

Fiche n°18

Les passifs sociaux dans les EPS

Objet

La présente fiche a pour objet de présenter les modalités de liquidation et de comptabilisation des différents passifs sociaux qu'un établissement public de santé (EPS) peut avoir à enregistrer à son bilan. Elle vise à rassembler, en un document synthétique, l'ensemble de la réglementation comptable applicable dans ce domaine, et donne quelques exemples en annexe.

Seront abordés successivement les congés, les heures supplémentaires, l'allocation d'aide au retour à l'emploi et, de manière générale, les autres passifs sociaux.

Cette fiche se base sur la réglementation comptable actuelle applicable aux EPS (cf. instruction M21) .

Elle n'a pas vocation à recenser la réglementation applicable en matière de gestion des personnels.

1. Les congés

1.1. Le compte épargne temps (CET)

- **Périmètre de la provision pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du CET - Rappels des dispositions de l'instruction M21 (Tome 1, commentaire du compte 153)**

Les décrets en vigueur¹ prévoient la possibilité pour les agents d'opter, pour les jours inscrits sur le compte épargne temps excédant un seuil (20 jours) :

- pour une prise en compte au sein du régime de la retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP), pour les personnels non médicaux ;
- pour une indemnisation des jours ;
- pour un maintien des jours sur le compte épargne-temps.

Les jours donnant lieu à indemnisation (monétisation des jours CET) ou à prise en compte au sein du régime de retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP) sont retranchés des jours CET. Les montants des indemnités à verser aux agents ou au régime de retraite correspondent à des charges certaines et évaluables et qui, dès lors, doivent être comptabilisées en charges à payer.

Seuls les jours maintenus sur le CET à la clôture de l'exercice donnent lieu à constitution d'une provision au compte 153 « Provisions pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du compte épargne temps (CET) ». La liquidation de la provision doit être documentée et respecter le principe d'image fidèle.

Compte tenu du fait que l'agent est invité à exercer au plus tard le 31 mars de chaque année son droit d'option concernant les jours épargnés au-delà du seuil de 20 jours, la provision à la clôture de l'exercice est **liquidée pour l'intégralité des jours épargnés si l'agent n'a pas encore exercé son droit d'option :**

¹ Décrets n°2012-1366 du 6 décembre 2012 modifiant certaines dispositions relatives au compte épargne temps et aux congés annuels dans la fonction publique hospitalière et décret n° 2012-1481 du 27 décembre 2012 modifiant certaines dispositions relatives au compte épargne temps et aux congés annuels des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé

- si l'établissement a la possibilité de réévaluer la provision constituée au 31 décembre sur la base d'une information postérieure à la clôture de l'exercice (cas où la gestion serait clôturée après l'exercice du droit d'option par les agents de l'établissement et où ce dernier disposerait de l'information en temps utile pour ajuster le compte de provision CET).

- si l'établissement ne dispose pas de l'information en temps utile, **il est admis que l'établissement qui ne disposerait pas d'information en temps utile sur les jours à retrancher du compte CET, liquide sa provision sur la base d'une méthode statistique** (exemple de méthode statistique : pourcentage des jours demeurés sur le compte CET après exercice du droit d'option au cours des derniers exercices).

Quelle que soit la méthode retenue, elle doit être renseignée dans l'annexe du compte financier (Etat PF1 « principes et méthodes comptables ») et appliquée de façon permanente par l'établissement.

➤ **Modalités de liquidation de la provision pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du CET**

L'avis du CNoCP 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 préconise un changement de méthode d'évaluation de la provision pour compte épargne-temps. Cette préconisation a été prise en compte dans les arrêtés fixant les modalités de comptabilisation et de transferts de droit au titre du compte épargne-temps, ainsi que dans l'arrêté relatif à l'instruction budgétaire et comptable M. 21².

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, la provision est valorisée, 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 homogène d'agents notamment en termes de rémunération.

Ainsi, l'évaluation forfaitaire des provisions pour les jours inscrits sur le compte épargne-temps est abandonnée au profit d'une évaluation selon le coût moyen journalier des agents concernés (dite évaluation « au réel »). **Cette nouvelle règle d'évaluation s'applique à l'intégralité des jours placés dans la provision (y compris les jours pouvant être monétisés lors d'années ultérieures au-delà de N+1).**

Le coût moyen journalier est calculé en divisant la masse salariale (rémunération principale + charges) associée à l'agent par le nombre annuel de jours travaillés. Dans le cas d'une méthode statistique, la masse salariale moyenne de la catégorie est divisée par le nombre annuel moyen de jours travaillés de cette catégorie.

Ces dispositions sont applicables à compter du 1er janvier 2019 (exercice clos le 31 décembre 2019), avec possibilité d'application anticipée.

==> En l'état actuel de la réglementation, ces montants ayant été déterminés par arrêté ministériel, l'EPS ne peut pas liquider la provision pour des montants différents par catégorie de personnel (cf. point de vigilance ci-dessous).

==> En l'état actuel de la réglementation, ces montants ayant été déterminés par arrêté ministériel, l'EPS ne peut pas liquider la provision pour des montants différents par catégorie de personnel (cf. point de vigilance ci-dessous).==> En l'état actuel de la réglementation, ces montants ayant été

² Arrêté du 20 décembre 2018 modifiant l'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, Arrêté du 19 décembre 2018 modifiant l'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, Arrêté du 29 novembre 2018 modifiant l'arrêté du 16 juin 2014 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M. 21 des établissements publics de santé.

déterminés par arrêté ministériel, l'EPS ne peut pas liquider la provision pour des montants différents par catégorie de personnel (cf. point de vigilance ci-dessous).

Point de vigilance

La valorisation de la totalité des jours inscrits sur le CET est effectuée selon le coût moyen journalier évoqué ci-dessus (et non plus selon des montants forfaitaires).

Ces nouvelles dispositions relatives à l'évaluation de la provision pour compte épargne-temps constituent un changement de méthode comptable. 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.

