

## COMPTES ANNUELS

### **Revendeur de solutions informatiques – Fourniture d’un abonnement aux utilisateurs – Modalités de reconnaissance du chiffre d’affaires – Modalités de reconnaissance des charges liées**

#### **(EC 2025-36)**

La société T revend une solution informatique commercialisée par un fournisseur P, sous la forme d’un abonnement à un logiciel.

La société T a conclu un contrat avec un utilisateur final U, portant sur la fourniture d’un abonnement à ce logiciel, pour une durée ferme de quatre ans, avec un nombre d’utilisateurs croissant et un paiement échelonné en quatre échéances annuelles.

Par ailleurs, le revendeur T a conclu un contrat d’une durée d’un an renouvelable automatiquement avec le fournisseur P, afin de pouvoir mettre le logiciel à la disposition de ses clients.

Dans ce schéma contractuel :

- La société T commande les licences auprès du fournisseur P et les refacture à l'utilisateur final U en son nom propre. Elle perçoit une commission dans ce cadre ;
- Les clés d’activation du logiciel sont délivrées annuellement à l'utilisateur final, pour une période de 12 mois chacune ;
- La société T fixe librement le prix de vente à l'utilisateur final U, et est seule responsable des activités liées à la mise à disposition des licences, à la facturation, à l’encaissement et à la gestion des remboursements ;
- Des frais complémentaires peuvent être dus par l'utilisateur final en cas de dépassement d'un seuil d'utilisation, facturés pour un montant forfaitaire ;
- La société T n'est pas responsable vis-à-vis de l'utilisateur final en cas de défaillance du fournisseur P et n'assume aucune obligation de résultat quant aux modalités techniques d'accès au logiciel ;
- Le fournisseur P est directement identifié par l'utilisateur final U, avec lequel il est lié par un contrat type de licence. La société T est responsable de s'assurer que l'utilisateur final U accepte formellement le contrat de licence établi par le fournisseur P ;
- Les mises à jour du logiciel incombent au fournisseur P ;

- Le retard ou le non-paiement de l'utilisateur final U n'exonère pas la société T de son obligation de règlement envers le fournisseur P.

En pratique, la société T facture à l'utilisateur final U l'intégralité de chaque échéance annuelle, et reçoit en parallèle une facture du fournisseur P pour un montant identique, déduction faite de la commission lui revenant.

### **Questions :**

Dans les comptes annuels de la société T :

- Quel est le rythme de reconnaissance du chiffre d'affaires lié à la prestation rendue à l'utilisateur final U ?
- Quel est le rythme de comptabilisation des charges facturées par le fournisseur P ?

\*\*\*

\*

### **Rappel des textes applicables :**

#### **Code civil**

#### **Article 1984 :**

*« Le mandat ou procuration est un acte par lequel une personne donne à une autre le pouvoir de faire quelque chose pour le mandant et en son nom.*

*Le contrat ne se forme que par l'acceptation du mandataire. »*

#### **Code de commerce**

#### **Article L123-21 :**

*« Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. [...] ».*

#### **Règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général**

#### **Art. 512-1 :**

*« Les produits comprennent :*

- *les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :*
  - *en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;*
  - *en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;*
  - *exceptionnellement, sans contrepartie ;*

*[...] ».*

#### **Art. 512-4 :**

*« 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. »*

**Art. 513-3 :**

*« Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice. »*

**Art. 621-11 :**

*« Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers. Seule la rémunération de l'entité est comptabilisée dans le résultat.*

*Les opérations traitées, pour le compte de tiers, au nom de l'entité, sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité. »*

**Réponse de la Commission des études comptables**

Remarque liminaire :

Des travaux relatifs à la comptabilisation du chiffre d'affaires sont en cours à l'Autorité des normes comptables. Le résultat de ces travaux n'étant pas encore connu à la date de rédaction de cette réponse, l'analyse ci-après est menée conformément aux textes actuellement en vigueur, sans tenir compte des éventuelles conséquences que pourrait avoir un futur règlement de l'Autorité des normes comptables.

\*\*\*

\*

En premier lieu, la Commission constate que la société T n'a pas la qualité de mandataire au sens des articles 1984 du code civil et 621-11 du PCG, dans la mesure où elle contracte en son nom propre.

