



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



**AUTORITÉ
DES NORMES COMPTABLES**

ANNEXE 1

Projet de règlement relatif à la comptabilisation des produits des ventes de biens et de services

Le présent document expose le projet de texte relatif à la comptabilisation des ventes de biens et de services, soumis à consultation publique. Le projet est présenté dans une version intégrée au recueil des normes comptables françaises pour les comptes annuels,

Le projet de règlement porte sur :

- une définition du chiffre d'affaires,
- la comptabilisation des produits des ventes de biens et de services (hors cas des contrats à long terme),
- le cas des contrats à long terme (reprise des dispositions existantes),
- les opérations faites pour le compte de tiers (actualisation de la disposition existante),
- les adaptations en conséquence du modèle de compte de résultat, du plan de comptes et de l'information dans l'annexe aux comptes.

Il comprend les dispositions réglementaires à portée obligatoire déclinées en articles (identifiées en noir) et des commentaires infra réglementaires, dits « IR » (identifiés en bleu).

Le projet est complété d'une annexe 2 présentant les exemples afférents aux ventes de plusieurs biens et services.

TITRE V – CHARGES ET PRODUITS

CHAPITRE II : PRODUITS

Section 1 – Produits

Art. 521-1 (définition des produits)

1. Les produits correspondent à des sommes ou actifs reçus ou à recevoir :

- soit en contrepartie des activités de l'entité ou d'opérations ponctuelles réalisées dans le cadre de son activité normale et courante ou encore d'opérations financières ou exceptionnelles.
- soit exceptionnellement sans contrepartie.

Les produits comprennent également les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions.

Art. 521-2 (présentation des produits)

1. Sont distingués dans les modèles de compte de résultat prévus au présent règlement :

- les produits d'exploitation normale et courante,
- les produits financiers et
- les produits se rapportant au résultat exceptionnel défini à l'article 513-5.

2. Les produits d'exploitation normale et courante comprennent :

- le chiffre d'affaires défini à l'article 521-3 ;
- et tous les autres produits acquis dans le cadre de l'exploitation normale et courante de l'entité, tels que :
 - la production stockée,
 - la production immobilisée,
 - les subventions,
 - les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions,
 - les produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles non incluses dans le chiffre d'affaires,
 - et les autres produits de gestion courante.

2. Les produits sont enregistrés hors taxes collectées pour le compte de l'Etat.

IR3 – Modalités d'application – Notion de « hors taxes collectées pour le compte de l'Etat »

Les produits sont comptabilisés hors taxes collectées par l'entité pour le compte de l'Etat. Selon l'article 1214-44 du présent règlement, « le compte 445 « État - Taxes sur le chiffre d'affaires » reçoit d'une part le montant des taxes collectées pour le compte de l'État, et, d'autre part, le montant des taxes à récupérer ». Relève des taxes collectées la TVA (cf. article 1214-44 précité).

Article 521-3 (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.

IR3 – Produits de cession d’immobilisations incorporelles et corporelles

Sont inclus dans le chiffre d’affaires les produits de cessions d’immobilisations incorporelles et corporelles lorsque ces cessions relèvent du modèle économique de l’entité, c’est-à-dire lorsque ces cessions font partie intégrante des ventes de biens concourant à la performance de l’activité de l’entité. A ce titre, une entité qui a pour activité la location de biens et qui cède de manière systématique les immobilisations corporelles louées dans ce cadre inscrit le produit de cession de ces immobilisations en chiffre d’affaires.

IR3 – Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires

Toutes les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires sont prises en compte dans le chiffre d’affaires, qu’elles relèvent ou non d’une activité de l’entité exercée à titre principal ou accessoire.

IR3 – Chiffre d’affaires et produits financiers

Les dividendes et produits financiers perçus par une holding au titre de son activité de gestion de ses participations ne constituent pas du chiffre d’affaires au sens du présent article. Il ne s’agit en effet pas de produits d’une vente de biens ou de services mais de produits liés à la gestion financière relevant des produits financiers (conformément à l’article 1222 du présent règlement).

Article 521-4 (article 512-4 actuel du PCG) (Principe de comptabilisation des produits)

Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l’exercice, sont rattachés à l’exercice, les produits acquis à cet exercice, auxquels s’ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n’ont pas alors fait l’objet d’un enregistrement comptable.

Article 521-5 (reprise de l’article 1214-48 du PCG et du commentaire IR sous l’article 321-7 du PCG) (Produits constatés d’avance)

Les produits comptabilisés par l’entité à la date de clôture d’un exercice avant que les biens ou services les justifiant aient été délivrés ne sont pas rattachés à l’exercice clos considéré. Ces produits constatés d’avance, qui constituent des passifs conformément à l’article 321-7, sont comptabilisés dans le compte de régularisation 487 « Produits constatés d’avance ».

IR3 – Modalités de comptabilisation

Pour les règles de fonctionnement du compte 487 « Produits constatés d’avance », cf. l’article 1214-48.

Pour les règles d’évaluation des produits constatés d’avance, cf. article 323-9.

Section 2 - Comptabilisation des produits des ventes de biens et de services

Art 522-1 (Champ d’application)

La présente section définit les modalités de comptabilisation :

- des produits des ventes de biens et de services,
- des produits de cessions d’immobilisations incorporelles et corporelles comptabilisés en autres produits ou chiffre d’affaires,
- des redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires.

Sous-section 1 – Principes

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.

IR3 – Notion d'accord

L'accord au sens de la présente section peut prendre différentes formes conformément aux règles de droit civil et commercial. Il peut correspondre à un ou plusieurs contrats relatifs à une même vente entre les mêmes parties. Il convient d'analyser l'intégralité de l'accord en question afin de déterminer l'ensemble des droits et obligations attachés qu'il conviendra de traduire comptablement (exemples : une commande et les conditions générales de vente auxquelles la commande renvoie ; le contrat et ses annexes ; lorsqu'un contrat d'application renvoie à un contrat cadre, les dispositions du contrat d'application et celles du contrat cadre constituent l'accord).

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.

Code civil

Article 1604

« La délivrance est le transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur. »

Article 1605

« L'obligation de délivrer les immeubles est remplie de la part du vendeur lorsqu'il a remis les clefs, s'il s'agit d'un bâtiment, ou lorsqu'il a remis les titres de propriété. »

Article 1606

« La délivrance des effets mobiliers s'opère :

Ou par la remise de la chose,

Ou par la remise des clefs des bâtiments qui les contiennent,

Ou même par le seul consentement des parties, si le transport ne peut pas s'en faire au moment de la vente, ou si l'acheteur les avait déjà en son pouvoir à un autre titre. »

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.*

La délivrance s'apprécie en fonction des modalités contractuelles de chaque vente sur le transfert du bien ou service au client. Par exemple, les parties à un accord de vente peuvent fixer elles-mêmes dans l'accord le moment du transfert de propriété et des risques, notamment en utilisant les conditions ou modalités internationales de vente ou

« InCoTerms® » (acronyme pour « international commercial terms » en anglais) codifiés par la Chambre de commerce internationale. Il sera dans ce cas tenu compte de ces modalités pour définir la date de délivrance en résultant au sens comptable. Pour plus de détail sur l'appréciation de la délivrance de biens au regard des incoterms ou de certaines conditions particulières de vente : voir l'annexe à la fin de la présente section.

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.

Art. 522-4 (Clause de réserve de propriété ; reformulation de l'article 512-3)

La clause de réserve de propriété d'un bien vendu ne fait pas obstacle à la délivrance du bien.

IR1 – Vente avec clause de réserve de propriété - Élément de contexte

Les ventes avec réserve de propriété sont des ventes aux termes desquelles le transfert de propriété n'a lieu qu'à l'issue du paiement complet du prix (article 2367 du code civil). Elles sont qualifiées au plan juridique de ventes sous condition suspensive : en conséquence, la vente n'est pas effective tant que la condition n'est pas réalisée, ce qui devrait conduire à ne pas comptabiliser de produit. Cependant, dans la plupart des cas, le vendeur s'acquitte de ses obligations lors de la mise à disposition du bien sans attendre le paiement complet du prix. C'est pourquoi le présent article prévoit que la délivrance pour l'application de la présente section intervient ainsi dès que l'acheteur dispose matériellement du bien.

Sous-section 2 – Détermination du prix

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 :

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

IR 3 - Eléments de prix variables - Estimation

Dans les cas où l'entité, sur la base de son expérience, estime probable qu'elle devra accorder ultérieurement à une vente des ajustements de prix à la baisse (par exemple remise pour volume), une estimation des rabais, remises ristournes est réalisée, dès la date de reconnaissance du produit de la vente, en tenant compte de la situation existant à la date de clôture, estimée selon les informations disponibles jusqu'à la date de l'arrêté des comptes.

Lorsque les ventes sont assorties d'un droit de retour, le risque d'exercice de ce droit est comptabilisé selon les dispositions de l'article 522-14.

