

Consultation sur le projet de règlement relatif à la comptabilisation des produits des ventes
de biens et de services

Répondant : Ancien auditeur, ancien préparateur, utilisateur

Question 1 – Définition du chiffre d'affaires a) Etes-vous favorable à cette définition du chiffre d'affaires ? Si non, pouvez-vous préciser laquelle ou lesquelles des modifications apportées vous semble(nt) non justifiée(s) et motiver votre réponse ? Quelles propositions alternatives feriez vous ? b) Etes-vous favorable aux modifications du plan de comptes et du modèle de compte de résultat résultant de cette définition ? Si non, pouvez-vous préciser laquelle ou lesquelles des modifications apportées vous semble(nt) non justifiée(s) et motiver votre réponse ? Quelles propositions alternatives feriez vous ? c) Cette définition vous paraît-elle clairement énoncée ? Si non, quelles clarifications complémentaires proposez-vous ?

« Article 521-3 nouveau du PCG (Définition du chiffre d'affaires) Le chiffre d'affaires, figurant aux modèles de compte de résultat prévu par le présent règlement, correspond au produit : - des ventes de biens, - des ventes de services, - des redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires. »

La difficulté de cette définition est le lien entre chacun de ces énoncés et le contenu du plan de comptes qui comprend d'autres items (et qui par ailleurs demeure amendable en fonction des besoins des entreprises).

A minima, pour que la clarification énoncée opère, les comptes 704 à 707 pourraient être supprimés tandis que seraient ajoutés dans la définition les locations et cessions d'immobilisations qui relèvent du modèle économique de l'entreprise, les RRRA. Le cas des taxes est couvert par l'alinéa 3 de l'article 521.1. (ce point fait l'objet d'un commentaire en section 9). Peut-être serait-il approprié de renforcer le lien avec l'art 521-1, en introduisant au début de la définition « Parmi les produits d'exploitation normale et courante, le chiffre d'affaires ... » car le cas des subventions et autres produits de gestion ne sont pas couverts.

Autres remarques rédactionnelles :

- L'intitulé du compte 70 à l'Article 1121-1 Plan de comptes² [...]ne devrait-il pas plutôt être chiffre d'affaires net puisqu'in fine toutes les subdivisions ont vocation à en être ?
- Remplacer « produit » par « somme » ou « agrégat » à l'article 521-3.

- « Les cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles qui relèvent du modèle économique de l'entité, c'est-à-dire lorsque ces cessions font partie intégrante des ventes de biens concourant à l'activité de l'entité, sont comprises dans les ventes de biens. »

Cette phrase de l'article est l'objet de l'IR suivant l'article. Pourrait être donc supprimé de l'article lui-même si ces cessions sont listées dans la composition de l'agrégat (ou référées parmi les ventes de biens). Nota la formule « lorsque ces cessions font partie intégrante des ventes de biens concourant à l'activité de l'entité » paraît soit tautologique (« ces cessions de biens sont des ventes de biens », ou « les cessions...relève du modèle économique lorsque ces cessions... concourent à l'activité) soit ambiguë (sachant que ces cessions résultent d'une activité de location). Il pourrait être préférable de la supprimer ou de rajouter « et services » à « ventes de biens ».

- « Les locations mobilières et immobilières sont des prestations de services, aussi leurs produits sont compris dans les ventes de services, y compris pour les immeubles non affectés à des activités professionnelles. »

Si listées à l'article dans la composition de l'agrégat (ou référées parmi les ventes de services), pourrait ressortir de l'IR.

Question 2 – Principe de comptabilisation des produits des ventes de bien ou de service à la délivrance du bien ou du service a) Le principe de comptabilisation vous paraît-il clairement énoncé ? Si non, quelle amélioration proposez-vous et pour quelle raison ? b) Les règles spécifiques de comptabilisation pour les contrats à long terme sont maintenues inchangées : pensez-vous nécessaire d'y apporter ultérieurement des clarifications ? Si oui, lesquelles ?

« Art. 522-2 (Principe général de comptabilisation) Le produit des ventes de biens ou de services est comptabilisé en résultat, à la délivrance des biens et services objets d'un accord entre l'entité et le client pour le prix convenu entre les parties.

Pour l'application de la présente section, un accord entre l'entité et le client correspond à un contrat de vente entre l'entité et son client ou à un ensemble de contrats entre l'entité et son client relatifs à une même vente. Le bien ou le service (ou groupe de biens et/ou services) est prévu par l'accord soit de manière explicite, soit de manière implicite en raison de relations antérieures entre l'entité et le client ou en raison d'usages.

