COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2012/17 - Reconnaissance des produits et des charges

Avis du 7 novembre 2012

I. Objet de l'avis

1. La Quatrième directive européenne relative aux comptes annuels de certaines formes de sociétés [1]précise, en son article 31, § 1er, que : « c) le principe de prudence doit en tout cas être observé et notamment : aa) seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture du bilan peuvent y être inscrits » et que « d) il doit être tenu compte des charges et des produits afférents à l'exercice auquel les comptes se rapportent, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges ou produits ».

L'article 33, al. 2, de l'arrêté royal d'exécution du Code de sociétés (AR C.Soc.) dispose qu' « Il doit être tenu compte des charges et des produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits, sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain ».

La directive ne définit toutefois pas ce qu'il convient d'entendre par « bénéfices réalisés » et « charges et produits afférents à l'exercice » et le droit comptable belge ne le fait pas davantage.

2. Le présent avis a pour objet de définir les règles qui, selon la Commission des Normes Comptables (CNC), doivent présider à l'enregistrement comptable des produits et des charges, c'est-à-dire leur rattachement à un exercice comptable donné.

L'avis ne traite que des produits et des charges liés à l'aliénation de biens ou la prestation de services. Sont en revanche exclus, entre autres, les produits et charges liés à la variation de valeur des actifs et passifs de l'entreprise, les produits et charges correspondant à des intérêts, de même que l'affectation de résultats au titre de dividendes et tantièmes et les produits correspondant à des dividendes et tantièmes.

II. Analyse

A. Bénéfices réalisés et charges et produits afférents à l'exercice

3. La notion de « bénéfices réalisés » procède du principe général de prudence (Quatrième directive, art. 31, § 1er, c, aa, précité et AR C.Soc., art. 32). Il en résulte que l'enregistrement d'un produit devra toujours s'inscrire dans une logique de prudence[2].

Les charges doivent par ailleurs être rattachées au même exercice que les produits auxquels elles sont liées, en vertu du principe général de correspondance des charges et des produits (Quatrième directive, art. 31, § 1er, d et AR C.Soc., art. 33, al. 2, précités). Ceci implique que l'enregistrement des charges pourra être anticipé ou reporté par rapport au moment où les charges sont effectivement exposées afin de les rattacher au même exercice que les produits auxquels elles correspondent.

4. De l'avis de la CNC, les produits et les charges liés à l'aliénation d'un bien seront, conformément aux principes précités, rattachés à l'exercice au cours duquel l'essentiel des risques sur le bien est transféré à l'acquéreur, compte tenu de la nature du contrat et du bien en question. Le transfert de l'essentiel des risques correspondra en principe au transfert de la propriété sur le bien ou, s'il en est dissocié, au transfert des risques de perte ou de détérioration du bien[3].

En toute hypothèse, le moment du transfert de l'essentiel des risques sur le bien sera une question de fait, à apprécier au cas par cas.

A titre de remarque, relevons qu'en cas d'aliénation d'un actif, la réalisation comptable dudit actif (et sa sortie du bilan) et l'expression du résultat de l'aliénation seront en principe liés.

5. En ce qui concerne les prestations de services, les produits et les charges liés à la prestation seront, conformément aux mêmes principes, rattachés à l'exercice au cours duquel l'essentiel de la prestation, compte tenu de la nature du contrat et du service en question, est accompli.

Le moment où l'essentiel de la prestation est accompli sera une question de fait, à apprécier au cas par cas.

6. Le rattachement effectif des charges et des produits à l'exercice qu'ils concernent pourra se faire, le cas échéant, par le biais de comptes de régularisation.

7. Un produit ou une charge lié à une aliénation de bien ou à une prestation de service ne sera par ailleurs enregistré que si son montant

est déterminé ou déterminable. Si le montant du produit ou de la charge n'est pas intégralement déterminé ou déterminable, il sera acté à concurrence de son montant minimum.

8. En ce qui concerne les contrats de livraison de biens ou de prestations de services s'étalant sur plus d'un exercice, à prestations échelonnées ou successives, la CNC renvoie à son avis 148/1 Contrats à prestations échelonnées ou successives, Bulletin CNC, n° 15, octobre 1984, pp. 22-23.

Le présent avis ne traite par ailleurs pas des contrats portant sur des commandes en cours d'exécution, qu'il s'agisse de biens ou de services, qui feront l'objet d'un avis ultérieur de la CNC.

B. Particularité en cas d'encaissement incertain du produit

9. L'article 33, al. 2, de l'AR C.Soc. dispose qu' « Il doit être tenu compte des charges et des produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits, sauf si l'encaissement effectif de ces produits est incertain » (nous soulignons).

