

COMPTES ANNUELS

Comptabilisation de l'abondement correctif du compte personnel de formation (CPF)

(EC 2021-34)

Rappel du dispositif

a. Droit aux entretiens professionnels tous les 2 ans

Depuis la loi n°2014-288 relative à la formation professionnelle du 5 mars 2014 (modifiée par la loi du 5 septembre 2018, dans sa version issue de l'ordonnance n° 2019-861 du 21 août 2019 et par la loi n°2021-689 du 31 mai 2021), l'employeur doit faire bénéficier chaque salarié, tous les 2 ans, d'un entretien professionnel (distinct de l'entretien d'évaluation) consacré notamment à l'examen de ses perspectives d'évolution. Le salarié est informé, lors de son embauche, de son droit à bénéficier des entretiens professionnels.

b. Période au terme de laquelle le manquement aux obligations de l'employeur est recherché

Tous les 6 ans de présence dans l'entreprise, l'employeur doit faire bénéficier chaque salarié d'un entretien dit « état des lieux », dressant un état des lieux récapitulatif du parcours professionnel de l'intéressé (C. trav. art. L6315-1 II). Cet entretien permet de vérifier que le salarié a cumulativement :

- bénéficié de tous les entretiens auxquels il avait droit ;
- et suivi au moins une action de formation autre qu'une formation « obligatoire » (au sens de l'article 6321-2 du Code du travail).

L'employeur n'a aucune obligation vis-à-vis d'un salarié qui quitterait l'entreprise avant le terme de la période des 6 ans.

La loi ayant institué ce dispositif en 2014, les premiers entretiens « état des lieux » devaient se tenir en 2020.

Cependant, dans le contexte de l'épidémie de Covid-19, des règles transitoires ont été prévues par la loi. Ainsi, les entreprises concernées ont pu bénéficier de plusieurs reports de délais pour la tenue des entretiens professionnels. En dernier lieu, les entretiens « état des lieux » ayant dû se tenir entre le 1^{er} janvier 2020 et le 30 juin 2021 ont été reportés jusqu'au 30 septembre 2021.

Les entretiens biennaux n'ont en revanche pas été reportés.

c. Obligations cumulatives

Le 21 juin 2021, le ministère du Travail, de l'Emploi et de l'Insertion a mis en ligne une version actualisée de ses questions-réponses sur les entretiens professionnels et les entretiens « état des lieux ».

A la question « *Les conditions de justification des obligations de l'employeur sont-elles cumulatives ou exclusives ? L'employeur respecte-t-il son obligation à partir du moment où l'un des deux critères est justifié ou bien doit-il justifier des deux critères de manière cumulative ?* », il est précisé que les conditions à remplir sont cumulatives. L'exemple suivant est ainsi donné parmi d'autres :

Commission des études comptables

Le salarié a bénéficié de 2 entretiens sur les trois et d'au moins une formation non obligatoire	Obligation non respectée
--	--------------------------

Cette doctrine contredit la jurisprudence de la Cour d'appel de Paris qui, dans son arrêt CA Paris, pôle 6 – ch. 10, 2 déc. 2020, n° 18/05343, refuse au salarié le bénéfice de l'abondement en observant que si l'employeur ne démontrait pas avoir organisé les entretiens professionnels, le salarié avait bien bénéficié d'une action de formation et d'une progression salariale. Elle en déduit que les conditions prévues par le II de l'article L6315-1 du Code du travail ne sont pas remplies pour déclencher l'abondement du CPF du salarié.

d. Sanctions

Dans les entreprises d'au moins 50 salariés, l'employeur doit accorder au salarié concerné un abondement correctif de 3 000 € s'il est constaté, à l'occasion de l'entretien « état des lieux », que le salarié :

- n'a pas bénéficié de tous les entretiens prévus par le dispositif ;
- et suivi au moins une action de formation autre qu'une formation « obligatoire » (au sens de l'article 6321-2 du Code du travail).

Ainsi, les obligations de l'employeur en termes d'entretien et de formation étant cumulatives (cf. point c. ci-avant), dès lors que, par exemple, l'employeur a manqué un des 3 entretiens biennaux au cours d'une période de 6 ans, il sera contraint de verser cet abondement correctif.

e. Versement de l'abondement correctif

L'employeur verse cette somme à la Caisse des dépôts et consignation (CDC) au plus tard le dernier jour du trimestre civil qui suit la date de l'entretien professionnel pris en compte pour apprécier la période de 6 ans (décret n°2021-1916 du 30 décembre 2021, art. 1, 13° ; C. trav. art. R. 6323-3, IV).

