

Près de 45 ans après sa création, revenons sur le mécanisme complexe de la participation des salariés, dispositif qui n'a guère évolué, mais dont la généralisation en a fait un outil très apprécié par les salariés.

Comment vérifier le bon calcul de la participation



par

Maryline Tarral Albertini

Expert-comptable, membre de la commission « Secteur non marchand/Comités d'entreprise » à l'Ordre des experts-comptables région Paris Ile-de-France



par

Vincent Beyron

Expert-comptable, Commissaire aux comptes, membre de la commission « Secteur non marchand/Comités d'entreprise » à l'Ordre des experts-comptables région Paris Ile-de-France

En 2009, 4 % des entreprises éligibles payaient de la participation, pour un montant total de 5,7 milliards € et 4,3 % de leur masse salariale, soit 1 466 € par salarié (statistique établie sur les seules sociétés publiant leurs comptes).

PRÉSENTATION DU CALCUL DE LA PARTICIPATION

Rendue obligatoire dans les entreprises d'au moins 50 salariés, la réserve spéciale de participation est un dispositif ayant pour support de calcul, une formule légale :

$$\frac{1}{2} (B - 5 \% C) \times S/VA$$

Cette formule, plutôt indigeste de premier abord, a pourtant un fondement économiquement justifié : il s'agit d'attribuer aux salariés une quote-part de la moitié du bénéfice fiscal après impôts, une fois les capitaux propres rémunérés, et cela *au prorata* du poids des salaires dans la valeur ajoutée.

Cependant, la loi offre aussi la possibilité, pour les partenaires sociaux, de négocier une formule dérogatoire, assise sur d'autres indicateurs financiers (*C. trav.*, art. L. 3324-2). Pourtant, s'il est possible de prévoir une formule de calcul

entièrement différente, dans la pratique cette faculté est peu utilisée.

La complexité de la formule fait que certains éléments de ce calcul ne sont pas toujours corrects, et cela quelle que soit la bonne foi de l'entreprise. De plus, certaines circonstances particulières ont un impact sur ce calcul, et leur application n'est pas toujours « spontanée » : contrôle fiscal, crédit d'impôt recherche... Enfin, en cas d'accord dérogatoire, surtout s'il vient d'être signé, il conviendra de s'assurer que l'employeur applique correctement la formule, et pas la formule légale ou l'ancienne formule dérogatoire.

Parallèlement, il faudra s'assurer que la formule dérogatoire n'est pas moins favorable que la formule légale, auquel cas c'est la formule légale qui s'appliquerait. Mais, avant toutes choses, il conviendra de vérifier que l'entreprise « emploie bien habituellement 50 salariés et plus », c'est-à-dire, en ajoutant, aux salariés permanents de l'entreprise, le nombre moyen par jour ouvrable de salariés liés par un contrat de travail temporaire (C. trav., art. L. 3322-2 et L. 3322-4).

ÉTAPES DU CALCUL DE LA PARTICIPATION

Dans de nombreuses entreprises dégagant des bénéfices comptables, les salariés sont parfois surpris de constater qu'amélioration des performances et droits à participation au titre de cette même période, ne sont pas forcément liés.

En fait, il y a 5 étapes préliminaires pour savoir si une participation est due ou non, la 6^e étant le calcul de son montant s'il y a lieu :

Voici le détail des étapes.

Étape 1 : le résultat fiscal de base est-il positif ?

S'il est négatif, il n'y aura pas de participation. Attention, le résultat fiscal n'est pas le résultat net : les diverses réintégrations et déductions fiscales peuvent inverser ces deux résultats ! Ainsi, un bénéfice comptable n'est pas le garant d'une distribution aux salariés de sommes au titre de la participation. *A contrario*, une perte comptable n'exclut pas forcément une participation.

