

Plan

Introduction

I-définition et généralités sur les contrats à Long terme

II-les méthodes de comptabilisation des contrats à long terme

1. La méthode de l'achèvement :

A- Définition

B- Principes

C- comptabilisation :

a- En cas d'un contrat bénéficiaire

b- En cas d'un contrat déficitaire

2. La méthode de l'avancement:

A- Définition

B- Principes

C- comptabilisation :

a- En cas d'un contrat bénéficiaire

b- En cas d'un contrat déficitaire

3- La Méthode du bénéfice à l'avancement des travaux (produits nets partiels)

4- Exemple illustratif

III-le changement de la méthode de comptabilisation

Conclusion

Bibliographie et webographie

INTRODUCTION

Certains secteurs d'activité nécessitent l'usage de contrats de longue durée d'une nature assez complexe liée notamment à leur condition d'exécution. C'est par exemple le cas des secteurs des travaux publics, la Construction Navale, la promotion immobilière..., pour lesquels il devient alors difficile de dégager le résultat d'une période ; en effet, les contrats peuvent s'étendre sur plusieurs exercices, et de ce fait, il est difficile d'évaluer les opérations dites « partiellement exécutées à la clôture », à savoir les opérations des livraisons de biens ou des prestations de services dont l'exécution a débuté pendant un exercice donné pour finalement s'achever sur un exercice postérieur.

De ce type de contrat 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.

Ces problèmes se rencontrent bien évidemment dans les grandes entreprises d'où la prévision de trois méthodes pour comptabiliser les contrats à long terme :

La méthode à l'avancement, constituant la méthode préférentielle et qui énonce le principe de comptabilisation du résultat et donc du chiffre d'affaires au fur-et-à mesure de son acquisition (c'est-à-dire à l'avancement des travaux par exemple),

La méthode à l'achèvement, permettant la comptabilisation du résultat uniquement au cours de l'exercice pendant lequel s'achèvent les travaux.

La méthode du Produit Net Partiel, permettant l'enregistrement à la clôture de chaque exercice de résultat de chaque opération même partiellement exécutée, le chiffre d'affaire n'étant constaté qu'à la fin du contrat.

I- Généralités

1- **Définition:**

Contrat à long terme, contrat à long durée, contrat des travaux des entreprises, contrat de construction, sont autant de dénominations qui diffèrent selon les références et les normes mais dont le sens reste identique : il s'agit de contrat dont l'exécution s'étale au moins sur deux périodes comptables.

Le CGNC définit les contrats à long terme come étant des contrats portant sur la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou de services dont l'exécution s'étale sur plusieurs exercices. Le CGNC exclue de cette définition les contrats pour lesquels les services rendus à l'arrêté des comptes peuvent être

(Source : Code Général de Normalisation Comptable : Volume V titre V : Dispositions diverses, Pages 14 et 15)

En effet, Un 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 ou la réalisation d'un bien ou d'un service ou d'un ensemble complexe de biens ou de services et dont l'exécution s'étend sur au moins deux exercices comptables.

En principe, seuls peuvent être rattachés au résultat d'un exercice les produits réalisés à la date de clôture de cet exercice. C'est le principe de spécialisation des exercices ainsi que celui de prudence.

Pendant, pour les contrats à long terme, il est possible, sur décision de gestion de l'entreprise, de comptabiliser le bénéfice sur une opération partiellement réalisée.

2- **Caractéristiques :**

Compte tenu de leur nature, les contrats à long terme présentent des caractéristiques spécifiques qui font leur particularité, nous citons notamment :

- La particularité de chaque contrat qui change en fonction des exigences de chaque client
- L'importance de la durée des contrats qui pose la difficulté de l'affectation des produits et des charges aux périodes comptables sur lesquelles s'étend l'exécution du contrat.
- Les risques liés à la nécessité de prévoir avant la signature du contrat le montant des coûts qui y sont liées et pouvoir les actualiser de façon de plus en plus précise au fur et à mesure de l'avancement de l'exécution du projet objet de contrat.

3- **Les différents Types des contrats à long terme :**

Généralement, le prix d'un contrat est convenu entre 2 parties au moment de conclusion du contrat. Toutefois, compte tenu de la longueur de la durée d'exécution et des aléas qui en résultent, il est admis dans certains cas que le prix soit déterminé au fur et à mesure de l'avancement des travaux ou services. En effet, les contrats à long terme peuvent être classés en deux grandes catégories :

- ⇒ **les contrats à forfait** : l'entrepreneur accepte un contrat à prix ou à taux fixe, soumis dans certains cas à des clauses d'ajustement
- ⇒ **les contrats en régie** : l'entrepreneur est remboursé en fonction de dépenses autorisées, et reçoit de plus un pourcentage de ces dépenses ou une rémunération fixe.

II-Traitement comptable des contrats à long terme :

1- Évaluation du résultat prévisionnel d'un contrat à terme

Selon le CGNC (code général de normalisation comptable), la prise en compte d'un produit net au cours de l'exécution d'un contrat à long terme implique qu'un bénéfice global puisse être estimé avec une sécurité suffisante. L'estimation de ce bénéfice suppose la maîtrise de ses composantes, notamment :

L'estimation du bénéfice global suppose la maîtrise de ses composantes, notamment :

- **Le prix de vente** : le CGNC précise que ce dernier doit être connu avec suffisamment de certitude en tenant compte de toutes les probabilités de baisse susceptibles d'intervenir.
- **Le coût de revient** : Il comprend à la fois les coûts directs et les coûts indirects jusqu'au stade ultime de l'exécution du contrat. Ces coûts sont calculés en tenant compte de toutes les probabilités de hausse susceptibles d'intervenir sur les divers facteurs de production

Cependant, en raison de la durée et de la complexité des contrats à long terme, l'évaluation des résultats prévisionnels même si elle faite avec un maximum de précision, ne peut au aucun cas être déterminée avec une parfaite exactitude. Dans tous les cas , il sera important d'actualiser d'une façon permanente les composantes des résultat prévisionnel. Nous examinerons successivement les produits et les charges relatifs à un contrat à long terme.