Il découle de ce texte que si l'encaissement effectif d'un produit est, dès l'origine et pour sa totalité, incertain - sur la base des critères de prudence, de sincérité et de bonne foi - il peut ne pas être acté en tant que résultat, aussi longtemps que l'encaissement effectif reste incertain. Il peut toutefois également être acté en tant que résultat; en ce cas, l'incertitude qui affecte son encaissement se traduira par la constitution, à charge du compte de résultats, d'une réduction de valeur[4].

III. Exemples

A. Aliénation de biens

10. Considérons l'exemple d'une entreprise qui vend une machine l'année X (bon de commande, c'est-à-dire contrat de vente, signé l'année X) qu'elle va livrer à l'acheteur l'année X+1. La machine vendue se trouve, l'année X, dans le stock de marchandises de l'entreprise. Les parties conviennent que la propriété sur la machine ne sera transférée à l'acheteur que lors de la livraison.

En l'espèce, la CNC estime que c'est au moment du transfert de propriété sur la machine, soit l'année X+1, que le produit (prix de vente[5]) et la charge (diminution de stock[6]) liés à la vente doivent être enregistrés.
En effet, c'est à ce moment que l'essentiel des risques sera transféré à l'acheteur.

11. De même, en cas de vente d'immeuble, il est fréquent que les parties conviennent de différer le moment du transfert de propriété (et des risques sur le bien) jusqu'au moment de la passation de l'acte authentique[7].

Supposons que l'entreprise vende un immeuble figurant parmi ses immobilisations corporelles. Le prix de vente de l'immeuble excède sa valeur comptable, de sorte que l'entreprise réalise une plus-value sur son immeuble. Les parties signent le compromis l'année X mais conviennent que la propriété sur l'immeuble ne sera transférée à l'acheteur qu'au moment de la passation de l'acte authentique, l'année X+1.

On enregistrera au titre de produits la plus-value réalisée sur l'immeuble pour l'exercice de la passation de l'acte authentique, soit l'année X+1.

En revanche, si les parties ne prévoient rien dans le compromis au sujet du moment du transfert de propriété, ce transfert interviendra, conformément au Code civil (art. 1583), au moment de l'accord des parties sur la chose et sur le prix et c'est à ce moment que devra être actée la plus-value réalisée sur l'immeuble[8].

12. Examinons également le cas d'une entreprise qui vend une machine, l'année X, qu'elle livre à l'acheteur cette même année X[9]. Les parties conviennent que les risques de perte ou de détérioration de la machine sont transférés à l'acheteur au moment où il en accuse la livraison, mais que le vendeur conservera la propriété de la machine, au titre de « garantie », jusqu'au complet paiement du prix, qui interviendra l'année X+1.

De l'avis de la CNC, le produit (prix de vente) et la charge (diminution de stock) liés à la vente doivent être enregistrés dès l'année X, car c'est à ce moment que l'essentiel des risques sur le bien a été transféré à l'acheteur. La réserve de propriété n'existe en l'espèce que pour garantir le paiement intégral du prix ; elle revêt un caractère accessoire dans le cadre du contrat de vente (voir également, en ce sens, l'avis de la CNC 106/4 Clause de réserve de propriété - pacte commissoire exprès - traitement comptable, Bull. CNC, n° 17, septembre 1985, pp. 13 à 16).

B. Prestations de services

13. En ce qui concerne les prestations de services, on peut prendre l'exemple suivant : une entreprise d'organisation de concerts vend, l'année X, des places pour un concert qui aura lieu l'année X+1.

De l'avis de la CNC, il faut enregistrer le produit lié à la vente des places de concert l'année X et le reporter sur l'année X+1, au cours de laquelle aura lieu le concert, au moyen du compte de régularisation de passif 493 Produits à reporter.

Quant aux charges exposées l'année X qui sont directement liées au concert, elles seront enregistrées l'année X mais seront reportées sur l'année X+1 par le biais du compte de régularisation de l'actif 490 Charges à reporter.

L'année X+1, on enregistrera effectivement le produit lié à la vente des places (en débitant le compte 493 Produits à reporter), ainsi que les charges exposées pour organiser le concert, en X (en créditant le compte 490 Charges à reporter) et en X+1.

14. Considérons également le cas où une entreprise cède, l'année X, l'usage exclusif d'une marque dont elle est propriétaire pour une durée de 5 ans. Notons que cette marque n'est pas reprise à l'actif du bilan de l'entreprise.

