

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

AVIS N° 2004 - E DU 13 OCTOBRE 2004 DU COMITÉ D'URGENCE

Relatif à la comptabilisation des droits à réduction ou avantages en nature (produits ou services) accordés par les entreprises à leurs clients

Sommaire

- 1 - [Champ d'application](#)
- 2 - [Comptabilisation d'une provision attachée à la vente initiale](#)
 - 2.1 - [Existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la date de clôture](#)
 - 2.2 - [Sortie de ressources au bénéfice des clients sans contrepartie au moins équivalente attendue](#)
 - 2.3 - [Estimation de la provision](#)
- 3 - [Constatation d'un produit comptabilisé d'avance dès la vente initiale](#)
4. - [Décision du Comité](#)

Le président du Conseil national de la comptabilité a saisi le Comité d'urgence sur la question relative à la comptabilisation des droits à réduction et autres avantages en nature (produits ou services) accordés par les entreprises à leurs clients.

1 - Champ d'application

Le présent avis s'applique aux transactions, au terme desquelles, les entreprises s'engagent à remettre à leurs clients des droits à réduction ou avantages en nature (produits ou services) dont les conditions d'attribution et/ou la valeur dépendent du montant des ventes. Cet engagement pris par les entreprises est porté de manière explicite ou implicite à la connaissance des clients dès la première vente.

Les avantages octroyés, de nature différente selon les politiques de vente utilisées, 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 restitués 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 et quel que soit le support utilisé, la transaction consiste pour l'entreprise à accorder à ses clients des droits se traduisant par une réduction monétaire ou par la remise d'avantages en nature ou de prestations. Le droit à réduction ou l'avantage peut être mobilisable immédiatement ou à terme, avec des conditions de délai ou de seuil le cas échéant.

Les bons de réduction, non rattachés à une vente initiale et délivrés ponctuellement, indistinctement de la qualité du client, (mailings, coupons insérés dans la presse...), sont exclus du champ d'application du présent texte.

Deux approches peuvent être envisagées :

- **la comptabilisation d'une provision attachée à la vente initiale ;**
- **la constatation d'un produit comptabilisé d'avance dès la vente initiale.**

2 - Comptabilisation d'une provision attachée à la vente initiale

Un engagement résultant d'une obligation explicite constitue un passif et doit être comptabilisé à la date de clôture s'il répond aux conditions suivantes, à savoir :

- existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la date de clôture ;
- sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci ;
- possibilité d'estimation fiable.

2.1 - Existence d'une obligation à l'égard d'un tiers à la date de clôture

Article 212-1 du règlement n° 99-03 du CRC :

" 1. Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

2. Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités "

Dès la vente initiale, l'entreprise s'engage de manière explicite par contrat, remise de cartes de fidélité par exemple ou de manière implicite par des annonces ou communications, à accorder à ses clients des réductions monétaires ou des avantages en nature.

Cet engagement qui crée une attente légitime de la part des clients et qui peut se dénouer immédiatement ou à terme constitue une obligation au sens des dispositions de l'article 212-1 susvisé. Il en va de même lorsque l'obligation est assortie d'un franchissement de seuil.

Le Comité considère que cet engagement doit être comptabilisé dès la vente initiale.

2.2 - Sortie de ressources au bénéfice des clients sans contrepartie au moins équivalente attendue

Article 312-1 (2^{ème} alinéa) du règlement n° 99-03 :

" A la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de la clôture " .

Le Comité considère qu'il n'y a pas de contrepartie attendue à concurrence de la réduction ou des avantages en nature accordés. En effet, dès la vente initiale, l'entreprise a reçu la totalité du paiement en échange de l'attribution de ces droits, qui donneront lieu à remise ultérieure de produits ou services.

Par ailleurs, le fait que ces droits participent éventuellement à l'augmentation ultérieure du chiffre d'affaires ne peut être que représentatif d'un élément incorporel faisant partie du fonds de commerce généré en interne, qui ne peut pas être reconnu à l'actif.

En conséquence, il convient de comptabiliser un passif dès l'attribution du premier point qui correspond à l'engagement contracté par l'entreprise.

2.3 - Estimation de la provision

Article 212-1 du règlement n° 99-03 : *" 4. L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers les tiers " .*

Pour estimer la sortie de ressources, les entreprises devraient être en mesure de déterminer de manière statistique et suffisamment fiable :

- le nombre et la valeur des droits attribués sous forme de points ;
- le pourcentage et la valeur des droits transformés en chèques réduction, et cadeaux ou autres avantages ;
- le pourcentage et la valeur des chèques réduction et cadeaux ou autres avantages effectivement présentés.

Si la société considère qu'elle ne peut pas estimer de manière suffisamment fiable le pourcentage de transformation des droits ou le pourcentage de présentation effective des droits transformés, la provision doit être calculée sur la base de la totalité des droits accordés.

S'agissant d'un grand nombre d'obligations similaires, la probabilité de sortie de ressources doit s'apprécier par rapport à l'ensemble des chèques ou autres avantages émis ou à émettre.

Selon cette approche, le passif correspondant aux réductions monétaires à accorder, aux avantages en nature, produits à remettre ou services à rendre aux clients, doit en règle générale, être comptabilisé sous forme de provision, dès la vente initiale sur la base du coût de revient de l'avantage accordé ou de sa valeur faciale lorsque la réduction monétaire est remboursable en espèces.

3 - Constatation d'un produit comptabilisé d'avance dès la vente initiale

Article 444-48 (3^{ème} alinéa) du règlement n° 99-03 : " Le compte 487 " Produits constatés d'avance " enregistre les produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. Il est crédité, en fin d'exercice, par le débit des comptes de produits intéressés. Il est débité, 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, à affecter directement au compte de régularisation 487 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur " .

Lors de la vente initiale, l'entreprise perçoit un montant global comprenant, d'une part, les fournitures et prestations effectivement livrées ou rendues et, d'autre part, les réductions à accorder ou les fournitures et prestations à livrer à l'occasion d'une vente ultérieure (partie différée du revenu).

Selon cette approche, la part du revenu perçu avant que les réductions n'aient été accordées et les fournitures ou les prestations correspondantes livrées ou effectuées, constitue un produit constaté d'avance, au sens des dispositions de l'article 444/48 susvisé, qui doit être comptabilisé pour son montant.

Le Comité d'urgence a cependant estimé, qu'en l'absence de règles précises de reconnaissance des produits, cette approche ne pouvait pas être imposée.

4. - Décision du Comité

Le Comité considère que les transactions conduisant à accorder des réductions monétaires ou des avantages en nature remis aux clients sous forme de produits ou services, doivent donner lieu, dès la vente initiale, à la comptabilisation d'une provision sur la base du coût de revient de l'avantage accordé. Cette méthode est applicable aux entreprises qui comptabilisent pour la première fois cette obligation, dont le changement est traité selon les dispositions de l'article 314-1 du règlement n° 99-03 du CRC.

Toutefois, les entreprises qui comptabilisaient déjà ces transactions, dès la vente initiale, à un niveau au moins équivalent au montant de la provision visée au paragraphe précédent, maintiennent leur traitement antérieur, pour respecter le principe de permanence des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes, prévu aux articles 120-4 et 130-5 du règlement n° 99-03 du CRC.