignement effectuées à la clôture par les enseignants-chercheurs titulaires de l'organisme public et par les autres personnels, notamment les personnels extérieurs à l'établissement, et non payées à cette date. À ce titre, ces heures complémentaires doivent faire l'objet d'une inscription au passif.

B. Modalités d'évaluation

I. Cas des enseignants-chercheurs rémunérés par l'organisme public

L'évaluation des heures complémentaires effectuées par les enseignants-chercheurs doit prendre en compte les dispositions prévues à l'article 7 du décret n° 84-431 du 6 juin 1984 modifié fixant les dispositions statutaires communes applicables aux enseignants-chercheurs et portant statut particulier du corps des professeurs des universités et du corps des maîtres de conférences :

« Les fonctions des enseignants, chercheurs s'exercent dans les domaines énumérés aux articles L. 123-3 et L. 952-3 du code de l'éducation et L. 112-1 du code de la recherche.

I.- Le temps de travail de référence, correspondant au temps de travail arrêté dans la fonction publique, est constitué pour les enseignants-chercheurs :

1° Pour moitié, par les services d'enseignement déterminés par rapport à une durée annuelle de référence égale à 128 heures de cours ou 192 heures de travaux dirigés ou pratiques ou toute combinaison équivalente en formation initiale, continue ou à distance. Ces services d'enseignement s'accompagnent de la préparation et du contrôle des connaissances y afférents. Ils sont évalués dans les conditions prévues à l'article 7-1 du présent décret ;

2° Pour moitié, par une activité de recherche reconnue comme telle par une évaluation réalisée dans les conditions prévues à l'article 7-1 du présent décret.

Lorsqu'ils accomplissent des enseignements complémentaires au-delà de leur temps de travail tel qu'il est défini au présent article, les enseignants-chercheurs perçoivent une rémunération complémentaire dans les conditions prévues par décret. »

Aussi, les heures complémentaires effectuées par les enseignants-chercheurs ne sont effectivement dues, sur le plan réglementaire, qu'à partir du moment où les heures cumulées d'enseignement effectuées dépassent le quota d'heures d'enseignement, c'est-à-dire la plupart du temps postérieurement à la date de clôture de l'exercice.

Néanmoins, ces heures complémentaires sont accomplies, dans la pratique, tout au long de l'année universitaire. De ce fait, il est à considérer qu'une partie de ces heures complémentaires correspondent à des « services faits » d'enseignement durant les 4 derniers mois de l'exercice N, même si elles ne seront effectivement payées globalement et postérieurement à la clôture de l'exercice (en général juillet N+1), qu'après vérification du dépassement du quota réglementaire.

Pour la part de ces heures complémentaires rattachables à l'exercice N, deux méthodes d'évaluation sont envisageables :

- s'il existe un suivi des heures d'enseignement effectuées au sein de l'organisme public, il doit être procédé à l'identification et au recensement du nombre d'heures complémentaires imputables à la période du 1^{er} septembre au 31 décembre N. La charge à payer correspondante est ensuite évaluée en appliquant à ce nombre d'heures le coût journalier de chaque agent concerné ;

- en l'absence d'un tel suivi, il convient de se référer au nombre total d'heures complémentaires figurant au plan de charge prévisionnel élaboré par référence aux maquettes pédagogiques soumises à la validation du ministère de tutelle. La charge à payer au titre des heures complémentaires réalisées à la date de clôture N est alors estimée pour un montant correspondant à 4/10^{ème} du montant total des heures complémentaires prévisionnelles.

Quel que soit le mode d'évaluation retenu, il doit également être tenu compte, dans l'évaluation de la charge à payer, des charges sociales et fiscales correspondantes.

II. Cas des personnels extérieurs à l'établissement

S'agissant des personnels extérieurs, dont les enseignants-chercheurs extérieurs à l'établissement, il est procédé au recensement du nombre d'heures complémentaires correspondant à des « services faits » d'enseignement et qui n'ont pas donné lieu à paiement à la date de clôture.

L'évaluation de la charge à payer correspondante se fonde sur ce nombre d'heures auquel est appliqué le coût moyen journalier de chaque personnel extérieur concerné. Il doit être tenu compte des charges sociales et fiscales correspondantes.

À défaut de recensement, une méthode d'évaluation forfaitaire, telle que définie au § I. de cette sous-section 4, est mise en œuvre.

C. Modalités de comptabilisation

Les modalités de comptabilisation sont décrites en annexe n° 4.

Sous-section 5 : Information à mentionner en annexe

La nature et le montant des charges à payer comptabilisées au titre des droits à congés, des comptes épargne-temps (CET), des heures supplémentaires et des heures complémentaires sont présentés dans l'annexe.

