

Modalités de calcul de l'excédent brut d'exploitation « coûts fixes » dans le cadre du décret n° 2021-310 du 24 mars 2021¹, modifié par le décret n° 2021-625 du 20 mai 2021²

Avis n° 2021-03 bis du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables

Avis pris par la commission comptable et validé par la Commission permanente du CSOEC du 25 mai 2021

Cet avis annule et remplace l'avis n° 2021-03 du CSOEC pris sur le même sujet

1. Rappel du contexte et exposé des motifs

En complément du fonds de solidarité des entreprises, le décret n° 2021-310 du 24 mars 2021 institue une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de la Covid-19. Les modalités d'octroi et de détermination de cette aide ont fait l'objet d'aménagements dans le cadre du décret n° 2021-625 du 20 mai 2021.

Quatre chapitres sont désormais prévus. Le chapitre 1^{er} dénommé aide coûts fixes, qui concerne l'aide coûts fixes originale, comprend désormais une option pour apprécier les critères d'éligibilité entre une maille bimestrielle (existante) et une maille mensuelle (nouvelle), à compter de la deuxième période éligible, soit mars 2021, avec un versement qui continuera à avoir lieu selon le même calendrier tous les deux mois ; maintien des mêmes conditions de perte de 50 % de chiffres d'affaires au cours de la période éligible (soit mensuelle soit bimestrielle) ou d'EBE³ « coûts fixes » négatif, analysé au niveau du mois calendaire ou de la période éligible bimestrielle.

Un deuxième chapitre dénommé aide coûts fixes « saisonnalité » est créé. L'aide peut être calculée sur une période de six mois (tant pour la perte de 50 % que pour le calcul de l'EBE « coûts fixes »).

¹ Instituant une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de Covid-19

² modifiant le décret n° 2021-310 du 24 mars 2021 instituant une aide visant à compenser les coûts fixes non couverts des entreprises dont l'activité est particulièrement affectée par l'épidémie de covid-19 et instituant une aide « coûts fixes » saisonnalité et une aide « coûts fixes » groupe.

³ Excédent brut d'exploitation

L'aide coûts fixes « groupe » fait l'objet d'un troisième chapitre. Sont seuls éligibles à cette aide les groupes qui saturent les montants maximums d'aides versées au titre du décret n° 2020-371 du 30 mars 2020⁴ ou au titre des aides temporaires de 1,8 M€.

Le quatrième chapitre rassemble des dispositions diverses ou transversales.

L'EBE « coûts fixes » déterminé selon les modalités fixées par le décret n° 2021-310 du 24 mars 2021 est calculé et attesté notamment par l'expert-comptable, tiers de confiance.

Dans le cadre de ces décrets, la DGE et la DGFIP ont sollicité en amont le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables pour préciser le mode calculatoire de l'EBE « coûts fixes », base de définition de l'aide perçue, sur les points suivants :

- la prise en charge de la variation de stocks ;
- la dépréciation des stocks ;
- la prise en compte des aides publiques ;
- une attention particulière sur les traitements et salaires ;
- la proratisation des charges annuelles.

2. Avis

Fondement de l'avis

Le décret n° 2021-310 du 24 mars 2021⁵ prévoit, sous son annexe 2, le mode calculatoire de l'EBE « coûts fixes » rappelé ci-après :

EBE « coûts fixes » = [Recettes + subventions d'exploitation + redevances (acquises) pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires - achats consommés – consommations en provenance de tiers – charges de personnels – impôts et taxes et versements assimilés – redevances (versées) pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires].

⁴ Décret n° 2020-371 du 30 mars 2020 relatif au fonds de solidarité à destination des entreprises particulièrement touchées par les conséquences économiques, financières et sociales de la propagation de l'épidémie de covid-19 et des mesures prises pour limiter cette propagation

⁵ Après sa modification par le décret n° 2021-625 du 20 mai 2021

En pratique, cette formule revient à effectuer la somme de l'ensemble des écritures des comptes suivants pour la période concernée :

EBE « coûts fixes » =

+ Ventes de marchandises (comptes 707 - comptes 7097 Rabais, remises, ristournes accordées)

- Achats de marchandises (comptes 607 - comptes 6097 Rabais, remises, ristournes obtenues)
+ comptes 6087 Frais accessoires incorporés aux achats le cas échéant +/- comptes 6037 Variations de stocks