IR 3 - Eléments de prix conditionnels - Définition et fait générateur

Des éléments du prix peuvent être conditionnels, c'est-à-dire conditionnés à la survenance d'un événement ultérieur : il en est ainsi d'un bonus de performance, ou d'un paiement lié au chiffre d'affaires du client de l'entité. Les effets de tels compléments de prix ne sont pris en compte pour évaluer à la hausse le produit de la vente qu'à la date à laquelle la réalisation de la condition est quasi certaine (en général, la condition ne peut être considérée quasi certaine que lorsque l'atteinte de la performance est vérifiée ou le chiffre d'affaires est réalisé par le client dans le cas d'un ajustement de prix lié au chiffre d'affaires).

Art. 522-7 Modalités de comptabilisation des réductions du prix

Les réductions de prix accordées sur facture sont comptabilisées directement en moins du prix de vente. Dès lors que le produit de la vente a été comptabilisé et facturé, les réductions de prix à accorder hors facture sont comptabilisées distinctement à hauteur de leur montant probable, au débit d'un sous-compte intitulé « Rabais, remises et ristournes à accorder estimés » du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés », en contrepartie du sous compte spécifique du compte 4198 « Rabais remises ristournes à accorder et autres avoirs à établir ».

IR3 - Réductions de prix - Rabais, remises et ristournes - définition

Les réductions de prix au sens du présent règlement correspondent aux rabais, remises et ristournes définis comme suit :

- *les rabais sont des réductions pratiquées exceptionnellement sur le prix de vente préalablement convenu pour tenir compte, par exemple, d'un défaut de qualité ou de conformité des objets vendus ;*
- *les remises sont des réductions pratiquées habituellement sur le prix courant de vente en considération, par exemple, de l'importance de l'achat ou de la profession de l'acheteur et généralement calculées par application d'un pourcentage au prix courant d'achat ;*
- *les ristournes sont des réductions de prix calculées sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée.*

IR 3 - Réductions de prix / pénalités

Les réductions de prix sont à distinguer des sommes dues par l'entité à titre indemnitaire, c'est-à-dire dues au titre des préjudices subis par le client, liés à la vente (par exemple : pénalités de retard). Les sommes dues à titre indemnitaire sont comptabilisées soit en dettes soit en provisions conformément aux règles générales de comptabilisation des passifs.

Sous-section 3 – Modalités d'application

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.

a) Cas de la vente isolée d'une prestation de service

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.

Code civil Article 1111-1

Le contrat à exécution instantanée est celui dont les obligations peuvent s'exécuter en une prestation unique.

Le contrat à exécution successive est celui dont les obligations d'au moins une partie s'exécutent en plusieurs prestations échelonnées dans le temps.

IR3 – Typologie des prestations de services

Parmi les prestations de services, on peut distinguer en fonction du moment de leur délivrance au client :

1) des prestations de services qui sont délivrées à une date unique (prestations ponctuelles), c'est-à-dire que le service n'est fourni au client qu'à l'achèvement de cette prestation.

Exemples : dans le cas d'un contrat de vente d'une prestation de transport seule, le service n'est fourni au client qu'à l'arrivée à destination de l'élément à transporter, c'est à cette date (d'achèvement de la prestation) que le produit sera comptabilisé ;

De même, la réparation d'un véhicule, le nettoyage d'un vêtement ne seront comptabilisés en produit qu'à la date de la remise au client du bien réparé ou nettoyé, c'est à dire à l'issue de la prestation.

Un contrat de conseil prévoit pour l'entité l'obligation de mettre à disposition du client un rapport unique en fin de prestation au terme d'une durée définie contractuellement. Le produit est attaché dans ce cas à une prestation qui certes nécessite de la part de l'entité, l'exécution d'actions sur la période définie par l'accord mais qui n'est fournie au client, conformément aux conditions contractuelles qu'au terme de cette période à la remise du rapport.

2) par opposition à des prestations de services délivrées sur une certaine période (prestations non ponctuelles).

Dans ce cas, on peut distinguer des prestations qui sont rendues de manière continue ou à exécution successive:

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).

2.2) les prestations à exécution successive

Exemple : dans le cas d'une prestation de conseil dont le client bénéficie progressivement par la remise de documents contractuellement prévus (par exemple rapports successifs dont le client peut disposer), le produit est comptabilisé à la remise de chaque document.

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

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.

IR 4 – Exemples

Voir Annexe « Exemples »

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).

Sous-section 4 - Coûts et obligations liés à la vente

Art. 522-13 (traitement des coûts afférents à une vente de bien ou de prestation de service)

Les coûts restant à encourir sur une prestation ou un bien déjà délivré et dont le produit de la vente a été comptabilisé font l'objet d'une provision constituée conformément à l'article 322-8.

IR 3 - Provisions au titre d'obligations de l'entité à l'égard de son client, liées à la vente et qui ne remettent pas en cause la vente – Notion et exemples

Les obligations de l'entité à l'égard de ses clients, liées à une vente réalisée et dont il est probable ou certain qu'elles provoqueront une sortie de ressources au bénéfice de ces clients sans contrepartie au moins équivalente, font l'objet d'une provision conformément aux articles 321-1 à 321-5. Cette provision est comptabilisée lorsque naît l'obligation.

Parmi les exemples d'obligations liées à la vente qui ne remettent pas en cause la vente et qui doivent faire l'objet d'une provision, on peut citer : la garantie légale obligatoire ; les réserves mineures émises par le client à la délivrance du bien et qui ne remettent pas en cause celle-ci ; la fourniture de documentation technique non indispensable au client pour tirer avantage du livrable vendu.

IR 3 - Perte attendue sur une vente

Une perte sur un accord de vente doit être provisionnée dès qu'elle devient probable, conformément à l'article 322-9 du PCG.

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.

IR 1 - Contexte

Certaines ventes de bien ou de prestation de services prévoient contractuellement le droit pour le client de retourner le bien ou de se rétracter du bénéfice de la prestation dans un délai déterminé spécifié. Le produit de la vente est comptabilisé à la délivrance du bien ou service considéré. Pour les retours de biens ou l'exercice du droit de rétractation, une provision traduisant le risque lié à la probabilité d'exercice du droit de retour ou de rétractation est comptabilisée conformément aux règles prévues par le présent règlement concernant les provisions. Cette probabilité peut être estimée de manière statistique pour des ventes présentant des caractéristiques similaires.

La perte probable sur un bien retourné correspond à la perte de marge majorée, le cas échéant, de la dépréciation estimée du bien.

Art. 522-15 (droits à réductions ou avantages en nature accordés lors d'une vente sur une vente ultérieure)

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.

IR3 - Droits à réduction ou avantages en nature accordés lors d'une vente sur une vente ultérieure

Les droits à réduction ou avantages en nature accordés lors d'une vente initiale pour une vente ultérieure visent notamment :

- les réductions correspondant aux droits accumulés accordés aux clients au titre des ventes passées et utilisables à l'occasion des ventes futures, sous forme de chèques-cadeaux, chèques réduction, cartes de fidélité, réductions diverses... ;*
- les avantages en nature accordés aux clients sous forme de produits prélevés sur les marchandises de l'entreprise ou acquis auprès de fournisseurs extérieurs, ou de services rendus par l'entreprise ou des prestataires externes.*

Lors de la vente initiale, l'entité perçoit un montant global comprenant, d'une part, les biens et prestations effectivement délivrées et, d'autre part, les réductions à accorder ou les biens et prestations à délivrer à l'occasion d'une vente ultérieure (partie différée du produit). La quote-part du produit perçu relative à la valeur du droit accordé constitue un produit constaté d'avance tant que les réductions ne sont pas accordées ou les fournitures ou les prestations correspondantes délivrées.

IR3 – Modalités de comptabilisation

Pour les règles de fonctionnement du compte 487 « Produits constatés d'avance », cf. l'article 1214-48.

Pour les règles d'évaluation des produits constatés d'avance, cf. article 323-9.

IR4 - Exemple – Bon de réduction sur une vente ultérieure accordé lors d'une première vente

Une entité vend un produit pour un montant de 50 € HT. A l'occasion de cette vente, elle accorde à son client un bon de réduction d'une valeur de 7 € à valoir sur un futur achat du même produit (sans prix d'achat minimum). L'entité dégage une marge de 20% sur les ventes du produit considéré. Le taux de TVA est de 20 %.

1/ Lors de la vente initiale :

L'entité comptabilise la vente pour le montant de 60 € TTC et elle constate un produit constaté d'avance pour la valeur faciale du bon de réduction (en tenant compte de la probabilité d'utilisation du bon de réduction qui au cas d'espèce est estimée à 100 %).

Compte	Débit	Crédit
512 Banque	60	
701 Vente		50
4457 TVA collectée		10
487 Produit constaté d'avance		7
701 Vente	7	

2/ Lors de la vente ultérieure d'un bien identique sur le même exercice que la vente initiale :

L'entité comptabilise la vente et constate la réduction en moins de son chiffre d'affaires.