Le produit des ventes des contrats à long terme définis à l'article 523-1, est reconnu selon les règles spécifiques définies aux articles 523-2 à 523-8. »

- a) Le principe général est utile et adéquat mais il paraît nécessaire pour éviter toute ambiguïté de lecture ou terminologique de référer les notions de biens et services, délivrance et prix convenu aux articles ultérieurs correspondants.

Ceci permettra d'éviter des renvois dans les autres articles à l'article 522-2, renvois qui dans certains cas paraissent introduire une distorsion suivant l'acceptation retenue de ces termes. Ceci pourrait se faire par l'introduction du complément suivant : « Pour l'application de ce principe, la notion de délivrance est précisée à l'article 522-3, celle de livrables à l'article 522-10, celle de prix convenu à l'article 522-5. »

- b) Les points forts du recours à la notion d'accord sont le lien qu'il permet avec un cadre d'analyse juridique, et ainsi le rappel que le cadre comptable français se fonde sur des références juridiques.

Toutefois, la notion d'accord paraît insuffisamment caractérisée dans le règlement pour pouvoir mettre en œuvre effectivement la notion de délivrance comme l'illustre les débats sur le traitement

- des droits de rétractation, de retour, etc. en terme délivrance
- des options d'achat accordées, ou des droits de réservation
- des reconductions optionnelles ou tacites en termes d'horizon à déterminer le prix d'ensemble susceptible d'être réalloué entre périodes/lots

Pour qu'il y ait délivrance, un accord cadre ou optionnel ne suffit pas, l'accord autorisant l'identification de la délivrance doit exprimer l'engagement ferme des deux parties pour la vente/achat, l'objet, le prix et autres clauses essentielles (calendrier, garanties etc.) et ne plus faire l'objet de condition suspensive (par ex. mise en vigueur lié au versement d'un acompte, extinction d'un droit de rétractation). Le règlement devrait expliciter que tant que le client putatif peut se désengager, il n'y a pas lieu de considérer l'accord comme suffisant.

- c) Une évolution sur les contrats à long terme se traduirait par une réouverture de débats difficile à clore. La reprise en l'état fait preuve d'un pragmatisme utile et offre une stabilité des pratiques. L'unicité d'un modèle comptable est de ce point de vue moins importante que la clarté sur le choix de modèle comptable par chaque entreprise.

Question 3 – Fait générateur : comptabilisation au fur et à mesure de la délivrance a) Pour comptabiliser les produits correspondants à des ventes non ponctuelles, notamment des prestations de services, la valeur du bien ou du service délivré vous paraît-il l'indicateur pertinent pour reconnaître le prix au fur et à mesure de la délivrance ? b) Les indicateurs proposés pour estimer cette valeur vous semblent-ils utiles, suffisants ? c) Ces modalités de comptabilisation sont-elles susceptibles de modifier le rythme de reconnaissance actuel des produits de vos ventes ? En particulier, la comptabilisation linéaire du produit prévue obligatoirement par le texte pour les prestations de services délivrées de manière continue et pour une valeur de service délivré constante change-t-elle votre pratique ?

Avant d'aborder les ventes non ponctuelles, nous souhaitons revenir sur le principe de délivrance en particulier pour l'application au droit de rétractation et droit de retour.

1-Définition et principe de délivrance-

« Art. 522-3 (Définition et principe de délivrance)- La délivrance d'un bien ou d'un service est le transfert du bien ou du service en la jouissance et la possession par le client. Elle intervient dès lors que rien ne s'oppose plus du fait de l'entité, à ce que le client dispose librement du bien ou du service. Elle s'apprécie en fonction des conditions prévues par l'accord et de la nature des biens et services vendus. Dans le cas d'un accord portant sur plusieurs biens et/ou services, la délivrance s'apprécie pour chaque livrable défini et identifié en application de l'article 522-11. »

«IR3 - Notion de délivrance en cas de vente de bien- La délivrance s'entend pour une vente de bien au sens des articles 1604 à 1624 du code civil. Elle est définie comme « le transport de la chose vendue en la puissance et la possession de l'acheteur » (article 1604 précité). A compter de la délivrance, la chose est mise en la possession et la jouissance de l'acheteur : il en supporte les risques de perte ; il est libre d'en disposer comme il l'entend, y compris de le vendre. Il y a délivrance quand rien ne s'oppose plus, du fait du vendeur, à la libre disposition de la chose par l'acheteur, comme indiqué par la jurisprudence (Cass. civ. 13-7-1982 n° 79-13.276 : Bull. civ. I n° 262). Aussi la délivrance ne se limite pas nécessairement à la remise matérielle du bien vendu à l'acheteur (voir article 1606 du code civil). »

« IR3 - Modalités d'appréciation de la délivrance - Les indicateurs suivants peuvent être pris en considération pour déterminer la date de délivrance des biens et services : l'acceptation par le client des biens ou services objets de l'accord ; le transfert au client des risques et avantages liés aux biens et services objets de l'accord ; le droit de l'entité à réclamer le paiement du prix convenu dans l'accord au titre des biens et services délivrés ; le transfert de la propriété juridique des biens et services objet de l'accord au client ; la possession matérielle des biens et services par le client. ...»

