

Congés payés en périodes d'arrêt de travail : Conséquences comptables des évolutions législatives

Rappel du contexte

Par ses décisions du 13 septembre 2023, la Cour de cassation a fait application du droit de l'Union européenne et a écarté le droit français en matière de congés payés, au regard des points suivants :

- Le droit des salariés à congés payés est maintenu au cours d'un arrêt de travail pour maladie, même si cet arrêt n'est pas lié à un accident du travail ou à une maladie professionnelle (Pourvoi n°22-17.340 du 13 septembre 2023) ;
- En cas d'accident du travail ou de maladie professionnelle, le droit à congés payés du salarié concerné ne se limite pas à un an d'arrêt de travail. Le salarié continue ainsi d'acquérir des congés payés pendant l'intégralité de son arrêt de travail (Pourvoi n°22-17.638 du 13 septembre 2023) ;
- La prescription du droit à congés payés commence à courir lorsque l'employeur a mis son salarié en mesure d'exercer celui-ci en temps utile (Pourvoi n°22-10.529 du 13 septembre 2023).

Certaines décisions contrevenaient ainsi aux dispositions prévues par le code du travail, selon lequel seuls les arrêts de travail liés à un accident du travail ou à une maladie professionnelle donnaient droit à l'acquisition de congés payés, dans la limite d'une durée ininterrompue d'un an.

Dans ce contexte, par son article 37, la loi n°2024-364 du 22 avril 2024 portant diverses dispositions d'adaptation au droit de l'Union européenne en matière d'économie, de finances, de transition écologique, de droit pénal, de droit social et en matière agricole (dite loi DDADUE) a apporté des modifications au code du travail en matière de droits aux congés payés pendant les périodes d'arrêts de travail, de manière à assurer sa conformité avec le droit européen.

A la suite de ces publications, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes propose le présent document afin de clarifier les conséquences comptables induites par les évolutions législatives en matière de congés payés en périodes d'arrêt de travail.

Rappel des textes applicables

Les traitements comptables décrits dans ce document s'appuient sur les dispositions du Plan comptable général, en particulier sur les articles ci-après :

- **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. 321-2** : « L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers. »
- **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. 322-2** : « À 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. »
- **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. »
- **Art. 122-5** : « Les changements d'estimation résultent soit :

- d'un changement de circonstances sur lesquelles l'estimation était fondée ;
- de nouvelles informations ou ;
- d'une meilleure expérience.

Les changements d'estimation n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs.

L'incidence du changement sur l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat.

Les changements d'estimations ne constituent pas des corrections d'erreur sauf si les estimations antérieures étaient fondées sur des données elles-mêmes manifestement erronées sur la base des informations disponibles à l'époque.

A défaut de pouvoir qualifier clairement une modification de changement de méthode comptable ou de changement d'estimation, cette modification est assimilée à un changement d'estimation. »

Conséquences comptables

Compte tenu des nouvelles modalités d'appréciation du droit à congés payés pendant les périodes d'arrêt de travail à la suite d'un accident ou d'une maladie, dont l'application peut être particulièrement complexe, et notamment pour les arrêts de travail passés, il est préconisé que l'entreprise mène des travaux, avec le concours de ses conseils juridiques, pour identifier les enjeux des modifications introduites par la loi dite DDADUE et les risques de régularisation qui en découlent.

Une analyse juridique peut en effet être requise, en fonction de la population spécifique à l'entreprise (nombre de salariés, modalités conventionnelles applicables, taux d'accidents du travail et maladies professionnelles, taux d'accidents et maladies d'origine non professionnelle...).

