

## Chapitre 20 Les contrats à long terme

### Compétences attendues

- **Exposer et appliquer** les traitements comptables relatifs au rattachement des charges et des produits.  
- **Évaluer et comptabiliser** les opérations citées et plus particulièrement celles se déroulant sur plusieurs exercices.

- **Analyser** les conséquences d'un choix de comptabilisation, notamment sur la présentation des comptes annuels, dans une situation donnée.  
- **Présenter** les informations à fournir en annexe.

Le chiffre d'affaires et le résultat comptable constituent deux indicateurs importants de la performance économique et financière des entreprises. Leur évaluation est rendue difficile lorsque l'entreprise vend des biens dont la fabrication ou la construction dure des années.

L'application de certains des principes comptables risque alors de se trouver en contradiction avec l'objectif d'image fidèle de la comptabilité. Le principe de prudence consiste, notamment, à établir les comptes annuels en se basant sur des appréciations prudentes et en n'enregistrant que les bénéfices effectivement réalisés à la clôture de l'exercice. L'application du principe de prudence aux contrats à long terme conduit à mettre en œuvre la **méthode comptable dite « à l'achèvement»**, qui consiste à attendre la livraison des biens ou la fin de la prestation de services pour enregistrer la vente. Cette règle de prudence peut toutefois nuire à la fourniture d'une information comptable fidèle à la réalité économique lorsqu'elle se rapporte à des opérations spécifiquement négociées dont les résultats à terminaison peuvent être estimés de manière fiable. Ces opérations sont qualifiées de « contrats à long terme» par l'article 622-1 du PCG ou de « contrats de construction» par le référentiel IFRS (*norme IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés des contrats avec des clients»*).

L'article L. 123-21 du Code de commerce et l'article 622-2 du PCG autorisent l'application de la **méthode dite « à l'avancement »** pour les contrats à long terme. Cette méthode consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'exécution du contrat.

Deux méthodes de comptabilisation sont donc possibles selon les règles françaises. Jusqu'en 2018, la méthode à l'avancement faisait partie des méthodes préférentielles du PCG. Le référentiel IFRS exige, quant à lui, la comptabilisation à l'avancement, lorsque les conditions requises pour l'appliquer sont satisfaites.

**Exemple :** Une entreprise de BTP remporte un appel d'offres relatif à la construction d'un barrage hydroélectrique sur une période de cinq ans. Le prix de vente initialement fixé ne sera facturé qu'après la livraison de l'ouvrage.

1. **Précisez quelle méthode de comptabilisation sera mise en œuvre si l'entreprise applique le principe de prudence.**
2. **Analysez l'impact de cette méthode sur l'évaluation des chiffres d'affaires et des résultats durant la durée du contrat.**
3. **Analysez l'impact de la méthode à l'avancement sur l'évaluation des chiffres d'affaires et des résultats durant la durée du contrat.**

### I. Principes essentiels des contrats à long terme

#### A. Définition

Article 622-1 du PCG : « Est appelé contrat à long terme, 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 deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'entité à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté.

La notion de négociation spécifique résulte du contrat dont l'objet définit le travail à réaliser sur la base de spécifications et de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier.

Cette définition exclut la vente de biens en série et la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base.

La vente en l'état futur d'achèvement, régie par l'article 1601-3 du code civil, est un contrat à long terme.

#### 1. Caractéristiques des contrats à long terme

Les éléments caractéristiques des contrats à long terme sont les suivants :

- **leur réalisation généralement complexe ne s'effectue pas sur une seule période comptable.**

La complexité résulte de la mise en œuvre de phases techniques successives, de savoir-faire divers. Elle a un impact sur la durée d'exécution du travail. Dans le cas où le début et la fin de l'opération ont lieu dans le même exercice, le chiffre d'affaires et le résultat sont nécessairement comptabilisés au cours de celui-ci. Le choix de la méthode ne se pose donc pas ;

- **ils sont spécifiquement négociés ;**
- **la perception des revenus ne dépend que de la conformité du travail exécuté.**

Ces deux derniers points sont fondamentaux. La réalisation de ces contrats reposant sur un accord préalable fixant notamment la nature du bien ou du service à réaliser et le prix de vente auquel il sera échangé, l'engagement du cocontractant, consécutif à la négociation, permet d'envisager avec une quasi-certitude la cession du bien ou du service fabriqué « sur mesure » et par conséquent le résultat de l'opération, sous réserve d'avoir la capacité d'estimer son coût de revient.

