



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

Vous pouvez adresser vos commentaires sur ce projet de texte jusqu'au 31 octobre 2024 :

1. par mail :
webmestre.anc@anc.gouv.fr
2. par courrier :
Autorité des normes comptables
5, place des Vins de France
75012 PARIS

1.	Contexte du projet	3
2.	Principales modifications envisagées et questions posées aux parties-prenantes	4
I.	Définition du chiffre d'affaires	4
II.	Comptabilisation des produits des ventes de biens et de services	6
	Principe général de comptabilisation des produits des ventes à la délivrance du bien ou de la prestation de services	6
	La comptabilisation du produit d'une vente est fonction des modalités de la délivrance du bien ou service vendu : ponctuelle ou à l'avancement	7
	Cas des ventes portant sur plusieurs biens et/ou services (accords de vente composite)	8
	Coûts et obligations liés à une vente	11
	Opérations faites pour le compte de tiers	12
3.	Impacts opérationnels et autres observations	13

Les commentaires à cette consultation sont attendus pour le **31 octobre 2024**.

Les commentaires reçus seront publiés sur le site de l'ANC. Sur demande, ils pourront être anonymisés pour leur publication.

Les commentaires doivent permettre aux membres des instances de l'Autorité des normes comptables d'évaluer les conséquences des changements envisagés dans le cadre du projet « Comptabilisation des produits des ventes de biens et de services ».

Les réponses à cette consultation sont à envoyer à l'adresse suivante : webmestre.anc@anc.gouv.fr

Pour la bonne analyse des commentaires, les répondants sont invités à indiquer :

- la ou les catégories auxquelles ils appartiennent parmi les catégories suivantes : préparateur des comptes, expert-comptable, commissaire aux comptes, utilisateurs (à préciser : banque, entreprise d'assurance, société d'investissement, analyste, salarié, etc.), enseignants, chercheurs ;
- et le cas échéant, l'organisation à laquelle ils appartiennent.

1. Contexte du projet

En 2016, le Collège de l'Autorité des Normes Comptables (ANC) a engagé des travaux visant à compléter le règlement ANC n° 2014-03 modifié relatif au plan comptable général (PCG) afin d'y introduire des dispositions concernant le cycle « vente » précisant en particulier la comptabilisation du chiffre d'affaires. Le chiffre d'affaires, agrégat prévu dans le modèle de compte de résultat du PCG, est un indicateur clé permettant d'analyser la performance financière d'une entreprise et base de calcul de nombreux ratios ou seuils.

Or, actuellement, la comptabilisation du produit de la vente d'un bien ou d'un service n'est pas, de manière générale¹, détaillée par le PCG hormis dans le cas spécifique des contrats à long terme. Elle repose à la fois sur les grands principes de comptabilisation applicables à l'ensemble des produits (comptabilisation à la condition que le produit soit réalisé (art. L 123-21, code de commerce et article 513-3, PCG) et acquis à l'exercice à la clôture (art. 512-4, PCG)) et sur des règles explicites indirectes (dispositions sur les produits constatés d'avance faisant référence à la livraison de biens ou la réalisation des prestations de services). Une abondante doctrine comptable a été développée sur ces bases.

Les travaux de l'ANC ont été menés en prenant en compte toutes les sources de réflexion et les pratiques existantes (textes comptables français et internationaux dont la norme IFRS15 ; doctrine de l'ANC et précédemment du CNC ; doctrine comptable de la CNCC, du CNOEC ; textes fiscaux et juridiques ; jurisprudence).

Ces travaux ont conduit à un premier projet de règlement qui a été soumis à consultation publique du 13 septembre au 30 novembre 2019. Suite aux réponses recueillies et aux nombreuses questions relatives à la comptabilisation des produits soulevées dans le cadre du traitement comptable de l'impact de la crise liée à l'épidémie de Covid 19, l'ANC a repris ses travaux en vue de donner une définition de l'agrégat « chiffre d'affaires » et de définir les modalités de comptabilisation de l'ensemble des produits des ventes de biens et de services (incluant le chiffre d'affaires), ces modalités s'avérant identiques quel que soit le classement comptable des produits des ventes.