Les cas suivants sont à distinguer :

- **Le salarié est en arrêt de travail à la date d'entrée en vigueur de la loi :**

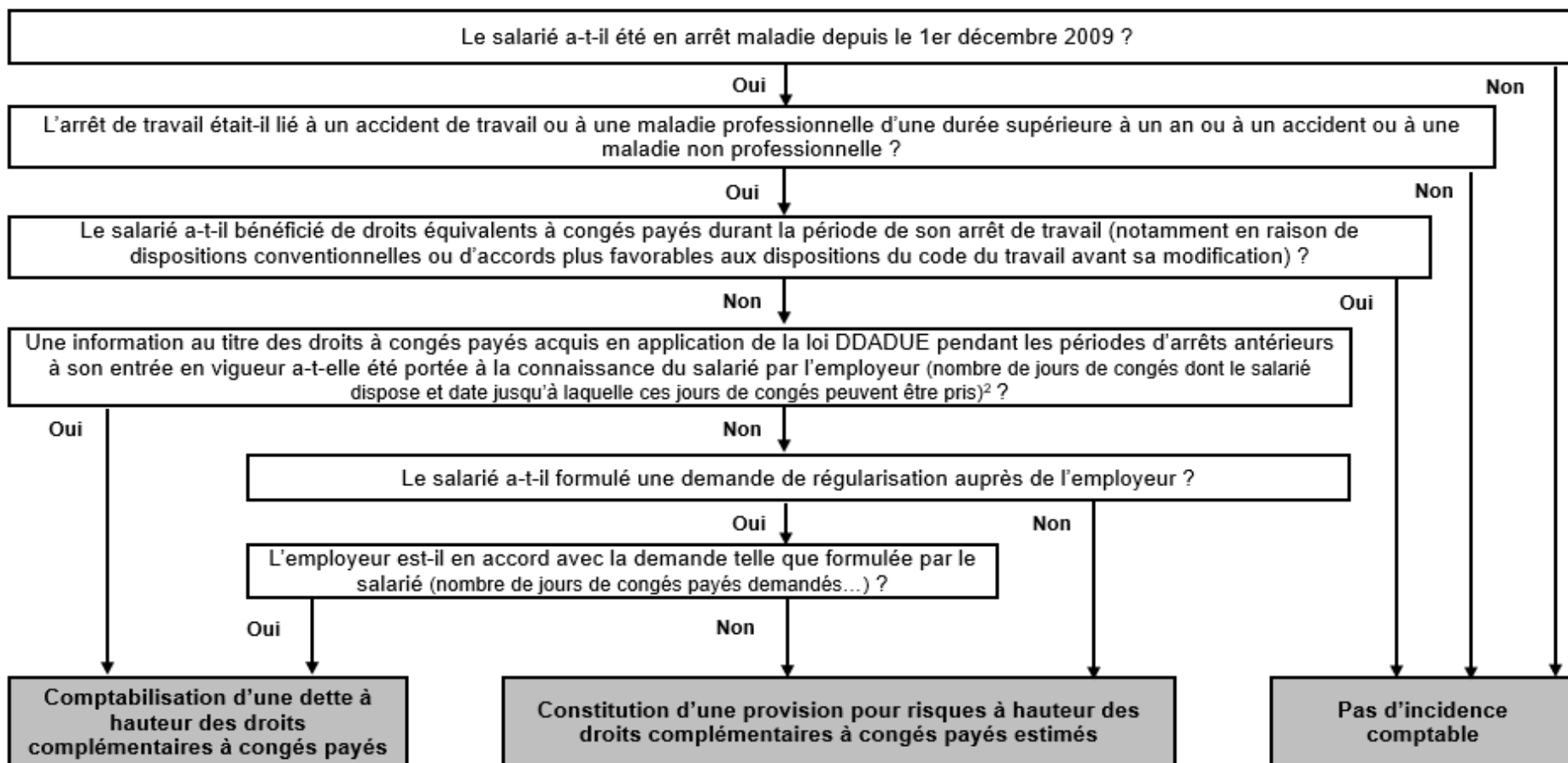
En termes de traitement comptable, dans le cas où l'arrêt de travail du salarié est en cours à la date d'entrée en vigueur de la loi dite DDADUE¹, il convient d'ajuster la dette pour congés payés à hauteur des congés payés dont le salarié a droit en application de cette loi, que l'arrêt de travail soit lié à un accident ou à une maladie d'origine professionnelle ou non professionnelle.

