COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 103 - Chiffre d'affaires – Intermédiaires

L'arrêté royal du 8 octobre 1976 établit le principe que le compte de résultats doit mentionner d'une part les produits bruts, d'une part les charges brutes et que ceux-ci doivent y être ventilés selon leur nature.

Lorsque l'entreprise intervient dans des opérations en qualité de courtier, de mandataire ou de commissionnaire, il y a lieu toutefois de distinguer ce qui relève de son chiffre d'affaires, de ses produits et de ses charges propres, de ce qui relève du chiffre d'affaires, des produits et des charges d'autres entreprises.

Il importe de relever que les termes «courtiers» et «commissionnaires» sont fréquemment utilisés en dehors de leur signification juridique, et qu'on ne peut dès lors se référer uniquement à la dénomination sociale de l'entreprise ou à la qualification, souvent arbitraire, qu'elle donne de son mode d'intervention dans des activités déterminées.

Si l'entreprise agit en qualité de courtier, c'est-à-dire lorsque son intervention consiste à mettre en présence les parties entre lesquelles le contrat intervient, et si le courtier n'est rémunéré que par un courtage qui lui est payé par l'une des parties ou par chacune d'elles, le chiffre d'affaires du courtier consiste en ces seuls courtages.

Si l'entreprise agit en qualité de mandataire, conformément aux règles du mandat, au nom et pour compte de son mandat auquel elle rend compte des opérations effectuées, des produits perçus et des charges supportées, ces opérations, produits et charges sont censés avoir été effectués par le mandat lui-même qui doit dès lors les enregistrer à ce titre et comme tels dans sa propre comptabilité. Pour le mandataire, il ne s'agit pas de recettes et de charges propres; elles ne doivent dès lors pas être actées dans son compte de résultats. Seule la rémunération qu'il a perçue pour l'accomplissement de ce mandat devra être portée parmi les produits.

Les mêmes principes s'appliquent lorsque l'entreprise agit en qualité de commissionnaire, c'est-à-dire en nom propre, mais pour le compte d'autrui. Les recettes et dépenses du commissionnaire, justifiées à son mandant et répercutées sur lui ne doivent pas figurer dans son compte de résultats propre mais dans celui de son commettant.

Dans le cas de l'entreprise agissant en qualité d'intermédiaire, le critère essentiel consiste en la question de savoir si dans ses relations avec son mandant ou son commettant elle agit pour le compte de celui-ci, redevable à ce titre envers lui d'une reddition de comptes quant aux opérations conclues, aux recettes perçues et aux dépenses engagées ou si, en revanche, elle agit pour compte propre en vendant des biens ou en prêtant des services d'une part, en achetant des biens ou acquérant des prestations de services d'autre part, en réalisant un résultat formé de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat. Dans le premier cas, les recettes et dépenses de l'intermédiaire ne revêtent pas dans son chef le caractère de produits et de charges; elles n'affecteront dès lors pas son compte de résultats et se traduiront par des relations de créances et de dettes. Dans le chef du mandant ou du commettant, elles s'analysent en revanche comme des produits et des charges et doivent dès lors être traduites comme telles dans son compte de résultats.

Dans le second cas, les recettes et dépenses de l'intermédiaire revêtent dans le chef de celui-ci le caractère de produits et de charges et doivent à ce titre être portées à son compte de résultats.

Lorsqu'une entreprise poursuit simultanément une activité en qualité de mandataire ou de commissionnaire et une activité d'achats et de ventes, il s'indique, par application de l'article 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, qu'elle distingue dans son chiffre d'affaires d'une part les commissions perçues et d'autre part le montant brut des produits relevant de la seconde activité afin d'éviter que des produits bruts se trouvent confondus dans une même rubrique avec des résultats bruts.

En formulant le présent avis concernant la notion de chiffre d'affaires dans le cas des commissionnaires, la Commission n'ignore pas que cette position s'écarte de celle adoptée pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et qui résulte d'une fiction propre à cet impôt. Elle a estimé que la présentation des comptes annuels doit saisir la réalité économique qui, en l'occurrence s'identifie à l'analyse en droit commercial.