Avis CNC 148/3 - Imputation des frais découlant d'un contrat de garantie

Une entreprise offre aux acheteurs de ses produits la possibilité de conclure un «contrat de garantie» en complément - ou indépendamment - du contrat de vente. L'entreprise s'engage, moyennant un prix payable immédiatement, à garantir le bon fonctionnement du produit ou de l'appareil pendant un certain nombre d'années et à supporter tout ou partie des frais de réparation.

La question se pose de savoir si pour la couverture des frais qui devront être exposés au cours des années ultérieures en exécution de la garantie consentie, il y a lieu de constituer une provision ou si le prix facturé doit être rattaché de manière méthodique (sur la durée de la garantie stipulée) aux exercices en cause, par le biais d'un compte de régularisation, par analogie avec ce qui est prévu à l'avis 148/1 relatif aux contrats à prestations échelonnées[1].

Il s'agit de deux méthodes très différentes dans leur principe, notamment en ce qui concerne le moment où le résultat - bénéfice ou perte - est pris en compte.

L'avis 148/1 précité concerne les contrats à prestations échelonnées ou successives. En vertu de cet avis, il s'agit de contrats par lesquels une des parties s'engage, moyennant un prix fixe global, à livrer de manière échelonnée certains biens, ou de prester de manière échelonnée ou selon une périodicité convenue, certains services précisés dans la convention. Caractéristique pour ces contrats est la définition précise du nombre et de la nature des livraisons ou des prestations échelonnées. La contrepartie acquiert un «abonnement», un droit individuel à un nombre déterminé de livraisons ou de prestations.

Dans le cas évoqué ci-dessus, la situation est différente : l'objet du contrat facturé séparément est une «garantie», un engagement de résultat qui, dans les relations avec une contrepartie déterminée, peut donner lieu à peu ou à beaucoup de prestations effectives. L'équilibre prix/frais à exposer ne peut être déterminé à priori que sur une base statistique, et ne peut être vérifié qu'a posteriori.

Pour cette raison, la Commission est d'avis que la couverture des charges à supporter au cours des exercices ultérieurs, doit en principe se faire par la constitution et l'affectation de provisions.

De cette manière, le parallélisme est assuré avec le cas où la «garantie» est comprise dans le prix de l'objet vendu. Cette méthode implique également par application de l'article 19 de l'arrêté relatif aux comptes annuels, que la provision constituée est adaptée annuellement, en plus ou en moins, si l'évaluation du risque effectif - évalué sur base statistique - montre que la provision constituée est insuffisante ou excessive. Cette adaptation s'effectue de manière globale et non pour chaque contrat séparément.

La Commission ne veut toutefois pas exclure que dans de tels cas et dans certaines circonstances, l'imputation correcte à l'exercice des charges et produits peut se faire aussi par le biais des comptes de régularisation, technique par laquelle les produits sont répartis en fonction de l'évolution prévue sur une base statistique, des charges futures probables. Dans ces conditions, les deux méthodes de comptabilisation ont, de façon générale, la même influence sur la description du patrimoine et sur l'imputation aux résultats.

---

1 Bull. CNC , n° 15, p. 22- 23