CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

AVIS N° 2004 - F DU 13 OCTOBRE 2004 DU COMITÉ D'URGENCE

Relatif à la comptabilisation du droit individuel à la formation – DIF

Sommaire :

1. - Dispositif du DIF

2. - Comptabilisation du DIF au regard des règles générales de comptabilisation des passifs

2.1. - Existence d'une obligation

2.2. - Comptabilisation

2.3. - Évaluation

2.4. - Décision du Comité

3. – Comptabilisation du DIF au regard des règles de comptabilisation des autres avantages à long terme

Le président du Conseil national de la comptabilité a saisi le Comité d'urgence à l'initiative des représentants des entreprises (MEDEF) et du président de la section des finances du Conseil économique et social pour les organisations syndicales, d'une question relative à la comptabilisation du droit individuel à la formation – DIF.

1. - Dispositif du DIF

La loi n°2004-391 du 4 mai 2004 relative à la formation professionnelle tout au long de la vie et au dialogue social modifiant les articles L 933-1 à L 933-6 du code du travail, faisant suite à l'accord national interprofessionnel du 20 septembre 2003, ouvre pour les salariés bénéficiant d'un contrat de travail à durée indéterminée de droit privé, un droit individuel à formation d'une durée de 20 heures minimum par an, cumulable sur une période de six ans. Au terme de ce délai de six ans, et à défaut de son utilisation en tout ou partie, le DIF est plafonné à 120 heures.

Le bénéfice du DIF permet au salarié de participer à des actions de formation mises en œuvre en dehors du temps de travail, sauf dispositions contraires prévues dans un accord collectif de branche ou d'entreprise.

Le DIF est mis en œuvre à l'initiative du salarié, le choix de l'action de formation est arrêté dans le cadre d'un accord écrit conclu entre le salarié et son entreprise. En cas de désaccord persistant sur 2 ans entre l'entreprise et le salarié sur le choix de l'action de formation, l'organisme paritaire agréé au titre du congé

individuel de formation dont relève l'entreprise, assure par priorité la prise en charge de l'action de formation dans le cadre du congé individuel de formation, sous réserve que cette action soit conforme aux critères définis par l'organisme. Dans ce cas, l'employeur est tenu de verser à l'organisme le montant de l'allocation de formation et les frais de formation (base forfaitaire).

Les coûts de formation liés à la mise en œuvre du DIF ainsi que le montant de l'allocation de formation versée au salarié pendant la réalisation en dehors du temps de travail des actions de formation sont à la charge de l'entreprise. Le montant de l'allocation est égal à 50% de la rémunération nette du salarié. Ces dépenses sont imputables sur l'obligation légale de l'entreprise de participer au développement de la formation professionnelle continue. Cette obligation légale de dépenses de formation, a été fixée à un minimum de :

- 1,6% du montant de la masse salariale pour les entreprises employant au minimum dix salariés,
- 0,55% du montant de la masse salariale pour les entreprises employant moins de dix salariés.

Ce dispositif a été complété par les décrets du 25 août 2004, n° 2004-870 relatif à la consultation du comité d'entreprise en matière de formation professionnelle et n° 2004-871 déterminant le salaire horaire de référence pour le calcul du montant de l'allocation de formation.

Le Comité a analysé les caractéristiques du DIF au regard des conditions de définition et de constatation d'un passif.

Par ailleurs, le règlement n° 2000-06 du CRC sur les passifs excluant de son champ d'application : *" les modalités particulières d'évaluation des passifs relatifs aux retraites et autres avantages accordés aux salariés "*, le Comité a également considéré le traitement du DIF au regard des dispositions de la recommandation n° 2003-R.01 du CRC (relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages assimilés).

2. - Comptabilisation du DIF au regard des règles générales de comptabilisation des passifs

Les dépenses afférentes aux actions de formation constituent un passif et sont provisionnées si elles répondent à la définition et aux conditions de comptabilisation d'un passif, à savoir :

- existence d'une obligation pour l'entreprise ;
- sortie de ressources probable sans contrepartie au moins équivalente attendue par l'entreprise ;
- possibilité d'estimation.

Si elles ne répondent pas à ces trois conditions, les dépenses de formation sont comptabilisées en charges au titre de la période au cours de laquelle elles sont engagées ou font, le cas échéant, l'objet d'une information en annexe au titre des passifs éventuels, si les conditions d'inscription en passif éventuel sont remplies.

2.1. - Existence d'une obligation

Conformément à l'article 212-1 du règlement n° 99-03 du CRC :

"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 explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités".

