

5 Charges sur salaires : quel traitement comptable pour les aides exceptionnelles ?

Face à la crise du COVID-19, la 3^e loi de finances rectificative pour 2020 a institué différentes mesures exceptionnelles (exonération, aide au paiement, remise partielle, plan d'apurement) visant à pallier les difficultés des employeurs dans l'apurement de leurs dettes sociales. Dans la plupart des cas, l'aide est à comptabiliser, à notre avis, au crédit des comptes de charges sociales.

Loi 2020-935 du 30-7-2020 art. 65 ; décret 2020-1103 du 1-9-2020.

Exonération exceptionnelle : quelle comptabilisation ?

Les entreprises de moins de 250 salariés les plus touchées par les conséquences de la crise bénéficient d'une exonération totale de charges sociales patronales au titre de la période comprise entre le 1^{er} février et le 31 mai 2020. Pour plus de détails, voir le tableau récapitulatif ci-après.

La régularisation de la DSN fait naître un produit

Les déclarations sociales nominatives (DSN) relatives à la période sur laquelle porte l'exonération exceptionnelle avaient, en principe, déjà dû être réalisées par l'employeur lorsque la loi permettant de bénéficier de cette exonération a été publiée (en juillet 2020).

Une DSN doit en effet être souscrite durant le mois suivant la période rémunérée (ou le premier mois du trimestre suivant pour les employeurs de moins de 50 salariés ayant opté pour une exigibilité trimestrielle).

Pour bénéficier de cette exonération, l'employeur doit donc régulariser les DSN des périodes concernées par les exonérations et comptabiliser un produit, les cotisations visées ayant déjà été comptabilisées en charges.

L'employeur a jusqu'au 31 octobre 2020 pour effectuer cette régularisation. Peu importe qu'il ait déjà payé les échéances de mars à mai ou qu'il ait bénéficié d'un report pour ces échéances.

Fait générateur du produit de l'exonération

L'exonération étant obtenue sur la base de la déclaration de l'employeur (dans sa DSN), aucune autorisation de l'Urssaf n'est requise. Dès la publication de la loi, l'employeur bénéficie donc, à notre avis, d'un droit de créance, sous réserve de remplir certaines conditions.

Ainsi, pour les **clôtures postérieures à la publication de la loi** (31 juillet 2020), le produit de l'exonération est :

- certain dans son principe, dès lors que l'employeur remplit les conditions d'exonération (voir le tableau ci-après) et qu'il est en mesure de procéder à une régularisation de sa DSN ;
- certain dans son montant (égal à celui déclaré sur les DSN correspondantes) ;
- et acquis à l'exercice puisque les cotisations exonérées portent sur des périodes passées.

Il devrait donc pouvoir être comptabilisé en résultat :

- dès la publication de la loi (pour autant que l'employeur respecte les conditions de fond) ;
- sans attendre la régularisation formelle de la DSN (dès lors qu'il est en mesure de le faire dans les délais).

À noter Clôtures décalées antérieures à la publication de la loi Le produit n'étant pas certain à la date de clôture, il ne devrait pas pouvoir être comptabilisé (en ce sens les « Questions/Réponses relatives aux conséquences de la crise sanitaire et économique liée à l'épidémie de Covid-19 » de la CNCC et du CSOEC, ch. I, 2^e partie, Question 10.1).

Classement du produit de l'exonération

L'exonération doit, à notre avis, être comptabilisée :

- au crédit des comptes 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance » dans lesquels ont été constatées initialement les cotisations faisant l'objet de l'exonération exceptionnelle ;
- par le débit des comptes 43 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux ».

À noter

Dans ses recommandations relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 (Question J1), c'est ce traitement au crédit d'un compte de charges de personnel qui est recommandé pour comptabiliser les allocations d'activité partielle. Dans son projet de règlement relatif à la modernisation des états financiers, l'ANC propose que les remboursements de charges directement liés à des charges de personnel soient inscrits dans un nouveau compte 649 « Remboursements de charges de personnel » à créer (voir ce FRC inf. 1).

Information en annexe

Si l'exonération exceptionnelle a une incidence significative sur le résultat, une information pourrait, à notre avis, être utilement fournie dans l'annexe.

Aide exceptionnelle : quelle comptabilisation ?

En complément, les employeurs de moins de 250 salariés éligibles à la mesure d'exonération exceptionnelle présentée ci-avant bénéficient d'une aide supplémentaire au paiement de leurs cotisations et contributions sociales. Pour plus de détails, voir le tableau récapitulatif ci-après.

Cette aide permet :

- dans un premier temps, le paiement des dettes de cotisations et contributions qui demeurerait à la date de son octroi et après application de l'exonération exceptionnelle et de toute autre exonération totale ou partielle applicable ;

Comme pour l'exonération exceptionnelle, les employeurs peuvent régulariser leurs DSN, afin de bénéficier de l'aide, jusqu'au 31 octobre 2020 sans application de pénalités.