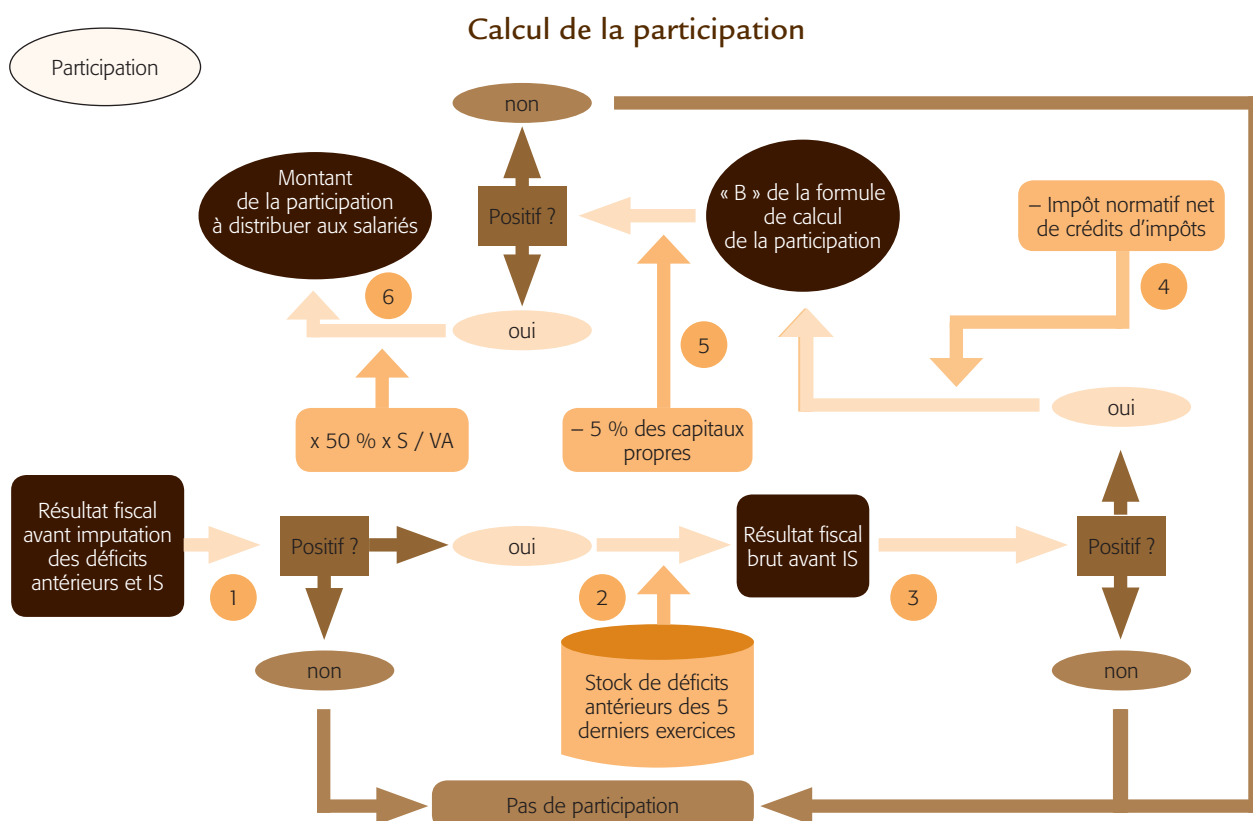
Étape 2 : si ce résultat fiscal est positif, vient alors s'imputer tout ou partie du stock des déficits antérieurs reportables, déterminés sur la base des déficits des 5 derniers exercices fiscaux.

Étape 3 : si l'imputation des déficits permet de rendre nul le résultat fiscal, il n'y aura pas de participation.

Étape 4 : si le solde demeure positif, il subit une nouvelle réduction au titre de l'impôt « normatif ». Cet impôt est toutefois minoré par la déduction du montant total des crédits d'impôts éventuels (notamment le crédit d'impôt recherche) dont bénéficie l'entreprise.

Étape 5 : le résultat fiscal net d'impôt ainsi obtenu (B de la formule), se voit alors diminué de 5 % des capitaux propres (C de la formule).

Si ce résultat fiscal net après rémunération des capitaux propres est négatif, il n'y aura pas de participation. ...



À NOTER :

Les capitaux propres (appréciés avant affectation du résultat de l'exercice au titre duquel la participation est calculée) correspondent au total figurant dans le bilan de clôture.

Éléments à prendre en compte

- + Capital social
- + Prime d'émission, de fusion, d'apport
- + Réserve légale
- + Réserve statutaire ou contractuelle
- + Réserves réglementées
- + Autres réserves
- + Report à nouveau
- + Provisions réglementées
- + Provisions ayant supporté l'impôt

= Capitaux propres

Étape 6 : si le résultat fiscal net après rémunération des capitaux propres est positif, il sera multiplié par le ratio Salaires/Valeur Ajoutée (S/VA), et le montant légal de la participation est égal à 50 % de ce montant.