L'établissement qui a appliqué la méthode de valorisation au coût forfaitaire doit donc adopter un changement de méthode comptable pour les jours inscrits sur le CET. Cela nécessite un calcul rétrospectif et l'enregistrement d'une écriture de correction d'erreurs :

- débit compte 11x / crédit compte 153 si le montant de la provision a été sous-estimé,
- ou débit compte 153 / crédit compte 11x si le montant de la provision a été surestimé.

L'EPS devra veiller à appliquer la nouvelle méthode de façon permanente. Ainsi, selon que l'établissement a opté pour un coût moyen individuel ou évalué sur une base statistique, **cette méthode devra s'appliquer uniformément à l'ensemble des comptes épargne-temps ouverts au sein de l'établissement.** Autrement dit, le changement de méthode ne doit pas conduire l'établissement à appliquer indifféremment une méthode individuelle ou statistique selon la catégorie à laquelle appartient le praticien ou l'agent concerné.

De plus, il est précisé qu'un provisionnement partiel n'est pas conforme à la réglementation. Par exemple, dans le cas d'un établissement dont la provision ne couvrirait que 80% du coût moyen journalier et/ou 80% des jours acquis au titre du CET, le certificateur pourrait relever une sous-évaluation de la charge liée au CET. Un exemple de valorisation des droits sociaux acquis par un agent est proposé en fin de fiche.

➤ **Modalités de portabilité du CET**

Le transfert de la provision suppose que les opérations comptables suivantes soient effectuées :
Dans l'établissement de départ, la provision constituée au compte 153 « provisions pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du compte-épargne temps (CET) » est reprise. Un mandat de montant équivalent est pris en charge au compte 641x8 « Autres indemnités » approprié ou 6428 « autres rémunérations du personnel médical » (selon la catégorie de personnel) et la somme correspondante est versée à l'établissement d'accueil.

Dans l'établissement d'accueil, les fonds reçus sont enregistrés au crédit du compte 649 « Atténuation de charges- portabilité compte épargne temps (CET) ». L'établissement constitue une provision au compte 153 « provisions pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du compte-épargne temps (CET) » à hauteur du montant reçu. La charge constatée au compte 68153 « Dotations aux provisions pour charges de personnel liées au CET » est ainsi neutralisée par le produit reçu au compte 649 « Atténuation de charges- portabilité compte épargne temps (CET) ».

L'établissement constitue ensuite, le cas échéant, une provision complémentaire au titre des nouveaux droits acquis, c'est-à-dire des droits acquis dans le cadre des nouvelles fonctions de l'agent ou du praticien au sein de l'établissement (Débit du compte 68153 par le crédit du compte 153).

En cas de divergence entre les méthodes de calcul de la provision utilisées par les deux établissements, il est préconisé de recourir à une méthode de valorisation individuelle en retenant le coût moyen journalier chargé de l'agent concerné. Par la suite, l'établissement d'accueil pourra réévaluer la provision selon la méthode statistique s'il applique cette méthode habituellement.

1.2. Les congés annuels

L'instruction M21 (Tome1, commentaire des comptes 15) précise que : « Les congés annuels du personnel ne donnent pas lieu à constatation d'une provision :

- Les agents titulaires de la fonction publique hospitalière ainsi que les personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques bénéficient d'un maintien de salaire pendant la période de leurs congés. Dès lors, en l'absence de droit à congés payés, aucune écriture n'est à enregistrer à ce titre.
- Seuls, les agents recrutés sous contrat de droit privé bénéficient des congés payés. Le montant correspondant aux droits acquis à ce titre donne lieu pour l'établissement à la comptabilisation d'une charge à payer. »

Ainsi, dès lors qu'un établissement autorise le report des jours de congés non consommés au 31 décembre hors CET, l'établissement n'a pas à enregistrer en fin d'exercice de charge à payer, ni de provision, dans la mesure où les agents de la fonction publique hospitalière ne bénéficient pas du droit à congés payés.

Les cas de reports de congés annuels en N+1 sont précisés dans l'instruction N°DGOS/RH3/DGCS/2013/356 du 1er octobre 2013 relative à l'incidence du congé de maternité, du congé d'adoption, du congé de paternité et du congé parental sur le report des congés annuels des fonctionnaires hospitaliers. L'instruction N° DGOS/RH3/RH4/DGCS/4B/2015/41 du 11 février 2015 apporte des précisions sur la mise en œuvre de ce dispositif.

Par ailleurs, le décret n°2002-8 du 4 janvier 2002 relatif aux congés annuels des agents des établissements hospitaliers prévoit que :

" Tout fonctionnaire d'un des établissements mentionnés à l'article 2 de la loi du 9 janvier 1986 susvisée en activité a droit, dans les conditions et sous les réserves précisées aux articles ci-après, pour une année de service accompli du 1^{er} janvier au 31 décembre, à un congé annuel d'une durée égale à cinq fois ses obligations hebdomadaires de service"(art.1).

Le congé dû pour une année de service accompli ne peut se reporter sur l'année suivante, sauf autorisation exceptionnelle accordée par l'autorité investie du pouvoir de nomination. Les congés non pris au titre d'une année de service accompli peuvent alimenter un compte épargne temps, selon des modalités définies par décret. Un congé non pris ne donne lieu à aucune indemnité compensatrice. (Art.4)".

Différemment, s'agissant du traitement des congés et jours RTT reportés sur l'exercice N+1 et ne donnant pas lieu à CET, il ne doit pas y avoir de provisionnement pour ces congés et RTT pour les agents de droit public.

Sont visés les jours non consommés au 31 décembre de l'exercice et dont l'agent de droit public décide de les reporter sur l'exercice suivant (dans la limite fixée par la réglementation) et de ne pas les affecter à son compte épargne temps (CET). Ces jours ne donnent pas lieu à provision, car ils ne donneront pas lieu à sortie de ressource.

Les jours dont l'agent demande leur affectation en compte épargne temps donnent lieu à provision au compte 153 « Provisions pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du compte épargne temps (CET) ».

