

Comptabilité approfondie

Thème 3 : Les contrats à long terme

PROBLEMES DES CONTRATS A LONG

TERME

- L'exécution de contrats à long terme s'étale sur plusieurs années et donc sur plusieurs exercices comptables. Ce sont des opérations contractuelles négociées dans le cadre de projets complexes et durables : constructions d'usine, de navire, de centrales nucléaires, de voies ferroviaires, etc.

De ces projets complexes découlent des conséquences comptables très particulières.

En effet, certains exercices comptables supportent des **charges très importantes** (achats des matériaux, frais d'études et de conception, ...) alors que d'autres exercices constatent des **produits très élevés** dus à la facturation.

Par conséquent, les résultats des différents exercices comptables ne tiennent pas compte **équitablement** du résultat réalisé sur le contrat à long terme et subissent donc des variations très importantes.

PROBLEMES DES CONTRATS A LONG TERME

Le Plan Comptable Général 1999 prévoit deux méthodes pour comptabiliser les contrats à long terme :

- **la méthode à l'achèvement** selon laquelle le chiffre d'affaires est comptabilisé une fois que la totalité du contrat est exécuté.
- **la méthode à l'avancement** selon laquelle le chiffre d'affaires est comptabilisé au fur et à mesure de l'avancement des travaux, à la clôture de chacun des exercices concernés. Cette dernière méthode est préconisée par le PCG.

METHODE DE L'ACHEVEMENT

1- Principes selon le PCG

- « Dans cette méthode, le résultat et le chiffre d'affaires provenant de l'opération ne sont acquis que lors de la livraison du bien ou à l'achèvement de la prestation.»
 - « En cours d'exécution du contrat, les en-cours sont valorisés et constatés à la clôture de chaque exercice à hauteur des charges engagées : aucun bénéfice n'est pris en compte ni aucun chiffre d'affaires.»
- Les travaux en cours sont donc constatés à la clôture de chaque exercice à concurrence des charges enregistrées.

METHODE DE L'ACHEVEMENT

2- Chronologie des opérations

1°) A la fin de chaque exercice comptable
comptabilisation des en-cours de production :

33	En-cours de production de biens	D	
7133	Variations des en-cours de production de biens		C

METHODE DE L'ACHEVEMENT

2°) A la fin du contrat :

a) Enregistrement de la facture :

411	Clients		D	
701		Ventes de produits finis (Pas de TVA pour simplifier)		C

METHODE DE L'ACHEVEMENT

b) Contrepassation des en-cours :

7133 33	Variations des en-cours de production de biens En-cours de production de biens (Pour solde)	D	C
------------	--	---	---

METHODE DE L'AVANCEMENT

1- Principes selon le PCG

« La technique consiste à comptabiliser le résultat et le chiffre d'affaires à l'avancement, que la marge prévisionnelle soit bénéficiaire ou déficitaire ».

A la fin de chaque exercice une **fraction du chiffre d'affaires** est enregistrée d'une manière forfaitaire en fonction du pourcentage d'avancement des travaux. Le taux d'avancement est déterminé par rapport au coût total prévu des travaux.

Pourcentage d'avancement fin N = Coût des travaux réalisés fin N / Coût total prévu.

Pourcentage de CA = CA total x % d'avancement

METHODE DE L'AVANCEMENT

2- Conditions préalables

- Estimation certaine et fiable d'un bénéfice global sur l'opération à long terme à partir d'un prix de vente précis.
- Connaissance précise du coût des travaux selon leur degré d'avancement donc nécessité d'une comptabilité de gestion et d'un contrôle de gestion.
- Absence de risque d'inexécution de la part de l'entreprise ou du client en tenant compte des garanties fournies par les pays étrangers et les assurances.

METHODE DE L'AVANCEMENT

3- Chronologie des opérations

1°) Enregistrement d'une production vendue en attente de facturation :

4181	Clients – Factures à établir		D	
701	Ventes de produits finis			C

METHODE DE L'AVANCEMENT

2°) Au début de l'exercice d'achèvement des travaux :
contrepassation :

701	Ventes de produits finis	D	
4181	Clients – Factures à établir		C

METHODE DE L'AVANCEMENT

3°) Lors de la facturation au client :

41 Clients

701 Vente (ou travaux)

APPLICATION

Une importante entreprise du secteur du Bâtiment et des Travaux Publics réalise la construction d'une usine « clés en mains ». Le coût total des travaux s'élève, selon les devis à **80 M€** dont :

- ▣ **50 M€** de charges engagées en N-1,
- ▣ **30 M€** de charges engagées en N.

A la fin de l'année N-1, les travaux réalisés sont estimés à **50 M€**. Selon le contrat, le prix de vente de la réalisation est de **100 M€** payables en N, à l'issue des travaux.

NB : Par mesure de simplification, ne pas tenir compte de la TVA sur cette opération.

TRAVAIL A FAIRE :

- 1°) En utilisant la méthode à l'achèvement, enregistrer les différentes écritures et présenter les conséquences dans le tableau de résultat de chaque exercice.
- 2°) En utilisant la méthode à l'avancement, enregistrer les différentes écritures et présenter les conséquences dans le tableau de résultat de chaque exercice.

