

MODALITES DE COMPTABILISATION DES CONTRATS A LONG TERME (CF. NORME 19)

Le présent fascicule constitue un développement de la norme n° 19 « Les contrats à long terme ».

Les contrats à long terme correspondent à des opérations avec contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, et répondant à un certain nombre de critères, dont celui de la durée, généralement longue. Ces opérations sont comptabilisées selon la méthode à l'avancement.

Les contrats à long terme doivent être distingués des autres catégories d'opérations pluriannuelles que sont : - les subventions, constituées par des financements reçus par des organismes publics dans le cadre d'opérations pluriannuelles sans contrepartie directe ;

- les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe et non assimilables à des contrats à long terme car ne répondant pas aux critères requis.

Ce fascicule s'organise de manière différente des autres fascicules qui, pour la plupart, commentent les comptes de chaque norme de manière croissante. Afin de présenter les spécificités de ces contrats et leurs modalités de traitement comptable, la présentation suivante a été adoptée :

- la définition des contrats à long terme est exposée en section 1 ;
- le traitement comptable des contrats à long terme est développé en section 2 ;
- l'annexe est consacrée aux exemples d'application de la méthode à l'avancement :
 - A) Exemple d'un contrat à l'avancement bénéficiaire
 - B) Exemple d'un contrat à l'avancement déficitaire
 - C) Exemple d'un contrat avec résultat à terminaison non fiable à l'origine
 - D) Exemple d'un contrat pour lequel les coûts prévisionnels évoluent à la hausse

SECTION 1 : DEFINITION DES CONTRATS A LONG TERME

Les contrats à long terme sont des opérations qui s'inscrivent dans le cadre de projets uniques ayant fait l'objet d'une négociation spécifique.

Ces opérations ont une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, donnant lieu à la production d'un livrable portant sur la construction ou 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'organisme public à percevoir les revenus contractuels est conditionné à l'exécution intégrale du projet et à la validation finale de sa conformité technique globale par le financeur.

Exemples : Contrats d'ingénierie, opérations d'aménagement foncier, contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de services⁶⁰ dont l'exécution ne peut être considérée comme achevée qu'à la réalisation complète de la prestation.

Les opérations pluriannuelles ainsi déterminées dans un contrat global sont assimilables à des contrats à long terme ; ces contrats sont définis par la réunion des 5 critères suivants :

- 1) **Durée généralement longue** : au moins deux périodes comptables ou exercices, ou dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent sur deux périodes différentes ou exercices différents.
- 2) **Négociation spécifique** : découle de la complexité de l'objet du contrat et conduit généralement acheteur et vendeur à convenir d'un travail à réaliser sur la base de spécifications et caractéristiques uniques requises par l'acquéreur ou, du moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier.
- 3) **Complexité** : recouvre la mise en œuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de

⁶⁰ Dans le cadre d'un contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de service : le ou les partenaire(s) financeur(s) confie(nt) à l'organisme public la réalisation d'une prestation de recherche, du fait de compétences reconnues et selon une méthodologie éprouvée. Les résultats attendus sont de nature bien identifiée (paramètres à mesurer connus) et peuvent donner lieu à des éléments techniques nouveaux pour le partenaire. Le contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de service se distingue du contrat de recherche de subventionnement, relevant des dispositions de l'instruction relative aux subventions reçues du 20 novembre 2013.

techniques ou de savoir-faire divers en vue de la réalisation d'un même objectif ; elle se traduit également en termes de gestion de projet et a généralement des conséquences sur la durée d'exécution du travail.

- 4) **Ensemble de biens ou de services complexes** : vise les biens et services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet. A ce titre, relèvent d'un même contrat les différents contrats négociés globalement, et exécutés de manière simultanée ou successive, qui s'inscrivent dans le cadre d'un projet unique. *A contrario*, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens et services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens et services peut être identifié, chacun de ces biens et services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct, qui ne peut donc être qualifié de contrat à long terme.
- 5) **Conformité du travail exécuté** : la réalisation du contrat repose sur un accord préalable fixant notamment la nature du bien ou du service à réaliser et la rémunération à laquelle il sera échangé.

SECTION 2 : TRAITEMENT COMPTABLE APPLICABLE AUX CONTRATS A LONG TERME

Les contrats à long terme sont comptabilisés selon la méthode à l'avancement : les produits et le résultat sont constatés progressivement au fur et à mesure de l'exécution du contrat et ce, que la marge prévisionnelle soit bénéficiaire ou déficitaire.

Cette méthode nécessite d'être en mesure de pouvoir effectuer un certain nombre de prévisions quant au résultat attendu du contrat à son échéance, ce qui implique de disposer des outils appropriés et notamment d'une comptabilité analytique.

SOUS-SECTION 1 : CONDITIONS REQUISES POUR L'UTILISATION DE LA MÉTHODE À L'AVANCEMENT

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser les produits afférents aux contrats et leur résultat au fur et à mesure de l'avancement de l'exécution des contrats.

Aussi, l'utilisation de cette méthode est-elle subordonnée aux conditions suivantes, énoncées par l'article L. 123-21 du Code de commerce :

- réalisation d'un inventaire ;
- acceptation par le co-contractant des travaux exécutés ;
- existence de documents comptables prévisionnels.