« Art. 522-14 (vente assortie d'un droit de retour ou de rétractation) Dans le cas d'une vente de bien ou de service prévoyant contractuellement pour le client un droit de retour du bien ou de rétractation sans condition, une provision est comptabilisée au titre du risque d'exercice de ce droit à hauteur de la perte probable en résultant.

Les points forts du recours à la délivrance sont le lien avec la notion du code civil, qui fournit un cadre d'analyse, et ainsi le rappel que le cadre comptable français se fonde sur des références juridiques.

Un des points délicats est néanmoins l'articulation de la délivrance avec les notions d'accord, de jouissance et possession et celle de de ces notions avec les indicateurs fournis en IR :

Comme indiqué ci-avant, le règlement devrait, à notre sens, clarifier qu'au-delà d'un accord, il faut que les deux parties soient convenues de façon définitive de leur intention de fournir/acquérir sans condition suspensive (et accord sur objets, prix, modalités de paiement etc...). Le règlement sur ce point doit, à notre sens, se fonder sur l'analyse juridique et l'énoncer clairement.

A défaut, les bases de certains traitements retenus dans le règlement ne sont pas explicites ou contestables :

Quelle est la nature de l'accord (ou jouissance et possession) si le client dispose de la possibilité légale de rétractation et que le bien est remis sans attendre, la proposition de traitement du projet de règlement la reflète -t-elle ? de même si il y a possibilité contractuelle de retour ? les deux situations sont-elles juridiquement et économiquement similaires et leur traitement doit-il être identique comme il est proposé dans le projet de règlement à l'article 522-14?

Pour la rétractation, il pourrait être soutenu que durant le délai de rétractation, il n'y a pas accord du consommateur pour rentrer en jouissance et possession même s'il devient gardien du bien. Dès lors, si le fournisseur prend le risque d'expédier de la marchandise avant l'échéance ou la renonciation expresse du client au droit de rétractation (pour autant qu'elle soit juridiquement effective), il ne devrait pas être considéré qu'il y ait pu avoir délivrance quand bien même le client putatif a reçu le bien.

La traduction comptable de cette analyse si elle est confirmée juridiquement est d'interdire la reconnaissance en CA avant la fin du délai de rétractation.

Dans ce cas, la question serait celle du traitement comptable associé en l'absence de vente: par exemple, annulation du coût des ventes (sortie de stock) par réintégration dans un stock en transit/en dépôt, maintien en charges des coûts d'expédition, provision pour coût de retour (frais de retour, dépréciation des biens retournés), enregistrement du cash reçu (ou droit à cash) du client putatif (lié à l'expédition) contre un passif de type cash à restituer au client putatif pour enregistrer l'obligation de restitution de ce cash reçu tant que le droit à rétractation n'est pas éteint. A l'échéance du droit à rétractation, enregistrement de la vente par extinction du passif et reconnaissance du coût des ventes.

La question suivante d'un point de vue d'élaboration du traitement comptable pourrait être de savoir s'il convient de reconnaître à la date de clôture l'issue ultime (donc post-clôture) du droit de rétraction en prenant en compte les informations individuelles ou statistiques d'un non exercice du droit de rétractation au motif que l'information produite serait plus pertinente. Ceci serait cependant susceptible de créer une discordance avec les principes relatifs aux évènements post-clôture.

Si le choix de comptabilisation du chiffre d'affaires sans attendre l'extinction du droit de rétractation devait être maintenu parce que le règlement écarterait l'analyse juridique ou que cette dernière infirmerait la position soutenue ci-avant, a minima, le règlement devrait fournir explicitement les raisons pour lesquelles ce choix a été retenu (que ce soit par analyse

juridique ou pragmatisme). Il en est de même dès lors que serait maintenu le choix de se limiter à une provision pour la marge et dépréciation des stocks attendus en retour sans reconnaître bilantiellement l'obligation de restitution de cash (ou extinction de la créance). A cet égard, le règlement devrait a minima requérir de fournir en annexe le montant des créances ou cash constatés sur des ventes rétractables et donc susceptible d'être restitué (ce en complément de la provision prévue dans le règlement) et de justifier la non- reconnaissance de ce passif dont le fournisseur ne contrôle pas l'exercice.