Compte	Débit	Crédit
512 Banque	51,6	
701 Vente		43
4457 TVA collectée		8,6
487 Produit constaté d'avance	7	
701 Vente		7

ANNEXE 1 A LA SECTION 2 – EXEMPLES – VENTE DE BIEN

IR3 – Ventes de bien – Délivrance – Accord de vente avec conditions particulières

La notion de délivrance mentionnée dans le présent règlement pour les ventes de bien correspond à la délivrance définie aux articles 1604 à 1624 du code civil. Sont présentées ci-après certaines ventes de bien sous conditions particulières au regard de la définition prévue par le code civil.

➤ **Vente sous condition suspensive**

En cas de vente sous condition suspensive, le produit correspondant est comptabilisé à la date de délivrance du bien, qui n'intervient qu'une fois la vente conclue, c'est-à-dire qu'une fois la condition suspensive réalisée.

Les effets de la condition suspensive sont appréciés à la date de clôture et non à la date d'arrêté des comptes.

➤ **Vente en consignation et contrat de dépôt**

La vente en consignation et le contrat de dépôt doublé d'un contrat de mandat visent des situations différentes mais, si la vente se réalise, le traitement comptable du produit correspondant est identique dans les deux cas.

Dans le cadre d'un contrat de vente en consignation, une entité (le consignateur) expédie la marchandise à une personne (le consignataire), laquelle est chargée de la vendre au nom du premier à une tierce partie. La vente d'une marchandise en consignation est une vente sous condition suspensive : la vente du déposant au dépositaire est réalisée sous condition suspensive de la revente par le dépositaire de la marchandise à une tierce partie. Le produit correspondant ne sera comptabilisé qu'à la date de la délivrance de la marchandise à la tierce partie.

Dans le cadre du contrat de dépôt, une partie (le déposant) demande à une autre partie (le dépositaire) de conserver une chose lui appartenant afin qu'elle puisse lui être restituée ultérieurement dans le même état. Le contrat ne transfère pas la propriété de la chose au dépositaire : les biens remis au dépositaire demeurent la propriété du déposant. Ce contrat peut être complété d'un contrat de mandat par lequel le dépositaire est chargé de vendre le bien au nom et pour le compte du déposant. Lorsque le dépositaire vend le bien à un tiers en vertu de ce contrat de mandat, la vente est juridiquement réputée réalisée directement entre le déposant et le tiers.

Dans les deux cas, la délivrance n'intervient que lorsque l'obligation de vente à une tierce partie est remplie, selon le cas, par le consignataire ou par le dépositaire mandataire.

➤ **Vente sous condition résolutoire**

En cas de vente sous condition résolutoire, la vente intervient dès la conclusion de l'accord. Elle est rétroactivement annulée si la condition se réalise. Le produit de la vente doit être comptabilisé à la date de délivrance du bien, comme si la condition résolutoire n'existait pas. La vente sera rétroactivement annulée si la condition se réalise.

IR3 – Modalités d'application - Conditions ou modalités internationales de vente ou InCoTerms®¹

Les parties à un accord de vente peuvent fixer elles-mêmes dans l'accord le moment du transfert de propriété et des risques, notamment en utilisant les conditions ou modalités internationales de vente ou « InCoTerms® » (acronyme pour « international commercial terms » en anglais) codifiés par la Chambre de commerce internationale. Ces conditions internationales de vente déterminent les obligations réciproques du vendeur et de l'acheteur dans le cadre d'un accord de vente international en ce qui concerne la livraison de la marchandise vendue, la répartition des frais liés à cette marchandise, ainsi que la charge des formalités d'export et d'import et fixent la date du transfert des risques liés à cette marchandise (mais pas celle du transfert de propriété). Chaque modalité est codifiée par trois lettres et est indissociable du lieu de livraison auquel elle s'applique.

Lorsque le choix de ces règles InCoTerms® constitue un élément essentiel de la vente, le lieu de transfert des risques défini par la règle InCoTerms® retenue fixe la date de la délivrance. Dans ce cas, la date de comptabilisation du produit est la date de délivrance correspondant à la date fixée par la règle Incoterms® utilisée dans l'accord considéré. Ainsi, au vu de la codification des règles Incoterms® 2020, la date de comptabilisation du chiffre d'affaires sera définie comme suit (hors autre clause particulière modifiant le transfert des risques et avantages) :

¹ InCoTerms® est une marque déposée de la Chambre de Commerce Internationale.

InCoTerms® 2020	Sigle	Moment du transfert des risques défini par l'InCoterms®2020 et fait générateur de la comptabilisation de la vente (1)
Incoterms® multimodaux (applicables à tous les types de transport)		
Ex works (à l'usine)	EXW	<u>mise</u> à disposition (avec emballage) au lieu convenu
Free carrier (franco transporteur)	FCA	<u>remise</u> au transporteur après chargement au point prévu
<u>Carriage paid to</u> (port payé jusqu'à)	CPT	<u>remise</u> au transporteur dans le pays de départ pour un transport vers le lieu de destination convenu (pour tous les modes de transport)
<u>Carriage insurance paid</u> (port payé, assurance comprise jusqu'à)	CIP	<u>remise</u> au transporteur dans le pays de départ pour un transport vers le (pour tous les modes de transport)
<u>Delivered at place</u> (rendu au lieu de destination)	DAP	<u>mise</u> à disposition de l'acheteur au lieu de destination convenu, avant déchargement
<u>Delivered at place unloaded</u> (rendu au lieu de destination déchargé)	DPU	<u>mise</u> à disposition de l'acheteur au lieu de destination convenu, après déchargement
<u>Delivered duty paid</u> (rendu droits acquittés)	DDP	<u>mise</u> à disposition de l'acheteur au lieu de destination convenu, avant déchargement
Incoterms® propres au transport maritime (ou voies fluviales)		
Free alongside ship (<u>franco le long du navire</u>)	FAS	<u>remise</u> au transporteur le long du navire au port d'embarquement convenu
Free on board (<u>franco à bord</u>)	FOB	<u>remise</u> au transporteur à bord du navire au port d'embarquement convenu
Cost and freight (<u>coût et fret</u>)	CFR	<u>remise</u> au transporteur à bord du navire au port d'embarquement convenu
Cost insurance and freight (<u>coût, assurance et fret</u>)	CIF	<u>remise</u> au transporteur à bord du navire au port d'embarquement convenu

(1) Hors clause particulière modifiant le transfert des risques et avantages

Section 3 - Contrats à long terme

[Renumérotation des articles existants sans changement au fond ; une seule modification signalée en rouge ci-après]

Sous-section 1 - Définition

Code civil

Art. 1601-3 - La vente en l'état futur d'achèvement est le contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution ; l'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. Le vendeur conserve les pouvoirs de maître de l'ouvrage jusqu'à la réception des travaux.

Art. 523-1

Un contrat à long terme est un contrat d'une durée généralement longue, spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant, à la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'entité à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté.

Cette définition exclut la vente de biens en série standardisés et la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base.

La vente en l'état futur d'achèvement, régie par l'article 1601-3 du code civil, est un contrat à long terme.

IR 2 - Champ d'application - Définition des contrats long terme

Cette définition appelle les commentaires suivants :

- *la notion de négociation spécifique découle de la complexité de l'objet du contrat et conduit généralement acheteur et vendeur à convenir d'un travail à réaliser sur la base de spécifications et de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier. Cette notion permet de distinguer les contrats à long terme des autres contrats de vente de biens ou de services : la vente de biens en série, la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base ne relèvent généralement pas des contrats à long terme.*
- *la notion de complexité recouvre la mise en œuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif ; elle se traduit également en termes de gestion de projet ; elle a généralement des conséquences sur la durée d'exécution du travail.*
- *la construction ou la réalisation d'un ensemble de biens ou de services complexes vise les biens ou services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation ultime s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet ; à ce titre, relèvent d'un même contrat les différents contrats, négociés globalement, exécutés de manière simultanée ou successive, et s'inscrivant dans le cadre d'un projet unique. A contrario, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens ou services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens ou services peut être identifié, chacun de ces biens ou services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct.*

A titre illustratif, la notion de contrat à long terme peut trouver à s'appliquer et est fréquemment utilisée dans les secteurs du bâtiment, des travaux publics, de l'ingénierie (en particulier informatique), de l'électronique civile ou militaire, de la construction navale, de l'industrie aéronautique et spatiale. Relèvent également des contrats à long terme les marchés dits "clé en main". En revanche, sont exclues du champ d'application des contrats à long terme les productions en série, y compris celles auxquelles s'appliquerait un cadre contractuel spécifique.