2. Les heures supplémentaires

➤ Comptabilisation des heures supplémentaires

Les droits financiers acquis par les personnels en complément de leur traitement indiciaire (par exemple les heures supplémentaires) donnent lieu à comptabilisation d'une charge à payer (compte 4286 « Personnel – Autres charges à payer »).

Les heures supplémentaires récupérées ne donnent pas lieu à comptabilisation d'une charge à payer, à condition que l'établissement dispose d'une note de service qui établit la distinction entre heures supplémentaires payées et heures supplémentaires récupérées et, le cas échéant, que l'agent est amené à opter pour l'un de ces deux choix avant la fin de l'exercice.

Dans ces conditions, l'établissement ne comptabilise en charges à payer que les heures supplémentaires qui seront payées. Cette procédure doit être tracée dans son intégralité (formalisation de la note de service, de la demande de l'agent, traçabilité du traitement des demandes des agents).

Les précisions apportées dans l'instruction M21 (Tome 1, commentaire des comptes 15) applicable au 1^{er} janvier 2016, mentionnées ci-dessus, n'introduisent pas de changements dans le traitement comptable des heures supplémentaires des exercices précédents.

A titre d'exemple, la FAQ « fiabilisation des comptes des EPS » de juin 2014 (Thème 4 corrections d'erreurs, sous-thème 2 « Correction sur des comptes suivis par pièces ») précisait déjà que devaient être rattachées au 31 décembre de l'exercice les heures supplémentaires effectuées en 2013 et non indemnisées, non récupérées, non converties en jours CET.

Dans l'hypothèse où sur l'exercice en cours ou sur l'exercice précédent, un établissement aurait rattaché l'intégralité de ses heures supplémentaires, y compris les heures récupérées, deux cas doivent être considérés :

Cas 1 : Lors de la comptabilisation des rattachements, l'établissement ne disposait pas des moyens de justifier une distinction entre les heures supplémentaires qui seront récupérées et celles qui seront payées. => Pas d'écritures correctives à prévoir. En effet, en l'absence de justification possible, l'établissement était fondé à rattacher l'intégralité de ses heures supplémentaires.

Cas 2 : Lors de la comptabilisation des rattachements, l'établissement était en mesure de justifier la valorisation des heures supplémentaires récupérées et payées. => L'établissement aurait dû exclure des rattachements les heures dont il savait, au regard des demandes des agents, qu'elles seraient récupérées.

Cas 2a) si les rattachements ont été comptabilisés en N ou N-1 (exercice non encore clos), ceux-ci doivent être ajustés au moyen d'une annulation partielle du mandat de rattachement initial.

Cas 2b) si les rattachements ont été comptabilisés en N-1 (exercice clos), il n'est plus possible de modifier l'impact sur le résultat de l'exercice N-1 des rattachements effectués à tort. En revanche, il est encore possible d'intervenir sur le montant contre-passé en N (et qui doit, par définition, correspondre aux rattachements de N-1).

Il est alors possible de comptabiliser un schéma d'écriture LIBUD (application Hélios) :

Crédit-641xxx / Crédit+10682x afin d'ajuster le montant des contre-passations initialement comptabilisé au moyen d'un mandat correctif : Débit compte 42861 Crédit compte 641xxx.

Le schéma LIBUD sera enregistré au vu d'un certificat administratif signé par le directeur de l'établissement. Ce certificat servira notamment à justifier la discordance entre le suivi de l'exécution budgétaire chez le comptable et la comptabilité administrative de l'ordonnateur. Il sera conservé dans le dossier de clôture de l'EPS au titre des opérations de correction d'erreur.

3. Indemnisation du chômage

3.1. Le dispositif d'allocation d'aide au retour à l'emploi (ARE)

➤ Rappels sur le dispositif réglementaire

L'établissement propre assureur assure lui-même le risque de chômage de ses agents et prend à sa charge l'indemnisation au titre du chômage de ses anciens agents.

La circulaire DGEFP/DGAFP/DGCL/DGOS/Direction du budget n° 2012-01 du 3 janvier 2012 relative à l'indemnisation du chômage des agents du secteur public précise les options offertes

aux employeurs publics au regard de l'assurance chômage (article L. 5424-2 du code du travail), dont l'auto-assurance.

Dans le cadre de l'auto-assurance, l'employeur public assure lui-même le risque de chômage de ses agents et prend à sa charge l'indemnisation au titre du chômage de ses anciens agents.

L'allocation d'aide au retour à l'emploi (ARE) est versée aux agents involontairement privés d'emploi.

La circulaire DGEFP/DGAFF/DGCL/DGOS/Direction du budget n° 2012-01 du 3 janvier 2012 relative à l'indemnisation du chômage des agents du secteur public précise encore :

« L'allocation d'aide au retour à l'emploi (ARE) est versée aux agents involontairement privés d'emploi sous réserve de remplir des conditions d'activité dites « période d'affiliation », ainsi que des conditions d'âge, d'aptitude physique, d'inscription sur la liste des demandeurs d'emploi et de recherche d'emploi (cf. article 4 du règlement général annexé à la Convention). Le principe est que le chômage est involontaire lorsque la rupture du contrat de travail n'est pas du fait du salarié.

L'article 2 du règlement général énumère les cas de perte involontaire d'emploi, à savoir le licenciement, la rupture conventionnelle du contrat à durée indéterminée, la fin de contrat à durée déterminée, les cas de démission considérés comme légitimes. »

Les cas de perte involontaire d'emploi sont détaillés dans la circulaire :

Le licenciement : il peut intervenir dans le cadre du transfert d'activités entre une personne morale de droit public et une personne morale de droit privé ou une personne morale de droit public gérant un service public industriel et commercial. Le licenciement prononcé par le nouvel employeur à la suite du refus de l'agent d'accepter le nouveau contrat, constitue une perte involontaire d'emploi.