Pour le droit de retour, le projet de règlement assimile la situation à un droit de rétractation contractuel et aligne donc les traitements. Mutadis mutandi, les remarques faites pour le droit de rétractation s'appliquent.

La non reconnaissance d'un passif de restitution de cash se traduit ainsi par la distorsion de représentation de la situation financière du vendeur. Ceci interpelle véritablement lorsque les retours représentent une proportion significative de ses expéditions ou que le droit de retour est long. Ceci devrait a minima requérir de la part du vendeur de se positionner sur son modèle économique et la nature de l'accord (n'est-on pas en présence d'une offre d'essai pure et simple sans engagement ferme du client quant à l'achat –« essayer n'est pas acheter ») ainsi qu'évoqué ci-dessus.

Enfin, certaines interrogations demeurent sur la compatibilité des indicateurs listés en IR pour apprécier la délivrance s'ils ne sont pas reliés avant avec la nature de l'accord.

« IR3 - Modalités d'appréciation de la délivrance – Indifférence des modalités de paiement et de facturation- Les modalités de paiement prévues par un accord de vente ou de facturation de la vente considérée sont sans effet sur le transfert du bien ou du service en la jouissance et la possession du client et en conséquence sans effet sur l'appréciation de la délivrance. »

Cet IR soulève deux difficultés :

- Enoncer que les modalités de paiement ou de facturation sont sans effet sur le transfert du bien et sur l'appréciation de la délivrance paraît trop rapide car si elles ne permettent pas de conclure sur la délivrance à eux seuls, il paraît néanmoins difficile d'écarter les indices qu'elles peuvent fournir sauf à ne pas vouloir rechercher la volonté des parties et les conséquences juridiques de l'expression de cette volonté que la traduction comptable ne peut, à mon avis, ignorer.
- Une autre difficulté réside dans le fait que rien n'est dit des conséquences de cette ignorance des modalités contractuelles de paiement et de facturation :
 - D'une part, n'y aurait-il pas lieu de rappeler que la comptabilité (indépendamment de la comptabilisation ultime en chiffre d'affaires) doit impérativement enregistrer

les factures (ou droits à facturer des avances, des acomptes) conformément à leur qualification et selon leur calendrier contractuels ? Le seul cas implicite abordé dans le règlement est celui de PCA (ce qui suppose l'enregistrement préalable d'une facture de vente, mais sans que l'on sache si cela résulte d'une telle obligation ou simplement d'un modèle comptable usuel).

- D'autre part, rien n'est dit dans le règlement des effets d'un non alignement entre les enregistrements qui résultent des modalités de paiement et facturation et ceux qui résultent de l'application du règlement, à savoir non seulement PCA mais aussi potentiellement chiffre d'affaires complémentaire lié à une réallocation de prix entre livrables ou une délivrance anticipée au vu du règlement par rapport à la facturation contractuelle : comptes à utiliser au bilan, impact potentiel sur le tableau de flux, qualification de créances nées ou futures d'un point de vue juridique et comptable (delta potentiel lié aux allocations de prix, ou à l'identification des livrables, même si en principe le recours à la notion de délivrance contribue à un certain alignement), impact potentiel sur déreconnaissance en cas de cession, offset entre comptes, regroupement ou dissociation de présentation, liste des créances et dettes en cas procédure etc.

2- Ventes non ponctuelles : notion de valeur des biens ou services (art 522-9), indicateurs associés

« Art. 522-8 (fait générateur : comptabilisation à la délivrance du bien ou du service) Aux termes de l'accord de vente considéré :

- soit la délivrance au client intervient à une date unique ; le prix défini à l'article 522-5 est comptabilisé en produit à cette date ;
- soit la délivrance n'intervient pas à une date unique : le prix défini à l'article 522-5 est comptabilisé au fur et à mesure de la délivrance du bien ou du service. La quote-part du prix qui représente la *valeur du bien ou du service délivré* est déterminée en utilisant le ou les indicateurs qui permettent de mesurer de façon fiable selon leur nature, *la valeur du bien ou service délivré*. Peuvent être retenus des indicateurs tels que : les prix des unités déjà délivrées, le coût des biens et services délivrés, le temps écoulé. »

Le recours à la notion de valeur des biens ou services ne paraît pas clarifier ce qui est attendu ni les situations visées.

