

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

AVIS N°2005-E DU 6 SEPTEMBRE 2005 DU COMITÉ D'URGENCE

relatif à la comptabilisation d'une vente avec condition suspensive**Sommaire****1 – Contexte****2 – Rappel des textes****3 – Traitement comptable des ventes avec condition suspensive**

Sur proposition du président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, le président du Conseil national de la comptabilité a saisi le Comité d'urgence sur une question, posée dans le cadre du contrôle de qualité des dossiers APE, " **concernant la possibilité de comptabiliser, à la clôture d'un exercice, le produit relatif à une vente sous condition suspensive, lorsque la vente est conclue avant la clôture mais que la condition suspensive, liée à l'obtention de l'accord d'une autorité publique, ne se trouve réalisée qu'au début de l'exercice suivant** ".

1 – Contexte

La saisine du Comité d'urgence est liée à l'application de la position de la COB (devenue AMF) exprimée dans son rapport annuel 1995 (p. 110) comme suit :

" Des sociétés se sont interrogées sur la déconsolidation, à la date de clôture, de filiales pour lesquelles des accords de cession étaient intervenus en fin d'année, accompagnés d'une condition indépendante de la volonté des parties, par exemple, l'agrément d'une autorité publique dont la levée devait s'effectuer au début de l'exercice suivant. Si les textes prévoient la déconsolidation d'une filiale destinée à être cédée, ils ne précisent pas explicitement le traitement à retenir dans cette situation.

La Commission a considéré que la déconsolidation patrimoniale de ces filiales pouvait s'effectuer à la date de clôture, les flux de l'exercice étant conservés dans le compte de résultat consolidé, conformément à la position exprimée antérieurement.... "

Ainsi, la COB estimait que la plus-value résultant d'une telle cession participait généralement à la formation du résultat au cours duquel l'accord a été signé entre les parties dans le cas où la condition qui accompagne l'accord de cession est :

- d'une part indépendante de la volonté des parties (par exemple, l'agrément d'une autorité publique) ;
- d'autre part satisfaite avant la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent.

En d'autres termes, sous réserve de ces conditions, la cession devait être comptabilisée à la date de clôture de l'exercice, si les conditions suspensives étaient levées entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes.

Toutefois, pour neutraliser le profit de cession, il était demandé aux entreprises de constituer une provision pour

risques et charges qui était reprise à la date de l'arrêté des comptes si la condition était satisfaite entre temps.

2 – Rappel des textes

Code civil

Article 1181 : " *L'obligation contractée sous une condition suspensive est celle qui dépend ou d'un événement futur et incertain, ou d'un événement actuellement arrivé, mais encore inconnu des parties. :*

Dans le premier cas, l'obligation ne peut être exécutée qu'après l'événement.

Dans le second cas, l'obligation a son effet du jour où elle a été contractée "

Article 1182 : " *Lorsque l'obligation a été contractée sous une **condition suspensive**, la chose qui fait la matière de la convention demeure aux risques du débiteur qui ne s'est obligé de la livrer que dans le cas de l'événement de la condition.*

Si la chose est entièrement perie sans la faute du débiteur, l'obligation est éteinte.

Si la chose s'est détériorée sans la faute du débiteur, le créancier a le choix ou de résoudre l'obligation, ou d'exiger la chose dans l'état où elle se trouve, sans diminution du prix.

Si la chose s'est détériorée par la faute du débiteur, le créancier a le droit ou de résoudre l'obligation, ou d'exiger la chose dans l'état où elle se trouve, avec des dommages et intérêts "

Art. 1183 : " ***La condition résolutoire** est celle qui, lorsqu'elle s'accomplit, opère la révocation de l'obligation, et qui remet les choses au même état que si l'obligation n'avait pas existé.*

Elle ne suspend point l'exécution de l'obligation ; elle oblige seulement le créancier à restituer ce qu'il a reçu, dans le cas où l'événement prévu par la condition arrive "

Règlement n° 99-03 du CRC

Article 313-1 – " *Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice :*

- *les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable ;*
- *les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable "*

Article 313-2 - " *Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice "*

Article 313-4 – " *Les remises ou réductions accordées dans le cadre du règlement des difficultés d'entreprises sont enregistrées ainsi qu'il suit.*

Lorsqu'elles sont accordées sous condition résolutoire, les remises ou réductions sont comptabilisées dès l'accord des parties, s'il s'agit d'un règlement amiable ou dès la décision du tribunal arrêtant le plan de redressement, s'il s'agit d'un règlement judiciaire.

Lorsqu'elles sont accordées sous condition suspensive, les remises ou réductions sont comptabilisées lorsque la

condition est remplie ".

3 – Traitement comptable des ventes avec condition suspensive

Conformément aux termes de la lettre de la Chancellerie, adressée au CNC le 22 novembre 2000, il est rappelé qu'un avis du Comité d'urgence ne peut pas remettre en cause les comptes des sociétés clôturés et arrêtés par les organes dirigeants. Il en est ainsi pour les sociétés qui ont pu appliquer la position de la COB. En revanche, cette position doit être réappréciée pour les exercices en cours et futurs à la lumière des textes existants.

En application des dispositions de l'article L. 123-21 du code de commerce, repris à l'article 313-2 du règlement n° 99-03, *" seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes individuels "*.

L'article 313-1 du règlement précité précise que *" pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice :*

- les produits acquis à cet exercice auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable "

De même, selon l'article 222-1,

" les produits comprennent :

les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :

- *en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, de travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis "*

La notion de **" fourniture "** n'est pas précisée au plan comptable. En règle générale, la date de fourniture de biens se confond avec celle du transfert juridique de propriété sous réserve des conditions de vente au sens des dispositions des articles 1181 et suivants du code civil ou de règles particulières. Dans le cas d'une vente sous condition suspensive, le produit correspondant à la fourniture de biens ou services doit être comptabilisé à la date où la condition se trouve réalisée.

Le Comité considère que, dans une vente sous condition suspensive, dans la mesure où la livraison ou la délivrance du bien ne peut intervenir avant que cette condition suspensive ait été réalisée, le vendeur conserve le contrôle du bien et les risques et avantages y afférents, tant dans les comptes individuels que dans les comptes consolidés.

Le Comité considère donc que les effets de la condition suspensive doivent être appréciés à la date de clôture de l'exercice et non à la date d'arrêtés des comptes. En effet, le produit assorti d'une condition suspensive n'est pas comptabilisé à la date de clôture, parce qu'il n'est pas réalisé à cette date au sens de l'article 313-2 du règlement, ni acquis au sens de l'article 313-1.

Les évènements intervenus entre la date de clôture et celle de l'arrêtés des comptes ne sont pris en compte que dans le cas et les conditions prévues à l'article 313-5 du règlement n° 99-03 :

" Le résultat tient compte des risques et des pertes qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des comptes annuels ".

Le Comité considère que ces éléments ne concernent que l'évaluation d'une provision dont le fait générateur est intervenu avant la date de clôture. Il n'est pas prévu de telle disposition pour la

reconnaissance des produits. En conclusion, il apparaît que le règlement n° 99-03 ne prévoit pas de dérogation à la comptabilisation des ventes avec condition suspensive.

En revanche, pour une bonne information de l'utilisateur des comptes, une information doit être donnée en annexe sur les effets potentiels de l'accord intervenu entre les parties, la portée de la condition suspensive, et le cas échéant sur la réalisation entre la date de clôture et celle de l'arrêté des comptes.