Sur ce point, précisons que la Valeur ajoutée (VA de la formule) est égale à la somme des éléments suivants :

Résultat courant avant impôts

- + Impôts et taxes
- + Salaires et traitements
- + Charges sociales
- + Dotations aux amortissements (*)
- + Dotations aux provisions (*)
- + Charges financières

= Valeur ajoutée

(*) à l'exception des amortissements et provisions exceptionnelles

Quant à l'assiette salariale (S de la formule), elle est constituée par le montant des rémunérations brutes payées au cours de l'exercice, qui inclut :

- les salaires bruts, hors cotisations (quelques soient la nature et la durée du contrat de travail) ;
- les indemnités de congés payés ;
- les indemnités soumises à cotisations sociales (dont les indemnités de départ à la retraite) ;
- les indemnités de licenciement ;
- les primes et les gratifications ;
- les avantages en nature et les autres sommes soumises à cotisations sociales.

Sont exclues de l'assiette salariale de la participation les sommes suivantes :

- la part employeur des titres restaurant ;
- les remboursements de frais professionnels ;
- les sommes versées dans le cadre de la participation ou de l'intéressement aux bénéfices de l'entreprise.

COMMENT ÊTRE SÛR DU CALCUL DE LA DIRECTION ?

Le contrôle de la participation peut porter sur deux aspects : d'une part le contrôle du calcul proprement dit et d'autre part le contrôle en amont des bases de calcul.

Contrôle du calcul

Pour le premier aspect, le CE peut effectuer un contrôle de premier niveau, lorsque l'employeur communique le montant de la participation des salariés :

Rappelons la formule légale : $\frac{1}{2} (B - 5 \% C) \times S/VA$

B est le résultat fiscal net d'impôt ; c'est l'élément fondamental de cette formule : plus il est élevé, plus il y aura de participation, s'il est négatif ou nul, il n'y aura pas de participation ! C'est sur cet élément que contrôle fiscal et crédit d'impôt recherche peuvent avoir un impact positif. Le résultat fiscal est pris en compte après imputation des déficits fiscaux reportables, comme pour le calcul de l'impôt sur les sociétés (étapes 1 et 2 ci-dessus). Cependant, alors qu'il n'y a plus de limite aux reports déficitaires au niveau de l'impôt sur les sociétés, celui-ci est plafonné à 5 ans pour le calcul de la participation. Cette limite est à vérifier. De même, si la société est intégrée fiscalement à un Groupe, il faut prendre les éléments de calcul hors intégration fiscale. Là aussi il faut vérifier que les bons chiffres ont été retenus.

Le résultat fiscal est ensuite minoré de l'impôt théorique correspondant (étapes 3 et 4) : il ne faut pas prendre le montant tel qu'il figure au compte de résultat, car celui-ci comprend les contributions sociales exclues du calcul, erreur souvent rencontrée.

C est le montant des capitaux propres retraités ; il minore le montant de la participation : plus il est élevé, moins il y aura de participation : si $5 \% C > B$ (sachant que certaines formules dérogatoires diminuent ce pourcentage, voire le suppriment, ce qui est favorable), il n'y aura alors pas de participation ! (étape 5). Les éléments du calcul figurent dans le compte de résultat, sauf les « provisions ayant supporté l'impôt », dont le montant peut être sujet à caution : s'il n'y en a pas, c'est favorable aux salariés, s'il y en a trop, cela leur est défavorable.

À moins d'avoir un historique des liasses fiscales, lorsque la société est suivie dans le cadre de l'examen des comptes annuels, il est impossible de valider ce chiffre.

S correspond aux salaires selon la Déclaration Annuelle Des Salaires (DADS) ; plus il est élevé, plus il y aura de participation. Il conviendra de bien se rappeler qu'il s'agit uniquement des salaires soumis à cotisations sociales, alors que les salaires

pris en compte dans la Valeur Ajoutée (VA) sont des salaires comptabilisés (qui incluent par exemple l'intéressement et les indemnités de licenciement). Il s'agira de vérifier, ici, que la direction a pris le bon montant ; l'erreur la plus répandue consiste à prendre le montant des salaires du compte de résultat.

Au cas où la société ne clôture pas ses comptes avec l'année civile, il faudra reconstituer une « DADS décalée » à partir des déclarations sociales mensuelles (URSSAF).

VA est une « Valeur Ajoutée corrigée », dont les éléments de calcul figurent tous dans la liasse fiscale. Il faudra faire attention aux éventuels retraitements d'une formule dérogatoire. Plus la VA est élevée, moins il y aura de participation.