⇒ **Produits rattachables à un contrat à terme**

Ils comprennent:

- Les revenus figurant de manière explicite (prix de vente principal) ou implicite (révision de prix) au contrat de base.

- Les revenus non identifiés à l'origine mais résultant d'évènements survenus en cours de réalisation (réclamations,...).

⇒ **Charges afférentes aux contrats à terme**

□ **Charges se rattachant directement au contrat**

Ce sont les coûts qui sont directement imputables à un contrat:

- le coût de matériaux et fournitures utilisés,
- le coût de la sous-traitance,
- les coûts de conception et d'assistance technique (honoraires de géomètre, d'architecte, etc.),
- le coût de la main d'œuvre y compris l'encadrement,
- l'amortissement du matériel mis en œuvre dans le cadre du contrat,
- le coût d'amenée et de repliement du matériel nécessaire à l'exécution du contrat,

□ **Charges indirectes**

Il s'agit des coûts qui peuvent être affectés à l'activité de l'entreprise dans son ensemble et qui sont susceptibles d'être répartis entre les différents contrats:

- Le coût d'assurance,
- Le coût d'étude de conception et d'assistance technique,
- Les frais financiers des capitaux empruntés pour l'ensemble de l'activité de l'entreprise (pour les contrats dont la durée dépasse douze mois),
- La main d'œuvre indirecte du service technique et du service approvisionnement,

□ **Les charges non incorporables**

Il s'agit :

- des frais de direction et du personnel de l'administration générale
- des frais de siège : loyers, assurance et entretien des locaux, etc.

(Source : Mémoire de Fin d'études sous le terme « les contrats à long terme : Identification des risques spécifiques et proposition d'une démarche d'audit » par MERIZAK ALAA, à HEM Université Jean Moulin LYON)

2-Les méthodes de comptabilisation d'un contrat à long terme

Selon l'article 17 de la loi 9-88 relatives aux obligations comptables des commerçants : « **Seuls les bénéfices réalisés à la clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les états de synthèse. Cependant, peut également être inscrit, le bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée lorsque sa durée est supérieur à un an, sa réalisation est certaine et qu'il est possible d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global de l'opération** ».

Il découle de la lecture de cet article que :

- La méthode de droit commun et celle de l'achèvement qui consiste à ne pas enregistrer de bénéfice tant que l'opération n'est pas totalement exécutée.
- Il est possible de comptabiliser le bénéfice résultant d'une opération partiellement exécutée si les conditions édictées par l'article en question sont respectées.

En effet, Il existe 3 méthodes pour la comptabilisation des contrats à terme :

- La méthode à l'achèvement;
- La méthode du bénéfice à l'avancement;
- La méthode à l'avancement.

2.1 La méthode de l'achèvement :

A- Définition :

Dans cette méthode, les produits sont constatés seulement quand le contrat est terminé (ou présente un degré substantiel d'avancement, c'est-à-dire pratiquement lorsque des opérations d'importance mineure restent à réaliser). Les coûts s'accumulent dans les comptes pendant le déroulement du contrat, mais le profit n'est dégagé qu'au moment où le contrat est terminé.

B- Principes :

- Les charges sont neutralisées par la constatation d'une production stockée de même montant ;
- Les charges qui ne font pas partie du coût de production sont annulées par le biais de « **charges constatées d'avance** » ;
- Les produits comptabilisés sont portés au compte « **clients, avances et acomptes perçu** »

- Comme pour toute production de bien ou de service non terminée à la clôture d'un exercice, les encours se rapportant au contrat à long terme doivent être valorisés et comptabilisés à la clôture de chaque exercice.
- Lors de la livraison du bien ou de l'achèvement du service, l'entreprise facture le produit. Le bénéfice est ainsi comptabilisé uniquement sur l'exercice d'achèvement du contrat.

C- **La comptabilisation :**

a- **En cas d'un contrat bénéficiaire :**

Exemple 1 :

La société Fiacre a lancé en juillet N un chantier de travaux qui doit se terminer en N+1. Le produit attendu de ce chantier est estimé à 350 000 DH.

Au 31 décembre N les charges engagées sur ce chantier peuvent être estimées comme suit :

| | Année N | Année N+1 |
|----------------------------------|---------|-----------|
| Charges directes de production | 80 000 | 100 000 |
| Charges indirectes de production | 40 000 | 56 000 |
| Charges de distribution | | 24 000 |
| Quote-part de frais généraux | 20 000 | 40 000 |
| | 140 000 | 220 000 |

Si l'on considère que le contrat est **marginal** (et que d'autres contrats peuvent absorber les frais généraux), le coût de revient du chantier peut être estimé à :

$$\text{Coût de revient} = \Sigma \text{ Charges}$$

- Dépenses N : 80 000 + 40 000 = 120 000
 - Dépenses N+1 : 100 000 + 56 000 + 24 000 = 180 000
- 300 000**

Le contrat est donc **bénéficiaire**.

Au 31 décembre N le coût de production du chantier en cours est estimé à 80 000 + 40 000 = 120 000 DH et l'écriture de variation de stock suivante est comptabilisée :

| | | 31/12/N | |
|-------|-------------------------------------|---------|---------|
| 335 | Travaux en cours | | 120 000 |
| 71335 | Variation de stock travaux en cours | | 120 000 |
| | | 7 | |

En N+1 la vente sera effective, on enregistrera donc la vente pour 350 000 DH et on contre-passera l'écriture de variation de stock.