+ Production vendue (comptes 70 (hors comptes 707 inclus ci-dessus) - comptes 7097 Rabais, remises, ristournes accordées (hors ceux inclus ci-dessus)) + Production stockée (comptes 71)
+ production immobilisée (comptes 72) - déstockage de production

- Achats consommés (comptes 60 hors ceux inclus ci-dessus)

- Consommations en provenance de tiers (comptes 61 et 62)

+ Subventions d'exploitation⁶ (comptes 74)

- Charges de personnel (comptes 64)⁷

- Impôts et taxes (comptes 63)

+ Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (comptes 751)

- Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (comptes 651)

Prise en charge de la variation de stocks

L'EBE négatif pris en compte pour l'obtention de l'aide « coûts fixes » dont l'expert-comptable doit attester le montant, intègre dans son calcul la variation des différentes natures de stocks détenus par une entité.

Les modalités de calcul de la variation des stocks sont déterminées de la manière suivante :

- si l'entreprise dispose d'un outil de suivi informatique⁸ lui permettant de tenir un inventaire permanent, elle s'appuie sur les données dont elle dispose pour calculer la variation des stocks ;

⁶ Les subventions d'exploitation comprennent notamment les aides perçues au titre du fonds de solidarité durant la période concernée

⁷ Les rémunérations et charges afférentes comprennent les rémunérations des salariés et des dirigeants, ainsi que les indemnités de gérance.

⁸ de type ERP/progiciel de gestion intégré

- si l'entité ne tient pas un inventaire permanent de ses stocks et décide de procéder à un inventaire physique, elle communique alors à son expert-comptable un inventaire détaillé à l'ouverture et à la clôture de la période bimestrielle ou mensuelle ;
- le cas échéant et par simplification, le CSOEC recommande de recourir à une méthode reposant sur un calcul de la variation de stocks à partir du taux de marge commerciale du dernier bilan arrêté dès lors qu'il est considéré par le dirigeant que cette méthode d'approximation est fiable et peut suppléer l'absence de réalisation d'un inventaire physique.

Au-delà de la nature des diligences de l'expert-comptable sur la variation des stocks, ce dernier peut être amené à demander un état des stocks (quantité et/ou valeur) à l'entreprise.

Dépréciation des stocks

En vertu du décret n° 2021-625 du 20 mai 2021, la variation de stocks peut inclure, au choix de l'entreprise pour le mois de mars ou le mois d'avril 2021, la perte de valeur des stocks calculée en multipliant le stock présent en fin de période par le taux de dépréciation des stocks tel qu'il résulte des comptes approuvés lors de la clôture du dernier exercice.

Prise en compte de toutes les aides publiques

Toutes les aides dont l'entreprise a pu bénéficier, qu'elles aient été comptabilisées sous la forme d'un produit ou d'une réduction de charges, doivent être prises en compte dans le calcul de l'EBE « coûts fixes » (dès lors qu'elles se rattachent à l'exploitation de l'entreprise).

Si les aides sont passées par un compte de transfert de charge, le CSOEC recommande qu'elles soient réintégrées dans le calcul de l'EBE « coûts fixes ».

Attention particulière sur les traitements et salaires

Il est rappelé que pour le calcul de l'EBE « coûts fixes », les rémunérations et les charges prises en compte sont nettes des aides reçues, telles que le chômage partiel ou les remises accordées par l'URSSAF, ou les organismes sociaux ou de retraites.

Le CSOEC recommande qu'une attention particulière soit portée en cas d'évolution récente et anormale du salaire pris en considération au titre de la période de déclaration ou le maintien d'un niveau de salaire élevé alors que l'activité est interrompue.

Il conviendra alors que le dirigeant soit en mesure de justifier que la rémunération octroyée a fait l'objet d'une décision dûment autorisée et formalisée, dès lors que cela est requis par les textes.

Il en est ainsi pour l'ensemble des rémunérations versées par l'entreprise.

Proratisation des produits et charges annuels

Lors du calcul de l'EBE « coûts fixes » au titre d'une période bimestrielle ou mensuelle, le CSOEC recommande de proratiser les charges et les produits qui interviennent annuellement, via le mécanisme des comptes de régularisation (charges et produits constatés d'avance...) comme s'il s'agissait d'établir un arrêté intermédiaire.

Il en est ainsi, par exemple, d'un impôt faisant l'objet d'un bordereau d'appel annuel unique au cours de l'exercice, impôt qui ne pourrait pas être pris en compte pour la totalité de son montant au titre du calcul de l'EBE « coûts fixes » relatif à une période bimestrielle ou mensuelle.