*Exemple : Les constructions de bâtiments, de barrages, de ponts, d'autoroutes, de navires, les réalisations sur mesure de programmes informatiques, de plans architecturaux constituent des contrats à long terme si leur réalisation, négociée préalablement avec un cocontractant, se déroule sur plus d'un exercice. En revanche, la fabrication ne résultant pas d'un contrat préalable et l'achat pour revente de biens ne remplissent pas les conditions requises pour être qualifiés de contrats à long terme.*

#### 2. Les types de contrat

L'avis 99-10 du CNC distingue par ailleurs les contrats à forfait des contrats en régie.

##### a) Le contrat à forfait

Un contrat à forfait est une convention par laquelle une entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixe, arrêtée dès la conclusion du contrat et assortie, le cas échéant, d'une clause de révision ou d'intéressement. Lorsque la rémunération est fixée par référence à une estimation du nombre d'unités d'œuvre et à un prix unitaire fixe, le contrat à forfait est qualifié de « contrat en bordereaux de prix ».

## Thème 4 : Charges et produits

### b) Le contrat en régie

Un contrat en régie est un contrat pour lequel l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération égale au remboursement des dépenses acceptées, majorée d'un pourcentage de ces dépenses ou d'une rémunération fixe. L'avis stipule que ce type de contrat ne constitue généralement pas un contrat à long terme.

### B. Choix de méthode de comptabilisation

L'article L. 123-21 du Code de commerce et l'article 622-2 du PCG laissent le choix aux entreprises entre deux méthodes de comptabilisation des contrats à long terme, la méthode à l'achèvement et la méthode à l'avancement, cette dernière faisait partie des méthodes préférentielles car donnant une meilleure information.

En application du principe de permanence des méthodes (Code de commerce - article L. 123-17), ce choix, qui doit être précisé en annexe des comptes sociaux, est le même pour tous les contrats et ne peut être remis en cause que dans des circonstances particulières. La décision d'adopter une méthode porte sur tous les contrats en cours à cette date. L'effet du changement de méthode est calculé de façon rétrospective à l'ouverture de l'exercice du changement de méthode (voir le chapitre 24 « Les changements comptables »).

### C. Les enjeux de la comptabilisation de ces contrats

Le choix de la méthode de comptabilisation n'est pas neutre.

Le chiffre d'affaires et le résultat sont constatés soit à la fin de l'opération (méthode à l'achèvement), soit progressivement (méthode à l'avancement). Dans le premier cas, la rentabilité constatée en comptabilité est nulle tant que la livraison du bien ou du service n'est pas réalisée ; les états financiers présentent alors une situation plutôt pessimiste et relativement éloignée de la réalité économique. Dans le second cas, la prise en compte de la rentabilité est étalée sur la période de production ; la vision donnée par les documents comptables permet une meilleure appréciation de la performance de l'entreprise. Toutefois, la fiabilité de l'évaluation des chiffres d'affaires et des résultats intermédiaires se pose, ainsi que le risque de donner une image trop optimiste de la situation économique.

#### **Conséquences fiscales**

*Les résultats intermédiaires constatés dans le cadre de la méthode à l'avancement sont imposables immédiatement (CGI-article 38-2). Le recours à la méthode de l'achèvement conduit donc à retarder leur imposition.*

#### **Contexte 1**

La société Eiffage est l'un des leaders du secteur des travaux publics. Elle est bénéficiaire et soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 25 %.

L'entreprise Eiffage doit réaliser la construction d'un pont pour le Conseil départemental de Savoie. Le contrat prévoit sa réalisation sur trois exercices (2019, 2020 et 2021) et un prix de vente de 3 000 000 € HT. Selon les études prévisionnelles très précises de la société Eiffage, le coût de production de l'ouvrage devrait s'élever à 2 100 000 €. À l'issue de l'exercice 2019, 25 % du travail est effectué et accepté par le Conseil départemental de Savoie.

- 1. Évaluez le résultat prévisionnel**
- 2. Évaluez le montant des charges engagées en 2019**
- 3. Évaluez le chiffre d'affaires, le résultat et l'imposition de ce contrat selon que l'entreprise Eiffage applique la méthode à l'achèvement ou la méthode à l'avancement.**

## Thème 4 : Charges et produits

### II. La méthode à l'achèvement

Cette méthode est applicable, sans condition particulière, aux opérations partiellement exécutées de ventes de biens et de services. Le chiffre d'affaires et le résultat sont comptabilisés lorsque la livraison du bien ou l'achèvement de la prestation a eu lieu. À la clôture des exercices qui précèdent, les travaux en cours sont constatés à hauteur des charges de production qui ont été engagées depuis le début des opérations.