- au-delà des dettes, la réduction des cotisations et contributions de la période courant immédiatement après la reprise d'activité et uniquement dans la limite de celles dues au titre de l'année 2020.

Paiement des dettes de charges patronales dues à la date d'octroi de l'aide

Comme indiqué précédemment, dès la publication de la loi, l'employeur bénéficie d'un droit de créance, sous réserve de pouvoir justifier qu'il respecte les conditions y ouvrant droit (voir le tableau ci-après). Ainsi, pour les **clôtures postérieures à la publication de la loi**, l'aide devrait être comptabilisée :

- sans attendre la régularisation formelle de la DSN ;

Comme pour l'exonération exceptionnelle, cette partie de l'aide est certaine dans son principe et dans son montant et acquise à l'exercice.

- au crédit des comptes 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance ».

Elle ne doit pas, à notre avis, être classée dans un compte 791 « Transferts de charges » ou dans un compte 74 « Subvention d'exploitation », l'aide s'imputant directement et uniquement sur des charges de personnel.

- par le débit des comptes 43 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux » dans lesquels est constatée la dette sociale objet de l'aide exceptionnelle.

Pour les clôtures décalées antérieures à la publication de la loi, voir ci-avant.

Réduction des charges patronales au titre des périodes suivantes

L'éventuel excédent (après paiement des dettes, voir ci-avant) n'est pas acquis à l'entreprise tant qu'il ne peut s'imputer sur des charges sociales et sera perdu s'il n'a pas pu être imputé au plus tard sur les charges dues en décembre 2020.

Ainsi, **à la date d'octroi de l'aide**, le produit n'étant pas acquis à cette date, aucun produit à recevoir n'est à comptabiliser.

Au cours des périodes postérieures à son octroi, l'aide sera acquise au fur et à mesure des cotisations dues. Elle ne fera toutefois l'objet d'aucun enregistrement comptable. En effet, bien qu'étant acquise à cette date, elle s'imputera directement sur les charges sociales visées par l'aide exceptionnelle. Les charges sociales à comptabiliser mensuellement doivent en effet correspondre au montant effectivement supporté par l'entreprise, c'est-à-dire le montant de charges sociales net de l'aide exceptionnelle.

Toutefois, lorsque le logiciel de paie génère une écriture de paie automatique prévoyant l'enregistrement en charges sociales du montant des cotisations avant application de l'aide exceptionnelle, il est alors nécessaire, pour tenir compte de l'aide, d'annuler partiellement cette écriture en comptabilisant l'aide au crédit des comptes 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance » par le débit des comptes 43 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux » concernés.

Sur l'information à donner en annexe au titre de l'aide acquise, voir ci-avant.

Plan d'apurement et remises partielles : quelle comptabilisation ?

Plans d'apurement

Les employeurs pour lesquels des cotisations et contributions sociales resteraient dues à la date du 30 juin 2020 peuvent bénéficier de **plans d'apurement spécifiques** s'accompagnant d'une remise automatique des majorations et pénalités de retard à l'issue du plan, sous réserve du respect de celui-ci.

L'obtention d'un plan d'apurement est ouverte à tous les employeurs respectant les conditions définies par la loi. Pour plus de détails, voir le tableau récapitulatif ci-après.

Les **délais de paiements supplémentaires** ne remettent pas en cause l'existence de la dette sociale ni sa nature. Ils n'ont donc pas de conséquences sur sa comptabilisation initiale ni sur son montant (Rec. ANC relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19, Question H3).

Le fait que la dette soit transformée en dette à plus d'un an apparaît dans l'annexe (des sous-comptes peuvent être créés pour suivre les montants rééchelonnés).

Remises partielles

Les employeurs de moins de 250 salariés ayant conclu un plan d'apurement de leurs dettes de cotisations et contributions sociales et ne bénéficiant pas des dispositifs exceptionnels d'exonération et d'aide précités peuvent demander à bénéficier d'une **remise partielle de leurs dettes de cotisations et contributions patronales** constituées au titre des périodes d'activité courant du 1^{er} février au 31 mai 2020. Pour plus de détails, voir le tableau récapitulatif ci-après.

Selon l'étude d'impact du projet de loi, une grille d'analyse des situations permettra aux organismes de décider, dans des conditions proches de celles en vigueur pour les décisions de remises dans le cadre des procédures de sauvegarde (prévues à l'article L 626-6 du Code de commerce), d'accorder ou de refuser les demandes de remise.

