

Chapitre 17 - Les contrats à long terme

Synthèse

Table des matières

1. Les définitions.....	3
2. La méthode à l'achèvement	3
2.1. Principe.....	3
2.2. Chronologie des écritures	3
3. La méthode à l'avancement	5
3.1. Principe.....	5
3.2. Chronologie des écritures	6
4. Synthèse comparative	8
5. Le cas particulier des contrats déficitaires	8
5.1. La méthode à l'achèvement	8
5.2. La méthode à l'avancement	11

1. Les définitions

Certains projets (construction d'un navire, d'une centrale, d'une ligne de métro) nécessitent plusieurs années de réalisation et traversent donc plusieurs exercices comptables. Or les charges (achats, études, main-d'œuvre) et les produits (facturation) ne se répartissent pas dans le temps de façon équilibrée : les premiers exercices absorbent souvent l'essentiel des coûts, tandis que le produit de la vente n'apparaît qu'au moment de la livraison.

Sans un traitement comptable adapté, chaque exercice donnerait une image trompeuse de la rentabilité réelle du contrat, avec des résultats qui oscillent artificiellement d'une perte apparente à un bénéfice massif. Deux méthodes permettent de corriger cet effet : la méthode à l'achèvement, qui reporte tout à la fin du contrat, et la méthode à l'avancement, qui étale le résultat au fil de la réalisation (**aucune ne constitue une méthode de référence**).

Le contrat à long terme est 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 2 périodes comptables ou exercices**.

Un contrat peut être bénéficiaire ou déficitaire :

$$\text{Résultat à terminaison} = \text{CA prévu au contrat} - \text{Coût de revient prévisionnel total}$$

2. La méthode à l'achèvement

2.1. Principe

Avec cette approche, aucun chiffre d'affaires ni bénéfice n'est reconnu tant que la prestation n'est pas terminée ou le bien livré : le résultat économique du contrat n'est donc constaté qu'à son terme.

Pendant toute la durée des travaux, l'entreprise se **contente de valoriser, à chaque clôture, les en-cours de production à hauteur des seules dépenses déjà engagées**, sans intégrer la moindre marge.

Les avances et acomptes versés par les clients sont comptabilisés en cours du contrat dans le compte 4191.

Ce mécanisme revient, en somme, à traiter les travaux non achevés exactement comme un stock de production classique : leur valorisation suit les coûts, sans anticipation de profit.

2.2. Chronologie des écritures

Chaque année, tant que le contrat n'est pas terminé, on inscrit les coûts accumulés en en-cours à la fin d'année :

335		Travaux en cours	X	
	7133	Variation des en-cours de production de biens		X

Début N+1, il faut **annuler le stock de l'année dernière pour le reconstituer fin d'année suivante**.

L'année où le contrat s'achève, on facture l'intégralité du prix convenu au client :

411		Clients	X	
	44571	TVA collectée		X
	704	Travaux		X

puis on solde les en-cours accumulés lors des exercices antérieurs, désormais devenus sans objet.

7133		Variation des en-cours de production de biens	X	
	335	Travaux en cours		X

Application pratique :

Une entreprise du secteur du BTP réalise la construction d'une usine « clés en mains ». Le coût total des travaux s'élève, selon les devis, à 90 M€, dont 54 M€ de charges engagées en N-1 et 36 M€ en N. À la fin de N-1, les travaux réalisés sont estimés à 54 M€. Le prix de vente contractuel est de 120 M€, payables en N à l'issue des travaux.

Écritures de clôture N-1 (constatation des en-cours) :

335		Travaux en cours	54 000 000	
	7133	Variation des en-cours de production de biens		54 000 000

Écritures de clôture N (facturation puis annulation des en-cours) :

411		Clients	144 000 000	
	44571	TVA collectée		24 000 000
	704	Travaux		120 000 000

7133		Variation des en-cours de production de biens	54 000 000	
	335	Travaux en cours		54 000 000

Impact sur le résultat de chaque exercice :

Exercice	Calcul	Résultat
N-1	54 M (charges) – 54 M (en-cours)	0 €
N	120 M (CA) – 36 M (charges) – 54 M (reprise en-cours)	30 M €
Total		30 M €

Remarque : déséquilibre marqué des résultats des deux exercices, dû au fait que N-1 supporte la majorité des charges alors que N concentre l'ensemble des produits.