Certains contrats d'études ou marchés de développements organisent la participation de tiers, notamment la puissance publique, à des études et développements conduits par l'entreprise. Cette participation peut prendre la forme de financements ou de prise en charge d'une quote-part ou de la totalité des coûts encourus. Si le résultat de ces études

et développements demeure la propriété de l'entreprise, avec les droits et obligations qui s'y rattachent, ces contrats ou marchés ne constituent pas des contrats à long terme. Les contrats de concession ne sont pas des contrats à long terme au sens des présentes dispositions.

- **Contrats à long terme et autres contrats**

Les contrats à long terme recouvrent principalement les contrats à forfait pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixe, arrêtée dès la conclusion du contrat et assortie, le cas échéant, d'une clause de révision ou d'intéressement.

Les contrats à forfait comportent des variantes parmi lesquelles figurent notamment les contrats en bordereaux de prix. Dans ce cas, l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixée par référence à une estimation du nombre d'unités d'œuvre et à un prix unitaire fixe.

Les contrats en régie pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération égale au remboursement de ses dépenses acceptées, majoré d'un pourcentage de ces dépenses ou d'une rémunération fixe, ne constituent généralement pas des contrats à long terme.

Sous-section 2 – Comptabilisation

Art. 523-2 (article 622-2 actuel) (méthodes de comptabilisation possibles)

Un contrat à long terme est comptabilisé soit selon la méthode à l'achèvement, soit selon la méthode à l'avancement.

La méthode à l'achèvement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au terme de l'opération. En cours d'opération, qu'il s'agisse de prestations de services ou de productions de biens, les travaux en cours sont constatés à la clôture de l'exercice à hauteur des charges qui ont été enregistrées.

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats.

Art. 523-3 (article 622-3 actuel) (méthode à l'avancement – pourcentage d'avancement)

Si l'entité retient la méthode à l'avancement et est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement.

Ce pourcentage d'avancement est déterminé en utilisant la ou les modalités qui permettent de mesurer de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés. Peuvent être retenus :

- le rapport entre les coûts des travaux et services délivrés à la date de clôture et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat,
- les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

Par travaux et services exécutés et acceptés, il y a lieu d'entendre ceux qui peuvent être considérés comme entrant, avec une certitude raisonnable, dans les conditions d'acceptation prévues par le contrat.

A la date de clôture, les produits contractuels sont comptabilisés en chiffre d'affaires puis régularisés le cas échéant, à la hausse comme à la baisse, pour dégager le résultat à l'avancement.

Le changement de modalités de détermination du pourcentage d'avancement constitue un changement d'estimation au sens de l'article 122-5.

~~IR 3 – Changement de modalités de détermination du pourcentage d'avancement~~

~~Le changement de modalités de détermination du pourcentage d'avancement constitue un changement d'estimation au sens de l'article 122-5.~~

IR 3 - Modalités d'application

- **Résultat à terminaison déterminable de façon fiable**

Lorsque le résultat estimé à terminaison est négatif, la perte à terminaison, sous déduction de la perte déjà comptabilisée à l'avancement, est constatée immédiatement.

- **Détermination du pourcentage d'avancement**

Le pourcentage d'avancement ne peut, en pratique, être mesuré à partir des seuls éléments juridiques issus des contrats (notamment réception partielle, transfert de propriété...), ou à partir des seuls éléments financiers (notamment facturations partielles, avances, acomptes...). Dans la pratique, peuvent être retenus :

- le rapport entre les coûts des travaux et services exécutés à la date d'arrêt et le total des coûts d'exécution du contrat,
- les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

Art. 523-4 (article 622-4 actuel) (méthode à l'avancement / Résultat à terminaison non déterminable de façon fiable)

Si l'entité retient la méthode à l'avancement mais n'est pas en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est dégagé.

A la date de clôture, le montant inscrit en chiffre d'affaires est limité à celui des charges ayant concouru à l'exécution du contrat.

IR 3 - Modalité d'application - Résultat à terminaison non déterminable de façon fiable

Lorsque la situation à terminaison la plus probable est une perte, la constatation d'une provision dépend de la capacité ou non à estimer cette dernière de façon raisonnable, généralement à partir d'hypothèses :

- *dans l'affirmative, il y a lieu, en présence de plusieurs hypothèses, de provisionner la perte correspondant à la plus probable d'entre elles. S'il n'est pas possible de déterminer l'hypothèse la plus probable, il y a lieu de provisionner la perte correspondant à la plus faible d'entre elles et de mentionner le risque additionnel éventuel en annexe,*
- *dans la négative, l'existence et la nature de l'incertitude sont mentionnées en annexe.*

Art. 523-5 (article 622-5 actuel) (conditions de la fiabilité de l'estimation du résultat à terminaison)

La capacité à estimer de façon fiable le résultat à terminaison repose sur les trois critères suivants :

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat,
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat,
- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultat.

IR3 - Modalités d'application

- **Conditions de la fiabilité des estimations**

La nature même des opérations entrant dans le cadre des contrats à long terme conduit l'entreprise à exercer son jugement et à faire des hypothèses pour la détermination des charges et des produits prévisionnels, et par conséquent du résultat à terminaison. Il n'en découle pas que l'entreprise n'a pas la capacité d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison. De même, si des incertitudes, dont la nature est clairement identifiée, affectent le niveau du profit à terminaison l'entreprise constitue les provisions pour aléas appropriées.

- **Changements de situation et changements de prévision à terminaison**

Au cours de la réalisation d'un contrat donné, l'entreprise peut se trouver :

- *soit dans la situation de ne pas avoir, puis d'avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison,*
- *soit, à l'inverse, dans la situation d'avoir, puis de ne plus avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison.*

Dans ces deux cas, elle adapte la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilise l'effet cumulé depuis l'origine dans l'exercice de modification.

De même, elle se trouve fréquemment dans la situation d'avoir à modifier en cours de contrat l'estimation du résultat à terminaison.

S'agissant d'un changement d'estimation, cette modification est enregistrée dans la période comptable au cours de laquelle elle intervient.

Art. 523-6 (modalités de comptabilisation à l'avancement)

1. Lors d'un arrêté comptable, il convient de :

- comptabiliser toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat à la date d'arrêté,
- à porter en stocks, travaux en cours ou comptes de régularisation les charges qui ne correspondent pas à l'avancement et qui sont donc rattachables à une activité future (notamment les achats livrés qui ne sont ni consommés ni mis en œuvre, facturations de sous-traitants qui correspondent à des travaux restant à réaliser...),
- à comptabiliser en chiffre d'affaires, dans les cas de résultat déterminable de façon fiable, les produits contractuels, puis à les régulariser, le cas échéant, à la hausse comme à la baisse. Cette régularisation a pour objet de comptabiliser un niveau de produit permettant, après déduction des charges ayant concouru à l'exécution du contrat, la constatation de la quote-part du résultat à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement,

- à comptabiliser, dans les cas de résultat à terminaison non déterminable de façon fiable, les produits à hauteur des charges ayant concouru à l'exécution du contrat,
- à comptabiliser, par voie de provision, les pertes à terminaison, sous déduction des pertes éventuellement déjà comptabilisées à l'avancement.

2. Les produits relatifs à un contrat à long terme, qui sont estimés à la valeur de marché des contreparties reçues ou à recevoir, comprennent :

- les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix,
- les produits issus des changements dans les conditions d'exécution des biens ou services, dès lors que le client a approuvé la modification ou qu'il est raisonnablement certain qu'il l'approuvera, et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant des produits correspondants,
- les réclamations qui ont été acceptées par le client ou pour lesquelles l'état d'avancement des négociations ou des procédures en cours (contractuelles, arbitrales ou contentieuses) rend raisonnablement certain leur règlement par le client, et dont le montant accepté ou susceptible d'être accepté peut être évalué de façon fiable,
- les primes incitatives (liées par exemple à l'achèvement anticipé du contrat), dès lors que les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront, et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes,
- les produits financiers, directs ou indirects, résultant de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat (le résultat dégagé à l'avancement en étant exclu), ainsi que les différences de change et résultats d'opérations de couverture.

3. Les charges relatives à un contrat à long terme comprennent :

- les coûts directement imputables à ce contrat,
- les coûts indirects, rattachables aux contrats en général, pour la quote-part susceptible d'être affectée à ce contrat,
- les provisions pour risques et aléas correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles que l'expérience de l'entreprise, notamment statistique, rend probables.

Sont exclus tous les coûts qui ne peuvent être imputés aux contrats en général, ou à un contrat donné.

Les charges relatives à un contrat à long terme comprennent les coûts engagés antérieurement à sa signature, en vue de son obtention, dès lors qu'ils sont identifiables séparément, mesurables de façon fiable et qu'il est probable que ce contrat sera conclu. Si ces coûts ont été inscrits en charges au cours d'un exercice antérieur clos, ils ne peuvent être imputés rétroactivement au contrat.

