

**Exemples de mise en œuvre de la question D1
des recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de
l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1er janvier 2020**

7 juin 2021 (nouveau)

Illustrations pour un bien non décomposable

Cas n°1

L'entreprise X a acquis et met en service un outillage le 1/01/2017 pour 50.000€.

L'outillage est un bien non décomposable. X compte initialement utiliser cet outillage sur une durée de 10 ans selon les préconisations techniques et fait l'hypothèse d'une valeur résiduelle nulle pour ce dernier en fin d'utilisation.

La durée d'usage admise en fiscalité pour un outillage est de 5 à 10 ans et X décide de faire correspondre cette durée à celle de l'utilisation envisagée soit 10 ans.

De 2017 à 2019, une dotation annuelle de 5.000€ (50.000€/10 ans) a été comptabilisée.

Au cours de l'exercice 2020, en raison de la fermeture partielle du site, l'outillage n'a été utilisé que pendant 3 mois.

Compte tenu de l'arrêt de l'utilisation de l'outillage en 2020 et en lien avec les techniciens, X estime que l'outillage pourra être utilisé sur une durée un peu plus longue. Sans remettre en cause l'amortissement linéaire, elle revoit donc son plan d'amortissement et le prolonge d'un an.

Modalités pratiques du changement opéré en 2020

Au terme de l'exercice 2019, 3 années d'amortissements avaient été initialement constatées sur les 10 années initialement prévues. Au 1^{er} janvier 2020, en passant la durée d'amortissement globale de 10 à 11 ans, la durée résiduelle d'amortissement passe de 7 à 8 ans.

La nouvelle base d'amortissement est la valeur nette comptable de l'outillage à fin 2019 (35.000€) à répartir sur 8 ans, la dotation aux amortissements est de 4.375€ (35.000/8), contre 5.000€ (50.000/10) en l'absence d'allongement de la durée d'amortissement.

Par conséquent, le tableau d'amortissement de l'outillage sera le suivant :

Exercice	Valeur nette comptable en fin d'exercice	Annuité d'amortissement comptable
2017	45 000	5 000
2018	40 000	5 000
2019	35 000	5 000
2020	30 625	4 375
2021	26 250	4 375
2022	21 875	4 375
2023	17 500	4 375
2024	13 125	4 375
2025	8 750	4 375
2026	4 375	4 375
2027	0	4 375

Il convient de se référer aux règles fiscales pour le calcul d'éventuels amortissements dérogatoires.

Cas n°2

L'entreprise Y a acquis et mis en service un outillage le 1/01/2016 pour 100.000€. Ce dernier permet techniquement une production de 50.000 unités d'œuvres par an pendant 10 ans. L'entreprise considère que sa production annuelle en conditions normales d'activité sera proche de la fiche technique affichée pour l'outillage.

L'outillage est un bien non décomposable. Du fait que la production annuelle de l'outillage acheté sera proche de celle affichée par la fiche technique et qu'elle envisage d'utiliser cet outillage sur sa durée d'utilisation, Y décide d'établir un plan d'amortissement linéaire comptable sur une durée d'utilisation de 10 ans. Du fait que l'utilisation-prévisionnelle de l'outillage sur l'ensemble de la durée d'utilisation correspond aux données de la fiche technique, Y fait l'hypothèse d'une valeur résiduelle nulle pour ce dernier en fin de période d'utilisation.

La durée d'usage admise en fiscalité pour un outillage est de 5 à 10 ans et Y décide de faire correspondre cette durée à celle de l'utilisation envisagée soit 10 ans.

De 2016 à 2019, une dotation annuelle de 10.000€ (100.000€/10 ans) a été comptabilisée et la production cumulée est proche de 200.000 unités d'œuvre (4 X 50.000 unités par an).

Au cours de l'exercice 2020, en raison de la fermeture partielle du site, l'outillage n'a été utilisé que pendant 3 mois et la production a été de 15.000 unités. La fermeture partielle du site se prolonge début 2021 et Y n'envisage pas un rétablissement rapide de la situation. En revanche, Y table sur une forte reprise d'activité en 2022, puis une stabilisation de la production à un niveau légèrement inférieur aux 4 premières années.