3. La méthode à l'avancement

3.1. Principe

Ici, à l'inverse, le chiffre d'affaires et le résultat sont reconnus au fur et à mesure que le chantier progresse, indépendamment du fait que le contrat se révèle, au final, profitable ou déficitaire.

Chaque clôture d'exercice donne lieu à l'enregistrement d'une part du chiffre d'affaires total, calculée forfaitairement selon le degré d'avancement du chantier, lui-même mesuré par rapport au coût global anticipé du projet :

$$\text{Pourcentage d'avancement} = \text{Coût des travaux réalisés à la clôture} / \text{Coût total prévu}$$

$$\text{Chiffre d'affaires reconnu} = \text{Chiffre d'affaires total du contrat} \times \text{Pourcentage d'avancement}$$

Conditions préalables à l'utilisation de cette méthode :

- l'existence d'un inventaire ;
- la réalisation certaine du contrat ;
- l'acceptation du cocontractant ;
- l'établissement de documents comptables prévisionnels.

De plus, le traitement comptable dépend **de l'estimation du résultat à terminaison**.

La capacité à estimer de façon fiable le résultat à terminaison repose sur les trois critères suivants :

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat ;
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat ;

- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultat.

À noter : au-delà de 2 exercices, on ne comptabilise à chaque clôture que le supplément de chiffre d'affaires par rapport à l'exercice précédent (l'accroissement du taux d'avancement), et non le montant cumulé depuis l'origine.

Si l'entité retient la méthode à l'avancement mais n'est pas en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est dégagé. À la date de clôture, **le montant inscrit en CA est limité à celui des charges ayant concouru à l'exécution du contrat.**

3.2. Chronologie des écritures

À chaque clôture, tant que le contrat court encore, on enregistre une créance correspondant à la part de chiffre d'affaires déjà « gagnée » selon l'avancement, en l'absence de facture définitive :

4181		Clients — Factures à établir	X	
	44587	TVA factures à établir		X
	704	Travaux		X

Dès l'ouverture de l'exercice où le contrat s'achève, cette écriture est annulée par une contrepassation :

	4181	Clients — Factures à établir		X
44587		TVA factures à établir	X	
704		Travaux	X	

puis, au moment de la facturation définitive, le prix de vente intégral est enregistré :

411		Clients	X	
	44571	TVA collectée		X
	704	Travaux		X

Application pratique :

Une entreprise du secteur du BTP réalise la construction d'une usine « clés en mains ». Le coût total des travaux s'élève, selon les devis, à 90 M€, dont 54 M€ de charges engagées en N-1 et 36 M€ en N. À la fin de N-1, les travaux réalisés sont estimés à 54 M€. Le prix de vente contractuel est de 120 M€, payables en N à l'issue des travaux. (Par simplification, la TVA n'est pas prise en compte.)

Évaluation du résultat global prévu sur l'opération :

$$\text{Bénéfice} = \text{Prix de vente} - \text{Coût total} = 120 - 90 = 30 \text{ M€}$$

Détermination du taux d'avancement des travaux à la clôture de N-1 :

$$\text{Taux d'avancement} = \text{Coût N-1} / \text{Coût total} = 54 / 90 = 60 \%$$

Écriture de clôture N-1 (production vendue en attente de facturation) :

4181		Clients — Factures à établir	86 400 000	
	44587	TVA factures à établir		14 400 000
	704	Travaux		72 000 000

$(120 \text{ M} \times 60 \%) \times 1,2$

Écritures de clôture N (contrepassation puis facturation définitive) :