Exemple 2 :

L'entreprise ABC (Africain Bâtiments et constructions) contracte au cours de l'année N avec l'un de ses clients un contrat pour la construction d'un complexe immobilier, qui doit être achevé et livré début octobre N+2.

Les closes du contrat stipulent :

- Montant du contrat 22 500 000 DH ;
- Coût global estimé 18 750 000 DH ;
- Acomptes à recevoir :
 - 6 000 000 DH le 1/8/N
 - 7 500 000 DH le 1/8/N+1
 - Le reliquat à la livraison, fixé au 1/10/N+2

Sachant que la situation des coûts relative à chacun des exercices est de :

- 8 625 000 DH pour l'exercice N ;
- 9 000 000 DH pour l'exercice N+1 ;
- 1 125 000 DH pour l'exercice N+2.

Passer les écritures comptables selon la méthode d'achèvement :

Ecriture en N :

| | | |
|-------|------------------------------------|-------|
| | 5141 Banque | 6 000 |
| 6 000 | 4421 Clients, dettes Av et AC..... | |
| | Constatation de l'acompte | |
| | Courant N | |
| | 6. Charges par nature | 8 625 |
| 8 625 | 5. Trésorerie | |
| | Charges engagées | |
| 8 | | |

31/12/N

| | |
|-----------------------------|-------|
| 31341 Travaux encours | 8 625 |
| 7 1341 Var de stock encours | |
| 8 625 | |

Constatation du stock final

Ecriture en N+1 :

| | | |
|-------------------------|-------------------------------------|-------|
| 5141 Banque | 1/8/N+1 | 7 500 |
| 7 500 | 4421 Client, dettes Av, et AC..... | |
| Courant N+1 | | |
| 6. Charges par nature | | 9 000 |
| 9 000 | 5. Trésorerie | |
| Charges engagées | | |
| 31/12/N+1 | | |
| 31341 Travaux encours | | 9 000 |
| 9 000 | 71341 Var de stock des Trav encours | |
| Stock Final des travaux | | |

Ecriture en N+2 :

| | | |
|-------------|-----------|-------|
| 5141 Banque | 1/10 /N+2 | 9 000 |
|-------------|-----------|-------|

| | | |
|--------|-----------------------------------------|--------|
| | 4421 Clients, dettes Av et AC..... | |
| 9 000 | | |
| | Constatation de l'acompte | |
| | _____ Courant N+2 _____ | |
| | 6. Charges en nature | 1 125 |
| | 5. Trésorerie | |
| 1 125 | | |
| | _____ 1/10/N+2 _____ | |
| | 3 421 Clients | 22 500 |
| | 7 1241 Travaux | |
| 22 500 | | |
| | Facturation finale des travaux | |
| | _____ | |
| | _____ | |
| | _____ IDEM _____ | |
| | 4421 Clients dettes Av et AC reçus..... | 22 500 |
| | 3 421 Clients | |
| 22 500 | | |
| | _____ ID _____ | |
| | 71341 Variation des stocks des travaux | 17 |
| 625 | | |
| | 31341 Travaux encours | |
| 17 625 | | |
| | Pour solde (8625+9000) | |
| | _____ | |

b- **En cas de contrats déficitaire :**

La provision à constitué doit comprendre en particulier la perte à « terminaison », c'est-à-dire la perte encourue lors des exercices futurs. Cette provision correspond aux conditions posées par l'article 212-1 du PCG : Obligation de l'entité à l'égard des tiers, existence à la date de clôture, sortie de ressources probables ou certaines au bénéfice de tiers. Un contrat à perte signé avant la clôture de l'exercice est générateur d'une obligation à fournir au client une prestation pour une valeur supérieure aux prix qu'il paiera. La différence constitue un passif et doit être provisionné.

Cependant pour l'évaluation de la provision, il y a lieu de distinguer si le 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 le contrat est marginal, la provision semble pouvoir se limiter à la marge négative est un coût calculé conformément aux règles précisées ci-dessus.

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 affecté, il faut incorporer à ce coût une quote-part de couverture des frais généraux.

La perte latente constatée en clôture d'exercice doit être comptabilisée en dépréciation de travaux en cours, le supplément de perte évaluable à la clôture de l'exercice doit être comptabilisé pour son intégralité en provision pour risque.

Exemple :

Supposant que le contrat de la société Fiacre se soit négocié à 270 000 DH.

Comme la charge totale est estimée à 300 000 DH (le contrat est qualifié de marginal), le contrat est déficitaire.

La perte totale peut s'élever à $300\ 000 - 270\ 000 = 30\ 000$ DH et se répartir en :

- Dépréciation des travaux en cours : $\frac{30\ 000 * 120\ 000}{300\ 000} =$
12 000 DH
- Provision : $\frac{30\ 000 * 180\ 000}{300\ 000} =$ **18 000 DH**

Les écritures suivantes seront enregistrées :

| | | 31/12/N | |
|--------|-------------------------------------------------|---------|----|
| 6817 | Dotation aux dépréciations de l'actif circulant | | |
| 12 000 | | | |
| 3935 | Dépréciation des travaux en cours | | |
| 12 000 | | | |
| | Provision pour stock | | |
| 6815 | Dotation aux provisions d'exploitation | | 18 |
| 000 | | | |
| 1518 | Autres provisions pour risques | | |
| 18 000 | | | |
| | Provision pour perte « à terminaison » | | |

Si l'on considère que le contrat n'est pas marginal le coût de revient sera estimé à :

$$\text{Coût de revient} = \Sigma \text{Charges} + \text{Frais généraux}$$

140 000 + 220 000 = 360 000 et la perte totale à **360 000 - 270 000 = 90 000 DH**

Dans ce cas la provision pour risque à comptabiliser s'élèvera à **90 000 - 12 000 = 78 000 DH.**

2-2 La méthode de l'avancement :

A- Définition

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement du contrat. L'entreprise comptabilise à la clôture de l'exercice le produit correspondant à la part du contrat à long terme partiellement exécuté à condition qu'il soit possible d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison.