« Valeur du bien » : La finalité recherchée par la mention « la quote-part du prix qui représente la *valeur du bien ou du service délivré* est déterminée en utilisant le ou les indicateurs qui permettent de mesurer de façon fiable selon leur nature, *la valeur du bien ou service*

dé livré.... » n'apparaît pas clairement dans l'article ni dans les IR. On ne sait pas si on vise à découper un prix contractuel global pour une série de biens (dont il est conclu que la délivrance est individuelle), ou s'il s'agit de faire fi de prix contractuellement individualisés pour remonter à un prix global que l'on voudrait voir réparti uniformément. Introduire une terminologie additionnelle (valeur) ajoute de la confusion.

Le niveau de précision à obtenir paraît excessif :

« Mesurer de façon fiable » : cette terminologie paraît extrêmement exigeante sur le niveau de précision à obtenir, surtout au regard des indicateurs suggérés. « Estimer de façon raisonnablement fiable » serait plus réaliste.

« Art. 522-9 (application à la vente isolée d'une prestation de services) Une prestation de services délivrée sur une certaine période peut correspondre selon les termes de l'accord :

- à une prestation de services continue, qui se caractérise par la délivrance ininterrompue au client d'un service, sur toute la période convenue contractuellement. Si la *valeur du service délivré est constante* sur la période, le prix correspondant est comptabilisé de manière linéaire sur la période. Si la *valeur du service délivré est variable* sur la période, le prix correspondant est comptabilisé à hauteur de la *valeur du service délivré* sur la période ;

- à une prestation de services à exécution successive pour laquelle les obligations s'exécutent en plusieurs prestations échelonnées dans le temps. Le prix correspondant est comptabilisé à chaque date de délivrance à hauteur de la *valeur du service délivré*. »

Valeur du service constante ou variable :

Dans le premier alinéa, de nouveau, le concept de valeur est troublant, surtout qu'appliquée à la caractérisation de constante vs variable, on a l'impression qu'est en fait évoqué le quantum du service lui-même (ou alors que cela aurait à voir avec le terrain du prix variable (art 522-5), ce qui paraît pour le moins incertain).

Le terme prix utilisé probablement pour faire référence à l'article précédent ne paraît pas non plus le plus parlant. On pourrait proposer « Si le *quantum de service délivré est constant* sur la période, le chiffre d'affaires correspondant est comptabilisé de manière linéaire sur la période. Si le *quantum du service délivré est variable* sur la période, le chiffre d'affaires comptabilisé reflète ce quantum. ». Toutefois l'apport de ces deux phrases ressemble à une tautologie. Ce qui est plus déterminant nous semble l'horizon à prendre en compte pour pouvoir traiter le prix retenu sur chaque période (par ex. cas des gratuités ou rabais upfront)

Dans le second alinéa, même sujet (cf. « Le chiffre d'affaires correspondant est comptabilisé à chaque date de délivrance à hauteur *du service délivré*. »).

« IR.....2.1) les prestations délivrées de manière continue

Prestations de services délivrées sans interruption sur une période définie contractuellement. Le caractère continu d'une prestation de services est indépendant du fait que le client utilise effectivement ou non la prestation en cause dès lors qu'elle lui a été délivrée. Exemples : - - - Un accord de prestation de garantie d'un bien (complémentaire à la garantie légale comptabilisée selon les dispositions de l'article 522-13) conclu en complément de la vente du bien concerné, pour un prix forfaitaire sans limitation du nombre d'interventions sur la durée convenue. La prestation consiste pour l'entité à être en mesure de fournir celle-ci à tout moment pendant la durée convenue à la demande du client, peu importe qu'en définitive le client la mette en jeu ou non. Une prestation de location d'un bien consiste à mettre à disposition un bien sur une période donnée, que le client utilise ou pas ce bien. Un abonnement forfaitaire téléphonique, abonnement à un contrat d'achat d'électricité, abonnement donnant accès de façon illimitée à une salle de sport. Il s'agit de la mise à disposition d'un service indépendamment de son utilisation par le client.

Que la prestation de services soit délivrée sans interruption sur une certaine période n'emporte pas nécessairement que la *valeur du service délivré* soit constante. Si la valeur du service délivré est constante, le produit sera comptabilisé linéairement. Si la valeur du service délivré sur toute la durée est variable (Ex. : location d'un immeuble dont certains aménagements ne sont pas immédiatement fonctionnels), le prix correspondant est comptabilisé en produit à hauteur de la valeur du service délivré sur la période mesurée sur la base d'indicateurs permettant une mesure fiable de cette valeur (cf. article 522-8). »

L'IR n'apporte pas de clarification par rapport aux remarques précédentes sauf pour introduire de façon non complètement explicite la notion de droit d'accès/mise à disposition indépendante de l'utilisation effective ou non. L'illustration d'accès illimité (ou du nombre illimité d'interventions en garantie) pourrait laisser d'ailleurs croire qu'un accès dans la limite d'un quantum est hors du champ de la prestation continue.