Les avances et acomptes versés par le client au cours de la période d'exécution du contrat sont, le cas échéant, enregistrés au crédit du compte 4191. Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes.

Dans le cas où une perte à terminaison est envisagée, le principe de prudence impose la constatation totale de cet appauvrissement probable par la comptabilisation de dépréciations et/ou de provisions (voir IV Le cas particulier des contrats déficitaires).

Il convient donc d'estimer systématiquement le résultat global du contrat à la clôture de chaque exercice afin d'être en mesure d'identifier, le cas échéant, une perte à terminaison.

#### **Contexte 1 (suite)**

L'entreprise Eiffage doit réaliser la construction d'un pont pour le Conseil départemental de Savoie.

À la clôture de l'exercice 2020, 75 % du travail est réalisé et accepté par le Conseil départemental de Savoie. 75 % des charges totales prévisionnelles ont été engagés depuis le début des travaux (soit 1 575 000 € de charges).

Le 31 décembre 2021, le pont est terminé et cédé au Conseil départemental de Savoie au prix initialement prévu. En raison de problèmes techniques ayant provoqué des surcoûts, 620 000 € de charges ont été nécessaires en 2021 pour terminer la construction.

#### **4. Évaluez le coût de production du pont**

**5. Qualifiez le résultat sur le contrat. Justifiez votre réponse.**

**6. Comptabilisez les écritures relatives au contrat et présentez leur impact sur le compte de résultat pour les exercices 2019, 2020 et 2021.**

**7. Analyser les conséquences de ce choix de comptabilisation sur la présentation des comptes annuels et l'image de la situation financière de la société Eiffage**

### III. La méthode à l'avancement (méthode préférentielle)

Le Code de commerce (article L. 123-21) restreint la comptabilisation des bénéfices à l'avancement aux opérations partiellement exécutées et acceptées par le cocontractant lorsque leur réalisation est certaine et qu'il est possible d'évaluer ces bénéfices avec une sécurité suffisante. Cela suppose la réunion simultanée des conditions suivantes :

- réalisation d'un inventaire ;
- acceptation par le cocontractant des travaux exécutés ;
- certitude de réaliser l'opération ;
- capacité d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global au moyen de documents comptables prévisionnels.

Il est à noter que ce texte ne vise que les contrats bénéficiaires.

L'article 622-2 du PCG envisage deux applications différentes de cette méthode selon que l'entité est, ou non, en mesure d'estimer de manière fiable le résultat à terminaison. Il prévoit également le traitement des contrats déficitaires (voir le IV Le cas particulier des contrats déficitaires).

#### A. L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

##### 1. Le principe

Le chiffre d'affaires et le résultat sont comptabilisés au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Le résultat est déterminé en appliquant le pourcentage d'avancement au résultat à terminaison.

Cette possibilité de déroger à la rigueur imposée par le principe de prudence est toutefois compensée par l'exigence d'une évaluation fiable.

##### 2. Détermination de la capacité à évaluer de manière fiable

Selon l'article 622-5 du PCG, cette capacité est obtenue à condition que les trois critères suivants soient réunis :

- **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 liées.**

L'avis CNC 99-10 relatif aux contrats à long terme précise, qu'en raison de la nature même des opérations entrant dans le cadre des contrats à long terme, l'entreprise doit exercer son jugement et faire des hypothèses pour la détermination des charges et des produits prévisionnels (et par conséquent du résultat à terminaison). Cela ne signifie pas pour autant qu'elle n'a pas la capacité à évaluer de manière fiable.

##### 3. Détermination du pourcentage d'avancement

Les entreprises disposent d'une certaine liberté pour estimer le pourcentage d'avancement des travaux. En effet, comme le précise l'avis CNC 99-10, ce pourcentage ne peut être mesuré à partir des seuls éléments juridiques issus du contrat (réceptions partielles, transfert de propriété, etc) ou à partir des seuls éléments financiers (facturations partielles, avances, acomptes, etc) car ils ne reflètent pas nécessairement la réalité de l'avancement des travaux.

En conséquence, les entreprises utilisent « [ ... ] la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés. [ ... ] » (PCG - article 622-3).

La mesure de ce pourcentage peut être effectuée, par exemple, par :

## Thème 4 : Charges et produits

- **le rapport entre les coûts des travaux exécutés et acceptés à la date de clôture de l'exercice et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat,**
- ou des études ou des mesures physiques permettant d'évaluer le volume des travaux et services exécutés.