(Source : Carrés DCG 10 - Comptabilité approfondie : [Recroix, Pascale](#) .Editeur: [Gualino](#). Publication: [2010](#))

B- Principes

La méthode de l'avancement est la méthode préférentielle (elle conduit à une meilleure information) : respect du principe d'indépendance des exercices et de prudence, lissage des résultats entre les exercices, ce qui évite le déséquilibre entre les bilans. Lorsqu'elle est retenue, elle doit être appliquée à tous les contrats en cours.

La capacité d'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 et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultats.

(Source : Comptabilité financière approfondie 6ème édition : [Maéso,Robert](#). Edition: Dunod. Pub: 2008)

Dans la pratique, peuvent être retenus :

- ❖ Le rapport entre les coûts des travaux et services exécutés à la date d'arrêté et le total des coûts d'exécution du contrat,
- ❖ Les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

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 produit correspondant à la part du contrat partiellement exécutée est déterminé en fonction du degré d'avancement des travaux estimé à la clôture de l'exercice.

Le pourcentage d'avancement ne peut, en pratique, être mesuré à partir des seuls éléments juridiques issus des contrats (notamment réception partielle, transfert de propriété...), ou à partir des seuls éléments financiers (notamment facturations partielles, avances, acomptes...).

(Source : Comptabilité financière approfondie 6ème édition : [Maéso,Robert](#). Edition: Dunod. Pub: 2008)

C- Le mode de comptabilisation en cas des contrats bénéficiaires:

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.

a. En cours d'exécution de contrat

Toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat sont comptabilisées normalement ;

L'entreprise comptabilise à la clôture de l'exercice un chiffre d'affaires estimé en fonction du degré d'avancement des travaux :

- au débit d'un compte de produit à recevoir : **34271**. Clients, factures à établir
- au crédit d'un compte de produit : **71241**. Travaux

| | | | | |
|-------|----------------------------|---|---|--|
| 34271 | Clients factures à établir | D | | |
| 71241 | Travaux | | C | |
| | Travaux à l'avancement | | | |

L'estimation du chiffre d'affaires partiel s'effectue en appliquant un pourcentage d'avancement aux produits prévus à terminaison :

$$\text{Degré d'avancement des travaux} = \frac{\text{Coût des travaux réalisés à la clôture}}{\text{Coût total estimé}}$$

$$\text{Chiffre d'affaires estimé au 31/12/N} = \text{Chiffre d'affaire global prévu} * \text{Degré d'avancement des travaux au 31/12/N}$$

$$\text{Résultat estimé en fonction de l'avancement des travaux au 31/12/N} = \text{Chiffre d'affaires estimé au 31/12/N} - \text{Coût de production engagé au 31/12/N}$$

Il ne faut pas comptabiliser à la clôture de l'exercice, les encours se rapportant au contrat à long terme.

A défaut de pouvoir estimé de façon fiable le résultat à terminaison, le montant estimé du chiffre d'affaires est limité à celui des charges ayant concourues à l'exécution du contrat.

b. En fin de contrat

Lors de la livraison au client, le chiffre d'affaires est normalement constaté, les produits à recevoir antérieurement comptabilisés sont annulés.

L'écriture de produit à recevoir enregistrée à la clôture de l'exercice N est contre-passée.

- Au début de l'exercice d'achèvement des travaux : contrepassation

| | | | | |
|----|--|--|--|--|
| | | | | |
| 14 | | | | |

| | | | |
|-------|----------------------------|---|---|
| 71241 | Travaux | D | |
| 34271 | Clients factures à établir | | C |
| | Contre passation | | |

- Lors de la facturation au client :

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|---|--|--|------|--|---|--|--|-------|---------|--|---|--|--|--|--|--|
| <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Clients</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td>3421</td> <td></td> <td>D</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>71241</td> <td style="text-align: center;">Travaux</td> <td></td> <td>C</td> <td></td> </tr> </table> | | Clients | | | | 3421 | | D | | | 71241 | Travaux | | C | | | | | |
| | Clients | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 3421 | | D | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 71241 | Travaux | | C | | | | | | | | | | | | | | | | |

(Source : www.doc-etudiant.fr)

c. Exemple :

La société Alpha sous-traite la fabrication de matériels industriels de précision. Un matériel lui a été commandé en Avril N, et la date de livraison définitive est prévue en Octobre N+1.

Les informations suivantes concernant ce contrat de longue durée nous sont communiquées:

- Cout de production cumulé au 31/12/N**550 000 DH**
- Cout de production cumulé au 31/12/N+1.....**1 000 000 DH.**
- Prix de vente définitif.....**1 200 000 DH**

TAF : Passer les écritures comptables nécessaires en N et N+1

(Source : www.doc-etudiant.fr)

Solution :

- Degré d'avancement = 550 000 DH / 1 000 000 DH = 55 %
- Le chiffre d'affaire estimé = 1 200 000 DH * 55% = 660 000 DH

Ecriture en N :

| | | | | |
|-------|----------------------------|--|---------|---------|
| | 31/12/N | | | |
| 34271 | Clients factures à établir | | 660 000 | |
| 71241 | Travaux | | | 660 000 |
| | Travaux à l'avancement | | | |

| | | | |
|-------|--------------------|---------|---------|
| 6.... | Charges par nature | 550 000 | |
| 5.... | Trésorerie | | 550 000 |
| | Charges engagées | | |

Incidence sur le résultat de N :

| | |
|--------------------------|----------------|
| + Ventes de produits = | 660 000 DH |
| - Charges de production= | -550 000 DH |
| = Le résultat | 110 000 |