En raison de cette analyse, Y revoit ses modalités d'amortissement comptable en 2020 pour refléter la consommation réelle des avantages économiques de l'outillage selon les unités d'œuvre, sachant que Y a pu démontrer que l'amortissement linéaire appliqué à l'origine pour les actifs concernés correspond à une utilisation stable dans le temps sur la base d'une unité d'œuvre pertinente sous-jacente.

Le changement de durée d'utilisation induit ne change pas les intentions de Y de conserver son outillage jusqu'à la fin de son utilisation prévue.

Au cours de l'exercice 2021, l'outillage n'a été utilisé que pendant 5 mois et la production a été de 20.000 unités.

En 2022, le site n'a pas été fermé et la reprise marquée de l'activité a permis de produire 70.000 unités. La production se stabilise à 45.000 unités de 2023 à 2026 et termine à 15.000 unités en 2027, fin de vie de l'outillage.

Modalités pratiques du changement opéré en 2020

Au 31 décembre 2019, l'outillage a une valeur nette comptable de 60.000€. A cette même date, Y estime que l'actif pourra produire 300.000 unités qui serviront de référence pour le calcul de l'amortissement selon les unités d'œuvre. Cette modification de modalité d'amortissement comptable n'induit pas de modification quant à une éventuelle valeur résiduelle qui, en l'espèce, reste nulle en fin de plan d'amortissement.

L'annuité d'amortissement comptable de 2020 est donc de 3.000€, correspondant à 60.000€ (VNC au moment du changement) x 15.000 (production 2020) / 300.000 (production potentielle totale).

Ce changement de modalité d'amortissement comptable, mentionné par Y dans l'annexe de ses comptes conformément au point D1 de la recommandation Covid-19 de l'ANC et conformément au principe de permanence des méthodes, s'imposera pour les années suivantes et le tableau d'amortissement de l'outillage sera le suivant :

Exercice	Valeur nette comptable en fin d'exercice	Annuité d'amortissement comptable	Annuité d'amortissement fiscal	Amortissement dérogatoire	Amortissement dérogatoire cumulé
2016	90 000	10 000	10 000	0	0
2017	80 000	10 000	10 000	0	0
2018	70 000	10 000	10 000	0	0
2019	60 000	10 000	10 000	0	0
2020	57 000	3 000	10 000	7 000	7 000
2021	53 000	4 000	10 000	6 000	13 000
2022	39 000	14 000	10 000	-4 000	9 000
2023	30 000	9 000	10 000	1 000	10 000
2024	21 000	9 000	10 000	1 000	11 000
2025	12 000	9 000	10 000	1 000	12 000
2026	3 000	9 000	0	-9 000	3 000
2027	0	3 000	0	-3 000	0

En 2020 et 2021, le montant de l'amortissement comptable étant inférieur à l'amortissement linéaire fiscal minimal obligatoire, Y doit comptabiliser un amortissement dérogatoire à hauteur de la différence entre l'amortissement comptabilisé en fonction des unités d'œuvre et le montant de l'amortissement minimal obligatoire (l'amortissement fiscal).

A contrario, en 2022, l'amortissement comptable étant supérieur à l'amortissement linéaire fiscal minimal Y devra reprendre une quote-part d'amortissement dérogatoire correspondant à la différence entre ces 2 montants.

Il en sera de même en 2026 et 2027. Le plan d'amortissement fiscal étant terminé, l'amortissement comptable comptabilisé devra être neutralisé au travers de la reprise du solde des amortissements dérogatoires (à hauteur, chaque année, des amortissements comptables comptabilisés).

Exemples d'écritures d'amortissements dérogatoires :

68725	Amortissements dérogatoires (2020)	7.000	
145	Amortissements dérogatoires (2020)		7.000
145	Amortissements dérogatoires (2026)	9.000	
78725	Amortissements dérogatoires (2026)		9.000

Cas n°3

Z, une petite entreprise comme définie à l'article L. 123-16 du code de commerce, a acquis et mis en service un outillage le 1/01/2017 pour 100.000€. Ce dernier permet techniquement une production de 50.000 unités d'œuvres par an pendant 10 ans. L'entreprise considère que sa production annuelle en conditions normales d'activité sera proche de la fiche technique affichée pour l'outillage.

L'outillage est un bien non décomposable. Du fait que la production annuelle de l'outillage acheté sera proche de celle affichée par la fiche technique et qu'elle envisage d'utiliser cet outillage au moins 10 ans, Z décide d'établir un plan d'amortissement linéaire comptable sur une durée d'utilisation de 10 ans. Du fait que l'utilisation prévisionnelle de l'outillage sur l'ensemble de la durée d'utilisation correspond aux données de la fiche technique, Z fait l'hypothèse d'une valeur résiduelle nulle pour ce dernier en fin de période d'utilisation.