La rupture conventionnelle du contrat à durée indéterminée : seuls peuvent être concernés certains agents de droit privé. La rupture conventionnelle résulte d'une convention signée par les parties au contrat et dont la validité est subordonnée à son homologation par le directeur régional des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi (DIRECCTE). À compter de la date de signature de la convention, chacune des deux parties dispose d'un délai de quinze jours calendaires pour exercer son droit de rétractation. La demande d'homologation ne peut être formulée qu'à l'issue de ce délai.

La fin de contrat à durée déterminée : une fin de contrat à durée déterminée constitue en principe une perte involontaire d'emploi, indépendamment de la nature du contrat ou de sa qualification. Le juge administratif a toutefois estimé que l'employeur public en auto-assurance peut légitimement refuser d'indemniser au titre du chômage un ancien agent public qui n'a pas accepté la proposition de renouvellement de son CDD. Toutefois, il a souhaité encadrer cette compétence de l'employeur et a ainsi considéré que lorsque le refus de l'agent est fondé sur un motif légitime, il s'agit d'une perte involontaire d'emploi (ex : CE, 13 janvier 2003 ; Juris-data n° 2003-065000 ; Rec. CE 2003). Il appartient en effet à l'employeur public d'examiner les motifs de ce refus préalablement à sa prise de décision d'attribution ou de rejet de l'allocation chômage. Un tel motif peut être lié notamment à des considérations d'ordre personnel ou au fait que le contrat a été modifié de façon substantielle sans justification de l'employeur. Dans l'arrêt précité, le juge administratif a considéré que l'intéressé justifiait, eu égard notamment à son ancienneté dans l'organisme et en l'absence de justification de l'employeur sur la réduction de la durée de son contrat de travail de douze mois à trois mois, d'un motif légitime de refus.

Les cas de démission considérés comme légitimes : la démission, départ volontaire à l'initiative de l'agent, n'ouvre en principe pas de droit à indemnisation du chômage. Toutefois, à titre dérogatoire, l'agent démissionnaire peut prétendre être indemnisé lorsque sa démission est considérée comme légitime.

Autres spécificités du droit statutaire (cf. circulaire du 21 février 2011) : la non-réintégration d'un fonctionnaire à l'issue d'une disponibilité (que ce soit au terme de la disponibilité ou en

cours de disponibilité), constitue un cas de perte involontaire d'emploi, en cas de refus de réintégration par l'administration d'origine. La non réintégration d'un non-titulaire de la fonction publique à l'issue d'un congé pour convenances personnelles ou d'un congé de mobilité constitue une perte involontaire d'emploi.

➤ Les modalités comptables

L'établissement peut constituer des provisions pour charges dans des circonstances précises liées à la perte involontaire d'emploi.

L'instruction M21 définit les provisions pour risques et charges comme des passifs certains dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. Elles sont évaluées à l'arrêté des comptes.

Une provision doit être constatée :

- s'il existe, à la clôture de l'exercice, une obligation légale, réglementaire, conventionnelle ou reconnue par l'établissement ;
- s'il est probable ou certain à la date d'établissement des comptes qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie équivalente de celui-ci ;
- si cette sortie de ressources peut être estimée de manière fiable.

Compte tenu des modalités de fonctionnement de l'ARE, la charge ne peut être évaluée au 31 décembre de l'exercice de façon précise et certaine, dans la mesure notamment où le droit de l'agent peut évoluer. En effet, il est probable ou certain que la perte involontaire d'emploi entraîne pour l'établissement l'obligation de verser à l'agent l'allocation d'aide au retour à l'emploi, sans toutefois que les droits acquis par l'agent ne puissent être déterminés de façon définitive (par exemple, cas où l'agent retrouve un emploi).

Par conséquent, l'EPS qui est son propre assureur constitue une provision au 31 décembre de l'exercice dès lors qu'il a connaissance à cette date de la perte involontaire d'emploi pour les agents concernés. Le montant de la provision correspond au montant des droits acquis restant à verser estimé à partir des informations détenues au 31 décembre de l'exercice.

La provision est comptabilisée au compte 158 « Autres provisions pour charges ».

Le montant de la provision est réévalué à la fin de chaque exercice au 31 décembre. La provision donne lieu à reprise le cas échéant.

3.2. Le traitement comptable des conventions de gestion signées avec Pôle Emploi

Les EPS n'ont plus la possibilité d'adhérer au régime de l'UNEDIC pour l'indemnisation du chômage des agents subissant une fin de contrat depuis le 1^{er} octobre 2015. Dans ce cadre, les hôpitaux peuvent être amenés à conclure une convention de gestion avec Pôle Emploi, l'établissement conservant la charge financière de l'indemnisation.

L'EPS signataire d'une convention de gestion avec Pôle Emploi dans le cadre de l'indemnisation de l'assurance chômage (cas d'auto-assurance *via* une convention de gestion) doit retracer comptablement les frais de gestion à sa charge ainsi que les avances mensuelles demandées à l'établissement par Pôle emploi en M pour les paiements du mois M+1.

Pour rappel

- Les paiements effectués par Pôle emploi au cours d'un mois donné correspondent à la formule suivante :
 - + Montant brut des allocations chômage et des aides versées par l'employeur
 - Participation au financement des retraites complémentaires (à imputer aux comptes 64513 ou 64523 « Cotisation aux caisses de retraites » selon la catégorie de personnel à laquelle appartient l'agent (médical ou non médical). En effet, restent à la charge de l'employeur « le

calcul et le versement pour les agents de droit public des cotisations de retraite complémentaire aux organismes compétents » (article 3 de la convention type))

- Cotisation et contributions sociales

- Frais de gestion. Pour rappel, ces frais font l'objet d'une avance mensuelle sur la facture à hauteur d'un pourcentage des montants indemnisés. Une régularisation annuelle est établie au mois de mai de l'année suivante sur la base du nombre de dossiers traités au cours de l'année précédente (cf article 8 de la convention type).

- L'avance mensuelle versée à Pôle emploi au titre d'un mois M+1 correspond à la différence entre le solde M-1 (constitué par différence entre les paiements prévisionnels et les paiements réels après prise en compte des récupérations d'indu et autres régularisations) et les prévisions de M+1.