Ecriture en fin de contrat N+1

| | | |
|-----------|--------------------------------------|---------|
| 01/01/N+1 | | |
| 71241 | Travaux | 660000 |
| 34271 | Clients facture à établir | 660000 |
| | Contre passation du produit de fin N | |
| 01/10/N+1 | | |
| 3421 | Clients | 1200000 |
| 71241 | Travaux | 1200000 |
| | Facturation du client | |

Incidence sur le résultat de N+1

| | |
|-------------------------------|--------------------|
| Travaux | 1 200 000DH |
| -Travaux | -660 000DH |
| -Charges de production | -450 000 DH |
| =Le résultat | 90 000 |

- Incidence sur le résultat 31/12/N.....110 000
- Incidence sur le résultat 31/12/N+1.... 90 000
- Résultat sur contrat..... 200 000

Le résultat global du contrat est donc repartit sur les deux exercices.

D- Le mode de comptabilisation en cas des contrats déficitaires:

L'entreprise enregistre les mêmes écritures que celles comptabilisées pour les contrats bénéficiaires.

De plus on calcul la provision pour risque :

$$\text{Provision pour risques} = \text{Perte totale} - \text{Perte à l'avancement constatée à la clôture de l'exercice}$$

$$\text{Perte à l'avancement} = \text{CA comptabilisé au cours de l'exercice} - \text{Coûts engagés eu titre de l'exercice}$$

Puis on passe les écritures de la provision:

- au débit du compte : **6195**. DE aux provisions pour risque et charge
- au crédit du compte : **1518**. Autres provision pour risque.

| | | | | |
|------|-----------------------------------------|---|---|--|
| 6195 | DE aux provisions pour risque et charge | D | | |
| 1518 | Autres provision pour risque | | C | |

(Source : Carrés DCG 10 - Comptabilité approfondie : Recroix, Pascale .Editeur: Gualino. Publication: 2010)

♣ **Exemple**

La société FIACRE a lancé en juillet N un chantier de travaux qui doit se terminer en N+1. Le produit attendu de ce chantier est estimé à 270 000 DH(HT), TVA 14%.

Au 31 décembre N , les charges engagées (ou restant à engager) sur ce chantier peuvent être estimées comme suit :

| | N | N+1 |
|----------------------------------|--------|---------|
| Charges directes de production | 80 000 | 100 000 |
| Charges indirectes de production | 40 000 | 56 000 |

| | | |
|-------------------------|---|--------|
| Charges de distribution | - | 24 000 |
|-------------------------|---|--------|

T.A.F : Passer les écritures comptables nécessaires

(**Source : DCG 10 - Comptabilité approfondie : Manuel et applications: Obert, Robert, Mairesse, Marie-Pierre. Editeur: Dunod. Publication: 2007**)

♣ Solution :

- Le coût de revient du chantier peut être estimé à :

Dépenses N : 80 000+40 000 = 120 000

Dépenses N+1 : 100 000+56 000+24 000 = 180 000

Total **300 000**

- Le contrat est déficitaire et la perte globale attendue est de 300 000 - 270 000 = 30 000DH
- Le degré d'avancement = 120 000 / 300 000 = 40%
- Le chiffre d'affaires à constater = 270 000 * 40% = 108 000DH ce qui permet de dégager une marge négative de 120 000 - 108 000 = 12 000
- La provision pour risque = 30 000 - 12 000 = 18 000

♣ Les écritures comptables sont les suivantes

| | | 31/12/N | |
|-------|-----------------------------------------|---------|---------|
| 34271 | Clients factures à établir | 129 168 | |
| 71241 | Travaux | | 108 000 |
| 4458 | Etat autres comptes créditeurs | | 21 168 |
| d° | | | |
| 6195 | DE aux provisions pour risque et charge | 18 000 | |
| 1518 | Autres provision pour risque | | 18 000 |
| | Provision pour perte | | |

2-3- Méthode du bénéfice à l'avancement des travaux

A- Définition

Cette méthode est également appelée méthode de bénéfice net partiel. Elle consiste à enregistrer à la clôture de chaque exercice le résultat de chaque opération même partiellement exécutée, le chiffre d'affaire n'étant constaté qu'à la fin du contrat.

L'application de cette méthode résulte des dispositions de l'article 17 de la loi 9-88 relatives aux obligations comptables des commerçants. Selon cet article: « Seuls les bénéfices réalisés à la clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les états de synthèse. Cependant, peut également être inscrit, le bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée lorsque sa durée est supérieure à un an, sa réalisation est certaine et qu'il est possible d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice globale de l'opération ».

(source : DECF Epreuve n°6 : Comptabilité approfondie et révision comptable, Jean-Luc SIEGWART. Edition : ESKA

B- Principe :

Selon le CGNC, la prise en compte d'un produit net au cours de l'exécution d'un contrat à long terme implique qu'un bénéfice global puisse être estimé avec une sécurité suffisante ; pour qu'il en soit ainsi, il faut en règle générale, que les conditions suivantes soient remplies au moment de l'arrêté des comptes :

- o Le prix de vente doit être connu avec suffisamment de certitude en tenant compte de toutes les probabilités de baisse susceptibles d'intervenir.
- o L'avancement des travaux dans la réalisation du contrat doit être suffisant pour que des prévisions raisonnables puissent être réalisées sur la totalité des coûts qui interviendront dans le coût de revient final du produit livré ou de service rendu.

Le CGNC évoque la réalisation certaine ; il s'agit de la réalisation de contrat à long terme qui ne doit comporter aucun risque quant à l'aptitude de l'entreprise et du client à exécuter leurs obligations. Ainsi, Nous retenons que :

- Si le bénéfice global ne peut être estimé avec une sécurité suffisante ; l'utilisation de la méthode des bénéfices à l'avancement serait en contradiction totale avec les conditions de son application ; la méthode est donc interdite en de telles circonstances.
- En cas de perte prévisionnelle, la méthode ne peut être utilisée puisqu'il n'y a évidemment pas de bénéfice partiel.