La formulation « Le caractère continu d'une prestation de services est indépendant du fait que le client utilise effectivement ou non la prestation en cause dès lors qu'elle lui a été délivrée... » mérite d'être revisitée :

- d'une part, le dernier membre de la phrase paraît potentiellement contradictoire « **dès lors qu'elle lui a été délivrée** » = « dès lors que la prestation lui a été délivrée » alors que juste avant est indiqué « **que le client utilise effectivement ou non la prestation en cause** »,
- d'autre part en écrivant « **est indépendant du fait que le client utilise effectivement ou non la prestation** », le règlement vise -t-il à énoncer que la caractérisation en caractère continu n'a rien à voir avec l'utilisation ou au contraire que cette

caractérisation est un prérequis, surtout que les illustrations concernent un type de prestation particulière.

Question 4 – Vente composite : notion de livrable a) La définition de livrable introduite est-elle claire et vous semble-t-elle utile pour guider la comptabilisation des produits dans des accords de vente composite ? b) Si non, expliquez pourquoi et quelles seraient vos suggestions alternatives ?

« IR1 – Élément de contexte- En cas d'un accord de vente de plusieurs biens et/ou services (accord de vente composite), la comptabilisation du produit des ventes de ces biens et/ou services requiert au préalable de déterminer si les biens et/ou services prévus à l'accord doivent être considérés comme constituant une seule et même vente à traiter de manière unique, c'est-à-dire un livrable unique ou bien s'il doit être distingué au sein de cet accord différentes ventes distinctes, c'est-à-dire plusieurs livrables. Cette analyse nécessite donc d'identifier le livrable attendu par le client. Cette analyse est indispensable pour déterminer à quel exercice rattacher les produits liés à cet accord et pour quel montant.

Art. 522-10 (principe) -Dans le cadre d'un accord portant sur plusieurs biens et/ou services, l'entité doit identifier le ou les livrables inclus dans l'accord et déterminer leur prix conformément aux articles 522-5 et 522-12. Le prix d'un livrable est comptabilisé en produit au fur et à mesure de sa délivrance conformément à l'article 522-8.

Art. 522-11 (définition et identification du livrable) 1. Un livrable est un bien ou un service (ou groupe de biens et/ou services) identifié distinctement dans l'accord et dont le client peut tirer avantage indépendamment des autres biens ou services prévus par l'accord. 2. Un bien ou un service dont le client peut tirer avantage indépendamment des autres biens ou services prévus par l'accord est un bien ou service pour lequel l'accord ne prévoit pas, de la part de l'entité, un important travail d'intégration, de modification ou d'adaptation avec d'autres biens ou services prévus dans l'accord. Si un bien ou un service ne satisfait pas à cette condition, l'entité doit le regrouper avec d'autres biens ou services jusqu'à ce qu'elle identifie un groupe de biens ou de services qui forme un livrable satisfaisant à cette condition. «

La définition paraît claire sous réserve que les remarques sur la nature (et horizon) de l'accord soient traitées en amont.

La compatibilité d'une réallocation par anticipation face à l'article 522-5 / 6 et 522-12 mérite toutefois d'être réexaminée :

« Art. 522-5 (éléments pris en compte) - Le produit des ventes de biens et de services, *hors taxes collectées pour le compte de l'Etat*, comprend : - les prix fixes prévus dans l'accord, - les éléments de prix variables prévus dans l'accord, tels que des revalorisations en fonction d'indices et des ajustements de prix.

Art. 522-6 (éléments de prix variable) Le prix convenu comptabilisé en produit selon les dispositions de l'article 522-2 correspond au montant à recevoir estimé certain ou quasi certain à la clôture. Les ajustements de prix sont pris en compte :

- pour les ajustements à la hausse, à la date à laquelle, la réalisation de l'événement qui les conditionne est quasi certaine ;
- pour les ajustements à la baisse, dès que l'entité estime probable leur survenance. »

remarques rédactionnelles :

- art 522-5 « *hors taxes collectées pour le compte de l'Etat* » : la question du périmètre devient d'importance pour du fait de l'introduction des règles de réallocation de prix et de regroupement de livrables. Voir observations sous question 9.
- Art 522-5 « *Le produit des ventes de biens et de services, ..., comprend....* » : la terminologie produit semble faire référence à la comptabilisation en CA. Elle introduit une difficulté car devrait dans ce cas faire référence aussi au mécanisme de réallocation de prix. Il pourrait être suggéré de modifier comme suit l'art 522-5:

« Pour l'application des dispositions de l'article 522-2, le prix convenu entre les parties comprend - les prix fixes prévus dans l'accord, - les éléments de prix variables prévus dans l'accord, tels que des revalorisations en fonction d'indices et des ajustements de prix convenus entre les parties. Il ne comprend pas les taxes collectées pour le compte de l'Etat. »

Puis de compléter l'Art 522-6 « *le prix convenu comptabilisé en produit selon les dispositions de l'article 522-2 etc.*» par soit « Ces dispositions ne sont pas applicables aux réallocations de prix inter-période ou entre livrables prévus aux articles XXX-XX » pour acter l'autonomie de ces réallocations par rapport aux ajustements de l'article 522-5 (en expliquant à cet article les bases de l'analyse et le cas échéant le rappel du principe clé (i.e. « *le prix convenu comptabilisé en produit selon les dispositions de l'article 522-2 correspond au montant à recevoir estimé certain ou quasi certain à la clôture.* ») ; par soit au contraire « Ces dispositions sont applicables aux réallocations de prix inter-période ou entre livrables prévus aux articles XXX-XX en considération de ce que les parties sont contractuellement engagées de façon ferme à la réalisation de leurs obligations».

En effet, quelle est la position du projet de règlement pour ces réallocations par rapport à l'énoncé « Les ajustements de prix sont pris en compte : pour les ajustements à la hausse, à la date à laquelle, la réalisation de l'événement qui les conditionne est quasi certaine» lorsque juridiquement le droit à facturation est conditionnée à une réalisation ultérieure qui pourrait ainsi être vue comme une condition suspensive qui n'autorise pas sa reconnaissance immédiate ?

Pour une réallocation upfront interpériode d'un contrat ferme, il est possible d'arguer que la réalisation des fournitures sur les autres périodes est certaine en vertu du principe de continuité d'exploitation d'une part et d'engagement contractuel ferme des deux parties. Tel ne nous paraît pouvoir être le cas en l'absence d'engagement ferme du client (offre d'essai, tacite reconduction etc.). Pour une réallocation interlivrables, le même raisonnement pourrait être tenu si du moins est écarté que la facturation ultérieure est conditionnée juridiquement à la fourniture d'un autre livrable différent ultérieur (pas de créance juridiquement née).

« IR 4 – Exemples Voir Annexe « Exemples » »

- Dans les exemples devraient être illustrés les cas d'un contrat de douze mois ferme avec trois mois à prix réduit et 9 mois à prix 'normal' pour un bien ou prestation, ainsi que d'un contrat d'un mois gratuit avec tacite reconduction à prix 'normal. Ceci pour illustrer
 - a) les questions d'horizon (ferme vs optionnel), et
 - b) les modalités concrètes d'enregistrement d'un chiffre d'affaires reconnu par anticipation de la facturation (les illustrations du projet de règlement sont focalisées sur PCA):
 - a. quelle est la nature de l'actif à constater (est-ce juridiquement une créance ?) ?
 - b. quel compte d'actif (un compte de régularisation type PCA à l'actif ?) utiliser en contrepartie du CA additionnel reconnu ?
 - c. Schéma de renversement lors de la facturation contractuelle.
- Illustrer aussi un cas de vente composite où le bien et service sont différents.
- A mon sens, devrait être introduit pour l'actif désormais reconnu en avance de la facturation contractuelle (du fait du niveau de livrable identifié ou de la réallocation d'une portion du prix) un article similaire à l'Article 521-5 sur les Produits constatés d'avance.

Question 5 – Vente composite : Définition du prix - Le projet de règlement définit le prix à considérer pour chaque livrable identifié selon une approche nouvelle, en particulier s'agissant de la réallocation du ou des prix négociés dans un accord global. Etes-vous d'accord avec ces propositions ? Si non, quelles améliorations pourraient être proposées ?

« Art. 522-12 (définition du prix en cas d'accord portant sur plusieurs biens et services) - Lorsque l'accord comporte plusieurs biens et services, le prix de chaque livrable identifié est déterminé comme suit :

- a) lorsque l'accord mentionne un prix distinct pour un bien ou un service identifié comme un livrable, ce prix est retenu pour comptabiliser le produit à la délivrance de ce livrable ;
- b) lorsque des prix distincts sont mentionnés par l'accord pour les différents biens et services qui constituent un même livrable, ces différents prix sont additionnés pour définir le prix de ce dernier ;
- c) à défaut de prix distincts indiqués dans l'accord, le prix global mentionné dans l'accord pour plusieurs livrables est alloué à chacun d'entre eux. Cette allocation peut être faite selon le prix de marché de chacun des biens ou services constituant ces livrables ou à partir de leur coût de production ou selon toute autre mesure reflétant la valeur des livrables, estimée fiable et pertinente par l'entité au regard des termes de l'accord ;
- d) lorsque le prix distinct mentionné par l'accord pour un bien ou service identifié comme un livrable est manifestement différent de celui que l'entité applique ou appliquerait pour la vente isolée de ce bien ou service, le prix total de l'accord est alloué à chaque livrable identifié dans l'accord. Cette allocation est faite selon les règles prévues au c).