L'article L. 933-1 du code du travail prévoit que " *Tout salarié titulaire d'un contrat de travail à durée indéterminée, …., disposant d'une ancienneté d'au moins un an dans l'entreprise qui l'emploie, bénéficie chaque année d'un droit individuel à la formation d'une durée de vingt heures, sauf dispositions d'une convention ou d'un accord collectif interprofessionnel, de branche ou d'entreprise prévoyant une durée supérieure ".*

Article 212-4 du règlement N° 99-03 du CRC :

" Un passif éventuel est :

- soit une obligation potentielle de l'entité à l'égard d'un tiers résultant d'évènements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs évènements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;

- soit une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. "

Le dispositif du DIF prévu par la loi n°2004-391 du 4 mai 2004 crée un droit individuel au profit du salarié à l'égard de l'entreprise, matérialisé par l'information qu'elle doit donner annuellement par écrit, quant au total des droits acquis à ce titre (article L.933.2, 1er alinéa du code du travail). Cette obligation est potentielle pour l'entreprise car le salarié pourra ne jamais la demander et l'entreprise pourra refuser l'action de formation choisie. L'événement qui permet de rendre l'obligation certaine est constitué par " *l'accord écrit de l'employeur et du salarié* " sur le choix de l'action de formation.

2.2. - Comptabilisation

Article 312.1. - 2e alinéa - du règlement n°99-03

"2. A la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et 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 au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de la clôture".

Dans les règles comptables françaises, comme selon les IFRS, l'appréciation de la contrepartie ne dépend pas de la démonstration de la rentabilité de la dépense engagée. Dès lors qu'il s'agit d'une décision de gestion prise à l'initiative de l'entreprise, qui se rattache à l'activité future, la contrepartie positive est présumée comme au moins équivalente.

Les dépenses de formation, engagées dans le cadre des actions collectives du plan de formation, sont traitées comme des charges de période (décisions dépendant de l'entreprise) car elles se rattachent à l'activité future poursuivie par les salariés dans l'entreprise. Cette situation doit être rapprochée des exemples mentionnés dans l'avis n° 2000-01 du CNC sur les passifs :

- **" § 5-12-6 Autres coûts de restructuration**

  Les autres coûts résultant d'une décision de restructuration ne constituent un passif que dans la mesure où l'entité n'attend pas dans le futur de contrepartie des tiers concernés. C'est, par exemple, le cas de l'indemnité de rupture d'un contrat avec un fournisseur. En revanche, ne constituent pas des passifs, les dépenses de formation ou de déménagement du personnel

conservé, les dépenses d'harmonisation des systèmes d'information et des réseaux de distribution ainsi que les dépenses de marketing ".

Par ailleurs, l'avis sur les passifs, à travers l'exemple des coûts de mise en conformité, prévoit que ce raisonnement est également applicable même si l'engagement de dépenses résulte d'une obligation légale **dès lors qu'il conditionne la poursuite de l'activité de l'entreprise.**

- **" § 5-11 Obligation de mise en conformité à de nouvelles normes**

  L'adaptation du matériel non conforme.

  L'adaptation permettra au matériel existant d'être utilisé conformément aux prévisions antérieures à la nouvelle norme.

  La sortie de ressources constituée par les dépenses d'adaptation trouve en contrepartie la possibilité d'utiliser le matériel au-delà de la date butoir de mise en application de la norme.

  Si l'adaptation prolonge durablement la durée d'utilisation initialement prévue du matériel, la dépense est à comptabiliser en immobilisation. Si la dépense ne fait que maintenir cette durée, la dépense est à constater en charge de période.

  Il n'y a pas lieu de comptabiliser un passif ".

2.3. - Évaluation

Article 212-1 du règlement n° 99-03 :

" L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers les tiers ".

2.4. - Décision du Comité

L'analyse des dépenses engagées au titre du DIF conduit à distinguer deux situations bien distinctes :

- quand il y a accord entre l'entreprise et le salarié,
- quand il y a désaccord persistant sur deux exercices successifs et demande à bénéficier d'un congé individuel à la formation auprès du Fongecif, ainsi qu'en cas de licenciement ou de démission.

a. **En cas d'accord entre l'entreprise et le salarié**

Dès qu'il y a accord sur l'action de formation dans les conditions prévues par les dispositions de l'article L 932-2 du code de travail, l'obligation devient certaine pour l'entreprise.

A la différence des actions de formation qui relèvent de décisions de gestion de l'entreprise et se rattachent à l'activité future des salariés (dans l'entreprise), dont la contrepartie au moins équivalente est présupposée, les actions engagées dans le cadre du DIF constituent une obligation légale dont la mise en œuvre est à l'initiative du salarié et dont la contrepartie positive attendue devrait être évaluée. A défaut, de telles obligations devraient donner lieu à constatation de provisions.

Toutefois, en raison des différents éléments concourant aux actions de formation au titre du DIF, qu'il s'agisse du contenu, de la date de réalisation, des modalités d'organisation, leur réalisation dépend en fait de décisions de gestion ou d'opportunité de l'entreprise qui se rattachent à l'activité future dont la contrepartie au moins équivalente est présupposée. Par ailleurs, ces dépenses sont

imputables sur l'obligation légale de l'entreprise de participer au développement de la formation professionnelle continue –FPC – (cf. article L 933-4 du code du travail).

