

Chers Confrères,

Nous vous faisons part de l'avis de la Commission des études comptables en réponse à la question que vous avez soulevée, relative à la comptabilisation d'une provision pour congés à payer dans une association d'aide aux personnes à domicile.

Nous vous rappelons que les avis de la Commission sont émis sur la base des seules informations que vous lui avez communiquées.

Rappel de votre question

Une association d'aide aux personnes a comptabilisé pour la première fois en 2003 une provision pour congés à payer d'un montant de 60 000 euros, ne portant que sur les droits acquis par une partie du personnel. Cette dotation au compte de provision avait été comptabilisée en charges de l'exercice 2003.

L'association a eu la volonté de compléter la provision pour congés à payer afin d'intégrer les droits acquis par l'ensemble du personnel : elle a comptabilisé en charges de l'exercice 2006 une provision complémentaire de 390 000 euros, ce qui a eu un impact très significatif sur le résultat de l'association.

Vous vous interrogez sur les modalités de comptabilisation de ce complément de provision.

Nous vous avons transmis le 28 avril 2008 une réponse (EC 2008-17), considérant que le complément de provision de 390 000 euros concernait l'exercice 2007.

Vous nous précisez que votre question porte sur l'exercice 2006, et vous nous demandez de bien vouloir reconsidérer notre position.

Le complément de provision pour congés à payer concernant l'exercice 2006, il ne peut effectivement pas être fait directement référence à l'avis du CNC n° 2007-05 du 4 mai 2007, s'appliquant à l'ouverture de l'exercice 2007.

Rappel des textes

S'agissant d'une association, le règlement du CRC n° 99-01 est applicable.

La Commission a rappelé la réponse publiée dans le bulletin CNCC n° 120 de décembre 2000 page 563, et reprise dans le bulletin n° 146 de juin 2007 page 341, relative à l'incidence de l'application du règlement du CRC n° 99-01 concernant le plan comptable des associations.

« Pour les associations et fondations qui entrent dans le champ de la réglementation comptable, les changements de méthode induits par cette dernière s'imposent aux entités concernées. Les entités concernées dès le premier janvier 2000, date d'application de la réglementation comptable, doivent établir un bilan d'ouverture conforme à cette réglementation. Les changements de méthode appliqués à la situation d'ouverture ne doivent pas avoir d'incidence sur le résultat de l'exercice. Ce sont les fonds associatifs qui sont mouvementés.

En revanche, pour une entité qui entrerait dans le champ de la réglementation comptable et qui ne s'y soumettrait pas dès le premier exercice d'application, l'impact des changements comptables réalisés ultérieurement serait assimilé à des corrections d'erreurs dont l'incidence doit alors être présentée sur une ligne séparée du compte du résultat [...].

Ainsi, pour une entité soumise au règlement 99-01 dès l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2000 et qui ne se soumettrait aux règles du plan comptable général et de ses adaptations qu'au cours d'exercices ouverts postérieurement à l'année 2000, les changements comptables seraient considérés comme des corrections d'erreurs et seraient traités de la façon suivante :

- *l'incidence du changement de réglementation déterminée à l'ouverture du premier exercice à compter duquel les nouvelles règles étaient applicables, au cas d'espèce le 1^{er} janvier 2000, est imputée sur les fonds associatifs. En effet, au 1^{er} janvier 2000, l'erreur consiste dans le fait de ne pas avoir effectué le changement de méthode à temps et non de ne pas avoir comptabilisé, en résultat, les charges ou produits conformément à la nouvelle réglementation. Par conséquent, s'agissant d'une écriture qui aurait dû affecter directement les fonds associatifs, la correction d'erreur doit être comptabilisée de façon identique ainsi que le précise le plan comptable général,*
- *en revanche, pour les opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2000, l'erreur est de ne pas les avoir comptabilisées conformément à la nouvelle réglementation applicable.*

- *L'incidence du changement de réglementation sur les opérations réalisées après le 1^{er} janvier 2000 est par conséquent présentée sur une ligne séparée du compte de résultat [...].*

Une association qui n'entrerait dans le champ d'application du règlement 99-01 qu'en 2002, ou qui se soumettrait volontairement au règlement en 2002, imputerait en revanche la totalité des effets du changement de méthode sur les fonds associatifs. »

La Commission a également publié une réponse dans le bulletin CNCC n°146 page 338, concernant les modalités de comptabilisation des congés à payer et l'utilisation d'un tableau de passage pour expliquer les distorsions entre les comptes administratifs et les comptes annuels dans les associations du secteur sanitaire et social.

Réponse de la Commission des études comptables

La comptabilisation conforme au règlement n°99-01 de la provision pour congés à payer aurait dû être la suivante :

- détermination du montant total au 1^{er} janvier 2000, imputé sur les fonds associatifs ;
- variations ultérieures de la provision à partir du 1^{er} janvier 2000 comptabilisées en résultat.

L'association a provisionné partiellement des congés à payer pour la première fois en 2003, puis en 2004 et 2005, et a enregistré ces provisions en charges. Ces provisions, en raison de leur caractère partiel, ne sont pas conformes au règlement n°99-01. Par contre, leur enregistrement en charges est conforme aux différents avis publiés par la CNCC.

Pour comptabiliser correctement le montant exact des congés à payer au 31/12/2006, la commission a estimé qu'il convient d'appliquer le règlement n°99-01 en procédant de la façon suivante :

- détermination du montant des congés à payer au 1^{er} janvier 2000. En l'absence de retards de congés, ce montant pourrait en pratique être estimé au dixième des salaires du 1^{er} juin 1999 au 31 décembre 1999 pour les salariés présents au 31 décembre 1999. Ce montant doit être imputé sur les fonds associatifs, comme indiqué dans la réponse de la Commission rappelée ci-dessus ;
- détermination du montant des congés à payer au 31 décembre 2006. La différence entre le montant des congés à payer au 31 décembre 2006 et celui au 1^{er} janvier 2000 calculé précédemment doit être enregistrée en résultat ;
- reprise en résultat des dotations des exercices 2003 à 2005.

C'est seulement si le calcul de la provision au 1^{er} janvier 2000 qui doit être comptabilisée directement dans les fonds associatifs ne peut être fait, que le complément de la provision sera comptabilisé en résultat.

Il conviendra enfin de donner en annexe une information détaillée concernant cette correction d'erreur.