La durée d'usage admise en fiscalité pour un outillage est de 5 à 10 ans et Z décide de faire correspondre cette durée à celle de l'utilisation envisagée soit 10 ans.

De 2017 à 2019, une dotation annuelle de 10.000€ (100.000€ / 10 ans) a été comptabilisée et la production cumulée est proche de 150.000 unités d'œuvre (3 X 50.000 unités par an).

Au cours de l'exercice 2020, en raison de la fermeture partielle du site, l'outillage n'a été utilisé que pendant 3 mois et la production a été de 15.000 unités.

Z opte en 2020 pour la simplification pour les petites entreprises proposée en D1 des recommandations et observations de l'ANC relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1^{er} janvier 2020.

Au cours de l'exercice 2021, et pour les mêmes raisons qu'en 2020, l'outillage n'a été utilisé que pendant 8 mois et la production a été de 35.000 unités.

A partir de 2022, les effets conjugués de la prévention et des vaccins permettent de revenir à une situation normale.

Modalités pratiques du changement opéré en 2020

Dans ce cas, Z est une petite entreprise et peut bénéficier de la simplification décrite en D1 des recommandations Covid-19 de l'ANC. Elle opte pour ce choix en 2020 et cela l'engage pour la même option en 2021 dans la mesure où le site est également fermé sur cette période du fait de l'événement Covid-19.

En 2020, le site étant fermé pendant 9 mois, la dotation aux amortissements est limitée aux mois d'ouverture soit 2.500€ correspondant à 10.000€ (amortissement 2020 prévu au plan d'amortissement comptable) x 3 (mois d'activité en 2020)/12 (mois en année pleine).

La règle de l'amortissement linéaire minimal obligatoire (amortissement fiscal) n'étant pas respectée, Z doit comptabiliser 7.500€ d'amortissement dérogatoire (10.000 – 2.500). La dotation comptable de 7.500€ non comptabilisée en 2020, sera reportée à la fin du plan d'amortissement initial, dans la limite de la charge annuelle d'amortissement linéaire pour chaque année additionnelle, soit en 2027 (sous réserve que l'outillage soit encore utilisé à cette date).

Le principe de calcul est le même pour 2021 et l'annuité d'amortissement ressort à 6.667€ (10.000 X 8/12), contre 10.000€ au plan initial, ce qui conduit à constater un amortissement dérogatoire de 3.333€.

Les 3.333€ d'amortissements prévus au plan initial et qui ne sont pas comptabilisés en 2021 sont reportés à la fin du plan d'amortissement au même titre que les 7.500 € de 2020, soit un total de 10.833€ d'amortissement à reporter en fin de plan dans la limite de la charge annuelle d'amortissement linéaire pour chaque année additionnelle.

L'annuité comptable maximale étant de 10.000€, 10.000€ seront comptabilisés en 2027 et 833 € (10.833 – 10.000) en 2028 au titre de l'amortissement comptable.

Ces deux dotations ayant été déduites au travers de la dotation aux amortissements dérogatoires de 2020 et de 2021, elles seront compensées annuellement par la reprise d'un amortissement dérogatoire à due concurrence.

Le mécanisme des amortissements dérogatoires est donc le même que celui décrit dans le cas n°2 et le tableau d'amortissement de l'outillage sera le suivant :

Exercice	Valeur nette comptable en fin d'exercice	Annuité d'amortissement comptable	Annuité d'amortissement fiscal	Amortissement dérogatoire	Amortissement dérogatoire cumulé
2017	90 000	10 000	10 000	0	0
2018	80 000	10 000	10 000	0	0
2019	70 000	10 000	10 000	0	0
2020	67 500	2 500	10 000	7 500	7 500
2021	60 833	6 667	10 000	3 333	10 833
2022	50 833	10 000	10 000	0	10 833
2023	40 833	10 000	10 000	0	10 833
2024	30 833	10 000	10 000	0	10 833
2025	20 833	10 000	10 000	0	10 833
2026	10 833	10 000	10 000	0	10 833
2027	833	10 000	0	-10 000	833
2028	0	833	0	-833	0