Conformément au contrat conclu entre les parties, l'entreprise qui cède l'usage de sa marque n'a, pendant ces 5 années, plus d'obligation autre que celle de s'abstenir d'utiliser elle-même cette marque. Dans notre hypothèse, l'entreprise ne devra exposer aucun coût en ce qui concerne la marque pendant ces 5 années.

L'année X, l'entreprise facture la totalité des redevances afférentes à cet usage exclusif pour les 5 années.

De l'avis de la CNC, l'ensemble des redevances facturées l'année X doit, dans ce cas d'espèce, être enregistré au titre de produit l'année X, étant donné que l'entreprise s'est, à ce moment, acquittée de l'essentiel de ses obligations.

15. Examinons enfin le cas d'une entreprise qui cède à un client, l'année X, une licence sur un programme informatique pour une durée de 5 ans, en s'engageant à réaliser chaque année à partir de l'année X+1, une mise à jour du programme. Hormis cette mise à jour, l'entreprise n'a pas d'autre obligation vis-à-vis du client. L'année X, l'entreprise facture un prix global de 100, pour la licence et les mises à jour. Le prix individuel des mises à jour, que l'entreprise commercialise par ailleurs également séparément, s'élève à 5.
De l'avis de la CNC, l'entreprise doit enregistrer, au titre de produits, un montant de 80 l'année X et un montant de 5 en X+1, X+2, X+3 et X+4.

---

1. Quatrième Directive 78/660/CEE du 25 juillet 1978 fondée sur l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés.
2. En ce qui concerne les produits, l'application du principe comptable de réalisation (et de prudence) doit primer l'application du principe comptable de rapprochement : un produit ne pourra pas être enregistré de façon anticipée par rapport au moment où le principe de prudence permet de l'enregistrer. Voir également l'avis de la CNC 2010/12 Principes comptables généraux applicables aux instruments financiers dérivés, Bull. CNC, n° 55, novembre 2010, pp. 31 et suiv.
3. Dans le cas d'une vente, le Code civil dispose que la vente « est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé » (art. 1583). En d'autres termes, le transfert de propriété se produit en règle au moment de la conclusion du contrat de vente. Le transfert de propriété peut toutefois être différé, par la volonté des parties ou en raison de la nature du bien vendu.
   C'est par ailleurs au moment du transfert de propriété que se produit, en principe, le transfert des risques de perte ou de détérioration de la chose (voir art. 1138, al. 2 du Code civil et la théorie des risques). Les parties peuvent toutefois décider de dissocier le transfert de propriété du transfert de risques.
4. Voir l'avis de la CNC 107/11 Produits faisant l'objet d'un litige, Bull. CNC, n°24, septembre 1989, pp. 3-4.
5. Si tout ou partie du prix de vente est perçu (à titre définitif) l'année X, il sera enregistré au titre de produit pour cette année X mais sera reporté sur l'année X+1 par le biais du compte de régularisation 493 Produits à reporter. Si le prix perçu ne l'est pas à titre définitif, mais à titre d'acompte, il sera comptabilisé comme tel (quant à la différence entre un acompte et un paiement partiel, voir l'avis de la CNC 148/1 Contrats à prestations échelonnées ou successives, Bull. CNC, n°15, octobre 1984, pp. 22-23 : la notion d'acompte implique l'idée d'un versement partiel à valoir sur un prix global et qui n'épuise pas les obligations incombant à l'acheteur, à la différence du cas où le prix est, pour tout ou partie, payé dans sa totalité à titre définitif).
6. Voir, également, en ce qui concerne le moment de l'enregistrement de la charge correspondant à la diminution de stock, l'avis de la CNC 132/7 Comptabilisation et valorisation des stocks.
7. Cette hypothèse diffère du cas d'une vente conclue sous condition suspensive. En ce qui concerne le cas d'une vente conclue sous condition suspensive, la CNC renvoie à son avis 148/6 Traitement comptable d'opérations assorties d'une condition suspensive, Bull. CNC, n° 34, mars 1995, pp. 24-26, revu le 4 mai 2011
8. Notons que les mêmes principes sont, de l'avis de la CNC, d'application en cas de réalisation d'une moins-value sur l'immeuble. Le cas échéant, l'année de signature du compromis, on actera sur l'immeuble une réduction de valeur (pour le terrain) ou un amortissement exceptionnel (pour le bâtiment, s'il s'agit d'un immeuble bâti).
9. Par hypothèse, la machine vendue se trouve déjà dans le stock de marchandises de l'entreprise à la fin de l'année X-1.