Le prix distinct mentionné dans un accord pour un bien ou service identifié comme un livrable est considéré comme manifestement différent par comparaison avec le prix que l'entité pratique pour la vente isolée du même bien ou service ou, à défaut d'existence de telle vente, par comparaison avec le prix de marché pratiqué s'il existe ou encore au regard du prix d'acquisition ou de production du bien ou service pour l'entité.

IR 1 – Contexte – Cas d'allocation entre les livrables des prix stipulés par un accord en cas d'un prix contractuel manifestement différent de celui que l'entité applique ou appliquerait en cas de vente isolée- Le d) de l'article 522-12 prévoit un cas d'allocation entre les livrables des prix stipulés par un accord comprenant plusieurs livrables lorsque le prix distinct stipulé par l'accord pour un bien ou service identifié comme un livrable est manifestement différent de celui que l'entité applique ou appliquerait pour la vente isolée de ce bien ou service. Dans ce cas, les prix individuels prévus par l'accord sont agrégés et réalloués aux différents livrables. En effet, lorsque les prix de biens et services sont négociés globalement dans le cadre d'un même accord, de sorte que le prix de vente d'un livrable ne peut se concevoir sans la vente des autres livrables du contrat, des pratiques commerciales peuvent aboutir à définir contractuellement des prix individuels très différents de ceux qui auraient été pratiqués en dehors de cette négociation globale (par exemple, l'octroi d'un service gratuit attaché à la vente d'un équipement). »

Pas d'observation autre que celles mentionnées à la question de l'articulation des art 522-5 et 522-6 avec la réallocation (question 4), celles relatives à la notion d'accord (question 2) et celles relatives aux enregistrements (questions 3 et 4).

Question 6 – Droits à réductions ou avantages en nature ultérieurs accordés lors d’une vente initiale. Etes-vous d’accord avec leur comptabilisation par voie de produit constaté d’avance ? Si non, expliquez pourquoi ?

Oui.

Question 7 – Opérations faites pour le compte de tiers L’article 621-11 du PCG est réécrit sans modification au fond des principes actuels basés sur les définitions juridiques du code civil et code du commerce des contrats de représentation. Etes-vous d’accord avec cette proposition ? Si non, quelles sont les améliorations à apporter ?

Non revu

Question 8 – Impacts opérationnels a) Anticipez-vous des changements du point de vue opérationnel en lien avec le projet de texte, par exemple dans vos modèles de contrat ou votre système d’information ? b) Dans quelle proportion les dispositions du projet conduirait-elle à modifier le montant de votre chiffre d’affaires actuel ? Les règles prévues par le projet de règlement peuvent avoir d’autres impacts (d’ordre social, fiscal, etc). Sur quel point particulier souhaitez-vous attirer l’attention de l’ANC ?

Question 9 – Autres observations

Avez-vous d’autres commentaires sur le projet de règlement ?

L’article 522-5 précise que le prix est « *hors taxes collectées pour le compte de l’Etat* » :

Du fait de l’introduction des règles de réallocation de prix et de regroupement de livrables, la question du périmètre des taxes collectées pour le compte de l’Etat devient d’importance et ne peut être limitée à l’acceptation usuelle de la TVA. Il devrait en conséquence être traité dans le projet de règlement.

En effet, les questions usuelles relatives à taxes vs autres contributions ou prélèvements ou redevances et à Etat vs collectivités vs agences vs autres entités de droit privé ou public pour lesquelles l’entité facture et reverse des sommes en vertu d’obligations légales ou réglementaires doivent désormais trouver une réponse, sinon les comptabilisations requises

seront trop tardives ou trop anticipées du fait des nouvelles règles introduites (au-delà des pratiques actuelles pour PCA et FAE). Il n'est pas sûr qu'un rattachement direct aux opérations pour comptes de tiers soit adéquat. Une exclusion des composantes élargies des dispositions liées à la réallocation de prix (ou à l'identification des livrables) ne paraît pas non plus viable.

Ceci fait le lien également avec la question de l'enregistrement des transactions en comptabilité sur la base des dispositions contractuelles ou réglementaires indépendamment de la question du chiffre d'affaires (Voir nos observations à la question XX).