

Paris, le 10 novembre 2008

Objet : Votre question « frais de commercialisation - comptabilisation d'un actif »

Cher Confrère,

Nous vous faisons part de l'avis de la Commission de droit comptable du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables en réponse à la question que vous avez soulevée dans votre courrier du 8 octobre, relative à la comptabilisation des frais de commercialisation encourus par une société lors des foires organisées au cours desquelles des cuisines équipées sont vendues sur commandes.

Nous vous rappelons que l'avis de la Commission est émis sur la base des seules informations que vous lui avez communiquées.

* *
*

Rappel de votre question

Lorsque la société participe à une foire elle engage des frais (inscription, montage du stand, commissions versées aux agents commerciaux ...) et fait signer à ses clients des bons de commande pour l'achat et la livraison de cuisines équipées. Lors de la signature du bon de commande, un versement de 40% du montant total est demandé au client, acompte qui sera gardé par la société au titre d'indemnité de résiliation si le client rompt la vente, tel qu'il est stipulé à l'article 4.7 des conditions générales de vente.

Cet acompte est comptabilisé au passif du bilan « acomptes reçus sur commande » jusqu'à la livraison de la cuisine. Les commissions versées aux agents commerciaux, apporteurs d'affaires, sont comptabilisées en charges constatées d'avance pour les cuisines non livrées à la clôture de l'exercice.

Vous vous interrogez sur le caractère approprié de la comptabilisation de ces frais de commercialisation en charges constatées d'avance et d'un actif considérant le caractère générateur d'un avantage économique futur pour l'entité.

Textes applicables

L'article 211-1.1 du PCG définit un actif : « il est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. »

L'article 211-1.5 du PCG définit les charges constatées d'avance : « elles sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement. »

L'article 211-2 précise « l'avantage futur économique représentatif d'un actif est le potentiel qu'à cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité. »

L'article 380-1 du PCG définit les contrats à long terme. « Est appelé contrat à long terme, 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 fréquemment 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.

- 1- Un contrat à long terme est comptabilisé soit selon la méthode à l'achèvement, soit selon la méthode à l'avancement.
- 2- 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.
- 3- 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.
- 4- 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.

L'Avis n° 99-10 du CNC définit les principes de comptabilisation des contrats à long terme.

L'article 4 de cet Avis précise l'inventaire des charges qui comprennent :

- « les coûts directement imputables à ce contrat (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...),
- les 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...),
- 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 (par exemple, frais administratifs d'ordre général, frais de recherche et développement, et frais de commercialisation non imputables à un contrat donné...). »

Réponse de la Commission de droit comptable

Charges constatées d'avance

Selon l'information fournie, il apparaît que la fourniture des services pour lesquels ont été engagés les frais de commercialisation visés par votre question est réalisée à la signature du contrat de vente de cuisines, matérialisée par l'acompte de 40% versé, non remboursable. En conformité avec le paragraphe 211-1.5 du PCG, ces frais ne générant plus de services ni de prestations ultérieurs à fournir à l'entité, la comptabilisation de ces commissions en « charges constatées d'avance » n'est pas appropriée.

Comptabilisation d'un actif

Considérant les avantages économiques futurs dont bénéficiera l'entité des contrats signés et de la durée de ces derniers qui peut s'échelonner sur plus d'un exercice, la Commission de droit comptable en a déduit que ces contrats peuvent constituer des contrats à long terme selon les conditions prévues par l'article 380-1 du PCG et par l'Avis 99-10 relatif à ces contrats. Dans ce cadre, les frais de commercialisation directement imputables à un contrat déterminé peuvent être imputés à ce contrat, ce qui exclut les commissions fixes et les frais de foire, ces derniers étant supportés par l'entité quel que soit le niveau des ventes. Nous précisons que seules les commissions variables et acquises par le vendeur à la signature du contrat de vente pourront être comptabilisées à l'actif selon le caractère

probable de réalisation du contrat permettant d'activer les coûts composant ce dernier. Nous portons également à votre attention la nécessité d'évaluer la perte à terminaison sur chaque contrat dès leur conclusion et de constater une provision pour perte dès qu'elle est probable.

Changement de méthode comptable

Vous nous avez informés que ces commissions et autres frais relatifs à la foire étaient, antérieurement au nouveau règlement sur les actifs (n° 2004-06), comptabilisés en charges à étaler. Depuis la refonte des textes applicable depuis le 1^{er} janvier 2005 concernant la comptabilisation et l'évaluation des actifs, la possibilité de comptabiliser à l'actif des charges différées ou à étaler a été supprimée. A cette date, vous avez choisi de comptabiliser ces charges à étaler en charges constatées d'avance. Nous vous rappelons que tous les changements résultant de la première application de ce règlement sont traités selon les dispositions générales de l'article 314-1 « changements de méthodes comptables » du règlement n° 99.03 du CRC relatif au plan comptable général. En outre, le principe de la permanence des méthodes doit être respecté pour l'ensemble des contrats de cette nature réalisés par l'entreprise.

Nous attirons votre attention sur le fait que cette réponse, élaborée à partir d'une consultation de textes et des seuls éléments d'information que vous nous avez communiqués, constitue une aide à votre prise de décision et ne saurait engager le Conseil Supérieur de l'Ordre des experts-comptables. Nous vous signalons que cette réponse est en accord avec deux positions prises par la Commission des études comptables de la CNCC sur des questions similaires.