Les charges relatives à un contrat à long terme peuvent comprendre les charges financières résultant de conditions financières contractuelles se traduisant par des besoins ou insuffisances significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat, les différences de change ainsi que les résultats d'opérations de couverture. Le montant des charges financières, sous déduction des produits financiers, imputées à l'ensemble des contrats pendant une période donnée ne saurait excéder le montant des charges financières directement ou indirectement encourues par l'entreprise.

IR3 – Modalité de comptabilisation – Inventaire des charges (exemples)

- *Exemples de coûts directement imputables à un contrat à long terme : main-d'œuvre, sous-traitance, matériaux, amortissement du matériel, coûts d'approche, de repliement et de remise en état, location des équipements, conception et assistance technique, impôts et taxes, frais de commercialisation, honoraires, garantie ;*
- *Exemples de coûts indirects, rattachables aux contrats en général, pour la quote-part susceptible d'être affectée à ce contrat : assurance, conception et assistance technique générale, frais généraux d'exécution des contrats...*
- *Exemples de coûts exclus, c'est-à-dire de coûts qui ne peuvent être imputés aux contrats en général, ou à un contrat donné : frais administratifs d'ordre général, frais de recherche et développement, et frais de commercialisation non imputables à un contrat donné....*

IR3 – Modalité de comptabilisation – Inventaire des charges (exemple dans le cas spécifique des contrats de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA))

Dans le cas spécifique des contrats de vente en l'état futur d'achèvement au sens de l'article 1601-3 du code civil (VEFA), les frais de commercialisation engagés qui sont directement imputables à un contrat donné (comme les honoraires sur la vente versés à un intermédiaire, les commissions versées à des agents de la force de vente interne et qui sont

rattachables au contrat de vente signé) sont compris dans les charges relatives aux contrats long terme. Les frais de commercialisation non imputables à un contrat donné et les frais de publicité (bureau de vente, appartements témoin, fléchage et signalisation, plaquettes commerciales et maquettes, coût de la force interne de vente) sont par contre exclus des charges relatives aux contrats long terme.

Art. 523-7 (article 622-6 actuel)

Que l'entité applique la méthode à l'achèvement ou la méthode à l'avancement, la perte globale probable est provisionnée, sous déduction des pertes éventuellement déjà constatées.

En présence de plusieurs hypothèses de calcul, la perte provisionnée est la plus probable d'entre elles ou à défaut la plus faible. Dans ce cas, une description appropriée du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible est fournie dans l'annexe.

La perte qui ne peut être estimée de façon raisonnable ne donne lieu à aucune provision mais à une information dans l'annexe.

Art. 523-8 (article 622-7 actuel)

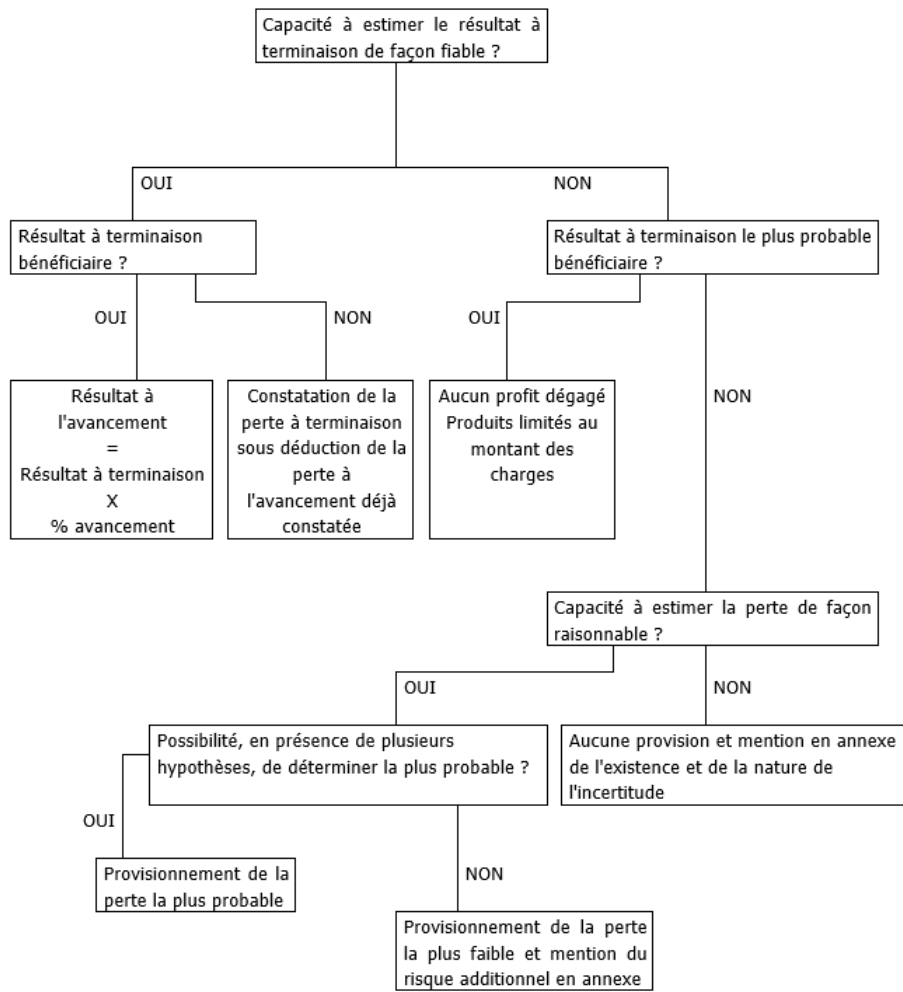
La décision d'adopter la méthode à l'avancement porte sur tous les contrats en cours à cette date. L'effet du changement de méthode est calculé de façon rétrospective sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison estimée à l'ouverture de l'exercice du changement de méthode.

Dans le cas où le résultat à terminaison n'est pas déterminable de façon fiable au début de l'exercice, l'effet du changement de méthode à l'ouverture se mesure en prenant en compte l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement. Il est mentionné dans l'annexe une description appropriée de cette modalité de calcul.

IR3 - Modalités d'application - Informations en annexe

L'annexe décrit les modalités d'application des principes comptables relatifs aux contrats à long terme, le cas échéant par catégorie de contrats, conformément aux dispositions du 4 de l'article 838-4.

IR3 - Arbre de décision relatif aux modalités de constatation des charges et des produits [issue des Annexes au Titre VI du recueil PCG]



Section 4 – Subventions

[Nouveau]

IR1 – Eléments de contexte

Conformément à l'article 521-4 du présent règlement relatif au principe général de comptabilisation des produits, les subventions d'exploitation sont comptabilisées en produit à la date à laquelle elles sont acquises. Le caractère acquis d'une subvention s'apprécie en fonction de ses modalités d'octroi.

Pour les subventions d'investissement, cf. article 312-1.

Pour les règles de fonctionnement du compte 74 « subventions » : cf. article 1222-74

IR4 – Modalités d'application – Date de comptabilisation d'une subvention d'exploitation – Exemple extrait de la recommandation « Covid » de l'ANC du 9 juillet 2021 (question J2) - Date de comptabilisation d'une subvention

Question J2 : Quel est le traitement comptable du fonds de solidarité ?

[...]

Recommandations d'application selon les normes comptables françaises

L'aide du fonds de solidarité est inscrite en subvention d'exploitation (compte 74) dès lors que l'entité, ayant décidé de la demander, respecte les conditions de fond ouvrant droit à cette allocation. Selon les faits et circonstances appréciés par chaque entité, le fait générateur de l'enregistrement comptable peut correspondre à la date de dépôt de la demande ou à une date antérieure si les droits sont acquis à cette date.

Dans le cas où les textes législatifs et réglementaires, définissant les conditions d'octroi de l'aide pour une période antérieure à la clôture, sont publiés après la clôture et avant l'arrêté des comptes, l'entité donne, dans l'annexe de ses comptes relatifs à l'exercice clos, une information sur l'aide qu'elle reconnaîtra sur l'exercice suivant (descriptif du dispositif et montant de l'aide).

Le montant comptabilisé au titre de cette subvention est évalué compte tenu de l'ensemble des règles de détermination de cette aide y compris les éventuels plafonnements globaux.

Section 5 – Autres produits de gestion courante

IR1 – Eléments de contexte

Conformément à l'article 521-4 du présent règlement relatif au principe général de comptabilisation des produits, les autres produits de gestion courante comptabilisés en compte 75 sont comptabilisés en produit à la date à laquelle ils sont acquis.