A des fins de sécurisation et d'harmonisation, l'ANC a conduit ses travaux dans le but d'énoncer expressément les principes de comptabilisation des produits des ventes, sur la base de la doctrine et de la pratique existantes. Il s'agit d'inclure et de reprendre dans les dispositions réglementaires les principes existant pour préciser la date à laquelle un produit doit être comptabilisé ainsi que le montant à prendre en compte à ce titre.

Afin de compléter le PCG à cet effet, le projet de règlement prévoit :

- à titre principal :
 - o une définition plus précise du chiffre d'affaires,
 - o la création de dispositions sur la comptabilisation des produits des ventes de biens et de services (hors cas des contrats à long terme),
- à titre complémentaire :
 - o la réorganisation de la partie relative aux produits (d'ordre formel),
 - o la réécriture de la disposition du PCG sur les opérations faites pour le compte de tiers, à des fins de clarification et de bonne articulation avec les nouvelles dispositions sur la comptabilisation des produits des ventes de biens et de services, mais sans modifier les principes actuels ;
 - o une modification du plan de comptes en conséquence.
 - o

Le projet de règlement introduisant ces évolutions figure à l'annexe 1 (version complétée de commentaires infra réglementaires) et est complété d'exemples à l'annexe 2. Enfin, le projet de règlement sans commentaire infra réglementaire figure à l'annexe 3.

Le Collège de l'ANC souhaite recueillir l'avis des parties prenantes sur les dispositions envisagées. Il a identifié plusieurs questions correspondant aux dispositions introduites jugées structurantes pour la comptabilisation et l'évaluation des produits des ventes et laisse la possibilité aux répondants de formuler des observations sur l'impact des autres dispositions prévues par ce projet (dernière question).

¹ Que le produit de la vente soit compris dans le chiffre d'affaires ou pas.

A l'issue des retours reçus dans le cadre de la présente consultation, le Collège de l'ANC rendra sa position finale avant la fin de l'année 2024 sur la version définitive du texte ainsi que sur ses modalités de première application. S'agissant de ces dernières, le Collège envisage en particulier de fixer une date d'entrée en vigueur de façon à laisser le temps nécessaire aux entités pour s'adapter aux nouvelles dispositions.

2. Principales modifications envisagées et questions posées aux parties-prenantes

I. Définition du chiffre d'affaires

La directive comptable 2013/34 se réfère au « chiffre d'affaires net », qu'elle définit comme « *le montant résultant de la vente de produits et de la prestation de services, déduction faite des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et d'autres impôts directement liés au chiffre d'affaires* » (cf. 5 de l'article 2 « définitions » de la directive).

Le code de commerce prévoit à l'alinéa 6 de l'article D 123-200 (relatif à la définition des catégories d'entreprises et de groupes d'entreprises) : « *Le montant net du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées* ».

Les dispositions actuelles du règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général (PCG) définissent le chiffre d'affaires qui figure dans les modèles de compte de résultat :

- par une définition littérale : « *le chiffre d'affaires est constitué des affaires réalisées avec les tiers dans l'exercice de l'activité professionnelle normale et courante de l'entreprise* » (art. 512-2) ;
- et en fonction du plan de comptes qui prévoit un compte « 70 - Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises ». Ce compte comporte de nombreuses subdivisions et y distingue en particulier les produits des activités annexes

Les produits de certaines ventes ne figurent pas dans le compte 70 et se trouvent de ce fait exclus du chiffre d'affaires. C'est ainsi en particulier le cas des redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires (comptabilisées dans le compte 75 « Autres produits de gestion courante ») quand bien même ces redevances constituent l'essentiel ou une part notable des produits tirés de l'activité de l'entité.