En cas d'absence de versement ou de versement insuffisant, l'employeur peut être mis en demeure par l'administration d'y procéder dans le cadre des travaux menés par les agents de contrôle de l'inspection du travail. À défaut, il est redevable du montant correspondant en tout ou partie de l'abondement non versé, majoré de 100 %, soit au maximum 6 000 €. Cette somme est versée au Trésor public.

Dans le contexte de l'épidémie de Covid-19, et par dérogation à la règle générale présentée ci-avant, la date limite de transmission des informations et de paiement de l'abondement est fixée au 31 mars 2022 pour ce qui concerne les entretiens « état des lieux » qui devaient se dérouler en 2020 et 2021 (décret n°2021-1916 du 30 décembre 2021, art. 4, III).

Question :

Quel est le traitement comptable applicable à l'abondement correctif dû en cas de manquement aux obligations de l'employeur ?

 *

Rappel des textes applicables

Commission des études comptables

Règlement ANC n°2014-03 relatif au Plan comptable général

Art. 321-1 :

« 1. Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

2. Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicités qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

3. Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non. »

Art. 321-4 :

« Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. »

Art. 321-5 :

« Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. »

Art. 322-1 :

« À l'exception des cas prévus aux articles 322-4 et 322-13, un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. »

Art. 323-2 :

« Les provisions sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation déterminée comme suit :

- Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires, tels que garantie sur les produits ou contrats similaires, la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant cet ensemble d'obligations comme un tout. Même si la probabilité de sortie pour chacun des éléments considérés isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.
- En cas d'obligation unique et en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, le montant à provisionner est, en général, celui qui correspond à l'hypothèse la plus probable. Les incertitudes relatives aux autres hypothèses d'évaluation doivent faire l'objet d'une mention en annexe. »

Commission des études comptables

Réponse de la Commission des études comptables

En préambule, compte tenu des évolutions du contexte lié à la formation professionnelle et du dispositif relatif au Compte Personnel de Formation (CPF) depuis sa mise en œuvre, la Commission souligne que les conclusions exposées ci-après rendent caduque sa réponse antérieure EC 2016-47 publiée dans le bulletin CNCC n°185 de mars 2017.

Par ailleurs, la Commission précise que l'arrêt précité de la Cour d'appel de Paris étant, à date, isolé et constituant un cas d'espèce, il n'en est pas tenu compte dans ses conclusions.

Traitement comptable au terme d'une période de six ans achevée à la date de clôture

Au terme d'une période de 6 ans achevée à la date de clôture, la Commission considère qu'une dette doit être comptabilisée si l'entreprise constate qu'elle a manqué à l'une de ses obligations au cours de cette période, et qu'elle doit, en conséquence, auto-liquider un abondement correctif post-clôture, dans les délais prévus par la loi.

En effet, dans ce cas, les critères de comptabilisation prévus par les articles 321-1 et 321-4 du PCG se trouvent remplis :

- A la clôture de ses comptes, l'entreprise a une obligation d'auto-liquider le montant de l'abondement correctif ;
- La somme versée est sans contrepartie au moins équivalente attendue dans la mesure où le salarié est libre de l'utilisation de son CPF (il peut ainsi opter pour une formation en dehors des heures de travail, voire suivre une formation une fois qu'il aura quitté son employeur) ;
- Le montant de l'abondement correctif dû par l'entreprise peut être déterminé de manière précise ;
- L'échéance de versement est également précisée par la loi.

Au cas particulier des comptes clos en 2021, une dette doit ainsi être comptabilisée si l'entreprise est redevable d'un abondement correctif non encore versé en date de clôture, c'est-à-dire si :

- elle a manqué à une de ses obligations (3 entretiens biennaux et une formation « non obligatoire ») envers un salarié au cours d'une période de 6 ans achevée à la date de clôture ;
- le salarié concerné par ce manquement est encore présent au terme de cette période ;
- l'entreprise a dépassé le seuil des 50 salariés¹ pendant la période requise.