Pour les règles de fonctionnement du compte 75 « autres produits de gestion courante » : cf. article 1222-75

IR4 – Exemple d'application - Indemnité d'assurance reçue à la suite de la destruction d'une immobilisation : comptabilisation du produit correspondant en totalité à la date d'octroi (absence d'étalement) [reprise et réécriture d'un commentaire existant sous l'actuel article 512-1 du PCG]

Les indemnités d'assurance reçues à la suite de la destruction d'une immobilisation, qu'elles soient versées par la compagnie d'assurance de l'entité concernée ou par le tiers présumé être à l'origine du sinistre, sont comptabilisées en totalité en produit de l'exercice d'octroi : elles ne peuvent pas être étalées sur la durée d'amortissement de la nouvelle immobilisation. La perte constatée sur l'immobilisation détruite est comptabilisée en charge.

LIVRE II : MODALITES PARTICULIERES D'APPLICATION DES PRINCIPES GENERAUX

TITRE VI – DISPOSITIONS ET OPERATIONS DE NATURE SPECIFIQUE

CHAPITRE II – OPÉRATIONS DE NATURE SPÉCIFIQUE

Section 1 – Opérations faites en commun et pour le compte de tiers

Sous-section 4 – Opérations faites pour le compte de tiers

Art. 621-11 [Nouvelle rédaction à des fins de clarté et d'articulation avec la notion de délivrance, sans changement au fond des principes actuels]

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.

Code civil [nouveau]

Article 1154

Lorsque le représentant agit dans la limite de ses pouvoirs au nom et pour le compte du représenté, celui-ci est seul tenu de l'engagement ainsi contracté.

Lorsque le représentant déclare agir pour le compte d'autrui mais contracte en son propre nom, il est seul engagé à l'égard du cocontractant.

Code de commerce

Article L132-1

Le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant. Les devoirs et les droits du commissionnaire qui agit au nom d'un commettant sont déterminés par le titre XIII du livre III du code civil.

Article L132-2

Le commissionnaire a privilège sur la valeur des marchandises faisant l'objet de son obligation et sur les documents qui s'y rapportent pour toutes ses créances de commission sur son commettant, même nées à l'occasion d'opérations antérieures.

Dans la créance privilégiée du commissionnaire sont compris, avec le principal, les intérêts, commissions et frais accessoires.

IR2 - Champ d'application – Définition [nouveau]

L'article 621-11 définit le traitement comptable des contrats de représentation, qui correspondent principalement aux contrats de mandataires et aux contrats de commissionnaires. Un mandataire ou un commissionnaire n'agit que dans la limite des pouvoirs qui lui sont conférés par le contrat de représentation (notamment dans la fixation du prix), non de façon indépendante. Il doit rendre compte de sa gestion à son mandant ou commettant.

Dès lors pour appliquer les dispositions de l'article 621-11, il conviendra au préalable pour l'entité de déterminer dans un premier temps si le contrat considéré est bien un contrat de représentation, sur la base d'une analyse des termes du contrat et des faits propres à chaque opération. Cette qualification repose sur l'analyse juridique et sur la prise en compte de l'ensemble des éléments de droit et, en leur absence ou leur contradiction, des éléments de fait considérés. Si le contrat considéré est qualifié de contrat d'intermédiaire, l'article 621-11 s'applique. Il prévoit des modalités de comptabilisation distincte en fonction des caractéristiques du contrat d'intermédiaire (contrat où l'entité agit dans la limite de ses pouvoirs au nom et pour le compte du tiers représenté, tel un contrat de mandataire ou bien contrat où l'entité agit pour le compte du tiers représenté mais contracte en son propre, tel un contrat de commissionnaire).

Si le contrat considéré n'est pas un contrat d'intermédiaire, l'entité agit pour son propre compte et est le fournisseur du bien ou du service : elle applique alors les règles générales de comptabilisation des charges et des produits.

IR 3 - Modalités de mise en œuvre – Détermination de la date de comptabilisation des produits des ventes de biens et de services réalisées par le représentant [nouveau]

Dans un contrat de représentation, pour identifier les biens ou services vendus par le représentant et déterminer en conséquence la date de comptabilisation des produits des ventes correspondant aux ventes réalisées et ou aux prestations rendues, il convient de se fonder soit sur les stipulations contractuelles conclues entre les parties, soit sur les usages professionnels. La date de délivrance du bien ou de la prestation vendue par un intermédiaire dépend du rôle qui lui est effectivement assigné : conformément à l'article 522-3, la délivrance s'apprécie en fonction des conditions prévues par l'accord et de la nature des biens et services vendus.

A titre d'exemple, lorsque l'intermédiaire n'a d'autre obligation contractuelle que celle de prospecter la clientèle, prendre les commandes et les transmettre à la société représentée, ses prestations sont délivrées lors de la mise en relation entre les prospects et l'entité ou lors de l'obtention de commandes.

Lorsque le contrat de représentation stipule que les prestations fournies ne se limitent pas aux actes de représentation mais comportent aussi des interventions ultérieures qui ne prennent fin qu'au moment du règlement des ventes par les clients, la délivrance de ces prestations n'intervient dans ce cas, au vu des termes de l'accord, qu'à la date du paiement par les clients. Le produit est comptabilisé à cette date.

La responsabilité du commissionnaire relative à la bonne exécution des obligations du commettant résultant du contrat conclu entre ce dernier et le client par l'intermédiaire du commissionnaire est sans incidence sur la qualification de l'entremise de ce dernier et donc ne modifie pas le fait générateur de la comptabilisation du produit de sa prestation d'entremise. La responsabilité donne lieu à une provision le cas échéant lorsque les conditions de constitution d'un passif sont respectées (cf. chapitre II du Titre III).

A titre d'exemple, dans le cas d'un accord de représentation d'un tour opérateur par une agence de voyage qui stipule que le rôle de celle-ci est limité à la mise en relation du client avec le tour-opérateur, la prestation de représentation est réputée achevée lors de la transmission de la réservation au tour-opérateur. Les dispositions de l'article L 211-16 du code de tourisme qui rend l'agence de voyage solidairement responsable avec le tour-opérateur de la bonne exécution des obligations de ce dernier, ne créent pas une obligation de suivi de la prestation, mais se limitent à fixer les conditions de mise en cause de la responsabilité de l'agence de voyage (Conseil d'État, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 23/12/2010, n° 313301).

IR2 - Traitement dans les comptes des syndicats de copropriété des fonds des syndicats de copropriétaires (Collège de l'ANC mars 2017) [Commentaire existant]

Conformément au II de l'article 18 de la loi de n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, le syndic de copropriété est chargé notamment d'ouvrir un compte bancaire séparé au nom du syndicat de copropriétaires, sur lequel sont versées sans délai toutes les sommes ou valeurs reçues au nom ou pour le compte du syndicat et à partir duquel sont réglées les dépenses relatives à la copropriété. Les éventuels intérêts produits par ce compte sont définitivement acquis au syndicat.

L'ouverture d'un compte bancaire séparé est obligatoire dans les copropriétés constituées de plus de quinze lots. Pour les autres copropriétés, l'assemblée générale des copropriétaires peut dispenser le syndic de la création d'un compte séparé. Dans ce cas, le compte bancaire unique du syndic fait apparaître dans les écritures de l'établissement bancaire un sous-compte individualisant comptablement les versements et prélèvements afférents au syndicat (cf. II de l'article 18 précité).

En outre, à compter du 1er janvier 2017, la constitution d'un fonds de travaux est en principe obligatoire pour toutes les copropriétés de plus de dix lots (article 14-2 de la loi précitée du 10 juillet 1965). Ce fonds est alimenté par des cotisations annuelles obligatoires dues par les copropriétaires qui doivent être versées sur un autre compte bancaire séparé, ouvert au nom du syndicat des copropriétaires dans le même établissement bancaire que le compte principal. Au regard des textes relatifs à la définition des comptes « Banques » et aux opérations réalisées pour le compte de tiers (articles 1215-51 et 621-11 du présent règlement), le traitement comptable par le syndic de ces comptes et sous-comptes gérés par un syndic de copropriété pour le compte des syndicats de copropriétaires est analysé comme suit. Les comptes bancaires séparés ouverts au nom des syndicats de copropriétaires sont la propriété de ces derniers et ne font pas partie du patrimoine du syndic de copropriété (compte principal ou compte dédié au fonds de travaux). Dans le cas d'un sous-compte du compte ouvert au nom du syndic, l'article 18 de la loi de 1965 portant statut de la copropriété précise que le syndic y effectue, sans délai, les versements des sommes et valeurs appartenant au syndicat et y reporte les dépenses effectuées pour son compte. Il s'agit bien de la trésorerie appartenant au syndicat de copropriétaires, non au syndic qui en assure seulement la gestion en application d'un mandat.

Selon l'article 1215-51 du PCG, le compte « 512 Banques » ne comprend que les comptes bancaires dont l'entité est titulaire. Le syndic de copropriété ne peut être considéré comme titulaire des comptes et sous-comptes en cause : il ne peut en conséquence pas les inscrire dans le compte « 512 Banques ».

Le syndic de copropriété assure sa mission vis-à-vis du syndicat de copropriété en vertu d'un contrat de mandat dont le contenu et la durée sont réglementés par le décret n° 2015-342 du 26 mars 2015 définissant le contrat type de syndic de copropriété et les prestations particulières, prévus à l'article 18-1 A de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 modifiée fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis.