Or, la définition du chiffre d'affaires par la directive comptable, reprise en droit français par le code de commerce, se rapporte aux ventes de tous les produits et toutes les prestations de services, sans exclusion et sans distinguer selon leur caractère annexe ou principal.

⇒ Afin de mieux articuler la définition du chiffre d'affaires du PCG avec celle issue de la directive comptable et du code de commerce, le projet de règlement donne une définition du chiffre d'affaires incluant toutes les ventes de biens et de services. Elle repose sur la désignation précise des opérations dont les produits sont à inclure dans le chiffre d'affaires. Ainsi, outre les ventes de biens et de services sont mentionnées expressément comme composantes du chiffre d'affaires :

- les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires,
- les locations.

Les ventes d'immobilisations, corporelles et incorporelles, relèvent dans certains cas du modèle d'affaires des entités : les produits en résultant constituent donc une part structurelle des recettes de l'entité.

⇒ Le projet de règlement prévoit que le chiffre d'affaires inclut le produit des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles relevant 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.

La notion comptable de chiffre d'affaires n'apparaît que dans le règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général, dans ses modèles de compte de résultat. En revanche, d'autres règlements de l'ANC, spécifiques à certaines entités ou certains secteurs et constituant une adaptation du PCG, ne comportent pas d'agrégat « chiffre d'affaires » dans leur modèle spécifique de compte de résultat (ex : règlements comptables ANC n° 2014-07 et 2015-11 relatifs respectivement aux entités du secteur des banques et des assurances ; règlement ANC n° 2018-06 relatif au secteur non lucratif). Dans ces conditions, la notion de chiffres d'affaires définie au PCG est sans impact sur ces règlements spécifiques.

⇒ A des fins de clarification, le projet de règlement prévoit dorénavant expressément que la notion de chiffre d'affaires se rapporte à l'agrégat du même nom figurant aux modèles de compte de résultat prévus par le PCG.

La définition du chiffre d'affaires proposée conduit à modifier en conséquence le modèle de compte de résultat et le plan de comptes du PCG.

Le plan de comptes (art. 1121-1) est adapté notamment :

- en incluant dans le compte « 70 Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises » :
 - o les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires,
 - o les produits de cession d'immobilisations incorporelles et corporelles relevant du modèle économique de l'entité ;
- en retirant toute distinction des produits des ventes de biens et de services selon leur caractère annexe ou pas, en particulier en modifiant le compte « 708 Produits des activités annexes ».

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.

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.

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.

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 ?

II. Comptabilisation des produits des ventes de biens et de services

Le PCG est complété de dispositions sur les modalités de comptabilisation des produits des ventes de biens et de services.

Concernant les contrats à long terme, les dispositions actuelles du PCG (ainsi que les commentaires s'y rapportant) y afférentes sont conservées à ce stade à l'identique et reprises aux articles 523-1 à 523-8 nouveaux du projet de règlement.

Pour les ventes de biens et services relevant d'autres contrats, le projet fixe les modalités de comptabilisation des produits correspondants en précisant :

- leur fait générateur (à quelle date ou période comptabiliser ces produits),
- leur modalité de reconnaissance,
- et le montant à comptabiliser.

Ces dispositions introduites dans le PCG s'appliquent également aux entités relevant d'autres règlements comptables si ces derniers ne prévoient pas de dispositions particulières sur la comptabilisation de leurs produits. Ainsi, à titre d'exemple, les entités relevant des règlements ANC n°2018-06, n°2014-07, n°2015-11, n°2015-04 sont également concernées par ces nouvelles dispositions.

- **Principe général de comptabilisation des produits des ventes à la délivrance du bien ou de la prestation de services**

Le projet de règlement inscrit dorénavant expressément dans le PCG le principe général de comptabilisation des produits des ventes (hors contrat à long terme) suivant : « *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.* ».