	4181	Clients — Factures à établir		86 400 000
44587		TVA factures à établir	14 400 000	
704		Travaux	72 000 000	

411		Clients	144 000 000	
	44571	TVA collectée		24 000 000
	704	Travaux		120 000 000

Impact sur le résultat de chaque exercice :

Exercice	Calcul	Résultat
N-1	72 M (CA à l'avancement) – 54 M (charges)	18 M €
N	(120 – 72) M (CA complémentaire) – 36 M (charges)	12 M €
Total		30 M €

Remarque : le résultat global de l'opération (30 M€) est réparti sur les deux exercices proportionnellement au degré d'avancement des travaux, d'où une meilleure pertinence du résultat de chaque exercice pris isolément.

4. Synthèse comparative

Critère	Méthode à l'achèvement	Méthode à l'avancement
Constatation du CA	Uniquement à la livraison / achèvement	Progressivement, à chaque clôture d'exercice
Constatation du résultat	Entièrement sur le dernier exercice	Réparti sur tous les exercices concernés
Image donnée de l'activité	Moins fidèle (à-coups de résultat)	Plus fidèle
Conditions	Aucune condition particulière	Estimation fiable du résultat, suivi de gestion, absence de risque d'inexécution
Résultat cumulé final	Identique	Identique

5. Le cas particulier des contrats déficitaires

Lorsque le coût total prévisionnel d'un contrat dépasse son prix de vente, une perte globale est à prévoir sur l'ensemble de l'opération. Dans ce cas, le principe de prudence impose une règle qui s'écarte du traitement habituel du résultat : la totalité de la perte prévisible doit être constatée dès l'exercice où elle devient connue, sans attendre l'achèvement du contrat quelle que soit la méthode retenue par ailleurs (achèvement ou avancement) pour le suivi du chiffre d'affaires.

Cette asymétrie est logique : un bénéfice futur reste incertain tant qu'il n'est pas réalisé, donc on ne l'anticipe qu'au fil de l'avancement (ou pas du tout en méthode à l'achèvement) ; une perte future, elle, est déjà connue avec quasi-certitude dès qu'elle est identifiée, donc on la comptabilise sans délai, en totalité.

5.1. La méthode à l'achèvement

Les écritures sont les mêmes que pour un contrat bénéficiaire. Une provision pour perte doit être comptabilisée, dans le respect du principe de prudence :

Elle se décompose en 2 parties :

Dépréciation des en-cours : Perte x le pourcentage d'avancement

et

Provision pour risques : Perte – Dépréciation des en-cours

Dépréciation des en-cours :

6917		Dotations aux dépréciations des actifs circulants	X	
	39.	Dépréciation des stocks et en-cours		X

Provision pour risques :

6815		Dotations aux provisions d'exploitation	X	
	1516	Provisions pour pertes sur contrats		X

Évidemment à la fin du contrat, il faudra **solder les 2 écritures (reprise de la dépréciation et provision)**.

Application pratique :

Un chantier de rénovation est engagé pour un prix de vente contractuel de 90 M€. Les études actualisées en cours de chantier révèlent que le coût total de l'opération atteindra finalement 100 M€, soit une perte globale prévisible de 10 M€. Les charges engagées s'élèvent à 40 M€ en N-1 (soit un taux d'avancement de 40 %) et à 60 M€ en N, année d'achèvement. La société a opté pour les débits en matière de TVA.

Écritures de clôture N-1 : constatation normale des en-cours, puis constatation immédiate de la totalité de la perte prévisible sous forme de provision —

335		Travaux en cours	40 000 000	
	7133	Variation des en-cours de production de biens		40 000 000

Perte = 90 000 000 – 100 000 000 = - 10 000 000 €

Pourcentage d'avancement = 40%

Dépréciation = 10 000 000 * 40% = 4 000 000 €

Provision = 10 000 000 – 4 000 000 = 6 000 000 €

6917		Dotations aux dépréciations des actifs circulants	4 000 000	
	393	Dépréciation des stocks et en-cours		4 000 000

6815		Dotations aux provisions d'exploitation	6 000 000	
	1516	Provisions pour pertes sur contrats		6 000 000

Écritures de clôture N : facturation, annulation des en-cours, reprise de la provision devenue sans objet.