Concernant le cas particulier des droits à congés des enseignants et des enseignants chercheurs, qui, en l'absence de suivi, ne peuvent donner lieu à la comptabilisation d'un passif dans la mesure où aucune évaluation fiable du montant de l'obligation ne peut être réalisée, il convient alors de mentionner toute information permettant d'appréhender l'incidence de la non comptabilisation.

Lorsque les passifs au titre des droits acquis sur CET ont donné lieu à comptabilisation de provisions pour charges, il convient de mentionner dans l'annexe, au regard de leur caractère significatif, les montants et les mouvements ayant affecté ces provisions. Ainsi, sont indiqués les montants à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, ainsi que les reprises et les dotations. De plus, des précisions sont apportées sur la nature de l'obligation provisionnée et des incertitudes liées à son échéance.

Section 3 : Modalités de première application des dispositions visées par la présente instruction

Sous-section 1 : Qualification du changement

La première comptabilisation des droits à congés, du CET, des heures supplémentaires, ainsi que des heures complémentaires constitue un changement de méthode comptable. À ce titre, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

L'ajustement en résultant doit être comptabilisé dans le poste « Report à nouveau » de la situation nette.

Sous-section 2 : Illustrations

Un organisme public procède pour la première fois en N à comptabilisation des droits à congés :

- le « stock » de droits à congés payés est évalué à 1 000 K€ au 01/01/N ;
- le montant des droits à congés à la clôture N est estimé à 1 080 K€ ;
- les charges sociales représentent 45% et les charges fiscales 3% des montants bruts.

S'agissant d'un changement de méthode comptable, l'impact à l'ouverture de l'exercice est imputé en totalité sur les capitaux propres au débit du compte de report à nouveau. Seule la variation du stocks de dette entre le 1/1/N et le 31/12/N impacte le compte de résultat de l'exercice.

Le montant des droits à congés au titre de N+1 est évalué à 950 K€.

Les schémas comptables et les impacts en résultat relatifs aux exercice N et N+1 sont présentés en annexe n° 5.

LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ
DE LA SOUS-DIRECTION
DÉPENSES DE L'ÉTAT ET OPÉRATEURS

FRANÇOIS TANGUY

Annexes

Annexe n° 1 : Droits à congés - modalités de comptabilisation



Annexe n° 1 Droits à congés - modalités de comptabilisation

A) Comptabilisation à la clôture de l'exercice N

La charge à payer au titre des droits à congés est comptabilisée comme suit :

- au débit du compte 6412 « Congés payés du personnel » ;
- par le crédit du compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés payés ».

Le montant des charges sociales et fiscales afférentes est :

- débité dans chacun des comptes de charges concernés : 632 « Charges fiscales sur congés payés » ; 645X « Charges de sécurité sociale et de prévoyance » ; 647X « Autres charges sociales ».
- par le crédit des comptes 4382 « Charges sociales sur congés à payer » et 4482 « Charges fiscales sur congés à payer ».

B) Régularisation au cours de l'exercice suivant

Les écritures enregistrées à la clôture de l'exercice N sont contrepassées au début de l'exercice N+1.

Annexe n° 2 Compte-épargne temps (CET) - modalités de comptabilisation

A) Comptabilisation à la clôture de l'exercice N

Les sous-comptes suivants sont utilisés selon la nature du passif déterminée :

- si le passif constitue une charge à payer, il est enregistré au crédit du sous-compte 4286X « Personnel - autres charges à payer – CET » avec comme contrepartie soit le transfert des dettes provisionnées pour congés payés (si les droits à congés ont déjà été provisionnés au crédit du compte 4282X), soit le compte 6412.

Concernant les charges sociales afférentes, le sous-compte 4386X « Organismes sociaux - autres charges à payer – CET » est crédité par le débit des comptes de charges concernés (645X « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »).

Le montant des charges fiscales est débité dans chacun des comptes de charges concernés (631X « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations ») par le crédit du sous-compte 4486X « Charges fiscales - CET ».

- si le passif constitue une provision pour charges, il est comptabilisé au crédit du compte 1582 « Provisions pour CET »¹ par le débit du compte 6815 « Dotations aux provisions d'exploitation ».

De plus, le compte 1583 « Provisions pour CET – charges sociales et fiscales »² est crédité du montant des charges sociales et fiscales afférentes par le débit du compte 6815 « Dotations aux provisions d'exploitation ».

B) Régularisation au cours de l'exercice suivant

- 1) Contrepassation au début de l'exercice N+1 des écritures enregistrées à la clôture de l'exercice N et relatives aux charges à payer.

- 2) Ecritures au moment de la monétisation du CET et de versement au RAFP :

- Comptabilisation de la charge correspondante au débit du compte 6414 « Indemnités et avantages divers » par crédit du compte 421X « rémunérations dues aux personnels » ;
- Concernant les charges sociales afférentes : débit des comptes 645X « charges de sécurité sociale et de prévoyance » et 647X « autres charges sociales » par le crédit des comptes 431X « sécurité sociale » et 437X « autres organismes sociaux » ;
- Concernant les charges fiscales : débit du compte 63X « charges fiscales sur congés payés » par le crédit du compte 4478 « divers – autres impôts, taxes et versements assimilés ».