Le projet reprend ainsi dans le PCG la pratique actuelle développée en application du principe de rattachement à un exercice des produits acquis à cet exercice (article 512-4 actuel du PCG) et consistant à comptabiliser le produit lorsque la prestation de service ou la fourniture de bien les justifiant est effectuée.

La délivrance d'un bien ou d'un service est définie sur le plan comptable par le projet comme « *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 est appréciée en fonction des conditions contractuelles de la vente et de la nature des biens et services vendus.

La délivrance ainsi définie correspond :

- pour les ventes de biens, à la notion de délivrance prévue par le code civil pour apprécier l'exécution des accords de ventes de biens (article 1604 à 1624 du code civil), Cette notion juridique est actuellement utilisée par la pratique comptable et est ainsi reprise par le projet de règlement ;
- pour les ventes de prestations de service, à la réalisation de la prestation au client.

⇒ Le principe de comptabilisation des produits de ventes de biens et de services est dorénavant introduit expressément dans le PCG. Il reprend les principes implicites et la pratique actuels. Pour permettre de l'énoncer clairement, il est fait référence à la notion de délivrance pour définir le fait générateur à la fois des biens et des services.

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.

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.

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 ?

- **La comptabilisation du produit d'une vente est fonction des modalités de la délivrance du bien ou service vendu : ponctuelle ou à l'avancement**

Afin de faciliter la mise en œuvre de la comptabilisation du produit en fonction de la délivrance, des modalités d'application sont prévues expressément. Le principe de comptabilisation du produit en fonction de la délivrance est décliné aux différents types de délivrance susceptibles d'être rencontrés.

L'analyse de ces modalités de délivrance fonde la comptabilisation du produit correspondant :

- si la délivrance au client intervient à une date précise (délivrance ponctuelle) : le produit est comptabilisé à cette date pour le prix convenu dans l'accord de vente.
- si la délivrance n'intervient pas à une date unique (délivrance non ponctuelle), le produit, dont le montant est fonction du prix convenu dans l'accord de vente, 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. Le projet donne à cet effet des éléments objectifs d'appréciation et des indicateurs, non exhaustifs.

Pour les prestations de services délivrées non ponctuellement, le projet prévoit des modalités de comptabilisation du produit :

- comptabilisation obligatoirement linéaire pour les prestations qu'il définit comme continues, lorsque la valeur du service délivré est constante sur la période, apportant ainsi une règle unique et simple ;
- comptabilisation à hauteur de la valeur du service délivré, pour les prestations de services continues lorsque la valeur du service délivré est variable sur la période ;
- comptabilisation à chaque date de délivrance à hauteur de la valeur du service délivré, pour les prestations à exécution successive.

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 :
 - o les prix des unités déjà délivrées,
 - o le coût des biens et services délivrés,
 - o le temps écoulé.

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 cette 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.

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 ?

- **Cas des ventes portant sur plusieurs biens et/ou services (accords de vente composite)**

Pour les accords de vente de plusieurs biens et/ou services, le produit est comptabilisé au fur et à mesure de la délivrance au client des « livrables » identifiés dans l'accord, c'est-à-dire les biens ou services (ou groupe de biens ou services). Le projet définit la méthodologie pour, dans un premier temps, définir ces livrables afin, dans un second temps, d'apprécier leur délivrance aux clients et le montant du prix s'y rapportant, pour permettre la comptabilisation du produit.

Le projet de règlement introduit une nouveauté significative par rapport à la pratique existante en termes de notion (notion de livrable) et d'allocation des prix. Des exemples sont prévus dans le projet de règlement pour l'illustrer : ils figurent dans l'annexe 3 à la présente consultation.

➤ **Notion de livrable**

En cas d'un accord portant sur la vente de plusieurs biens et/ou services (accord de vente composite), la comptabilisation du produit correspondant requiert au préalable de déterminer si les différents biens et services prévus à l'accord constituent ensemble une seule et même vente à traiter de manière unique ou bien des ventes distinctes. Cette analyse vise à identifier ce que le client attend comme devant être mis à sa disposition en application de l'accord de vente composite et que le projet de texte appelle « livrable ».