Des mesures physiques peuvent parfois, notamment en cas de dépassements budgétaires importants, améliorer la fiabilité du degré d'avancement. Elles ont néanmoins l'inconvénient d'être coûteuses et plus complexes à mettre en place.

### 4. Inventaire des produits et charges relatifs au contrat à long terme

Le résultat à terminaison est déterminé en prenant en considération plusieurs éléments (CNC - avis 99-10).

#### a) Produits

Produits estimés à la juste valeur des contreparties reçues ou à recevoir :

- les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix ;
- les produits issus des changements dans les conditions d'exécution des biens ou services, dès lors que **le client a approuvé la modification ou qu'il est raisonnablement certain** qu'il l'approuvera, et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant des produits correspondants ;
- les réclamations qui ont été **acceptées par le client** ou pour lesquelles l'état d'avancement des négociations ou des procédures en cours (contractuelles, arbitrales ou contentieuses) rend raisonnablement certaine leur règlement par le client et dont le montant accepté ou susceptible d'être accepté peut être évalué de façon fiable ;
- les primes incitatives (liées par exemple à l'achèvement anticipé du contrat) dès lors que les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront et qu'il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes ;
- les produits financiers, directs ou indirects, résultant de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat (le résultat dégagé à l'avancement en étant exclu) ainsi que les différences de change et résultats d'opérations de couverture liés.

#### b) Charges

- Les coûts directement imputables à ce contrat (main-d'œuvre, sous-traitance, matériaux, amortissement du matériel, coûts d'approche, de repliement et de remise en état, location des équipements, conception et assistance technique, impôts et taxes, frais de commercialisation, honoraires, garantie, etc.).
- Les coûts indirects, rattachables aux contrats en général, pour la quote-part susceptible d'être affectée à ce contrat (assurance, conception et assistance technique générale, frais généraux d'exécution des contrats, etc.).
- Les provisions correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles que l'expérience de l'entreprise, notamment statistique, rend probables.

Sont exclus tous les coûts qui ne peuvent être imputés aux contrats en général ou à un contrat donné (par exemple: frais administratifs d'ordre général, frais de recherche et développement, et frais de commercialisation non imputables à un contrat donné, etc.).

Les charges relatives à un contrat à long terme peuvent comprendre les charges financières résultant de conditions financières contractuelles se traduisant par des besoins ou insuffisances significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat, les différences de change ainsi que les résultats d'opérations de couverture.

## Thème 4 : Charges et produits

### 5. L'acceptation du contrat

L'acceptation du cocontractant, prévue par ce texte, ne repose pas nécessairement sur un accord formel. L'entreprise dispose, là aussi, d'une certaine liberté pour apprécier le caractère raisonnablement certain des conditions d'acceptation prévues par le contrat. Elle peut notamment faire référence aux usages professionnels.

### 6. Modalités de comptabilisation

Les écritures relatives aux contrats à long terme sont constatées au cours de l'exercice puis donnent lieu, le cas échéant, à des régularisations à la clôture de l'exercice comptable.

Au cours de l'exercice :

- les **charges** concourant à l'exécution du contrat sont **enregistrées dans les comptes appropriés** : achats de matières premières, frais de personnel, etc. ;
- Les **produits contractuels** sont **comptabilisés en résultat**, le cas échéant.

À l'inventaire, il convient de :

- porter en **stock**, travaux en cours ou comptes de régularisation **les charges qui ne correspondent pas à l'avancement et qui sont donc rattachables à une activité future** (par exemple les achats livrés qui ne sont ni consommés, ni mis en œuvre) ;
- **régulariser**, le cas échéant, à la hausse comme à la baisse les **produits contractuels constatés** au cours de l'exercice de telle sorte que, **après déduction des charges** ayant concouru à l'exécution du contrat, la **quote-part du résultat à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement soit bien prise en compte dans le résultat de l'exercice.**

#### Contexte 2

L'entreprise Eiffage doit réaliser la construction d'un pont pour le Conseil départemental de Savoie. Le contrat prévoit sa réalisation sur trois exercices (2019, 2020 et 2021) et un prix de vente de 3 000 000 € HT.

Selon les études prévisionnelles très précises de la société Eiffage, le coût de production de l'ouvrage devrait s'élever à 2 100 000 €.