C'est en vertu de ce mandat que le syndic de copropriété gère les comptes bancaires et sous-comptes bancaires des syndicats de copropriétaires.

Selon l'article 621-11 du PCG, les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers. Seule la rémunération de l'entité est comptabilisée dans le résultat. En conséquence, les opérations de gestion des comptes bancaires et sous-comptes réalisées par le syndic de copropriété pour le compte d'un syndicat de copropriétaires sont comptabilisées dans un compte de tiers. S'agissant de fonds qui n'appartiennent pas au patrimoine du syndic mais de celui du patrimoine de la copropriété, ces opérations sont comptabilisées dans les comptes de tiers « Débiteurs et créditeurs divers » du syndic de copropriété tels que le compte « 4671 Débiteurs – Opérations de mandat » et « 4681 Créditeurs – Opérations de mandat ».

Le plan comptable professionnel des administrateurs de biens, visait notamment les syndicats de copropriété. Compte tenu de l'évolution des règles relatives aux comptes bancaires des comptes et sous-comptes des syndicats de copropriétaires gérés par les syndicats de copropriété, les dispositions de ce plan comptable professionnel sont caduques pour les syndicats de copropriété.

AUTRES ARTICLES ASSOCIES RELATIFS AU MODELE DE COMPTE DE RESULTAT, A L'ANNEXE AUX COMPTES, AU PLAN DE COMPTES ET AU FONCTIONNEMENT DES COMPTES

(inclus dans le Livre III : Modèles de documents de synthèse et le Livre IV – Tenue, structure et fonctionnement des comptes du plan comptable général (dans sa version qui entrera en vigueur au 01/01/2025))

NB : modifications signalées ci-dessous en rouge

Art. 821-2

	Exercice N	Exercice N-1
Produits d'exploitation :		
Ventes de marchandises		
Production vendue		
Vente de biens		
Vente de services		
Redevances et autres droits		
Montant net du chiffre d'affaires		
Production stockée		
Production immobilisée		
Subventions		
Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions		
Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles		
Autres produits		
Total des produits d'exploitation (I)		
[...]		

[...]

Art. 832-18 – Ventilation du chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires est ventilé :

- par catégorie d'activités ;
- par marchés géographiques ;

dans la mesure où les catégories d'activités ou marchés géographiques diffèrent entre eux de façon très importante.

Une catégorie d'activité ou un marché géographique est défini(e) comme un ensemble homogène de contrats, produits, services, métiers ou pays qui est individualisé au sein de l'entité. Les catégories d'activités et les marchés géographiques sont déterminés en fonction des spécificités de l'entité. La segmentation adoptée pour l'analyse sectorielle devrait être issue de celle qui prévaut en matière d'organisation interne de l'entité.

Le cas échéant, explicitation du modèle économique justifiant l'inclusion dans le chiffre d'affaires des produits de cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles.

Si certaines de ces indications sont omises en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation, il est fait mention du caractère incomplet de cette information.

IR3 – Modèle de tableau pour la présentation des informations dans l'annexe

Pour renseigner les informations exigées au présent article, l'entité peut utiliser le tableau suivant en l'adaptant et l'accompagnant de toute information nécessaire à une bonne compréhension.

Chiffre d'affaires		
Ventilation du chiffre d'affaires par catégorie d'activités	Exercice N	Exercice N-1
À développer et à adapter en fonction des spécificités de l'entité		
Catégorie 1		
Catégorie 2		
Total		
Cette information est-elle complète ?	○ Oui ○ Non (en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de la divulgation de certaines informations)	

Ventilation du chiffre d'affaires par marchés géographiques		
À développer et à adapter en fonction des spécificités de l'entité	Exercice N	Exercice N-1
France		
Marché 1		
Marché 2		
Total		
Cette information est-elle complète ?	○ Oui ○ Non (en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de la divulgation de certaines informations)	

<i>Dans le cas où le chiffre d'affaires comprend des produits de cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles relevant du modèle économique de l'entité</i>	<i>Explicitation du modèle économique</i>
--	---

[...]

« Article 1121-1 Plan de comptes²

[...]

- 70 Ventes de ~~produits fabriqués biens et~~, prestations de services, ~~marchandises~~
- 701 Ventes de ~~produits finis biens~~
- 702 ~~Ventes de produits intermédiaires~~ Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires
- 703 Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles relevant du modèle économique de l'entité ~~Ventes de produits résiduels~~
- 704 Travaux
- 705 Études
- 706 Prestations de services
- 707 Ventes de marchandises
- 708 ~~Produits des activités annexes~~ Locations
 - ~~7081 Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel~~
 - ~~7082 Commissions et courtages~~
 - ~~7083 Locations diverses~~
 - ~~7084 Mise à disposition de personnel facturée~~
 - ~~7085 Ports et frais accessoires facturés~~
 - ~~7086 Bonis sur reprises d'emballages consignés~~

² NB : les tableaux de passage entre le plan de comptes et le compte de résultat, prévus par des commentaires sous les articles 821-2 et 822-2 (PCG version recueilli) seront aménagés en fonction des modifications du plan de comptes définitivement retenues

~~7087 — Bonifications obtenues des clients et primes sur ventes —~~
~~7088 — Autres produits d'activités annexes (cessions d'approvisionnements)~~

709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise

~~7091 — Rabais, remises et ristournes accordés sur ventes de produits finis~~
~~7092 — Rabais, remises et ristournes accordés sur ventes de produits intermédiaires~~
~~7094 — Rabais, remises et ristournes accordés sur travaux~~
~~7095 — Rabais, remises et ristournes accordés sur études~~
~~7096 — Rabais, remises et ristournes accordés sur prestations de services~~
~~7097 — Rabais, remises et ristournes accordés sur ventes de marchandises~~
~~7098 — Rabais, remises et ristournes accordés sur produits des activités annexes~~

71 Production stockée (ou déstockage)

713 Variation des stocks des en-cours de production et de produits

7133 Variation des en-cours de production de biens

~~71331 — Produits en cours~~

~~71335 — Travaux en cours~~

7134 Variation des en-cours de production de services

~~71341 — Études en cours~~

~~71345 — Prestations de services en cours~~

7135 Variation des stocks de produits

~~71351 — Produits intermédiaires~~

~~71355 — Produits finis~~

~~71358 — Produits résiduels~~

71 Production stockée (ou déstockage)

713 Variation des stocks des en-cours de production et de produits

7133 Variation des en-cours de production de biens

~~71331 — Produits en cours~~

~~71335 — Travaux en cours~~

7134 Variation des en-cours de production de services

~~71341 — Études en cours~~

~~71345 — Prestations de services en cours~~

7135 Variation des stocks de produits

~~71351 — Produits intermédiaires~~

~~71355 — Produits finis~~

~~71358 — Produits résiduels~~

[...]

75 *Autres produits de gestion courante*

~~751 — Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires~~

~~7511 — Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques~~

~~7516 — Droits d'auteur et de reproduction~~

~~7518 — Autres droits et valeurs similaires~~

~~752 — Revenus des immeubles non affectés à des activités professionnelles~~

753 *Rémunérations de l'activité des administrateurs et des gérants*

754 *Ristournes perçues des coopératives provenant des excédents*

755 *Quote-part de résultat sur opérations faites en commun*

7551 *Quote-part de perte transférée - comptabilité du gérant*

7555 *Quote-part de bénéfice attribuée - comptabilité des associés non-gérants*

756 *Gains de change sur créances et dettes commerciales*

757 *Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles ne relevant pas du modèle économique de l'entité*

758 *Indemnités et autres produits*

[...]

Art. 1141-2

Les opérations relatives au résultat sont réparties en deux classes de comptes qualifiés de comptes de gestion et organisées ainsi qu'il suit.

a. Classe 6 : Comptes de charges

La classe 6 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les charges par nature y compris celles concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- à l'exploitation normale et courante de l'entité ;
- **à sa gestion financière au résultat financier** ;
- au résultat exceptionnel :
 - les charges directement liées à un événement majeur et inhabituel ;
 - les charges constatées du fait des écritures comptables d'origine purement fiscale, telles que définies et prévues par les règlements de l'Autorité des normes comptables ;
 - les charges constatées du fait des écritures liées aux changements de méthode comptable et aux corrections d'erreurs en application des articles 122-3 et 122-6 ;
- à la participation des salariés aux résultats et aux impôts sur les bénéfices.

b. Classe 7 : Comptes de produits

La classe 7 groupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature y compris ceux concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- à l'exploitation normale et courante de l'entité ;
- **à sa gestion financière au résultat financier** ;
- au résultat exceptionnel :
 - les produits directement liés à un événement majeur et inhabituel ;
 - les produits constatés du fait des écritures comptables d'origine purement fiscale, telles que définies et prévues par les règlements de l'Autorité des normes comptables ;
 - les produits constatés du fait des écritures de corrections d'erreurs en application de l'article 122-6.