C- Modes de comptabilisation

a- En cours d'exécution de contrat :

Les charges sont constatées normalement et les travaux en cours sont constatés à leur coût de production. Aucun chiffre d'affaire n'est dégagé.

A la clôture de chaque exercice, Les bénéfices partiels sont constatés en résultat.
L'estimation du bénéfice partiel s'effectue en appliquant un pourcentage d'avancement au bénéfice prévu calculé comme suit :

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Produit net partiel = Bénéfice global estimé x <u>coût des travaux exécutés à la clôture</u> | coût total |
| prévisionnel à terminaison | |

Cependant, le CGNC suggère la possibilité d'utiliser d'autres méthodes à condition d'en justifier le bien fondé du pourcentage d'avancement retenu, en se basant sur des mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

| |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Le bénéfice est égal à la différence entre le chiffre d'affaire globale estimé et le cout de revient global estimé |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Le produit net comptable est donc constaté par l'écriture :

| | | | |
|-------|-----------------------------------------------------|---|---|
| 34272 | Client, créances sur travaux non encore facturables | D | |
| 712 | Ventes de Biens produites (Produit net partie) | | C |

b- En fin de contrat :

Lors de la facturation de l'ensemble des travaux résultant du contrat, le chiffre d'affaire en prévenant est constaté (c'est-à-dire que Le produit global facturé est enregistré en ventes, travaux ou prestations de services), et les bénéfices partiels comptabilisés antérieurement sont annulés :

| | | | |
|-------|-----------------------------------------------------|---|---|
| 712 | Ventes de biens produites (Produit net partiel) | D | |
| 34272 | Client, créances sur travaux non encore facturables | | C |

D- Avantages de la méthode :

Le principal avantage de la méthode de bénéfice à l'avancement consiste en le fait qu'elle allie la traduction de la réalité juridique du contrat avec celle économique :

- ⇒ En enregistrant des créances certaines (réalité juridique)
- ⇒ En dégageant de manière échelonnée des résultats bénéficières (réalité économique)

E- Inconvénients de la méthode

Les conditions à remplir pour utiliser cette méthode sont contraignantes. L'entreprise ne peut constater de marge partielle si elle n'arrive pas à respecter l'une des conditions précitées. Ce qui nécessite notamment une organisation et un système d'information adéquats. Le principe de

prudence risque d'être altéré par l'utilisation de cette méthode, d'autant plus qu'un bénéfice partiel constaté lors d'un exercice peut être remis en cause lors de l'exercice suivant.

(Source : Mémoire de Fin d'études sous le terme « les contrats à long terme : Identification des risques spécifiques et proposition d'une démarche d'audit » par MERIZAK ALAA, à HEM Université Jean Moulin LYON)

F- Exemple :

La société anonyme Jetski est spécialisée dans la conception, l'installation et la maintenance de système de gestion pour remontées dans les stations de sport d'hiver (installation des portiques, caisses enregistreurs, lecteurs badges, et des logiciels correspondants).

A la demande d'une société des remontés mécaniques, la Société Jetski a mené à bien un important chantier.

Les éléments chiffrés concernant ce chantier sont les suivants:

| Années | N | N+1 |
|--------------------------|-----------|-----------|
| Prix de vente définitif | | 3 000 000 |
| Coût prévisionnel cumulé | 1 800.000 | 2.000.000 |
| Coût réel cumulé | 1 500.000 | 2.100.000 |

Le chiffre d'affaire, conformément aux prévisions , s'établit à 3 000 000 . Il est facturé et encaissé par chèque bancaire à la fin du chantier

TAF : Passer les écritures comptables nécessaires en N et N+1

❖ **Solution**

⇒ **Exercice N**

Courant N : les charges sont comptabilisées normalement

A la clôture de N :

| | | | | |
|---------------|------------------|--------------------------------------------|-----------|-----------|
| 31341 7131 | Travaux en cours | Variation des stocks des produits en cours | 1 500 000 | 1 500 000 |
|---------------|------------------|--------------------------------------------|-----------|-----------|

Constatation des en cours

Constatation du bénéfice partiel

- Cout des Travaux réalisés : **1 500 000**
- Cout total prévisionnel : **2 000 000**
- Pourcentage d'avancement = 1 500.000/ 2.000 000soit **75%**
- Bénéfice prévu à terminaison : 3 000 000- 2.000.000= **1 000.000**
- Bénéfice partiel estimé = 1 .000.000 X 75%= **750.000**

| | | | | |
|-------|-----------------------------------------------------|---------|--|---------|
| 34272 | Client, créances sur travaux non encore facturables | 750.000 | | |
| 712 | Ventes de Biens produites (Produit net partie) | 750.000 | | 750.000 |

L'incidence sur le résultat au 31/12/N :

| | |
|----------------------------------------------|-------------------------|
| Ventes de biens et services produits : | 750.000 |
| Variation des stocks : | 1 500.000 |
| Charges diverses : | <u>1 500.000</u> |
| Solde créditeur : | <u>750.000</u> |

⇒ **Exercice N+1:**

Courant N+1: les charges sont comptabilisées normalement
A la facturation:

Enregistrement du produit définitif

| | | | | |
|--------------|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|-----------|-----------|
| 5141 7121 | Banque | Ventes de Biens produites | 3 000 000 | 3 000 000 |
| 712 43272 | Ventes de biens produites (Produit net partiel) | Client, créances sur travaux non encore facturables | 750.000 | 750.000 |

Annulation des produits nets antérieurement comptabilisés

A la fin de N+1

Annulation du stock initial des en cours

| | | | | |
|-------|--------------------------------------------|-----------------|----------|---------|
| 7131 | Variation des Stocks des produits en cours | | 1500 000 | |
| 31341 | | travaux encours | | 1500.00 |

Incidence sur le compte de résultat N+1 :

| | |
|----------------------------------------------|--|
| Le chiffre d'affaire du chantier : | |
| 3 000 000 | |
| L'annulation du produit net partiel : | |
| 750.000 | |
| Variation des en-cours de production : | |
| 1 500.000 | |
| Charges diverses : (2 100 000- 1 500 000) | |
| 600 000 | |
| Solde créditeur : | |
| 150 000 | |

Le résultat global du contrat qui est repartit sur les deux exercices est donc: **150 000**.