Le résultat prévisionnel est bénéficiaire. Il s'établit donc à  $3\,000\,000 - 2\,100\,000 = 900\,000$  €

À l'issue de l'exercice 2019, 25 % du travail est effectué et accepté par le Conseil départemental de Savoie. 525 000 € de charges ont été engagés.

À la clôture de l'exercice suivant (2020), 75 % du travail est réalisé et accepté par le conseil départemental de Savoie. 1 575 000 € de charges ont été engagés depuis le début des travaux (soit 75 % des charges totales prévisionnelles).

Le 31 décembre 2021, le pont est terminé et cédé au conseil départemental de Savoie au prix initialement prévu, alors qu'en raison de problèmes techniques ayant provoqué des surcoûts, 620 000 € de charges ont été nécessaires en 2021 pour terminer la construction. Le coût de production du pont s'élève finalement à 2 195 000 €.

1. **Déterminez le pourcentage d'avancement en 2019**
2. **Évaluez la quote-part du résultat à terminaison en 2019**
3. **Évaluez le montant du chiffre d'affaires à comptabiliser en 2019**
4. **Comptabilisez les écritures relatives au contrat avec le département de Savoie en appliquant la méthode à l'avancement et présentez leur impact sur le compte de résultat pour les exercices 2019, 2020 et 2021.**
5. **Analyser les conséquences de ce choix de comptabilisation sur la présentation des comptes annuels et l'image de la situation financière de la société Eiffage**

## Thème 4 : Charges et produits

### Contexte 3

L'entreprise SGI réalise la construction d'un logiciel pour l'entreprise de transport de biens GLS permettant de réserver des volumes de livraisons et de suivre celles-ci. La production du logiciel doit s'effectuer du 1<sup>er</sup> juillet 2019 au 31 décembre 2020. Le contrat prévoit une facturation intermédiaire le 31 octobre 2019 pour un montant forfaitaire de 250 000 € HT.

À la clôture de l'exercice 2019, le service de contrôle de gestion de la société SGI établit le document suivant :

	Situation au 31/ 12/2019	Situation prévisionnelle au 31/12/2020 (à la fin du contrat)
Produits facturés hypothèse 1	250 000	810 000
Produits facturés hypothèse 2	330 000	810 000
Coûts des travaux effectués	200 000	600 000

La société SGI utilise la méthode de l'avancement pour comptabiliser ses contrats à long terme et détermine le pourcentage d'avancement des travaux par le ratio entre le coût des travaux exécutés et acceptés à la date de clôture de l'exercice et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat.

**Pour chacune des hypothèses, comptabilisez les écritures relatives au contrat avec la société GLS et présentez leur impact sur le compte de résultat pour les exercices 2019 et 2020.**

### B. L'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Lorsque l'entreprise ne peut pas estimer de manière fiable le résultat à terminaison, la prudence l'emporte et aucun profit n'est constaté (PCG - article 622-4). Les charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice sont alors compensées par l'enregistrement d'un chiffre d'affaires limité au montant de celles-ci.

### Contexte 4

Le 31 décembre 2019, l'entreprise PODEMA, qui a débuté depuis quatre mois la construction d'un barrage pour le Conseil départemental du Lot et Garonne, est dans l'incapacité de mesurer de manière fiable le résultat à terminaison de ce contrat à long terme. Celui-ci devrait toutefois être bénéficiaire. Les charges engagées depuis le début des travaux s'élèvent à 720 000 € et aucun produit contractuel n'a été enregistré.

- 1. Évaluez le chiffre d'affaires à comptabiliser**
- 2. Analyser la conséquence de ce choix de comptabilisation sur le compte de résultat**

## Thème 4 : Charges et produits

### C. Changements de situation et changement de prévision à terminaison

En raison de la durée relativement longue de réalisation des contrats à long terme et des difficultés d'établissement de prévisions, en particulier en début de contrat, les entreprises peuvent :

- se trouver tout d'abord dans l'impossibilité d'évaluer de manière fiable le résultat à terminaison puis être en mesure de le faire ;
- avoir la capacité d'évaluer de manière fiable le résultat à terminaison pendant une période puis perdre cette capacité ;
- avoir à modifier l'estimation du résultat à terminaison.

L'avis 99-10 du CNC relatif aux contrats à long terme précise que s'agissant d'un changement d'estimation, la modification est enregistrée de manière prospective (voir chapitre 24) dans la période au cours de laquelle elle se produit.

#### Contexte 4 (suite)

Le 31 décembre 2020, la visibilité de l'entreprise s'améliore car elle est en mesure de déterminer de manière fiable le résultat à terminaison et le pourcentage d'avancement en fonction des coûts déjà engagés.