¹ Deux interprétations juridiques sont observées pour ce qui concerne la date à laquelle les dispositions de la loi commencent à s'appliquer :

- A compter de la date d'entrée en vigueur de la loi, soit au 24 avril 2024 ;
- A partir de la période de référence des congés payés de l'année d'entrée en vigueur de la loi (soit au 1^{er} juin 2023 en général).

- **Le salarié est présent dans l'entreprise à la date d'entrée en vigueur de la loi et a eu un arrêt de travail antérieur au 24 avril 2024 (Arrêts intervenus entre 1^{er} décembre 2009 et le 24 avril 2024¹) :**

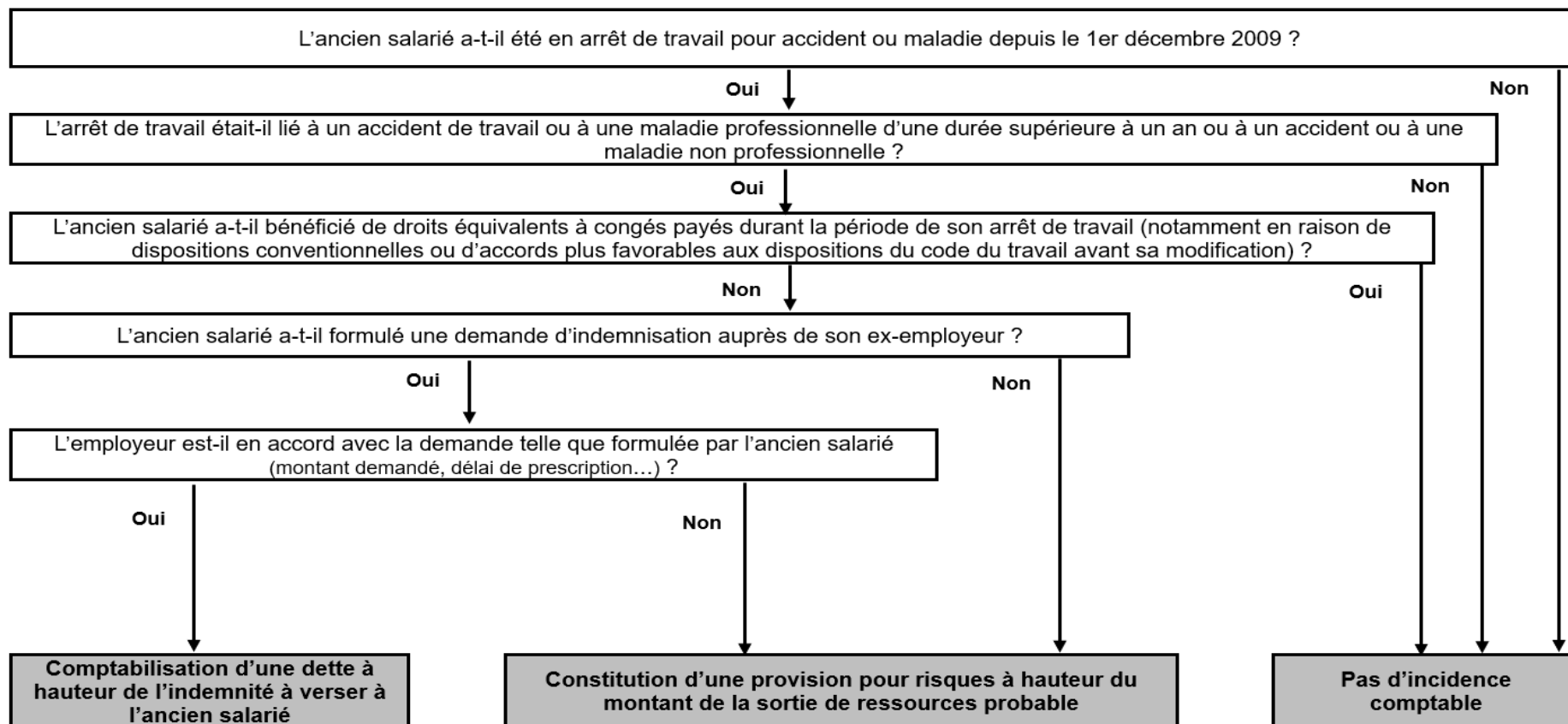
Dans ce cas, les conséquences comptables peuvent être schématisées ainsi (Nota - Cette analyse est à mener salarié par salarié, ou pour l'ensemble des salariés concernés si un grand nombre de cas est recensé) :