Une fois la remise décidée par les organismes sociaux et notifiée à l'entreprise, l'extinction de la dette est, à notre avis, instantanée. La remise devrait donc pouvoir alors être comptabilisée immédiatement :

- au crédit des comptes 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance » ;
- par le débit des comptes 43 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux » dans lesquels est constatée la dette sociale faisant l'objet de la remise partielle.

Le bénéfice de cette remise partielle étant toutefois conditionné au remboursement de la totalité des cotisations et contributions salariales incluses dans le plan d'apurement (condition résolutoire) :

- **un passif éventuel** est à mentionner en annexe, s'il est significatif, tout au long du plan (PCG art. 321-6) ;
- une provision doit être constituée dès que la résolution du plan d'apurement devient probable (PCG art. 322-2.s. et avis CNC précité).

À noter

LANC indique dans ses recommandations précitées relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 (Question K3) qu'en cas d'annulation de dettes d'exploitation, le résultat de l'annulation de la dette est à inscrire en exploitation ou en exceptionnel selon le mode de comptabilisation habituellement retenu par l'entreprise lorsqu'elle a eu à bénéficier d'abandons de cette nature par le passé. L'ANC recommande toutefois de classer le produit d'annulation en fonction de la nature de la dette annulée, c'est-à-dire en exploitation pour ce qui est des dettes sociales.

Secteurs d'activité	Effectif	Exonération exceptionnelle (1)	Aide exceptionnelle (2)	Remise partielle (3)	Plan d'apurement (4)
Tourisme Hôtellerie Restauration Sport Culture Transport aérien Événementiel Secteurs dépendants de ceux-ci ayant subi une très forte baisse du chiffre d'affaires (5)	Moins de 250	Oui pour la période du 1-2-2020 au 31-5-2020 (6)	Oui Aide égale à 20% des salaires versés du 1-2-2020 au 31-5-2020 (6)	Non	Oui
	250 ou plus	Non	Non	Non	Oui sur demande
Autres secteurs accueillant du public dont l'activité a été interrompue	Moins de 10	Oui pour la période du 1-2-2020 au 30-4-2020 (6)	Oui Aide égale à 20% des salaires versés du 1-2-2020 au 30-4-2020 (6)	Non	Oui
	De 10 à moins de 250	Non	Non	Oui sur demande	Oui
	250 ou plus	Non	Non	Non	Oui sur demande
Secteurs non visés ci-dessus	Moins de 250	Non	Non	Oui sur demande	Oui
	250 ou plus	Non	Non	Non	Oui sur demande

(1) Les cotisations sociales concernées par l'exonération sont celles relevant du champ d'application de la réduction générale de cotisations patronales, à l'exception des cotisations affectées aux régimes de retraite complémentaire légalement obligatoires (CSS art. L 241-13, 1).

(2) Le montant de cette aide est égal à 20% des revenus d'activité pris en compte pour le calcul des cotisations de sécurité sociale au titre des périodes ouvrant droit à l'exonération exceptionnelle.

(3) Cette remise peut être accordée aux employeurs :

- de moins de 250 salariés ne bénéficiant pas des dispositifs exceptionnels d'exonération et d'aide au paiement précités ;
- ayant subi, sur la période courant du 1^{er} février au 31 mai 2020, une réduction d'activité d'au moins 50% par rapport à la même période de 2019 ;

- ayant conclu un plan d'apurement dans les conditions prévues par la loi 2020-935 du 30 juillet 2020.

(4) Cette possibilité est offerte à tous les employeurs, qu'ils bénéficient ou non de l'exonération exceptionnelle et de l'aide exceptionnelle. Pour les grandes entreprises, le bénéfice des plans d'apurement spécifiques est subordonné à l'absence, entre le 5 avril et le 31 décembre 2020, de décision de versement de dividendes ou de rachat d'actions.

(5) La perte de chiffre d'affaires requise pour bénéficier des mesures précitées prend notamment en compte la saisonnalité importante de certains secteurs d'activité.

(6) Pour les employeurs pour lesquels l'interdiction d'accueil du public a été prolongée, les périodes d'emploi concernées par l'exonération et l'aide exceptionnelles s'étendent du 1^{er} février 2020 jusqu'au dernier jour du mois précédant celui de l'autorisation d'accueil du public. En Guyane et à Mayotte, ces périodes d'emploi s'étendent du 1^{er} février 2020 jusqu'au dernier jour du mois au cours duquel l'état d'urgence sanitaire prend fin dans ces collectivités.

À noter Les conditions ouvrant droit à l'exonération et à l'aide exceptionnelles ont été précisées par le décret n° 2020-1103 du 01-09-2020 (pour plus de détails, voir FRS 17/20, inf. 1). Les conditions ouvrant droit à la remise partielle sont prévues par Loi 2020-935 du 30-7- juillet 2020 (pour plus de détails, voir FRS 16/20, inf. 8).