Dans ce cas, le Comité considère que les dépenses engagées dans le cadre du DIF qui se rattachent à l'activité future, constituent des charges de période, comme pour les autres dépenses de formation.

Cependant, si les actions de formation n'ont pas éteint l'ensemble des droits individuels à la formation ouverts, l'entreprise doit mentionner en annexe le volume d'heures de formation cumulé correspondant aux droits acquis au titre du DIF (attestations annuelles), avec indication du volume d'heures de formation n'ayant pas donné lieu à demande.

b. **En cas de désaccord persistant sur deux exercices successifs et de demande à bénéficier d'un congé individuel à la formation – CIF - au Fongecif, ainsi qu'en cas de licenciement ou de démission**

- Demande de congé individuel à la formation au Fongecif

En cas de désaccord persistant sur deux exercices successifs entre l'entreprise et le salarié sur le choix de l'action de formation, le salarié peut demander à bénéficier d'un congé individuel de formation. Dès l'accord du Fongecif pour assurer le financement du CIF correspondant aux priorités définies par ce dernier, l'entreprise est tenue de verser à l'organisme paritaire agréé au titre du congé individuel de formation le montant de l'allocation de financement prévue à l'article L. 933-5 du code du travail, majoré des coûts de formation calculés forfaitairement.

Dans cette situation, où l'action de formation ne relève pas du champ des décisions de gestion de l'entreprise, le Comité considère que le montant de l'allocation de financement prévue à l'article L. 933-5 du code du travail, majoré des coûts de formation calculés forfaitairement, doit donner lieu à la constatation d'un passif dès l'accord du Fongecif.

- Demande de formation au titre du DIF dans le cadre d'un licenciement ou d'une démission

En cas de licenciement, sauf pour faute grave ou faute lourde, le salarié peut demander avant la fin du délai congé à bénéficier de son droit individuel à la formation. Le calcul du montant de l'allocation de formation est précisé par l'article L. 933-6. De même, en cas de démission, le salarié peut demander à bénéficier de son droit individuel à la formation si l'action est engagée avant la fin du délai congé.

Dans ces dernières situations qui ne peuvent pas être rattachées à l'activité future du salarié dans l'entreprise, le Comité considère que les coûts de formation engagés, et éventuellement l'allocation de formation, doivent donner lieu à constatation d'un passif dès la demande du salarié (formulée avant la fin du délai congé).

3. – Comptabilisation du DIF au regard des règles de comptabilisation des autres avantages à long terme

Selon les termes de la recommandation n° 2003-R.01, (II, section 2, § 21), " *Les autres avantages à long terme désignent les avantages (autres que les avantages postérieurs à l'emploi, indemnités de rupture de contrat de travail et avantages sur capitaux propres) qui ne sont pas dus intégralement dans les douze mois suivant la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont rendu les services correspondants* ".

Les " autres avantages à long terme " concernent ainsi les rémunérations de prestations rendues par le salarié dans le passé.

Par exemple, le paiement au titre des médailles du travail rémunère les prestations passées du salarié et sa fidélité à l'entreprise. Ce paiement n'a cependant plus aucune contrepartie attendue pour l'entreprise de la part du salarié, car celui-ci a déjà rendu les services qui lui donnent droit au paiement.

Jusqu'à présent, la formation donnée au personnel n'a, dans aucun texte, été considérée comme un élément de rémunération. Il est admis que la formation, dès lors qu'elle est accordée par l'employeur, est nécessaire à l'activité future de l'entreprise. **Le Comité considère que les dépenses engagées au titre du DIF ne rémunérant pas des services passés mais à rendre dans le futur par les salariés, ne constituent pas des " autres avantages à long terme " au sens de la recommandation susvisée.**

De même, l'allocation de formation, égale à 50% du salaire net du salarié, qui indemnise ce dernier lorsque l'action de formation est dispensée en dehors du temps de travail ne rémunère pas un service passé du salarié. Si le DIF est exercé durant le temps de travail, cette allocation n'est pas due.

Le Comité considère que cet élément de rémunération est un avantage à court terme accordé au salarié en contrepartie d'une réduction de ses congés qui ne donne pas lieu à la constatation d'une provision.

Le Comité rappelle que sa position, telle qu'exprimée dans le présent avis, ne saurait préjuger de situations nouvelles qui résulteraient des dispositions d'accords de branche ou d'entreprise ou d'usages pouvant conduire par exemple, à substituer au dispositif prévu, un système d'indemnisation rémunérant les services passés.

Dans ce contexte, le Comité estime qu'il devra réexaminer ce sujet à l'expiration des deux premières années d'application.