C) Conséquence du transfert des droits acquis au titre du CET d'un agent fonctionnaire d'un EPA vers un autre EPA ou une autre administration de l'État

L'arrêt du Conseil d'État n°337793 du 3 décembre 2010 a consacré le principe de portabilité du CET tout au long de la carrière du fonctionnaire dans l'administration de l'État et dans ses EPA.

¹ Compte à créer : cf. annexe 6.

² Compte à créer : cf. annexe 6.

Il précise que « les décisions relatives à l'utilisation des droits qui ont été épargnés sur le CET ouvert par un fonctionnaire de l'État relèvent, quelle que soit l'utilisation choisie, de la compétence de l'autorité de l'administration de l'État ou de l'établissement public administratif de l'État auprès de laquelle ce fonctionnaire est affecté à la date de ces décisions, quand bien même les droits utilisés auraient été acquis au cours d'une précédente affectation auprès d'une autre administration de l'État ou d'un autre établissement public administratif ».

Dans ce cas, la charge financière est supportée par l'administration d'accueil auprès de laquelle l'agent fera valoir ses droits.

En conséquence, si l'obligation avait été enregistrée en charge à payer, les comptes de l'organisme d'origine 4286X, 4386X et 4486X sont apurés à due concurrence du montant des droits acquis par l'agent transféré par le crédit des comptes de charges correspondants initialement mouvementés (comptes 6412 subdivisé en fonction de la nature du personnel, 645X et 631X).

Dans le cas où l'obligation constituait initialement une provision pour charges dans l'organisme d'origine, celle-ci est reprise à hauteur du montant des droits acquis par l'agent transféré (débit : 1582 et 1583 ; crédit : 7815).

L'établissement d'accueil applique les schémas comptables présentés aux § A et B précédents.

Annexe n° 3 : Heures supplémentaires - modalités de comptabilisation

Annexe n° 3 Heures supplémentaires - modalités de comptabilisation**A) Comptabilisation à la clôture de l'exercice N**

A la clôture de l'exercice N, les heures supplémentaires sont comptabilisées :

- au débit du compte 64112 « Rémunérations accessoires » ;
- par le crédit du compte 4286X « Personnel - Autres charges à payer – Heures supplémentaires ».

Concernant les charges sociales et fiscales afférentes, le compte 4386X « Organismes sociaux - autres charges à payer – Heures supplémentaires » est crédité par le débit des comptes de charges concernés (645X « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »).

Le montant des charges fiscales est débité dans chacun des comptes de charges concernés (631X « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations ») par le crédit du sous-compte 4486X « Charges fiscales – Heures supplémentaires ».

B) Régularisation au cours de l'exercice suivant

Les écritures enregistrées à la clôture de l'exercice N sont contrepassées au début de l'exercice N+1.

Annexe n° 4 : Heures complémentaires - modalités de comptabilisation

Annexe n° 4 Heures complémentaires - modalités de comptabilisation***A) Comptabilisation à la clôture de l'exercice N***

A la clôture de l'exercice N, les heures complémentaires sont comptabilisées comme suit :

- au débit du compte 64112 « Rémunérations accessoires » ;
- par le crédit du compte 4286X « Personnel - Autres charges à payer – Heures complémentaires ».

Concernant les charges sociales afférentes, le compte 4386X « organismes sociaux - autres charges à payer – Heures complémentaires » est crédité par le débit des comptes de charges concernés (645X « charges de sécurité sociale et de prévoyance »).

Le montant des charges fiscales est débité dans chacun des comptes de charges concernés (631X « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations ») par le crédit du sous-compte 4486X « Charges fiscales – Heures complémentaires ».

B) Régularisation au cours de l'exercice suivant

Les écritures enregistrées à la clôture de l'exercice N sont contrepassées au début de l'exercice N+1.