APPLICATION

Méthode de l'achèvement

Date	Compte	Intitulé du compte	Libellé de l'écriture	Débit	Crédit
31 /12/N-1	335	En cours de production – Travaux en cours	Constat Stock final N-1	50,00	
	71335	Production stockée – Travaux en cours			50,00
Courant N	411 704	Clients Travaux	Facture	100,00	100,00
31/12/N	71335	Production stockée – Travaux en cours	Annulation Stock initial N	50,00	
	335	En cours de production – Travaux en cours			50,00

APPLICATION

12. Résultat N-1			
6.. Charges	50	704 Travaux	0
		713 Production stockée	50
Résultat :		0	

12. Résultat N			
6.. Charges	30	704 Travaux	100
		713 Production stockée	- 50
Résultat :		20	

Remarque : déséquilibre des résultats des deux exercices pour l'opération en cours de réalisation du au fait que N-1 supporte la majorité des charges alors que N engrange l'essentiel des produits.

APPLICATION

Méthode de l'avancement

1°) Evaluation du résultat (bénéfice) prévu sur l'opération :

Bénéfice = prix de vente - coût = 100 - 80 = 20 M€

2°) Détermination du degré (ou taux) d'avancement des travaux :

Taux d'avancement = (Coût N-1 / Coût total) x 100 = (50 / 80) x 100 = 62,50 %

APPLICATION

3°) Ecritures à la fin de l'exercice N - 1 et courant N :

Date	Compte	Intitulé du compte	Libellé de l'écriture	Débit	Crédit
31 /12/N-1	4118 704	Clients – Factures à établir Travaux	100 M€ x 62,5 %	62,50	62,50
01/01/N	704 4118	Travaux Clients – Factures à établir	Contrepassation	62,50	62,50
Courant N	411 704	Clients Travaux	Facture	100,00	100,00

APPLICATION

4°) Comptes de résultat N - 1 et N :

12. Résultat N-1				12. Résultat			
6.. Charges	50	704 Travaux	62,50	6.. Charges	30	704 Travaux	37,50
						(100 - 62,50)	
Résultat : 12,50				Résultat : 7,50			

Remarque : le résultat global de l'opération soit 20 M€ est réparti sur les deux exercices proportionnellement au degré d'avancement des travaux d'où une meilleure pertinence de chaque résultat.

Evaluation des coûts à prendre en compte

- les coûts **qui se rattachent directement au contrat déterminé** (matériaux utilisés, dépenses de main-d'œuvre de chantier, amortissement du matériel mis en œuvre dans le cadre du contrat, coûts d'amenée ou de repliement du matériel nécessaire au chantier, etc.) :
- les coûts qui **peuvent être affectés à l'activité portant sur de telles opérations** et qui sont susceptibles d'être répartis entre les divers contrats (frais généraux de fabrication, études de conception et prestations d'ingénieurs, assurances, etc.) ;
- les coûts qui se **rattachent aux activités de l'entreprise sur un plan général** ou qui se rattachent à l'activité portant sur les opérations à long terme, sans pouvoir être rattachés à un ou plusieurs contrats particuliers (frais généraux administratifs et de vente, frais financiers, frais de recherche et de développement, amortissement du matériel non utilisé dans le cadre d'un contrat particulier, etc.) Ces coûts sont **généralement** exclus des coûts pris en compte au titre des contrats, parce qu'ils ne contribuent pas à amener les travaux en cours à leur stade d'avancement actuel.

- 
- **Prise en compte des éléments financiers :**
 - **Recommandation n°19 de l'OEC : la prise en compte des éléments financiers dans le coût ou le produit d'une opération doit être envisagé pour toutes les opérations dont la réalisation implique une certaine durée et pour tous les éléments financiers qui présentent une importance significative.**
 - **En particulier, pour les contrats d'une durée supérieure à un an, les intérêts des capitaux empruntés pour financer la production doivent être inclus dans le coût de production.**

Provisions pour risques et charges

- Dans le cas de contrats déficitaires, une provision doit être constituée et doit comprendre, en particulier, **la perte à « terminaison »**, c'est-à-dire la perte encourue sur les exercices futurs.
- Cependant, pour l'évaluation de la provision, **il y a lieu de distinguer si le contrat peut être qualifié de « marginal » ou non.**
- Un contrat peut être qualifié de « marginal » s'il **ne constitue pas un élément prépondérant de l'activité de l'entreprise et si la marge sur les autres contrats permet de couvrir les frais généraux.**
- Si par contre, le contrat a une importance telle, ou fait partie d'un ensemble de contrats déficitaires si important que la rentabilité de l'entreprise en est sérieusement et durablement affectée, il faut **incorporer à ce coût une quote-part de couverture des frais généraux** (frais administratifs et commerciaux généraux, frais financiers, frais de recherche et développement, amortissements des biens non utilisés directement pour l'exécution du contrat).

- 
- La perte latente constatée en clôture d'exercice doit être comptabilisée en provision pour dépréciation de travaux en cours (si méthode de l'achèvement), le supplément de perte évaluable à la clôture de l'exercice doit être comptabilisé pour son intégralité en provision pour risques.