1) **S'agissant des frais de gestion** (82.33€ par dossier pour le coût d'une entrée et 667€ pour le coût d'un dossier en stock), la comptabilisation de l'avance mensuelle donne lieu à émission d'un mandat à imputer au **compte 6588 « Autres charges diverses de gestion courante »**.

Lors de la régularisation annuelle, deux cas sont à envisager :

- Si le montant des frais de gestion dus au final est supérieur au montant des avances versées, un mandat complémentaire sera émis au compte 6588.
- Dans le cas inverse, les frais de gestion éventuellement reversés à l'établissement sont imputés sur un titre émis au compte **75888 « Autres produits divers de gestion courante »**.

2) **S'agissant des frais d'indemnisation chômage**, la comptabilisation de l'avance mensuelle donne lieu à émission d'un mandat à imputer au **compte 64713 « Allocations chômage »**.

Les mandats émis au compte 6588 et 64713 au titre des avances mensuelles sont justifiés auprès du comptable au moyen des différentes restitutions prévues par la convention type (facturation mensuelle, état nominatif...). Le mandatement des avances mensuelles se justifie dans la mesure où le décompte des avances prend en compte les paiements réellement effectués par Pôle emploi.

3.3. Indemnité de perte d'emploi

Les situations suivantes doivent être distinguées :

1. Le licenciement a été décidé par les organes compétents et les personnes intéressées en ont été informées avant la clôture de l'exercice mais n'est pas encore prononcé à cette date : une provision doit être constituée pour le montant des indemnités à verser. En effet, il existe une obligation de l'établissement à l'égard de la ou des personnes dont le licenciement a été annoncé, sans contrepartie et dont l'échéance n'est pas connue.

L'annonce du licenciement peut intervenir au moyen de la lettre de convocation du salarié à l'entretien préalable.

2. Le licenciement a été prononcé avant la clôture de l'exercice, l'indemnité constitue une charge de l'exercice (comptabilisation aux comptes 64116, 64136, 64156 selon la catégorie de personnel). Elle doit être comptabilisée comme charge à payer de l'exercice même si l'indemnité n'est versée qu'au cours de l'exercice suivant.

Par conséquent, dès lors qu'un licenciement a été notifié avant la clôture de l'exercice et que l'échéance et le montant de l'indemnité de licenciement sont connus, cette indemnité de licenciement ne doit pas donner lieu à provision. Elle donne lieu à comptabilisation d'une charge à payer sur l'exercice concerné.

Dans le cas où le licenciement a été prononcé avant la clôture de l'exercice alors que le montant exact de l'indemnité de licenciement n'est pas connu avec certitude, celle-ci pourra donner lieu à provision pour risque (compte 1518).

En cas de recours contentieux qui aurait un effet suspensif sur la décision de licenciement, une provision pourra être constituée au compte 1511 « Provisions pour litiges ».

4. La validation des services et la CNRACL

4.1. Paiement rétroactif des cotisations CNRACL

➤ Le dispositif réglementaire

Le 2° de l'article 8 du décret 2003-1306 du 26 décembre 2003 relatif au régime de retraite des fonctionnaires affiliés à la CNRACL dispose que :

Sont admises à la validation, au titre des périodes de services accomplis :

a) La totalité des périodes, quelle qu'en soit la durée, effectuées, de façon continue ou discontinue, sur un emploi à temps complet ou non complet, occupé à temps plein ou temps partiel, en qualité d'agent non titulaire auprès de l'un des employeurs mentionnés aux 1°, 2° et 3° de l'article L. 86-1 du code des pensions civiles et militaires de retraite ;

b) La totalité des périodes d'études effectuées dans une école publique ou privée ayant conduit à l'obtention d'un diplôme d'Etat d'infirmier, de sage-femme ou d'assistant social ou d'un diplôme reconnu équivalent obtenu dans un Etat membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen dans les conditions prévues aux articles L. 4311-3, L. 4311-4 et L. 4151-5 du code de la santé publique et à l'article L. 411-1 du code de l'action sociale et des familles . La durée des périodes validées ne peut excéder la durée des études requises pour l'obtention du diplôme d'Etat en France. La date de fin des études correspond à celle de l'obtention du diplôme.

Seules les périodes dûment validées par les fonctionnaires titularisés au plus tard le 1^{er} janvier 2013 sont concernées.

L'article 50 du décret précité dispose également que

- la validation des périodes mentionnées au 2° de l'article 8 doit être demandée dans les deux années qui suivent la date de la notification de la titularisation. Chaque nouvelle titularisation dans un grade ouvre un délai de deux années pour demander la validation de l'ensemble de ces périodes.
- Pour les fonctionnaires titulaires occupant un emploi à temps non complet, le délai de deux ans court à compter de l'affiliation au régime de la Caisse nationale de retraites des agents des collectivités locales. Cette affiliation doit être intervenue au plus tard le 1^{er} janvier 2015.

L'employeur transmet à la Caisse nationale de retraites des agents des collectivités locales la demande de validation des périodes mentionnées au 2° de l'article 8 lorsqu'il en a été destinataire, la caisse transmet à l'employeur le dossier nécessaire à l'instruction de la demande et, le cas échéant, les pièces complémentaires requises par la caisse, et l'employeur fait retour à la caisse du dossier rempli et, le cas échéant, des pièces complémentaires, dans des délais précisés par un arrêté conjoint du ministre chargé de la sécurité sociale, du ministre chargé de la santé, du ministre chargé des collectivités territoriales, du ministre chargé de la fonction publique et du ministre chargé du budget. Les délais de ces transmissions sont fixés par l'arrêté conjoint de façon variable suivant la date de la demande de validation.

Lorsque la validation porte sur les périodes de services mentionnées au a du 2° de l'article 8, les obligations mentionnées au précédent alinéa incombent à chaque employeur auprès duquel l'intéressé a accompli des services de non-titulaire.