Dès lors, les produits et charges qui se rattachent à sa prestation d'intermédiation entre le fournisseur P et l'utilisateur final sont à inscrire selon leur nature dans son compte de résultat.

En second lieu, sur la base des informations communiquées, la Commission relève que :

- le contrat conclu entre le revendeur T et le fournisseur P est d'une durée d'un an, renouvelable automatiquement pour des périodes successives d'un an ;
- le contrat conclu entre le revendeur T et l'utilisateur final U est établi pour une durée ferme de quatre ans ;
- le nombre d'utilisateurs est amené à augmenter sur cette période. En cas de dépassement du nombre d'utilisateurs prévu contractuellement, une régularisation est effectuée au moyen d'une facture complémentaire d'un montant forfaitaire ;
- le revendeur T détermine librement les prix de revente facturés à l'utilisateur final ;
- le revendeur T est seul responsable des activités liées à la mise à disposition des licences, à la facturation, à l'encaissement et à la gestion des remboursements. En revanche, il n'est pas responsable vis-à-vis de l'utilisateur final en cas de défaillance du fournisseur P et n'assume aucune obligation de résultat quant aux modalités techniques d'accès au logiciel ;
- le cas échéant, les mises à jour du logiciel sont réalisées par le fournisseur P ;

- les licences ont une durée de validité maximale de 12 mois. Une nouvelle clé d'accès est fournie chaque année par le fournisseur P, que le revendeur T doit transmettre à l'utilisateur final pendant toute la durée contractuelle ;
- le revendeur T doit s'assurer que l'utilisateur final accepte formellement le contrat type du fournisseur P ;
- la facturation et le paiement s'effectuent en quatre échéances annuelles. Le revendeur T facture à l'utilisateur final l'intégralité de chaque échéance et reçoit parallèlement une facture du fournisseur P pour un montant équivalent, diminué de la commission qui lui revient ;
- le retard ou le défaut de paiement de l'utilisateur final n'a aucune incidence sur l'obligation de paiement du revendeur T envers le fournisseur P.

### 1- Modalités de reconnaissance du chiffre d'affaires dans les comptes annuels du revendeur T

La Commission rappelle que, tel que prévu par l'article L123-21 du code de commerce et par les articles 512-1 et 512-4 du PCG, seuls les biens livrés et les services rendus à la date de clôture de l'exercice peuvent être comptabilisés en produits dans les comptes annuels.

Dans ce cadre, la Commission précise qu'il convient d'analyser les caractéristiques des prestations rendues par la société T ainsi que l'ensemble de ses obligations contractuelles pour déterminer à quelle date sa prestation peut être considérée comme réalisée et donc le chiffre d'affaires correspondant comptabilisé. Il convient également de distinguer les modalités de comptabilisation du chiffre d'affaires de celles liées à la facturation et aux encaissements.

Au cas d'espèce, la Commission constate que l'accès au logiciel est assuré par la mise à disposition d'une clé d'accès, une nouvelle clé étant fournie à l'utilisateur final selon un rythme annuel pendant toute la durée contractuelle.

Dès lors, la Commission estime que la livraison annuelle de cette clé constitue un élément essentiel de la prestation rendue par le revendeur T à l'utilisateur final, sans laquelle ce dernier ne serait plus en mesure d'utiliser le logiciel.

En effet, selon les clauses contractuelles, le revendeur T assume la responsabilité de la livraison de cette clé d'accès. Il s'expose à un risque de non-paiement de la facture annuelle par l'utilisateur final en cas d'absence de transmission de la clé.

En conséquence, la Commission considère que le chiffre d'affaires rattaché à la prestation d'intermédiation de la société T doit être comptabilisé de manière étalée sur toute la durée convenue du contrat, au fur et à mesure de la remise annuelle de la clé permettant l'accès au logiciel.

### 2- Modalités de reconnaissance des montants facturés par le fournisseur P au revendeur T

De manière analogue, la Commission constate que la réalisation de la prestation du revendeur T suppose que le fournisseur P mette chaque année à sa disposition la nouvelle clé d'accès au logiciel.

En conséquence, les montants facturés par le fournisseur P doivent être comptabilisés en charges selon le même rythme que celui applicable à la reconnaissance du chiffre d'affaires décrit ci-avant.

### 3- Information dans l'annexe

L'annexe des comptes annuels devra expliciter les modalités de reconnaissance du chiffre d'affaires et des charges rattachées.