Cette analyse est indispensable pour déterminer à quel exercice rattacher les produits liés à cet accord et pour quel montant.

Une fois les livrables identifiés, la délivrance s'apprécie pour chacun d'eux.

La notion de livrable ne s'applique qu'aux accords de vente composite. Le projet la définit et donne un critère pour apprécier si un bien ou un service prévu par un tel accord constitue un livrable, critère reposant sur l'indépendance technique du bien ou service par rapport aux autres biens et services prévus par l'accord : l'absence d'un important travail d'intégration, de modification ou d'adaptation par l'entité (vendeur) de ce bien ou service avec d'autres biens et services prévus par l'accord.

Si un bien ou service ne satisfait pas à cette condition, il doit être regroupé avec d'autres biens ou services prévus par l'accord jusqu'à ce que l'ensemble ainsi constitué satisfait à ce critère, c'est-à-dire que cet ensemble de biens et services ne nécessite pas un important travail d'intégration, de modification ou d'adaptation par l'entité avec d'autres biens et services prévus par l'accord.

Une fois le(s) livrable(s) identifié(s), le prix de chaque livrable est comptabilisé en produit à la délivrance du livrable considéré. L'appréciation de la délivrance d'un livrable est identique à celle d'un bien ou service vendu isolément. La délivrance d'un livrable peut ainsi être ponctuelle ou pas. Dans ce dernier cas, le prix du livrable est comptabilisé au fur et à mesure de la délivrance du livrable. La quote-part du prix qui représente la valeur du livrable délivré est déterminée en utilisant le ou les indicateurs qui permettent de mesurer de façon fiable selon sa nature, la valeur du livrable délivré (modalités d'application générale prévues par l'article 522-8).

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 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.

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 ?

➤ **Définition du prix en cas de vente composite**

Le montant du prix à considérer pour chaque livrable est l'objet de précision au regard des stipulations de l'accord. Il est distingué selon que l'accord stipule ou non des prix distincts pour chacun des biens ou services qu'il comprend et selon que les biens et services constituent, isolément ou bien après regroupement, un livrable.

Deux cas d'allocation entre les livrables des prix stipulés par l'accord sont prévus :

- lorsqu'un prix global est stipulé par l'accord pour plusieurs livrables : ce prix est alors alloué entre les livrables concernés ; et
- lorsque, dans un accord comprenant plusieurs livrables, 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).

Dans ces deux cas, la méthode d'allocation ou de réallocation des prix est identique : il convient d'allouer les prix entre les livrables selon la mesure estimée fiable et pertinente par l'entité reflétant leur valeur au regard des termes de l'accord telle que le prix de marché des biens ou services constituant les livrables ou bien leur coût de production.

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 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 stipulé 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.

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 ?

- **Coûts et obligations liés à une vente**

Le projet prévoit la comptabilisation par voie de provision :

- des coûts afférents à une vente de biens ou de prestation de services,
- de vente assortie d'un droit de retour ou de rétractation.

Ces dispositions correspondent aux pratiques comptables existantes. Les règles générales de comptabilisation des provisions prévues par le PCG s'appliquent si les conditions requises sont satisfaites, ce qui ne nécessite pas de dispositions spécifiques dans le projet de texte. Seuls des commentaires infra réglementaires le rappellent.

En revanche, le projet dispose que les droits à réductions ou avantages en nature ultérieurs, accordés lors d'une vente initiale, sur une vente future donnent lieu à la comptabilisation d'un produit constaté d'avance et non plus à celle d'une provision.

Selon l'avis n° 2004-E du Comité d'urgence du CNC du 13 octobre 2004, la prise en compte des droits à réductions ou avantages en nature ultérieurs accordés lors d'une vente initiale sur une vente future se fait actuellement :

- par voie de provision (cas général),
- ou sous forme de produit constaté d'avance. Ce traitement est restreint aux entités qui avant la parution de l'avis CU CNC n° 2004-E, comptabilisaient déjà ces transactions, dès la vente initiale, sous forme de produits constatés d'avance à un niveau au moins équivalent au montant de la provision visée dans l'avis.