Annexe n° 5 : Illustration

ANNEXE 5 : ILLUSTRATION

	11 Report à nouveau		4282 Dettes provisionnées pour congés à payer		4382 Charges sociales sur congés à payer		4482 Charges fiscales sur congés à payer		6412x Congés payés du personnel		632 Charges fiscales sur congés payés		645x Charges de sécurité sociale		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N : année du changement de méthode																
Constitution au 01/01/N du "stock" de droits à congés payés estimé à 1000 K€	1000			1000												
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes au "stock" au 01/01/N :																
- Charges sociales = $1000 \times 45\% = 450$ K€	480					450		30								
- Charges fiscales = $1000 \times 3\% = 30$ K€																
Contrepassation début N des écritures enregistrées à l'ouverture			1000		450		30			1000		30		450		
Constatation du nouvel encours de dettes pour congés payés à la date de clôture : 1080 K€				1080					1 080							
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes à l'exercice N :																
- Charges sociales = $1080 \times 45\% = 486$ K€						486		32,4				32,4		486		
- Charges fiscales = $1080 \times 3\% = 32,4$ K€																
Impact dans le compte de résultat N									80		2,4		36		118,4	
Exercice N+1 :																
Reprise bilan d'entrée N+1	1480		1080		486		32,4									
Contrepassation début N+1 des écritures enregistrées à l'ouverture			1080		486		32,4			1080		32,4		486		
Constatation du nouvel encours de dettes pour congés payés à la date de clôture : 950 K€				950					950							
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes à l'exercice N+1 :																
- Charges sociales = $950 \times 45\% = 427,5$ K€						427,5		28,5				28,5		428		
- Charges fiscales = $950 \times 3\% = 28,5$ K€																
Impact dans le compte de résultat N									130		3,9		58		192	
Solde bilan fin N+1	1480		950		427,5		28,5									

ANNEXE 6 : NOMENCLATURES M 9 – COMPTES UTILISES
--

Sont récapitulés ci-après les comptes utilisés dans la présente instruction :

- ♦ dans le cadre de la comptabilisation des droits à congés :
 - 4282 - Dettes provisionnées pour congés payés
 - 4382 - Charges sociales sur congés à payer
 - 4482 - Charges fiscales sur congés à payer
- ♦ dans le cadre de la comptabilisation des CET :
 - 1582 – Provisions pour CET : ce compte doit être créé.
 - 1583 – Provisions pour CET - Charges sociales et fiscales : ce compte doit être créé.
 - 4286 - Autres charges à payer : la subdivision suivante peut si nécessaire être créée : 4286X - CET.
 - 4386 - Autres charges à payer : la subdivision suivante peut si nécessaire être créée : 4386X - CET.
 - 4486 - Charges à payer : la subdivision suivante peut si nécessaire être créée : 4386X - CET.
- ♦ dans le cadre de la comptabilisation des heures supplémentaires :
 - 4286 - Autres charges à payer : la subdivision suivante peut si nécessaire être créée : 4286X – Heures supplémentaires.
 - 4386 - Autres charges à payer : la subdivision suivante peut si nécessaire être créée : 4386X – Heures supplémentaires.
 - 4486 - Charges à payer : la subdivision suivante peut si nécessaire être créée : 4386X – Heures supplémentaires.
- ♦ dans le cadre de la comptabilisation des heures complémentaires :
 - 4286 - Autres charges à payer : la subdivision suivante peut si nécessaire être créée : 4286X – Heures complémentaires.
 - 4386 - Autres charges à payer : la subdivision suivante peut si nécessaire être créée : 4386X – Heures complémentaires.
 - 4486 - Charges à payer : la subdivision suivante peut si nécessaire être créée : 4386X – Heures complémentaires.

Annexe n° 7 : Avis n° 2012-01 du CNoCP 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° 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**

1. Champ d'application

L'avis s'applique aux établissements publics relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 (établissements publics à caractère administratif), M 9-3 (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel) et M 9-5 (établissements publics à caractère industriel et commercial).

2. Principales dispositions

2.1 Critère de rattachement des charges liées aux droits à congés, au compte épargne-temps, aux heures supplémentaires et aux heures complémentaires

En matière de droits à congés, de compte épargne-temps, d'heures supplémentaires et d'heures complémentaires, le critère de rattachement de la charge correspond au travail fourni par la personne concernée, qu'elle soit de statut public ou privé, ayant donné lieu à l'acquisition d'un droit par cette dernière et, corrélativement, d'une obligation pour l'établissement.



2.2 Comptabilisation des passifs correspondant aux charges liées aux droits à congés, au compte épargne-temps, aux heures supplémentaires et aux heures complémentaires

Le droit acquis évoqué *supra* peut, à la date de clôture de l'exercice, ne pas avoir été exercé par la personne bénéficiaire. Un passif est alors comptabilisé dans les comptes de l'établissement, dont la nature (charge à payer ou provision) dépend du niveau de précision en matière d'estimation du montant ou de l'échéance¹.

3. Qualification du changement

La première comptabilisation de ce passif, pour les établissements qui n'en comptabilisaient pas jusqu'à présent, est qualifiée de changement de méthode comptable. Lors d'un changement de méthode comptable, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée².

4. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter de 2013 (exercices clos le 31 décembre 2013), avec possibilité d'application anticipée.

¹ Cf. avis n° 00-01 du 20 avril 2000 Conseil national de la comptabilité relatif aux passifs, paragraphe 1.2.

² Ces dispositions sont prévues par l'avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 et M 9-3 et par le Plan comptable général (article 314-1).