411		Clients	108 000 000	
	44571	TVA collectée		18 000 000
	704	Travaux		90 000 000

7133		Variation des en-cours de production de biens	40 000 000	
	335	Travaux en cours		40 000 000

	7817	Reprises sur dépréciations des actifs circulants		4 000 000
393		Dépréciation des stocks et en-cours	4 000 000	

	7815	Reprises sur provisions d'exploitation		6 000 000
1516		Provisions pour pertes sur contrats	6 000 000	

Impact sur le résultat de chaque exercice :

Exercice	Calcul	Résultat
N-1	(40 M charges – 40 M en-cours) – 10 M (provision perte)	– 10 M €
N	90 M (CA) – 60 M (charges) – 40 M (reprise en-cours) + 10 M (reprise provision)	0 €
Total		– 10 M €

5.2. La méthode à l'avancement

Les écritures sont les mêmes que pour un contrat bénéficiaire. Il faut rajouter une écriture pour constater la perte (provision).

$$Perte \text{ à l'avancement} = CA \text{ N} - Coûts \text{ engagés en N}$$

et

$$Provision \text{ pour risques} = Perte \text{ totale} - Perte \text{ à l'avancement N.}$$

Provision pour risques :

6815		Dotations aux provisions d'exploitation	X	
	1516	Provisions pour pertes sur contrats		X

Évidemment à la fin du contrat, il faudra **solder la provision via une reprise**.

Application pratique :

Un chantier de rénovation est engagé pour un prix de vente contractuel de 90 M€. Les études actualisées en cours de chantier révèlent que le coût total de l'opération atteindra finalement 100 M€, soit une perte globale prévisible de 10 M€. Les charges engagées s'élèvent à 40 M€ en N-1 (soit un taux d'avancement de 40 %) et à 60 M€ en N, année d'achèvement.

Le chiffre d'affaires reconnu au prorata de l'avancement ($90 \text{ M} \times 40 \% = 36 \text{ M€}$) et les charges de l'exercice (40 M€) dégagent, à eux seuls, un résultat naturel de $- 4 \text{ M€}$ à la clôture de N-1 — insuffisant pour représenter la perte totale de 10 M€ déjà connue. Un complément de provision doit donc être constitué pour porter le résultat de l'exercice à la hauteur de la perte globale anticipée.

$$Perte \text{ à l'avancement} = 36 \text{ M} - 40 \text{ M€} = 4 \text{ M€}$$

et

$$Provision \text{ pour risques} = 10 \text{ M€} - 4 \text{ M€} = 6 \text{ M€}$$

Écritures de clôture N-1 :

4181		Clients — Factures à établir	43 200 000	
	44587	TVA factures à établir		7 200 000
	704	Travaux		36 000 000

6815		Dotations aux provisions d'exploitation	6 000 000	
	1516	Provisions pour pertes sur contrats		6 000 000

Écritures de clôture N :

	4181	Clients — Factures à établir		43 200 000
44587		TVA factures à établir	7 200 000	
704		Travaux	36 000 000	

411		Clients	108 000 000	
	44571	TVA collectée		18 000 000
	704	Travaux		90 000 000

	7815	Reprises sur provisions d'exploitation		6 000 000
1516		Provisions pour pertes sur contrats	6 000 000	

Impact sur le résultat de chaque exercice :

Exercice	Calcul	Résultat
N-1	(36 M CA – 40 M charges) – 6 M (complément de provision)	– 10 M €
N	(90 – 36) M (CA complémentaire) – 60 M (charges) + 6 M (reprise provision)	0 €
Total		– 10 M €

Point commun aux deux méthodes : dans les deux cas, l'intégralité de la perte de 10 M€ est reconnue dès N-1, et non étalée sur les deux exercices comme l'aurait été un bénéfice en méthode à l'avancement.