Contrôle des bases de calcul

Le deuxième aspect, qui porte sur le contrôle des bases de calcul en amont est plus complexe dans la démarche et d'accès difficile aux représentants des salariés, car devant être mis en œuvre par un expert. Certaines entreprises utilisent en effet de véritables « pilules anti-participation ». Il s'agit par exemple :

- d'apprécier différemment le chiffre d'affaires suivant qu'on est en comptabilité française et en comptabilité de groupe (il s'agit de réputer une partie du chiffre d'affaires hors France, en l'appréhendant dans une autre société du groupe) ;
- de modifier le rôle de l'entreprise (par exemple, la faire travailler en tant que commissionnaire/agent commercial à marge réduite pour le compte d'une autre société, souvent du même groupe, mais qui n'est pas soumise à la participation car elle n'a pas de personnel ou n'est pas située en France) ;
- de majorer les frais de siège ou de direction refacturés à l'entreprise ;
- d'instaurer des contrats de redevances pour l'usage du nom, de méthodes ou de savoir-faire, visant à transférer des bénéfices à la société qui en est propriétaire.

Ces mesures ont toutes pour effet de faire baisser le résultat de l'entreprise, donc le niveau de la participation.

Plusieurs personnes peuvent aider au contrôle :

- le commissaire aux comptes de l'entreprise ou l'inspecteur des impôts peuvent émettre à la demande de l'entreprise une attestation certifiant le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres (*C. trav., art. D. 3325-1*). Toutefois, les autres montants de la formule ne sont pas prévus par le texte ;
- l'expert-comptable qui peut quant à lui effectuer un contrôle beaucoup plus étendu.

L'EXPERT-COMPTABLE PEUT AIDER LE CE

Quand l'expert exerce ses missions légales

Le Code du travail prévoit des missions spécifiques pour l'expert-comptable et qui sont alors **financées par l'employeur**. Tel est le cas de la mission d'examen des comptes annuels (*C. trav., art. L. 2325-35*), au cours de laquelle l'expert-comptable vérifie, en général, le calcul de la participation, prenant en compte les éléments ayant une incidence sur son calcul (contrôle fiscal,

crédit d'impôt recherche...), les reports déficitaires, l'impôt théorique, les « provisions ayant supporté l'impôt »...

Seule cette mission permet de détecter les « pilules anti-participation » citées plus haut. En cas de formule dérogatoire, l'expert vérifiera également que la formule légale n'est pas plus favorable.

De plus, l'employeur doit présenter dans les 6 mois qui suivent chaque exercice un rapport sur la participation, et à cette occasion le CE peut faire appel à un expert-comptable rémunéré par l'employeur (*C. trav., art. D. 3323-14*). Mais dans ce cas, celui-ci ne fait que vérifier le calcul de la participation, et il n'a pas accès aux éléments pluriannuels

Quand le CE décide librement de faire appel à lui

Concernant la participation, il existe 2 principaux types de missions, non exclusives l'une de l'autre, que le CE peut confier à un expert-comptable mais qu'il devra alors payer sur son budget de fonctionnement. Il faudra mettre sa désignation à l'ordre du jour d'une réunion plénière du CE.

D'abord, **l'accompagnement à la négociation** : en amont, pour définir les objectifs visés par le nouvel accord de participation, ensuite, pour apporter une « assistance technique », notamment en aidant le CE à formuler ses demandes et à décrypter les arguments de la direction...

L'expert-comptable ne sera probablement pas présent physiquement lors des discussions avec la direction, mais il sera disponible au téléphone et entre 2 réunions.

On notera que la négociation peut être globale pour la participation et l'intéressement, la mission de l'expert-comptable pouvant être elle aussi globale.

Ensuite, **l'optimisation du périmètre « Groupe »**, qui peut être étudiée dès lors qu'une société fait partie d'un Groupe, qu'un accord « Groupe » existe déjà ou non, que ladite société l'ait signé ou non, y ayant droit ou non...

La mission de l'expert-comptable est alors d'étudier les accords de participation en vigueur au sein de la société et du Groupe, et analyser l'intérêt de signer ou non un accord particulier ou « Groupe », voire de définir une Unité Economique et Sociale (UES)...

Notez qu'en cas de mission légale, l'expert-comptable peut réclamer à la direction des documents auxquels le CE n'a pas accès, ce qui n'est pas possible quand il s'agit d'une mission libre fixée par le CE, car alors, il doit se contenter des documents que le comité a.

Enfin, on ne doit pas oublier qu'en cas de contrôle fiscal aboutissant à un réajustement des bases d'imposition, le calcul de la participation doit rétroactivement être modifié sur l'ensemble des années redressées (la prescription est de 3 ans plus l'année en cours). Là aussi, l'expert-comptable pourra vérifier le recalcul de la réserve de participation. ■

Ordre des experts-comptables région Paris Ile-de-France
www.oec-paris.fr/espace-non-marchand
Tél. 01 55 04 31 27