² La loi dite DDADUE ne précise pas explicitement si l'employeur a une obligation d'information vis-à-vis des salariés au titre de la période antérieure à son entrée en vigueur.

Le salarié a quitté l'entreprise à la date d'entrée en vigueur de la loi DDADUE depuis moins de 3 ans³ :

Dans ce cas, les conséquences comptables peuvent être schématisées ainsi :



Fait générateur de comptabilisation du passif

³ Dans son avis du 13 mars 2024 portant sur la mise en conformité des dispositions du code du travail en matière d'acquisition de congés pendant les périodes d'arrêt maladie, le Conseil d'Etat a considéré que : « dans le cas où le salarié n'est plus lié à son employeur, à raison d'un départ volontaire, d'un licenciement ou d'un départ à la retraite, la prescription triennale prévue à l'article L. 3245-1 du code du travail est susceptible d'être soulevée, faisant obstacle aux actions des salariés ayant quitté leur employeur depuis plus de trois ans. Ces dispositions sont ainsi de nature à faire obstacle aux actions, en cours ou à venir, engagées par des salariés ou des agents de droit public ayant quitté leur employeur plus de trois ans avant de saisir le juge de la relation de travail. » Ce principe n'a néanmoins pas été repris de manière explicite dans la loi dite DDADUE.

Sur le plan comptable, les décisions de la Cour de cassation du 13 septembre 2023 ont fait état, en application du droit de l'Union européenne, de l'obligation des employeurs à accorder des congés payés aux salariés pendant les périodes d'arrêt de travail pour accidents et maladies professionnels ou non professionnels.

En conséquence, la publication des décisions de la Cour de cassation, le 13 septembre 2023, constitue, le cas échéant, le fait générateur de comptabilisation du passif correspondant (aussi bien pour les arrêts de travail en cours à cette date que pour ceux qui lui sont antérieurs).

Les précisions apportées par la loi dite DDADUE ne constituent quant à elles pas le fait générateur de comptabilisation du passif, mais permettent de préciser l'évaluation du passif.

Ainsi dans le cas d'une entité qui n'a pas encore arrêté ses comptes annuels ou consolidés à la date de publication de la loi dite DDADUE, il convient de considérer que ces dispositions correspondent à un événement postérieur à la clôture ayant un lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture, et d'en tenir compte dans l'évaluation du passif à comptabiliser, le cas échéant.

Dans ce cas, il revient ainsi à l'entité d'employer ses meilleurs efforts pour évaluer le passif de la manière la plus fiable possible en prenant en considération les précisions législatives apportées par la loi.

Modalités d'évaluation du passif

L'estimation du passif à comptabiliser doit tenir compte du contexte particulier de l'entreprise (recensement des salariés concernés, distinction entre les salariés encore en poste et ceux ayant quitté l'entreprise, période des arrêts de travail, durée des arrêts de travail concernés générant un droit à congés payés, demandes formulées, contentieux engagés...) ainsi que de l'ensemble des précisions apportées par la loi dite DDADUE, notamment en termes de rétroactivité.

En particulier, l'évaluation du passif doit prendre en compte les éléments ci-après :

- Application rétroactive au 1^{er} décembre 2009⁴ ;
- Limite de 2 jours ouvrables par mois et 24 jours ouvrables par année de référence dans le cas d'arrêts de travail liés à un accident ou une maladie ayant un caractère non professionnel (avec la possibilité d'acquérir plus de 24 jours ouvrables si l'arrêt de travail ne couvre pas la totalité de la période d'acquisition).