Le tableau suivant fournit les informations relatives à la construction et à la livraison du barrage :

	Situation au 31/12/2020	Situation prévisionnelle au 31/12/2021 (à la fin du contrat)
<b>Produits contractuels facturés</b>	1 500 000	4 000 000
<b>Coût cumulé des travaux effectués et acceptés</b>	1 908 000	3 180 000
<b>Résultat à terminaison</b>		820 000

Le compte de résultat 2019 se présente ainsi :

Compte de résultat 2019			
Charges		Produits	
Charges de production	720 000	Production vendue	720 000
Résultat	0		

3. Évaluez les montants à comptabiliser le 31/12/2020
4. Comptabilisez l'écriture relative au contrat avec le Conseil départemental du Lot et Garonne
5. Analyser les conséquences de cette comptabilisation sur le compte de résultat de la société PODEMA

## IV. Le cas particulier des contrats déficitaires

Un contrat, qui devait être bénéficiaire à l'origine, peut s'avérer finalement déficitaire pour diverses raisons. Il peut s'agir de hausses imprévues du coût des matières premières ou encore, de la survenance de difficultés techniques nécessitant l'engagement de frais supplémentaires non pris en charge par le client.

En application du principe de prudence énoncé à l'article 121-4 du PCG et à l'article 123-20 du Code de commerce, la perte totale prévisionnelle doit être provisionnée, indépendamment du degré d'avancement, sous déduction des pertes déjà constatées, quelle que soit la méthode de comptabilisation retenue, achèvement ou avancement (PCG - article 622-6).

Les modalités de comptabilisation de cette perte globale varient toutefois en fonction de la méthode choisie.

### A. Modalités propres à la méthode à l'achèvement

L'article 622 du PCG et l'avis 99-10 du CNC ne fournissent aucune précision quant à la manière de comptabiliser la perte à terminaison. Une recommandation de l'Ordre des Experts-Comptables (recommandation OEC 1-11) suggère de décomposer cette perte probable en deux parties :

- une dépréciation de stock d'en-cours, à hauteur de la perte subie sur les travaux déjà réalisés,
- et une provision pour le complément.

Ce texte propose également des formules de détermination de ces deux éléments :

**Dépréciation de stock = perte totale x pourcentage d'avancement des travaux**

**Provision = perte totale - dépréciation du stock d'en-cours**

Cette provision respecte les critères prévus pour la comptabilisation d'un passif (PCG - article 322-1), à savoir l'obligation envers un tiers et la probabilité de sortie de ressources sans contrepartie équivalente (voir le chapitre 15).

*Sur le plan fiscal, si le coût de revient des travaux exécutés, évalués comme les encours de production, excède la valeur de vente de ces travaux, la provision (au sens fiscal) est déductible à hauteur de cet écart (CGI-- article 39-1-5). Le prix de vente doit être déterminé à partir du prix de vente global de l'opération et des produits qui lui sont directement rattachables. À titre de règle pratique, l'administration admet que le prix de vente des travaux réalisés soit déterminé en appliquant au prix de vente global le ratio suivant : Coût des travaux réalisés / Coût total prévisionnel*

*Les éléments de cette formule doivent être évalués comme les en-cours de production.*

#### Contexte 5

Le 31 décembre 2019, l'entreprise MACHEFER constate qu'un contrat à long terme conclu le 12 février 2019 devrait très probablement se solder par une perte totale de 3 000 000 € en raison d'une hausse très importante du coût des matières premières.

Le tableau ci-dessous récapitule tous les éléments nécessaires aux opérations d'inventaire :

	Situation au 31/12/2019	Situation prévisionnelle à la fin
Produits contractuels facturés	Néant	5 000 000
Coût cumulé des travaux effectués et acceptés	5 000 000	20 000 000
Résultat à terminaison du contrat		(3 000 000)

- 1. Comptabilisez le contrat avec le Conseil départemental du Lot et Garonne dans l'hypothèse où la société MACHEFER applique la méthode à l'achèvement.**

## Thème 4 : Charges et produits

### B. Modalités propres à la méthode à l'avancement

Dans le cadre de cette méthode, la perte réalisée en raison des travaux déjà effectués et acceptés est prise en compte lors de la constatation du chiffre d'affaires relatif à ces travaux. En effet, ce chiffre d'affaires est déterminé de telle sorte que le résultat comptabilisé soit égal au résultat à terminaison (perte dans ce cas) multiplié par le pourcentage d'avancement.