Lorsque la validation porte sur les périodes mentionnées au b du 2° de l'article 8, ces obligations incombent au premier employeur qui a titularisé le fonctionnaire.

Le fonctionnaire ayant demandé la validation des périodes mentionnées au 2° de l'article 8 est informé par la Caisse nationale de retraites des agents des collectivités locales, par tout moyen permettant de donner date certaine à la réception de cette information, de l'absence de retour par l'employeur, dans les délais prévus par l'arrêté mentionné au précédent alinéa, du dossier d'instruction rempli ou des pièces complémentaires demandées par la caisse.

Le fonctionnaire peut confirmer sans délai sa demande. Le silence gardé par le fonctionnaire à l'expiration d'un délai de deux mois à compter de la date à laquelle il a reçu l'information mentionnée à l'alinéa précédent vaut confirmation de sa demande de validation.

Dans le cas où la demande du fonctionnaire est confirmée, la caisse enjoint à l'employeur, par tout moyen permettant de donner date certaine à cette injonction, de lui transmettre le dossier d'instruction ou les pièces complémentaires, dans un délai fixé par l'arrêté conjoint mentionné au troisième alinéa.

Le délai dont dispose le fonctionnaire pour accepter ou refuser la notification de la validation est d'un an. Le silence gardé par le fonctionnaire pendant ce délai vaut refus. L'acceptation ou le refus sont irrévocables.

Cette validation est subordonnée au versement rétroactif de la retenue réglementaire calculée sur la base du traitement afférent à l'emploi occupé à la date de la demande et au taux en vigueur au moment de l'accomplissement des périodes à valider.

Chaque employeur auprès duquel le fonctionnaire a accompli des périodes de services en tant qu'agent non titulaire verse une contribution calculée sur la base du traitement afférent à l'emploi occupé par le fonctionnaire à la date de sa demande de validation et au taux en vigueur au moment de l'accomplissement des périodes à valider. Pour la validation des années d'études, la contribution est versée par le premier employeur qui a titularisé le fonctionnaire.

➤ **Les modalités comptables**

La méthode de provisionnement suivante doit être préconisée :

2 cas sont à distinguer :

1) L'établissement qui a employé l'agent comme contractuel et/ou l'a titularisé est l'employeur actuel :

- En l'absence de demande formulée par l'agent, il n'est pas établi que l'établissement soit soumis à une obligation probable ou certaine d'où résultera une charge probable ou certaine. Dès lors, aucune provision n'est à comptabiliser au titre de ces demandes potentielles de validation.

- Dans les cas où l'agent a effectivement déposé une demande auprès du service des ressources humaines de l'établissement et que le dossier a été instruit par ce service, l'obligation de l'établissement devient probable ou certaine, au regard notamment des décisions de validation passées prises par la CNRACL dans des dossiers similaires.

2) L'établissement qui a employé l'agent comme contractuel et/ou l'a titularisé n'est pas l'employeur actuel :

- Dès que l'établissement a connaissance du dépôt d'un dossier pour lequel il est redevable des contributions, il doit comptabiliser une provision. C'est le cas, par exemple, s'il reçoit, de la part de l'établissement employeur, une demande de pièces justificatives en vue de compléter le dossier de l'agent.

Par ailleurs, le montant de la sortie de ressources peut être estimé de manière fiable au regard de la complétude du dossier présenté par l'agent et des règles applicables pour le calcul des cotisations. La couverture de la charge liée au paiement rétroactif des cotisations suite à validation de périodes peut donner lieu à constitution d'une provision au compte 158 « Autres provisions pour charges » pour chaque dossier complet reçu par la direction des ressources humaines au cours de l'exercice.

En principe, la liquidation de la provision se fait sur la base de l'analyse individuelle de chaque dossier. En effet, l'établissement doit être en mesure de justifier la totalité du solde du compte 158.

Dans l'hypothèse où le volume représenté par ces demandes rend difficile une liquidation individuelle, l'établissement pourra, le cas échéant, avoir recours à une méthode statistique pour liquider le montant de la provision. L'établissement pourra appliquer un abattement à ce montant obtenu dès lors qu'il dispose d'informations relatives au taux de dossiers rejetés par la CNRACL et / ou au taux de dossiers refusés par l'agent suite à proposition de la CNRACL.

La méthode retenue par l'établissement devra permettre de respecter au maximum le principe d'image fidèle et sera décrite en annexe du compte financier.

4.2 La reconstitution de la provision des charges CNRACL relatif à la validation des années d'études d'infirmier, de sage-femme et d'assistant social suite à la publication du décret n°2016-1101 du 11 août 2016 (changement de méthode comptable)

Le décret du 11/08/2016 susvisé vient affirmer le principe du paiement des cotisations CNRACL lors du rachat des années d'études de ces personnels.

Il appartient à l'EPS ayant procédé à la titularisation de procéder au versement des contributions rétroactives. Un arrêt du Conseil d'Etat du 12/02/2016 avait précédemment sanctionné ce principe et conduit au débouclage, sur l'exercice 2015, de la provision pour les EPS qui avaient pu la constituer.

Les dispositions induites par le décret précité sont constitutives d'un changement de méthode comptable, lequel est applicable de manière rétrospective. Par conséquent, l'établissement aura recours à une écriture de correction en situation nette (au moyen d'un schéma CORR 1 dans l'application Hélios : Débit compte 110/119 Crédit compte 158) afin de reconstituer la provision.

Dès lors, une provision doit être reconstituée pour les personnels présents dans l'établissement et titularisés par ce dernier, car le montant à provisionner est connu.

De même, lorsque l'établissement a connaissance du dépôt d'un dossier pour lequel il est redevable de contributions, il doit également comptabiliser une provision. C'est le cas, par exemple, s'il reçoit une demande de pièces justificatives en vue de compléter le dossier de l'agent.

Si l'établissement ne dispose pas dès 2016 des informations utiles permettant de calculer l'intégralité du montant à provisionner pour le rachat des années d'études des sages-femmes, infirmiers et assistants sociaux à la clôture de l'exercice, une information est portée en annexe du compte financier.