Le projet de règlement ne retient expressément que le traitement comptable par voie de produit constaté d'avance à son article 522-15 par cohérence avec le principe d'allocation d'un prix global aux différents biens et services prévus dans un même accord. En l'espèce, lors de la vente initiale, l'entité facture un montant global comprenant, d'une part, les biens et prestations effectivement délivrés au titre de cette première vente et, d'autre part, le droit à réduction accordé ou les biens et prestations à délivrer à l'occasion d'une vente ultérieure (partie différée du produit). La quote-part du prix attribuable à ce droit ou ces biens ou services à délivrer doit être évaluée par allocation du prix global et constitue un produit constaté d'avance tant que les réductions ne sont pas accordées ou les fournitures ou les prestations correspondantes délivrées.

Art. 522-15 (droits à réductions ou avantages en nature ultérieurs sur une vente future)

La valeur des droits à réduction ou avantages en nature accordés lors de la vente d'un bien ou service ou d'un groupe de biens et services pour une vente ultérieure est comptabilisée en produit constaté d'avance jusqu'à leur utilisation ou leur péremption.

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 ?

- **Opérations faites pour le compte de tiers**

Les règles actuelles du PCG sur la comptabilisation des opérations faites pour le compte de tiers prévues à l'article 611-11, sont reprises sans les modifier au fond. Elles sont réécrites à des fins de clarté et d'articulation avec les règles de comptabilisation des produits des ventes.

Art. 621-11 (Opérations faites pour le compte de tiers)

1. Lorsque l'entité agit pour le compte d'un tiers, les modalités de comptabilisation du produit de la vente de sa prestation diffèrent selon que l'entité (le représentant) agit en son propre nom ou bien au nom du tiers représenté.

Le produit correspondant est comptabilisé à la délivrance de la prestation de représentant prévue par l'accord conclu avec le tiers représenté, conformément à l'article 522-2.

2. Lorsque l'entité agit dans la limite de ses pouvoirs au nom et pour le compte du tiers représenté, ce dernier étant seul tenu de l'engagement ainsi contracté en vertu de l'alinéa 1 de l'article 1154 du code civil, les opérations réalisées par l'entité sont comptabilisées dans les comptes de tiers 467 - « Divers comptes débiteurs et produits à recevoir » ou 468 « Divers comptes créditeurs et charges à payer ». Les opérations réalisées par un mandataire, défini à l'article 1984 du code civil, relèvent du présent 2.

Seule la rémunération de l'entité pour son rôle de représentant est comptabilisée en produit. Cette rémunération est enregistrée lorsque la prestation de représentant est délivrée conformément à l'article 522-2.

3. Lorsque l'entité agit pour le compte du tiers représenté mais contracte en son propre nom et est engagé à l'égard du cocontractant en vertu de l'alinéa 2 de l'article 1154 du code civil, les opérations réalisées sont inscrites selon leur nature dans les comptes de charges et de produits de l'entité. Les opérations d'un commissionnaire au sens des articles L132-1 et L132-2 du code de commerce relèvent du présent 3.

La responsabilité de l'entité relative à la bonne exécution des obligations du contrat conclu par son intermédiaire entre le tiers qu'elle représente et le cocontractant est sans influence sur la date de prise en compte du produit des ventes.

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 ?

3. Impacts opérationnels et autres observations

Les règles prévues par le projet de texte sont susceptibles d'avoir un impact sur le chiffre d'affaires des entreprises et ce faisant sur la mise en œuvre de réglementations (comptables, sociales, fiscales). Elles peuvent aussi entraîner des modifications dans les modèles de contrats et de facturation ou encore dans les systèmes d'information.

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 ?