Traitement comptable au cours d'une période de six ans non achevée à la date de clôture

Au cours d'une période de 6 ans non achevée à la date de clôture, la Commission estime qu'une entreprise qui constate qu'elle n'a pas rempli une ou plusieurs de ses obligations (3 entretiens biennaux et une formation « non obligatoire ») doit en tirer les conséquences comptables au premier manquement.

En effet, dès le premier manquement, l'entreprise a une obligation de verser l'abondement correctif au terme de la période de 6 ans, qualifiant l'existence d'un passif au sens de l'article 321-1 du PCG, sous réserve de :

- l'appréciation de la condition de dépassement du seuil des 50 salariés pendant la période requise ; et

¹ Conformément aux articles L6315-1 et L6323-13 du code du travail, l'appréciation du seuil de 50 salariés est déterminée selon les modalités prévues à l'article L. 130-1 du code de la sécurité sociale.

Commission des études comptables

- la présence du salarié au terme de la période de 6 ans.

Compte tenu de ces conditions, la Commission relève que ce passif peut avoir la nature d'une provision telle que définie à l'article 321-5 du PCG, dont il conviendra d'estimer le montant, le cas échéant, conformément aux dispositions de l'article 323-2 du PCG.

Dans ce cadre, la Commission estime que deux vues peuvent être retenues :

1) Vue 1 : L'abondement correctif à verser est une contribution additionnelle et l'obligation existe dès le premier manquement

Cette vue consiste à considérer que l'obligation de faire bénéficier le salarié d'un entretien professionnel biennal et d'une formation « non obligatoire » naît dès son embauche.

L'obligation de verser la contribution additionnelle au CPF du salarié résulte, quant à elle, du premier manquement constaté, qui oblige l'employeur à lui attribuer un abondement correctif au terme de la période de 6 ans.

Cette obligation existe donc bien à la date de clôture de l'exercice au cours duquel un premier manquement est constaté mais étant conditionnée à des événements futurs incertains, une provision n'est à constater que lorsque ces événements deviennent probables à la date de clôture (article 322-1), rendant la sortie de ressources elle-même probable.

La sortie de ressources devient probable si les conditions cumulatives suivantes sont observées à la date de clôture :

- il est probable que l'entreprise restera au-dessus du seuil de 50 salariés pendant la période requise. Cette probabilité devrait dans la plupart des cas pouvoir être estimée par l'employeur ;
- il est probable que le salarié sera toujours présent au terme de la période des 6 ans. En présence d'un grand nombre d'obligations similaires (ensemble des salariés pour lesquels un manquement a été constaté), cette probabilité peut être estimée de manière statistique, au moyen des taux de rotation propres à l'entreprise (le cas échéant, par catégorie de salariés).

En pratique, pour une entreprise qui devrait rester au-dessus du seuil de 50 salariés pendant la période requise, le montant de la provision est à estimer par catégorie de salariés, en multipliant le montant de l'abondement correctif (3 000 €) par le nombre de salariés pour lesquels un manquement a d'ores et déjà été constaté, puis à appliquer à ce montant le taux de rotation du personnel propre à sa catégorie.

2) Vue 2 : L'abondement correctif correspond à un avantage donné au salarié dès le premier manquement, en contrepartie d'un service rendu sur toute la période

Cette vue consiste à considérer que l'abondement correctif est un avantage octroyé au salarié, dès le premier manquement à l'obligation de l'employeur de lui faire bénéficier d'un entretien professionnel biennal et/ou d'une formation « non obligatoire », mais conditionné à certains événements futurs incertains :

- la présence du salarié au terme de la période de 6 ans, c'est-à-dire que l'avantage a pour contrepartie pour l'employeur un service rendu par le salarié sur cette période ;
- le dépassement du seuil des 50 salariés pendant la période requise.

Dans ce cadre, la provision est :

Commission des études comptables

- à estimer selon les mêmes modalités que celles présentées dans la vue 1 ;
- à doter de manière étalée sur la période résiduelle à compter de la date à laquelle le manquement a été constaté et jusqu'au terme de la période de 6 ans.

En effet, la condition de présence dans l'entreprise suppose que les salariés bénéficiaires de l'abondement correctif doivent rendre des services à l'employeur, jusqu'au terme de la période de 6 ans, pour obtenir cet avantage.