Le complément de perte, qui correspond aux travaux non encore réalisés, obtenu par la différence entre la perte totale et la perte déjà constatée, fait l'objet d'une provision.

Des en-cours correspondant à des travaux non encore acceptés peuvent figurer en stock. Dans ce cas, ils font l'objet d'une dépréciation.

#### Traitement fiscal

Le traitement est le même que dans le cas de l'achèvement (CGI - article 39-1-5). Le prix de vente doit être déterminé à partir du prix de vente global de l'opération et des produits qui lui sont directement rattachables. À titre de règle pratique, l'Administration admet que le prix de vente des travaux réalisés soit déterminé en appliquant au prix de vente global le ratio suivant :

$\text{Coût des travaux réalisés figurant en stock} / \text{Coût total prévisionnel des travaux n'ayant pas encore affecté le résultat}$

#### Contexte 5 (suite)

Le 31 décembre 2019, l'entreprise MACHEFER constate qu'un contrat à long terme conclu le 12 février 2019 devrait très probablement se solder par une perte totale de 3 000 000 € en raison d'une hausse très importante du coût des matières premières.

Le tableau ci-dessous récapitule tous les éléments nécessaires aux opérations d'inventaire :

	Situation au 31/12/2019	Situation prévisionnelle à la fin du contrat
Produits contractuels facturés	Néant	17 000 000
Coût cumulé des travaux effectués et acceptés	5 000 000	20 000 000
Résultat à terminaison		(3 000 000)

2. Comptabilisez les écritures relatives au contrat avec le Conseil départemental du Lot et Garonne dans l'hypothèse où la société MACHEFER applique la méthode à l'avancement.

### C. Difficultés ou impossibilité d'évaluer la perte de manière fiable

L'entreprise confrontée à un risque de perte relatif à un contrat à long terme peut éprouver des difficultés à le valoriser et envisager plusieurs hypothèses de calcul. Dans cette situation, « [ ... ] la perte provisionnée est la plus probable d'entre elles ou à défaut la plus faible. Dans ce cas, l'article 831-20/4 prévoit une description appropriée dans l'annexe du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible. [ ... ] » (PCG - article 622-6).

Elle peut même se trouver dans l'incapacité de la chiffrer. Dans cette situation, la perte « [ ... ] ne donne lieu à aucune provision mais à une information dans l'annexe [ ... ] » (PCG - article 622-6).

Le lecteur des états financiers doit donc être informé du risque d'appauvrissement probable total, soit par une inscription en résultat, soit par une mention dans l'annexe si l'évaluation de la perte à terminaison n'est pas fiable.

## Synthèse

### Définition du contrat à long terme

« Est appelé contrat à long terme, 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 deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'entité à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté. » (PCG, art. 622-1)

La notion de négociation spécifique résulte du contrat dont l'objet définit le travail à réaliser sur la base de spécifications et de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier. Cette définition exclut la vente de biens en série et la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base. La vente en l'état futur d'achèvement, régie par l'article 1601-3 du code civil, est un contrat à long terme.

### Méthodes de comptabilisation

L'article L. 123-21 du Code de commerce et l'article 622-1 du PCG laissent le choix aux entreprises entre deux méthodes de comptabilisation des contrats à long terme :

- la méthode à l'achèvement,
- la méthode à l'avancement (méthode préférentielle).

La méthode choisie doit être appliquée à l'ensemble des contrats à long terme de l'entreprise et précisée dans l'annexe des comptes sociaux.

#### A La méthode à l'achèvement

Cette méthode est applicable sans condition particulière. Le chiffre d'affaires et le résultat sont comptabilisés lorsque la livraison du bien ou l'achèvement de la prestation a eu lieu. À la clôture des exercices qui précèdent, les travaux en cours (stocks) sont constatés à hauteur des charges de production qui ont été engagées depuis le début des opérations.

#### B La méthode à l'avancement (voir arbre de décision ci-après)

Le chiffre d'affaires et le résultat sont comptabilisés au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Le résultat est déterminé en appliquant le pourcentage d'avancement au résultat à terminaison.

Celui-ci peut être obtenu notamment par :

- le rapport entre les coûts des travaux exécutés et acceptés à la date de clôture de l'exercice et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat,
- ou des études ou des mesures physiques permettant d'évaluer le volume des travaux et services exécutés.