Nota : Par exemple, si le salarié a pu bénéficier de 24 jours de congés payés pendant l'année de référence concernée par l'arrêt de travail pour raison non professionnelle, il n'est pas en mesure de réclamer des congés payés complémentaires liée à cette période d'arrêt (art. L3141-5-1 du code du travail).

⁴ La loi dite DDADUE ne prévoit cette rétroactivité de manière explicite que dans le cas d'accident ou de maladie d'origine non professionnelle. Les décisions de la Cour de cassation portent quant à elles aussi bien sur les accidents et maladies professionnels (d'une durée ininterrompue supérieure à un an) que non professionnels.

- Période de report de 15 mois (ou supérieure en cas d'aménagement conventionnel plus favorable) des congés payés acquis avant l'arrêt de travail et n'ayant pas pu être pris lors de la période de référence en raison de cet arrêt de travail.

Nota : Cette période commence à courir à compter du moment où l'employeur porte à la connaissance du salarié, après sa reprise du travail, par tout moyen conférant date certaine (notamment via le bulletin de salaire), les informations requises par le code du travail (nombre de jours de congés dont il dispose, date limite pour les prendre) (art. L3141-19-1 du code du travail).

- Période de report de 15 mois (ou supérieure en cas d'aménagement conventionnel plus favorable) des congés payés acquis pendant un arrêt de travail d'au moins un an à la fin de la période d'acquisition des droits.

Nota : Cette période commence à courir à compter du terme de la période de référence d'acquisition des droits, permettant ainsi de plafonner le nombre de congés payés acquis pendant l'arrêt de travail. En revanche, dans le cas où la reprise du travail intervient avant l'expiration de la période de report, la période de report de 15 mois est suspendue et recommence à courir à compter du moment où l'employeur porte à la connaissance du salarié, par tout moyen conférant date certaine, les informations requises par le code du travail (nombre de jours de congés dont il dispose, date limite pour les prendre) (art. L3141-19-2 du code du travail).

Par ailleurs, dans le cas où le passif à comptabiliser prend la forme d'une provision pour risques, il convient de tenir compte de la probabilité que le salarié concerné réclame des droits complémentaires :

- dans le délai de forclusion de deux ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi dite DADDUE (24 avril 2024) s'il est encore en poste à cette date ;
- dans le délai de prescription de trois ans s'il a quitté l'entreprise depuis moins de trois ans à la date d'entrée en vigueur de la loi dite DADDUE (24 avril 2024)³.

En outre, dans le cas où le passif à comptabiliser correspond à une indemnité compensatrice des droits à congés payés à verser, il convient de tenir compte des modalités particulières de son calcul, en fonction de la méthode la plus avantageuse pour le salarié correspondant (art. L.3141-24 du code du travail) :

- soit sur la base de la rémunération qui aurait été perçue pendant la période de congés si le salarié avait continué à travailler ;
- soit sur la base du dixième de la rémunération brute totale perçue par le salarié pendant la période de référence au cours de laquelle ont été acquis les congés payés. En application de la loi dite DDADUE, la rémunération brute totale à retenir est désormais limitée à 80% pour les besoins de calcul de l'indemnité compensatrice.

Qualification comptable des changements induits

Les conséquences des modifications apportées au code du travail sur le montant de la dette pour congés payés constituent un changement d'estimation, à comptabiliser en totalité en résultat de l'exercice en cours conformément à l'article 122-5 du PCG.

Information dans l'annexe

Le cas échéant, l'annexe des comptes annuels et l'annexe des comptes consolidés doivent préciser les circonstances et les modalités retenues pour l'ajustement de la dette pour congés payés, ainsi que les hypothèses retenues dans l'évaluation de la provision pour risques, et les incertitudes qui subsistent à ce titre.