(*Source : Comptabilité générale approfondie : 2eme edition : robert Méso.Editeur : DUNOD*)

2-4- Exemple illustratif des trois méthodes :

Les éléments relatifs à un contrat à terme sont récapitulés ci-après hors TVA :

| Années | N | N+1 | Le cumul |
|--------------------------------|-----------|------------|-----------------|
| Prix de vente définitif | - | 2.950.000 | 2.950.000 |
| Coût prévisionnel | 2.291.000 | 99000 | 2.390.000 |
| Coût réel | 2.151.000 | 169.000 | 2.320.000 |

TAF : Passer les écritures nécessaires pour l'exercice N et N+1 selon les 3 méthodes de comptabilisation

⇒ **Solution :**

▪ **Méthode à l'achèvement**

Les charges se rapportant au contrat sont donc :

| Exercice N | Exercice N+1 | Total |
|------------|--------------|-----------|
| 2.151.000 | 169.000 | 2.320.000 |

Pour l'exercice N:

- Au cours de l'exercice : les charges sont comptabilisées normalement,
- A la clôture : on passe la variation de stock comme suit:

| | | |
|------------------|-------------------------------------------|-----------|
| 313 000 | Produits en cours | 2 151 000 |
| 713 2 151 000 | Variation de stocks des produits en cours | |

La méthode de l'achèvement n'a pas d'incidence sur le compte de résultat de l'exercice N.

**+ Variation des stocks de produits :
2.151.000**

- Charges diverses : 2.151.000
= Solde : **0**

Pour l'exercice N+1:

- Au cours de l'exercice : les charges sont constatées normalement
- En fin de contrat: l'écriture suivante est enregistrée :

| | | |
|------------------|------------------------------|--|
| 342 3 540 000 | clients et comptes rattachés | |
|------------------|------------------------------|--|

| | |
|-----------|--------------------------------------|
| 712 | Ventes de biens et services produits |
| 2 950 000 | |
| 4455 | Etat TVA Facturée |
| 590 000 | |

A la clôture de l'exercice l'enregistrement comptable est le suivant :

L'incidence de la méthode à l'achèvement sur le compte de résultat de l'exercice N+1 se présente comme suit :

Ventes de biens et services produits :
2.950.000

Variation des stocks : -
2.151.000

Charges diverses : -
169.000

Résultat :

630.000

| | | |
|-----------|--------------------------------------------|--|
| 713 | variation des stocks des produits en cours | |
| 2 151 000 | | |
| 313 | Produit en cours | |
| 2 151 00 | | |

• **Méthode du bénéfice à l'avancement des travaux**

Exercice N :

- Courant N : les charges sont comptabilisées normalement
- A la clôture de N :
 - *Constatation des en cours*

| | | |
|-----------|-------------------|--|
| 313 | Produits en cours | |
| 2 151 000 | | |

713 Variation de stocks des produits en cours
2 151 000

- *Constatation du bénéfice partiel*
 - Pourcentage d'avancement = $2.151.000 / 2.390.000$ soit 90%
 - Bénéfice prévu à terminaison : $2.950.000 - 2.390.000 = 560.000$
 - Bénéfice partiel estimé = $560.000 \times 90\% = 504.000$

| | | |
|---------|----------------------------------------------------|--|
| 34272 | Client, créance sur travaux non encore facturables | |
| 504 000 | | |
| 712 | Ventes de biens produits (bénéfices net partiel) | |
| 504 000 | | |

L'incidence sur le résultat au 31/12/N est de 504.000 :

| | |
|-----------------------------------------------|--------------------|
| Ventes de biens et services produits : | 504.000 |
| Variation des stocks : | |
| 2.151.000 | |
| Charges diverses : | - 2.151.000 |
| Solde créditeur : | 504.000 |
| <u>Exercice N+1:</u> | |

- Courant N+1: les charges sont comptabilisées normalement
- A la facturation:

Enregistrement du produit définitif

| | | |
|----------------|-----------------------------|-----------|
| 3421 | Client et comptes rattachés | |
| 2 950 000 | 7121 | Ventes de |
| biens produits | 2 950 000 | |

Annulation des produits nets antérieurement comptabilisés

| | | |
|------------------|-----------------------------------------------------|-----|
| 712 000 | Ventes de biens produits (bénéfices net partiel) | 504 |
| 34272 504 000 | Client, créances sur travaux non encore facturables | |

A la fin de N+1*Annulation du stock initial des en cours:*

| | | |
|-------------------|-------------------------------------------|-------|
| 7131 000 | Variation de stocks des produits en cours | 2 151 |
| 3138 2 151 000 | produits en cours | |

Incidence sur le compte de résultat N+1

**Ventes de biens et services produits :
2.950.000**

**Ventes de biens produits (annulation du produit net partiel) : -
504.000**

Variation des stocks : - 2.151.000

Charges diverses : 169.000

Solde créditeur : 126 000

▪ **Méthode à l'avancement des travaux**

Exercice N:

- Courant N : les charges sont constatées normalement
- A la clôture de N: Détermination et comptabilisation du chiffre d'affaires estimé à la clôture de l'exercice :
 - Pourcentage d'avancement = 2.151.000 / 2.390.000 soit 90%
 - Chiffre d'affaires estimé = 2.950.000 X 90% = 2.655.000

| | | |
|-----------|------------------------------------------------------------------------|--|
| 3427 | Clients, facture à établie et créances sur travaux non encore facturés | |
| 3 186 000 | | |
| 712 | Ventes de biens produits | |
| 2 655 000 | | |
| 4458 | TVA à régulariser | |
| 531 000 | | |

Incidence sur le résultat de N :

**+ Ventes de biens et services produits :
2.655.000**

- Charges diverses : 2.151.000

= Solde créditeur : 504.000

Exercice N+1:

Début N+1, il y a lieu de contre-passer l'écriture de produit à recevoir enregistrée à la clôture de l'exercice N.

| | | |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------|-----|
| 712 | Vente de biens | |
| 2 655 000 | | |
| 4458 | TVA à régulariser | 531 |
| 000 | | |
| 3427 | Client, facture à établir et créances sur travaux non encors facturés | |
| 3 186 000 | | |

A la livraison: la facture est normalement enregistrée :

| | | |
|-----------|-----------------------------|--|
| 3421 | Client et comptes rattachés | |
| 2 950 000 | | |
| 7121 | Ventes de biens produits | |
| 2 950 000 | | |

Incidence sur le Résultat de N + 1

| | |
|---------------------------------|-------------------------|
| Vente de biens produits | 2.950.000 |
| -Vente de biens produits | - 2.655.000 |
| -Charges diverses | - <u>169.000</u> |
| =Solde Créditeur | 126.000 |

Comparaison des résultats entre les trois méthodes

| Exercice s | Méthode à l'achèvement | Méthode du bénéfice à l'avancement | Méthode à l'avancement |
|-------------------|-------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------|
| N | 0 | 504.000 | 504.000 |
| N+1 | 630.000 | 126.000 | 126.000 |
| Total | 630.000 | 630.000 | 630.000 |

(Source : www.doc-etudiant.fr)

III-le changement de la méthode de comptabilisation :

- Lors de l'exercice comptable de changement de méthode, il faut comparer les capitaux propres qui figuraient au bilan de l'exercice précédent avec leur montant recalculé selon la nouvelle méthode. la différence est imputée au compte 110- Report à nouveau.
- Le passage de la méthode d'achèvement à la méthode à l'avancement constitue un changement de méthode comptable.

L'incidence de ce changement de méthode doit être comptabilisée dans les capitaux propres au début de l'exercice de changement.

- Les informations à fournir en annexe :
 - mention de l'ancienne et de la nouvelle méthode.
 - Justification de l'adoption de la nouvelle méthode
 - Incidence sur les comptes et les capitaux propres à l'ouverture

(source : Comptabilité générale approfondie : robert Méso)

EXEMPLE: (Reprenant le même exemple)

L'entreprise passe de la méthode de l'achèvement à la méthode à l'avancement en N+1. Si elle avait appliqué la méthode à l'avancement en N, elle aurait constaté un résultat de 504 000 DH (voir le compte de résultat au 31/12/N avec la méthode à l'avancement). Ce résultat doit être comptabilisé dans les capitaux propres au 01/01/N+1.

| | | |
|-----------|---------------|------------------|
| | | <u>01/01/N+1</u> |
| 2 655 000 | 71241 Travaux | |
| 504 000 | 1161 | Report à nouveau |
| 2 151 000 | 31341 | Travaux en cours |

Au final:

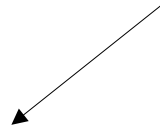
- L'incidence du changement de méthode comptable (504 000DH) est bien comptabilisée dans les capitaux propres.
- Les encours sont extournés car dans la méthode d'avancement on ne doit pas constater d'encours.
- Le résultat de N+1 sera bien de 126 000DH. Le principe de spécialisation des exercices sera bien respecté.

⇒ **NB:** Ce changement de méthode doit être cité dans l'ETIC.

Incidence du changement de

méthode comptable dans les

capitaux propres



Méthode de l'achèvement
Méthode à l'avancement

CONCLUSION

Les contrats à long terme sont l'un des domaines de la comptabilité où l'objectif de traduire une image fidèle des états financiers peut être atteint de deux manières :

- Dans une optique d'attachement à la réalité juridique selon laquelle l'entreprise ne peut considérer un résultat que lorsqu'elle a exécuté la totalité de ses obligations. Cette optique est à l'origine de la méthode d'achèvement.
- Dans une optique attachée à la réalité économique qui aboutit à la constatation d'un bénéfice sur une opération partiellement exécutée

La législation marocaine s'attache plus à la première optique vu que la loi considère la méthode d'achèvement comme méthode de référence et considère la constatation d'un bénéfice partiel comme une option facultative

Bibliographie et webographie

- DCG10/ comptabilité approfondie :Manuel et application
 - Auteur: Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE
 - Editeur: Dunod
- Comptabilité financière approfondie 6ème édition
 - Auteur: **Maéso, Robert**
 - Editeur: **Dunod**
 - Publication: **2008**
 - DECF Epreuve n°6
- DECF Epreuve n°6 : Comptabilité approfondie et révision comptable
 - Auteur : Jean-Luc SIEGWART
 - Edition : ESKA
- Comptabilité générale approfondie : 2eme edition
 - Auteur : robert Méso
 - Editeur : DUNOD
- Mémoire de Fin d'études sous le terme « les contrats à long terme : Identification des risques spécifiques et proposition d'une démarche d'audit »
 - Auteur : MERIZAK ALAA
 - HEM Université Jean Moulin LYON
- www.Google.com
- www.doc-etudiant.fr