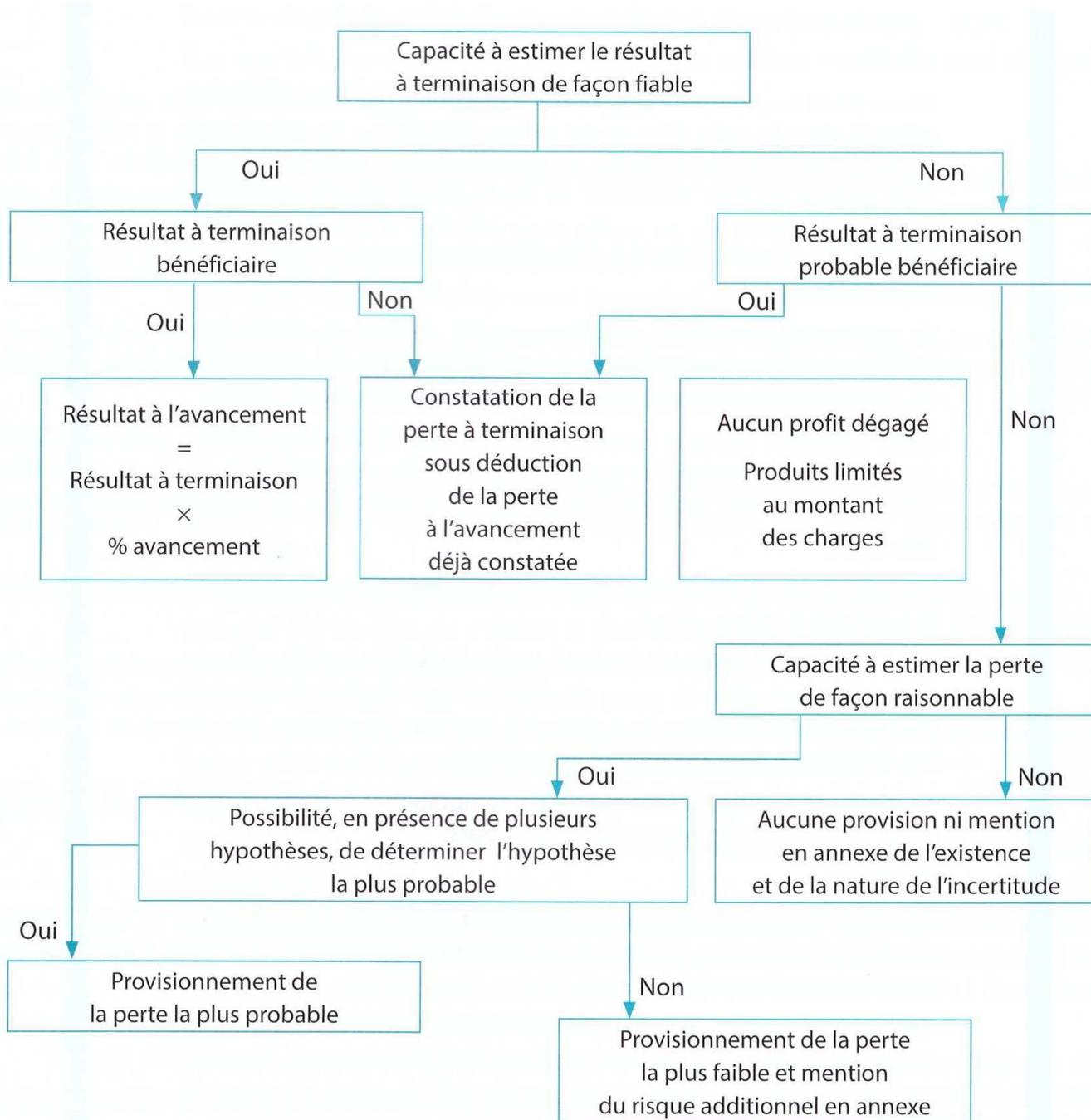
Lorsque l'entreprise ne peut pas estimer de manière fiable le résultat à terminaison, la prudence l'emporte et aucun profit n'est constaté (PCG - article 622-1). Les charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice sont alors compensées par l'enregistrement d'un chiffre d'affaires limité au montant de celles-ci.

## Thème 4 : Charges et produits

### Cas particulier des contrats déficitaires

La perte totale prévisionnelle doit être provisionnée, indépendamment du degré d'avancement, sous déduction des pertes déjà constatées, quelle que soit la méthode de comptabilisation retenue (achèvement ou avancement) [PCG - article 622-1].

#### Arbre de décision relatif aux modalités de constatation des charges et des produits



Source : CNC - avis 99-10.