

Conséquences de la crise sanitaire et de la réforme du droit comptable des associations



Par Claudine Vergnolle
Expert-comptable,
membre du Comité
secteur non-marchand

La crise sanitaire de la Covid-19 aura de nombreuses conséquences sur les comptes 2020 des comités sociaux et économiques.

Le terme « CSE » fait référence aux quatre types de comités sociaux et économiques, gérant des fonds et ayant des obligations comptables : CSE (Comités Sociaux et Economiques d'entreprise) - CSEE (d'Établissement) - CSEC (Centraux) - CSEI (Comités Interentreprises).

Conséquences financières : une baisse des ressources

L'une des mesures les plus utilisées par les entreprises face à la baisse d'activité est le dispositif d'activité partielle.

Or, l'allocation d'activité partielle ne rentre pas dans la définition de la masse salariale soumise à cotisations au sens de l'article L.242-1 du Code de la Sécurité sociale, qui sert d'assiette au calcul des contributions et subventions aux CSE.

Mécaniquement, sauf accord, les ressources des CSE vont diminuer en 2020, voire 2021.

Les CSE doivent anticiper cette conséquence pour la préparation de leurs comptes 2020 et la préparation des budgets 2021.

Conséquences sur la présentation de l'information comptable

L'Autorité des Normes Comptables (ANC) a publié des recommandations pour assister toutes les entités assujetties à des obligations dont les CSE d'entreprises de plus de 50 salariés dans la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 relatives à la présentation de leurs comptes lors des clôtures 2020.

Dans son communiqué du 2 avril dernier, l'ANC donnait un premier éclairage concernant les clôtures 2020 en s'engageant à préciser dans une seconde communication les impacts de l'épidémie sur les clôtures 2020. C'est ce qui a été effectué le 18 mai 2020 et le 24 juillet 2020¹.

Ces recommandations (non obligatoires au-delà des textes légaux et réglementaires existants) portent :

- d'une part, sur la mise en œuvre des principes comptables dans ces circonstances exceptionnelles ;
- d'autre part, sur la présentation de l'information comptable.

Elles concernent, les comptes sociaux et consolidés en règles françaises, ainsi que les comptes consolidés en normes IFRS et les clôtures annuelles et intermédiaires.

Les associations tenues à l'établissement de comptes annuels sont donc concernées. L'ANC recommande aux entités qui ne sont tenues qu'à une obligation d'établissement de comptes annuels (comme les CSE) d'établir à titre volontaire des comptes ou situations intermédiaires leur permettant de mesurer de façon raisonnable les impacts de l'événement Covid-19, de prendre en compte les mesures de soutien dont elles ont bénéficié et de présenter leur situation financière à une date choisie par elles.

L'événement Covid-19 et ses conséquences constituent un fait pertinent qui doit être mis en évidence dans les comptes et situations établis à compter du 1er janvier 2020. L'information pertinente sur les impacts de l'événement Covid-19, tant sur le compte de résultat que sur le bilan, a vocation à figurer dans l'annexe des comptes et des situations intermédiaires.

L'information donnée doit être complète et dépourvue de biais, refléter fidèlement la situation. Elle doit permettre une analyse pertinente des impacts bruts et nets et être présentée de façon transparente (notamment sur les répartitions, estimations et incertitudes éventuelles).

L'ANC souligne le caractère complémentaire du rapport de gestion (ou le cas échéant d'autres communications financières comme



et Gérard Lejeune
Expert-comptable,
membre du Comité
secteur non-marchand

par exemple le rapport sur la gestion et les activités dans les CSE) et les comptes ou situations établis.

Elle recommande deux approches alternatives : l'approche ciblée ou l'approche d'ensemble. La première présente les principaux impacts jugés pertinents, la seconde s'attache à présenter l'ensemble des impacts, et leur incidence sur les agrégats usuels.

Pour l'ANC, il n'est pas recommandé d'utiliser les rubriques du résultat exceptionnel pour traduire systématiquement les conséquences de l'événement ; Il est préférable de privilégier en conséquence la présentation dans l'annexe.

Les pouvoirs publics ont mis en place de nombreux dispositifs pour soutenir les entreprises et les associations et autres entités comme les CSE, avec le prêt garanti par l'État, le fonds de solidarité et le chômage partiel, aujourd'hui appelé activité partielle.

Prêt garanti par l'État et Fonds de solidarité : à notre connaissance, ces dispositifs n'ont pas concerné les CSE.

1. http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/ANC/1.%20Normes%20fran%3a7aises/Recommandations/RECO2020/Reco_Obs_Covid_Synthese_24-07-20_publication.pdf

CSE employeur et activité partielle

Les CSE qui ont dû fermer l'accès à leurs activités pour cause de fermeture de l'entreprise ont bénéficié du dispositif d'activité partielle.