Selon les éléments obtenus ultérieurement, eu égard à ce changement de réglementation, et de manière exceptionnelle, une correction complémentaire en situation nette pourra être comptabilisée sur l'exercice 2017 au plus tard.

5. Autres cas

➤ Prime d'intéressement collectif

L'article R.6146-8 du code de la santé publique prévoit que le contrat de pôle « précise, le cas échéant, les modalités d'intéressement du pôle aux résultats de sa gestion ». Par conséquent, le versement d'une prime d'intéressement collectif, dans le cadre d'un contrat de pôle, est une possibilité ouverte aux établissements.

La couverture des charges liées au versement de primes d'intéressement collectif ne répond pas à l'objet d'une provision de droit commun puisque ces charges ont pour contrepartie la réalisation d'un travail, lequel permet d'atteindre les objectifs du contrat de pôle.

Les sommes dues à la clôture de l'exercice au titre de l'intéressement ont le caractère de charges à payer à créditer au compte 4286 par le débit du compte 6488 (« Autres charges diverses de personnel ») dès lors que les dépenses engagées sont des dépenses d'exploitation. Les dépenses d'investissement ne peuvent pas donner lieu à charges payer, ni à provisions.

➤ **Les congés maladie, longue durée, maternité, accidents du travail**

Aucun passif ne peut être comptabilisé pour les congés maladie, longue durée, maternité et accidents du travail pour les agents titulaires de la fonction publique hospitalière, conformément à l'instruction M21.

Concernant les personnels contractuels, l'établissement peut être amené à faire l'avance des indemnités journalières en cas de maladie, accident, maternité. Ces indemnités ne doivent pas être provisionnées. En revanche, l'établissement détient alors une créance sur les organismes sociaux, laquelle doit être matérialisée par un compte de produit à recevoir (compte 4387), dès le premier mois d'absence du salarié.

Annexes

➤ **Exemple de valorisation de la provision CET**

Avec l'ancienne méthode d'évaluation de la provision CET au coût forfaitaire, un établissement présentait la situation suivante au 1er janvier de l'exercice N :

Agents titulaires et non titulaires de la fonction publique hospitalière		Coût forfaitaire	Nombre de jours acquis au 1 ^{er} janvier de l'exercice	Valorisation des droits CET (y compris taux de charges)
Personnel non médical fonctionnaire (stagiaire et titulaire)	Catégorie A	130	1000	1000*155,63
	Catégorie B	80	600	600*99,6
	Catégorie C	65	300	300*80,93
Personnel non médical non titulaire	Catégorie A	125	450	450*192,5
	Catégorie B	80	250	250*123,2
	Catégorie C	65	180	180*100,1
Personnel médical		300	2500	2500*455,25
TOTAL			5280	1 513 237

Le changement de méthode comptable intervient en N : la méthode d'évaluation au forfait est abandonnée au profit de la méthode d'évaluation « au réel ».

Dans l'exemple examiné, l'établissement a fait le choix d'une évaluation de la provision sur une base statistique, en retenant le coût moyen journalier par catégories d'agents.

Les catégories homogènes (par corps, par grade, par métier, ...) peuvent être déterminées librement par l'établissement de façon à préserver le principe de sincérité des comptes et de la méthode « au réel ».

L'établissement présente alors la situation suivante au 1^{er} janvier de l'exercice N :

Agents titulaires et non titulaires de la fonction publique hospitalière (selon la méthode statistique par catégorie retenue par l'établissement)		Coût moyen journalier chargé	Nombre de jours acquis au 1 ^{er} janvier de l'exercice	Valorisation des droits CET (y compris taux de charges)
Personnel non médical	Catégorie 1	172	1000	1000*172
	Catégorie 2	143	600	600*143
	Catégorie 3	128	300	300*128
	Catégorie 4	113	400	400*113
	Catégorie 5	92	480	480*92
Personnel médical	Catégorie 1	550	800	800*550
	Catégorie 2	412	1100	1100*412
TOTAL			5280	1 504 360

L'écriture de correction d'erreur suivante doit donc être enregistrée en N : débit compte 153x / crédit compte 11x pour 8 877€ (= 1 513 237 – 1 504 360) car le montant de la provision a été sur-estimé.

1° cas : Réévaluation de la provision sur la base d'informations postérieures à la clôture de l'exercice

Pendant la journée complémentaire (avant le 31 janvier n+1), l'établissement abonde le compte de provision de CET de l'exercice N à hauteur de z (écriture : Débit compte 68153x Crédit compte 153x).

Au 28 février n+1, l'établissement dispose d'informations supplémentaires sur le nombre de jours à retrancher du compte CET suite à l'exercice du droit d'option :

Agents titulaires et non titulaires de la fonction publique hospitalière (application de la méthode statistique par catégorie)		Nombre de jours acquis au cours de l'exercice	Nombre de jours ayant donné lieu à rachat de points RAFF	Nombre de jours monétisés	Nombre de jours restant sur le CET
Personnel non médical	Catégorie 1	300	50	100	150
	Catégorie 2	180	20	50	110
	Catégorie 3	90	18	30	42
Personnel médical	Catégorie 1	153	45	40	68
	Catégorie 2	75	25	20	30
	Catégorie 3	63	10	30	23
TOTAL		1 849	488	500	861

Agents titulaires et non titulaires de la fonction publique hospitalière (application de la méthode statistique par catégorie)		Ajustement de la provision
Personnel non médical	Catégorie 1	$(300*x)-(150*x)=y$
	Catégorie 2	$(180*x)-(110*x)=y$
	Catégorie 3	$(90*x)-(42*x)=y$
Personnel médical	Catégorie 1 /	$(153*x)-(68*x)=y$
	Catégorie 2 /	$(75*x)-(30*x)=y$
	Catégorie 3 /	$(63*x)-(23*x)=y$
TOTAL		z

Nota : "x" correspond au "cout moyen journalier déterminé par l'établissement", "y" au "total des jours à provisionner pour la catégorie" et z au "total des jours à provisionner (toutes catégories confondues)".