[...]

Art. 1211-15

15 : Provisions

Lors de la constitution d'une provision, le compte de provisions est crédité par le débit :

- du compte 681 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » lorsqu'elle concerne l'exploitation normale et courante de l'entité ;
- du compte 686 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » lorsqu'elle affecte **la gestion financière le résultat financier** de l'entité ; [...]

[...]

Art. 1212

Les comptes d'immobilisations sont débités, à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité :

- de la valeur d'apport ;
- du coût d'acquisition ;
- du coût de production ;

par le crédit, suivant le cas :

- du compte 101 « Capital », ou du compte 456 « Associés - Opérations sur le capital » (comptes d'apport en société) ;
- du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » ou autres comptes concernés ;
- du compte 72 « Production immobilisée ».

Les amortissements et les dépréciations des immobilisations sont à porter aux subdivisions des comptes 28 « Amortissements des immobilisations » et 29 « Dépréciations des immobilisations ».

Lors des cessions, la valeur d'entrée des éléments cédés et les amortissements correspondants sont sortis des comptes où ils figurent. Le montant net en résultant est porté au débit du compte 657 « Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées ». Simultanément, :

- pour les cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles ne relevant pas du modèle économique de l'entité, le compte 757 « Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles ne relevant pas du modèle économique de l'entité » est crédité par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » pour le prix de cession.
- pour les cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles relevant du modèle économique de l'entité, le compte 703 « Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles relevant du modèle économique de l'entité » est crédité par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » pour le prix de cession.

[...]

Art. 1214-46

46 : Débiteurs divers et créditeurs divers

Lors de la cession d'immobilisations incorporelles et corporelles ne relevant pas du modèle économique de l'entité, le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » est débité du prix de cession des éléments cédés, par le crédit du compte 757 « Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles ne relevant pas du modèle économique de l'entité » ; simultanément, le compte d'immobilisations concerné est crédité par le débit du compte 657 « Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées » ; les amortissements en sont déduits.

Lors de la cession d'immobilisations incorporelles et corporelles relevant du modèle économique de l'entité, le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » est débité du prix de cession des éléments cédés, par le crédit du compte 703 « Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles relevant du modèle économique de l'entité » ; simultanément, le compte d'immobilisations concerné est crédité par le débit du compte 657 « Valeurs comptables des immobilisations incorporelles et corporelles cédées » ; les amortissements en sont déduits.

Lors de la cession d'immobilisations financières autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » est débité du prix de cession des éléments cédés, par le crédit du compte 7671 « Produits des cessions d'immobilisations financières » ; simultanément, le compte d'immobilisations concerné est crédité par le débit du compte 6671 « Valeurs comptables des immobilisations financières cédées ».

Lors de la cession de titres immobilisés de l'activité de portefeuille, le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » est débité du prix de cession des titres immobilisés de l'activité de portefeuille, par le crédit :

- du compte 7672 « Produits nets sur cessions de titres immobilisés de l'activité de portefeuille », lorsque la cession est génératrice d'un profit ; simultanément, le compte 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille » est crédité par le débit du compte 7672 ;
- du compte 6672 « Charges nettes sur cessions de titres immobilisés de l'activité de portefeuille », lorsque la cession est génératrice d'une perte ; simultanément, le compte 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille » est crédité par le débit du compte 6672.

Lors de la cession de valeurs mobilières de placement, le compte 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement » est débité, par le crédit :

- du compte 7673 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement », lorsque la cession est génératrice d'un profit ; simultanément, le compte 50 « Valeurs mobilières de placement » est crédité par le débit du compte 7673 ;
- du compte 6673 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement », lorsque la cession est génératrice d'une perte ; simultanément, le compte 50 « Valeurs mobilières de placement » est crédité par le débit du compte 6673.

Le compte 464 « Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement » enregistre à son crédit le montant des dettes relatives à l'acquisition de valeurs mobilières de placement ; le compte 50 « Valeurs mobilières de placement » est débité en contrepartie.

Les opérations dont le solde peut être indifféremment soit débiteur, soit créditeur sont comptabilisées à des subdivisions ouvertes sous le compte 467 « Divers comptes débiteurs et produits à recevoir » ou le compte 468 « Divers comptes créditeurs et charges à payer ».

[...]

Art. 1214-48

48 : Comptes de régularisation

[...]

Le compte 487 « Produits constatés d'avance » enregistre les produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été ~~délivrées effectuées-ou-fournies~~. Il est crédité, en fin d'exercice, par le débit des comptes de produits intéressés.

Le compte 4871 « Produits constatés d'avance sur jetons émis » enregistre à la fin de chaque période les montants représentatifs de prestations ~~restant à réaliser~~ ou de marchandises restant à ~~délivrer livrer~~ suite à une émission de jetons. Ces comptes sont débités, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le crédit de ces mêmes comptes. Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture ou de l'émission de jetons, à affecter directement au compte de régularisation 487 ou au compte 4871 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur.

Les comptes 486 et 487 peuvent être subdivisés conformément à la nomenclature des classes 6 et 7.

[...] »

Art. 1221

Les charges d'exploitation normale et courante sont enregistrées sous les comptes 60 « Achats », 61/62 « Autres charges externes », 63 « Impôts, taxes et versements assimilés », 64 « Charges de personnel » et 65 « Autres charges de gestion courante ».

Les charges rattachées ~~à la gestion financière au résultat financier~~ figurent sous le compte 66 « Charges financières ». [...]

Art. 1222

Les produits d'exploitation normale et courante sont enregistrés dans les comptes 70 « Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises », 71 « Production stockée (ou déstockage) », 72 « Production immobilisée », 74 « Subventions » et 75 « Autres produits de gestion courante ».

Les produits liés ~~à la gestion financière au résultat financier~~ sont enregistrés dans le compte 76 « Produits financiers ».

Les produits se rapportant au résultat exceptionnel sont enregistrés dans le compte 77 « Produits exceptionnels ». Les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions sont enregistrées dans le compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en distinguant les reprises sur charges calculées qui se rapportent au résultat d'exploitation, au résultat financier ou au résultat exceptionnel.

Les produits de la classe 7 sont enregistrés hors taxes collectées. Par exception, les entités, qui enregistrent leurs produits TVA comprise, rétablissent a posteriori leur montant hors taxe collectée en débitant globalement, pour chaque période d'imposition, les comptes de la classe 7 concernés par le crédit du compte 4457 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées ».

[...]

Art. 1222-70

70 : Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises

Comme les stocks, les ventes sont classées en fonction d'une nomenclature propre à l'entité qui correspond le mieux à ses besoins internes de gestion.

Des subdivisions des comptes de ventes peuvent être ouvertes pour identifier :

- les ventes en France et à l'étranger ;
- les ventes faites par l'entité à des entités liées ou avec lesquelles elle a un lien de participation ;
- les cessions à prix coûtant.

Les montants des ventes, des prestations de services, des produits afférents aux activités annexes sont enregistrés au crédit des comptes 701 « Ventes de produits ~~finis~~ », 702 « ~~Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires~~ ~~Ventes de produits intermédiaires~~ », 703 « ~~Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles relevant du modèle économique de l'entité~~ ~~Ventes de produits résiduels~~ », 704 « Travaux », 705 « Études », 706 « Prestations de services », 707 « Ventes de marchandises » et 708 « ~~Locations~~ ».

Les redevances acquises pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires sont comptabilisées au compte 702 « Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires ».

Le compte 703 « Produits des cessions des immobilisations incorporelles et corporelles relevant du modèle économique de l'entité » est crédité du prix de cession de ces immobilisations incorporelles et corporelles par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ».

Les rabais, remises et ristournes accordés hors facture ou qui ne sont pas rattachables à une vente déterminée sont portés au débit du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés ».

Les rabais, remises et ristournes que l'entité estime qu'elle accordera sur la base de son expérience sont portés pour leur montant estimé au débit d'un sous-compte intitulé « Rabais, remises et ristournes à accorder estimés » du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés ».

Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 665 « Escomptes accordés ».

[...]

Art. 1222-75

75 : Autres produits de gestion courante

[...]

~~*Les redevances acquises pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, solutions informatiques, droits et valeurs similaires sont comptabilisées au compte 751 « Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ».*~~

[...]

*Le compte 757 « Produits des cessions des immobilisations incorporelles et corporelles **ne relevant pas du modèle économique de l'entité** » est crédité du prix de cession des immobilisations incorporelles et corporelles **concernées** par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ».*

Les indemnités d'assurance couvrant un sinistre dans un compte 7587 « Indemnités d'assurance ». En revanche, les indemnités d'assurance reçues en compensation de la destruction totale ou du vol d'une immobilisation sont comptabilisées au compte 757 « Produits des cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles ».