

**CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ**  
**AVIS N° 2008-16 DU 02 OCTOBRE 2008**

**Relatif à la comptabilisation du supplément de  
réserve spéciale de participation prévu à  
l'article L.3324-9 du code du travail**

---

Le Collège du Conseil national de la comptabilité réuni le 2 octobre 2008, a adopté le présent avis relatif à la comptabilisation du versement du supplément de réserve spéciale de participation prévu par l'article L. 3324-9 qui remplace l'article L 444-12 du code du travail.

• **Contexte**

Selon l'article L. 3324-9 du code du travail, « *Le conseil d'administration ou le directoire peut décider de verser un supplément de réserve spéciale de participation au titre de l'exercice clos, dans le respect des plafonds mentionnés à l'article L.3324-5 et selon les modalités de répartition prévues par l'accord de participation ou par un accord spécifique conclu selon les modalités prévues à l'article L. 3322-6* ».

*Si l'entreprise dispose d'un accord de participation conclu conformément à l'article L.3224-2, la réserve spéciale de participation, y compris le supplément, ne peut excéder le plafond prévu au dernier alinéa de cet article. En l'absence d'un tel accord, elle ne peut excéder le plus élevé des plafonds mentionnés à l'avant-dernier alinéa du même article.*

*Dans une entreprise où il n'existe ni conseil d'administration, ni directoire, l'employeur peut décider le versement d'un supplément de réserve spéciale de participation, dans les conditions prévues au présent article.*

*L'application au supplément de réserve spéciale de participation des dispositions du second alinéa de l'article L.3325-1 ne donne pas lieu à application de l'article L.131-7 du code de la sécurité sociale. »*

Les dispositions relatives à la comptabilisation de la participation sont précisées par l'article 446/69 du règlement n° 99-03.

*« A la clôture de l'exercice au titre duquel les droits des salariés sont nés, la participation est inscrite au crédit du compte 4284 « Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats », par le débit du compte 691 « Participation des salariés aux résultats ».*

*Lorsque le montant de la participation a été approuvé par l'assemblée générale des actionnaires, ou à la date de validité du contrat si elle est postérieure à celle de l'assemblée générale, la dette envers les salariés est constatée en tant que réserve spéciale au crédit du compte 424 « Participation des salariés aux résultats » :*

- *soit par le débit du compte 428 « Personnel – Charges à payer et produits à recevoir ». Les ajustements nécessaires sont effectués par le débit ou le crédit d'une subdivision particulière du compte 691 ;*

- *soit par le débit du compte 691 pour le montant total de la participation, lorsqu'on a procédé à la contre-passation de la dette provisionnée au titre de l'exercice précédent ».*

Le supplément de réserve spéciale de participation au titre de l'exercice clos ne peut être déterminé qu'au moment où le résultat de l'exercice est arrêté. Si l'entreprise dispose d'un accord de participation, le conseil d'administration généralement ou le directoire et à défaut le chef d'entreprise (s'il n'y a pas de conseil d'administration), peuvent décider d'attribuer après la clôture, un supplément de réserve spéciale de participation au titre de l'exercice clos.

- **Conditions de comptabilisation d'un passif**

En application de l'article 212-1 du règlement, *« 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.(...) »*

*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 (...) ».*

Par ailleurs, l'article 312-1 du règlement précité prévoit qu'« à l'exception des cas prévus aux articles 312-3 et 312-4, 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. (...) »

*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 clôture. ».*

**Concernant le versement du supplément de réserve spéciale de participation, l'obligation peut résulter :**

- ( i ) d'un accord de participation conclu conformément à l'article L. 3224-2 précité ;
- ( ii ) d'une pratique établie de versement d'un supplément de participation créant une attente de la part des salariés ;
- ( iii ) d'une annonce de la direction de l'entreprise aux salariés, avant la date de clôture de l'exercice, qu'elle procèdera à un versement de supplément de réserve spéciale de participation, selon une formule déterminée ou déterminable.

- **Décision du Collège**

Le Collège considère que si l'une de ces obligations existe à la date de clôture, le supplément de réserve spéciale de participation doit donner lieu à la constatation d'un passif à la clôture de l'exercice au titre duquel le supplément est distribué, même si le calcul de ce supplément ne sera finalisé qu'au moment de l'arrêté des comptes. La provision comptabilisée est constatée et évaluée dans les conditions prévues aux articles 312-3<sup>1</sup> et 323-2<sup>2</sup> du règlement susvisé.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque l'entreprise ne s'est pas engagée de manière explicite ou implicite envers ses salariés à la date de clôture de l'exercice, les conditions de comptabilisation d'un passif ne sont pas réunies. Le supplément de participation sera donc comptabilisé en charges l'année de son versement.

---

©Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, octobre 2008

---

<sup>1</sup> **Article 312-3 du règlement n°99-03** : « Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante. »

<sup>2</sup> **Article 323-2 du règlement n°99-03** : « *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 :*  
1- *Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple, 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 considéré isolément est faible, il peut être probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cet ensemble d'obligations.*

2- *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. »*