L'ANC recommande d'inscrire l'allocation d'activité partielle en comptabilité dès que l'entité respecte les conditions de fond et de forme ouvrant droit à cette allocation, au crédit d'un compte de charges de personnel (6419). Pourtant, lorsque les comptes des entreprises sont établis en normes comptables internationales (IFRS), l'allocation partielle est considérée comme une subvention.

En partant de cette analyse, certains CSE ont fait le choix de comptabiliser l'allocation d'activité partielle dans un compte de transfert de charges (791), plutôt que dans un compte de subvention car, du point de vue du droit comptable associatif, ce type d'allocation ne correspond pas à la définition de la subvention, telle que nous la connaissons depuis la loi du 31 juillet 2014.

Cette comptabilisation serait donc conforme au droit comptable général. Dans une démarche de transparence, certains CSE préfèrent cette comptabilisation en transfert de charges, car cela rend la ressource de l'État plus visible et améliore la comparaison de la réalité des masses salariales réelles pour la construction des budgets futurs. Notons que les charges sociales d'employeurs du CSE ne seront pas comparables car les allocations d'activité partielle ne sont pas soumises aux charges sociales.

Par ailleurs, il est nécessaire de prévoir des mentions explicatives dans l'annexe 2020 (pour rappel, l'annexe 2019 mentionnait souvent que l'impact de la crise sanitaire ne pouvait pas encore être chiffré).

Lors de l'établissement des comptes 2020, les CSE auront un peu plus de recul et pourront ainsi savoir si cela s'avère pertinent d'être plus précis sur les impacts de cette crise.

Quel que soit l'impact de la crise sanitaire sur l'activité de 2020 et le financement des CSE et quels que soient les choix de comptabilisation retenus, il conviendra de les expliciter avec rigueur dans l'annexe. Il pourrait également être judicieux de conserver un paragraphe dans l'annexe sur l'incertitude de cet impact sur les exercices à venir notamment pour 2021. Le nouveau plan comptable associatif n'aura que peu de conséquences sur les comptes 2020 des CSE.

Le dispositif issu de la loi du 5 mars 2014 qui a défini les dispositions relatives à la transparence des comités d'entreprise a été pour l'essentiel repris par l'ordonnance n° 2017-1386 du 22 septembre 2017 modifiée par l'ordonnance n° 2017-1718 du 20 décembre 2017 et la loi de ratification n° 2018-217 du 29 mars 2018, textes qui ont créé en droit français les comités sociaux et économiques.

La loi n° 2018-217 du 29 mars 2018 a repris, en le transposant aux CSE, l'essentiel du dispositif introduit par la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie sociale qui définit les obligations applicables aux comités d'entreprise.

Le règlement ANC n° 2015-01 fait directement référence au règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 de l'Autorité des normes comptables relatif au plan comptable général et au règlement CRC n° 99-01 du 16 février 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et des fondations, modifié.

Comment faire les comptes des CSE alors que le règlement CRC n° 99-01 est abrogé à partir de 2020 ?

Le règlement n° 2018-06 du 5 décembre 2018, relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif (homologué par arrêté du 26 décembre 2018 publié au Journal Officiel du 30 décembre 2018) précise :

- article 1^{er} : « Est abrogé le règlement du Comité de la réglementation comptable n° 99-01 du 16 février 1999 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et tous les règlements le modifiant. » ;
- article 2 : « Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020. Il peut être appliqué par anticipation pour l'exercice en cours à sa date de publication. » ;
- article 3 : « Toute référence au règlement CRC n° 99- 01 est remplacée par la référence au règlement ANC n° 2018-06. ».

En conséquence, l'article 2 du règlement ANC n° 2015- 01 est modifié et fait référence au règlement n° 2014- 03 du 5 juin 2014 de l'Autorité des normes comptables relatif au plan comptable général et au règlement n° 2018-06 du 5 décembre 2018, relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif.

Nous avons observé que la loi n° 2018-217 du 29 mars 2018 a repris, en le transposant aux CSE, l'essentiel du dispositif introduit par la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 qui définit les obligations applicables aux comités d'entreprise, qui diffèrent en fonction de leur taille. Les nouveaux articles du Code du travail qui définissent les obligations comptables des CSE font référence à un règlement de l'Autorité des normes comptables : « *Établissement et contrôle des comptes du comité social et économique* » :

Art. L. 2315-64.

« - I. - Le comité social et économique est soumis aux obligations comptables définies à l'article L. 123-12 du Code de commerce. Ses comptes annuels sont établis selon les modalités définies par un règlement de l'Autorité des normes comptables.

- II. - Le comité social et économique dont le nombre de salariés, les ressources annuelles et le total du bilan n'excèdent pas, à la clôture d'un exercice, pour au moins deux de ces trois critères, des seuils fixés par décret peut adopter une présentation simplifiée de ses comptes, selon des modalités fixées par un règlement de l'Autorité des normes comptables, et n'enregistrer ses créances et ses dettes qu'à la clôture de l'exercice ».