La provision sera ajustée sur l'exercice N (écriture de reprise de la provision : Débit compte 153x Crédit compte 78153x). Les jours monétisés ou donnant lieu à l'achat de points RAFP seront comptabilisés en charges à payer (écriture : Débit compte 641x Crédit compte 42861)

2° cas : Réévaluation de la provision sur la base des jours demeurés sur le compte CET après exercice du droit d'option au cours de l'exercice précédent.

(Même situation au 31/12 que dans le cas 1)

En N-1 les jours ouvrant droit à CET pour les personnels non médicaux fonctionnaires se répartissaient comme suit après exercice du droit d'option par les agents :

Agents titulaires et non titulaires de la fonction publique hospitalière (application de la méthode statistique par catégorie)		Nombre de jours acquis au cours de l'exercice	Nombre de jours ayant donné lieu à rachat de points RAFP	Nombre de jours indemnisés	Nombre de jours restant sur le CET
Personnel non médical fonctionnaire (stagiaire et titulaire)	Catégorie 1	250	30	60	160
	Catégorie 2	160	30	40	90
	Catégorie 3	50	10	15	25

Au 31 décembre, l'établissement va liquider la provision afférente à cette catégorie de personnel de la manière suivante :

Catégorie 1 : $(300 * x) * (160 / 250) = y$

Catégorie 2 : $(180 * x) * (90 / 160) = y$

Catégorie 3 : $(90 * x) * (25 / 50) = y$

➤ **Exemple de valorisation des droits sociaux acquis par un agent hospitalier**

(N.B : l'exemple se place dans la situation où les droits acquis correspondent au CET dit « pérenne » par opposition au CET dit « historique » qui n'est pas traité dans la présente fiche).

• **Contexte**

Le compte d'un agent hospitalier de catégorie A présente la situation suivante au 31/12 de l'exercice :

- Au 1^{er} janvier N, l'agent dispose de 55 jours sur son compte CET
- Au 31 décembre N, l'agent a acquis les droits suivants :
 - 15 jours de congés non consommés (dont 5 jours reportables mais que l'agent souhaite intégrer dans son CET),
 - 1 volant d'heures supplémentaires (non indemnisés, non récupérés) équivalent à 2 jours que l'agent souhaite intégrer dans son compte CET.

Les services RH de l'hôpital rappellent à l'agent qu'au-delà de 20 jours figurant sur le CET, le plafond annuel de jours supplémentaires pouvant être inscrits est de 10 jours et le plafond total d'un compte CET de 60 jours³.

L'agent opte alors pour :

- le report de 3 jours de congés de N sur N+1 ;
- la monétisation de 6 jours CET
- le rachat de points RAFP pour un montant équivalent à 3 jours de CET.

• **Traduction comptable**

La valorisation du compte CET de l'agent au 1^{er} janvier N est de 8 901,75€⁴ (montant compris dans la BE créditrice du compte 1532 « Provisions pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du compte épargne temps (CET) - Personnel non médical »).

- le report des 3 jours de congés ne se traduit par aucune écriture comptable
- la monétisation des 6 jours CET se traduit par une reprise sur provision de 971,10€ (écriture Débit compte 1532 Crédit compte 781532 (titre de recettes) et par la comptabilisation d'une charge à payer d'un montant équivalent (écriture Débit compte 641x (Mandat de paiement) Crédit compte 42861 « Compte épargne temps – indemnisation »)⁵
- le rachat de points RAFP se traduit par une reprise sur provision de 485,55⁶ et par la comptabilisation d'une charge à payer de 195,18€ (écriture Débit compte 641x Crédit compte 42868 « Autres charges à payer – Autres »)⁷
- Provisionner les jours acquis en cours d'exercice et qui demeurent sur le compte CET pour un montant de 809,25€ (écriture débit compte 681532(Mandat de paiement) crédit compte 1532)⁸

³ Ces seuils sont définis respectivement aux articles 2 et 3 de l'arrêté du 06 décembre 2012 pris en application des articles 4 à 8 du décret n°2002-788 du 03 mai 2002 relatif au compte épargne temps dans la fonction publique hospitalière.

⁴ Soit 55*161,85€

⁵ Soit 6*161,85 €, conformément à l'article 4 de l'arrêté du 06 décembre 2012 précité qui prévoit que les jours CET monétisés sont valorisés sur la base du montant forfaitaire fixé par catégorie statutaire

⁶ Soit 3* 161,85

⁷ Soit 3*65,06 conformément aux modalités de prise en compte des jours épargnés au titre du régime de retraite additionnelle de la fonction publique (rafp) décrites dans la fiche technique de l'annexe 6 de la circulaire DGOS/RH4/ DGCS n° 2013-42 du 05 février 2013 relative à l'application du décret n°2012-1366 du 06 décembre 2012.

⁸ Soit 5*161,85, les 5 jours inscrits sur le compte CET correspondent aux heures supplémentaires, au reliquat de jours reportables, au jour de congé acquis au cours de l'exercice (2+2+1)

• **Situation des comptes 1532 et des comptes 4286x**

1532		42861		42868	
971,10			971,10		
485,65					195,18
1456,65	9711				
	8254,35 (BS)		971,10 (BS)		195,18 (BS)

➤ **Synthèse sur les modalités de comptabilisation des droits à CET**

Nature du passif social	Provisions compte 153	Charges / Charges à payer	Aucune comptabilisation
Jours acquis au cours de l'exercice et maintenus sur le compte CET	X (Dotation)		
Jours CET monétisés	X Reprise - Retraitement des jours CET	X	
Jours servant au rachat de points RAFF	X Reprise - Retraitement des jours CET	X	
Jours CET reportés	X Dotation si transféré sur le CET		
Heures ou jours ARTT reportés			X
Heures supplémentaires indemnisées		X	
Heures supplémentaires récupérées			X