Art. L. 2315-67. « - Lorsque l'ensemble constitué par le comité social et économique et les entités qu'il contrôle, au sens de l'article L. 233-16 du Code de commerce, dépasse, pour au moins deux des trois critères mentionnés au II de l'article L. 2315-64 du présent code, des seuils fixés par décret, le comité social et économique établit des comptes consolidés, dans les conditions prévues à l'article L. 233-18 du Code de commerce.

Les prescriptions comptables relatives à ces comptes consolidés sont fixées par un règlement de l'Autorité des normes comptables. »

Le règlement n° 2018-06 du 5 décembre 2018, relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif (homologué par arrêté du 26 décembre 2018 publié au Journal Officiel du 30 décembre 2018) devient donc le règlement « chapeau » des CSE.

Ce règlement comporte deux niveaux de textes :

- d'une part les dispositions réglementaires à portée obligatoire déclinées en articles ;
- d'autre part, des dispositions non réglementaires (IR pour infra réglementaire),





classées en 5 catégories. En particulier, l'IR2 reprend les commentaires relatifs au champ d'application d'un article :

« Champ d'application pour les CSE »

Art. 111-1

« Les dispositions du présent règlement s'appliquent à toutes personnes morales de droit privé non commerçantes, à but non lucratif, qu'elles aient ou non une activité économique, lorsqu'elles sont tenues d'établir des comptes annuels sous réserves de règles comptables spécifiques établies par l'Autorité des normes comptables. Elles sont dénommées ci-après « entités » dans le présent règlement... ».

(IR2) Entités entrant dans le champ d'application.

(IR2) Entités bénéficiant par un règlement de l'ANC de dispositions particulières :

pour les entités suivantes, un règlement établi par l'Autorité des normes comptables prévoit des dispositions spécifiques et/ ou renvoie au présent règlement :

Les comités sociaux et économiques mentionnés à l'article L. 2315-64 du code du travail, les comités sociaux et économiques centraux mentionnés à l'article L. 2316-1 du même code et les comités sociaux et économiques interentreprises mentionnés à l'article L. 2313-9 du même Code avec le règlement ANC n° 2015-01.

Ainsi, en l'absence de dispositions particulières dans le règlement ANC n° 2015-01, les

CSE appliquent le règlement ANC n° 2018-06. Les CSE sont donc impactés par les nouvelles dispositions du règlement ANC n° 2018-06, sauf s'il y a des dispositions particulières dans le règlement ANC n° 2015-01 qui prennent alors sur les dispositions du règlement ANC n° 2018-06.

Le règlement ANC n° 2015-01 et sa note de présentation contiennent des dispositions particulières pour, par exemple, les contributions volontaires en nature. Ces dispositions continueront donc à s'appliquer sans tenir compte de celles du règlement ANC n° 2018 06, comme bien entendu toutes les autres dispositions relatives à la dissociation des comptes de résultat entre les ASC et les AEP et la séparation des fonds propres.

Concernant les contributions volontaires en nature, la note de présentation du règlement ANC n° 2015-01 précise :

« Informations relatives aux contributions en nature pour les CE ..., le comité mentionne dans l'annexe de ses comptes des informations relatives aux contributions reçues en nature. Il s'agit généralement des mises à disposition de personnes par l'employeur ou par des tiers et des mises à disposition de biens. Les contributions reçues de l'employeur au titre d'obligations légales ne font pas l'objet d'information et seules les contributions en nature reçues en dehors de

ce cadre font l'objet d'information. L'entité peut choisir d'inscrire ces contributions en nature dans ses comptes ; dans ce cas, il en est fait mention dans l'annexe ».

A contrario, si le règlement ANC n° 2015-01 ne contient pas de dispositions particulières, il faut alors retenir les dispositions du règlement ANC n° 2018-06. Ainsi, l'article 431-2, ci-dessous, prévoit de nouvelles obligations d'information dans l'annexe qui s'appliqueront dans les CSE.

Art. 431-2

Avant les principes et méthodes figurant à l'article 833-2 du règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général, l'annexe comprend :

- une description de l'objet social de l'entité ;
- une description de la nature et du périmètre des activités ou missions sociales réalisées ;
- une description des moyens mis en œuvre.

Sont également mentionnés, les faits caractéristiques d'importance significative intervenus au cours de l'exercice ou de la clôture jusqu'à la date d'approbation des comptes par l'organe délibérant. Lors de la journée nationale de la CNCC du 29 janvier 2019, Madame la Directrice Générale de l'ANC, avait précisé que les règlements seront aménagés.

Il suffira de modifier le titre et la terminologie du règlement ANC n° 2015-01 en remplaçant CE par CSE pour l'essentiel. ■