A. L'inventaire des produits et charges relatifs au contrat à long terme

Le résultat à terminaison, qui correspond à la marge prévisionnelle sur coût de revient du contrat, est déterminé en prenant en compte les éléments suivants :

les produits du contrat à long terme qui comprennent :

les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix (produits facturés au tiers constituant le chiffre d'affaires de l'organisme) ;

les produits issus des changements dans les conditions d'exécution du contrat approuvés par le demandeur ;

les réclamations acceptées par le demandeur ;

les primes incitatives (liées par exemple à l'achèvement anticipé du contrat) dès lors que, d'une part, les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront, et que, d'autre part, il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes.

les coûts du contrat à long terme qui comprennent :

les coûts directement imputables au contrat (main d'œuvre, notamment du personnel permanent et non-permanent, sous-traitance, matériaux, amortissements du matériel utilisé pour le contrat, impôts et taxes, frais de commercialisation, location des équipements, honoraires, ...) ;

les coûts indirects rattachables au contrat (assurances contractées spécifiquement dans le cadre du contrat, conception et assistance technique, frais généraux d'exécution des contrats, ...). Les coûts indirects à prendre en compte sont ceux

pouvant être raisonnablement rattachés au contrat, c'est-à-dire ceux nécessaires à la réalisation du contrat, directement attribuables au contrat et qu'il n'est pas possible d'affecter au coût du contrat sans calcul intermédiaire⁶¹;

les provisions pour risques et aléas correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles que l'expérience de l'entité, notamment statistique, rend probables.

L'évaluation des coûts du projet nécessite d'intégrer les frais de personnel et plus particulièrement, pour les contrats de recherche assimilés à des contrats de prestation de service, le coût des temps consacrés par les chercheurs à leur activité.

Les produits et charges financiers liés au contrat peuvent être pris en compte dès lors qu'ils résultent de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents ou des besoins significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat.

En revanche, certains coûts peuvent ne pas être imputés au contrat.

Il peut s'agir notamment des frais généraux et administratifs qui ne sont pas directement attribuables au contrat, sauf s'ils se rapportent à une structure administrative dédiée à 100 % à la réalisation du contrat. De même, les coûts relatifs à l'abonnement au réseau d'énergie, aux assurances (exploitation, incendie,...), aux dépenses générales d'entretien des bâtiments, etc, peuvent constituer des coûts indirects non rattachables au contrat.

Spécificité des Établissements publics d'aménagement (EPA) : Produits à inclure pour calculer la marge prévisionnelle des opérations d'aménagement ou « affaires »

Ce paragraphe sera complété en 2016.

Spécificité des Établissements publics d'aménagement (EPA) : Coûts à inclure pour calculer la marge prévisionnelle des opérations d'aménagement ou « affaires »

Ce paragraphe sera complété en 2016.

B. L'acceptation du contrat

L'organisme public dispose d'une certaine liberté pour apprécier le caractère raisonnablement certain des conditions d'acceptation du contrat qui ne reposent pas nécessairement sur un accord formel. Cette acceptation peut notamment faire référence aux usages professionnels.

C. L'existence de documents comptables prévisionnels

L'utilisation de la méthode à l'avancement nécessite un suivi, par contrat, des produits et coûts imputables à chaque contrat, issu de la tenue d'une comptabilité analytique. En effet, l'existence d'outils permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser périodiquement les estimations initiales de budget et de résultat du contrat est capitale.

SOUS-SECTION 2 : L'APPLICATION DE LA MÉTHODE À L'AVANCEMENT

Deux applications différentes de cette méthode sont envisageables selon que l'organisme public est, ou non, en mesure d'estimer de manière fiable le résultat à terminaison.

A. Premier cas : l'organisme public est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Lorsque le résultat d'un contrat à long terme peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement du contrat à la date de clôture des comptes. Le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement. Le résultat à terminaison correspond à la marge prévisionnelle sur coût de revient du contrat. Un déficit attendu sur un contrat à long terme doit être immédiatement comptabilisé en charges.

1) Détermination de la capacité à évaluer de manière fiable

⁶¹ Le calcul intermédiaire peut s'effectuer par le biais d'une clé de répartition consistant par exemple à imputer les coûts indirects rattachables au contrat en fonction des temps passés.

Dans ce cas, le chiffre d'affaires est comptabilisé et le résultat constaté au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Cette dérogation au principe de prudence est conditionnée à la possibilité d'une évaluation fiable.

La capacité à évaluer le résultat à terminaison de manière fiable requiert la réunion des trois conditions cumulatives suivantes :

- l'évaluation du montant total prévisionnel des produits du contrat ;
- l'évaluation du montant total prévisionnel des coûts imputables au contrat ;
- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de déterminer avec une fiabilité suffisante le pourcentage d'avancement et de réviser les estimations de charges et de produits.

Aussi, les produits et charges relatifs au contrat doivent-ils être clairement identifiés afin de déterminer le résultat à terminaison de l'opération.

En raison de la nature même des opérations entrant dans le cadre des contrats à long terme, la détermination des charges et des produits prévisionnels, et par conséquent du résultat à terminaison, repose sur la formulation d'hypothèses par l'organisme public. Pour autant, ce dernier doit être en mesure de justifier que ces hypothèses permettent d'aboutir à une évaluation fiable.

Le résultat rattachable à chaque exercice est déterminé en appliquant le pourcentage d'avancement au résultat à terminaison.

2) Détermination du pourcentage d'avancement

Les organismes publics utilisent la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux, ou services, exécutés et acceptés par rapport au volume total prévu au contrat. Le pourcentage d'avancement ne peut pas être mesuré à partir des seuls éléments juridiques (réceptions partielles, transferts de propriété, etc.) et/ou financiers (facturations partielles, avances, acomptes, etc.) issus du contrat, ces derniers ne reflétant pas nécessairement l'avancement précis des travaux.

Dans la pratique, ce pourcentage peut être déterminé, par exemple, par :

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

3) Modalités de comptabilisation

Deux étapes de comptabilisation doivent être respectées :

- ◆ En cours d'exercice :
 - toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat sont enregistrées dans les comptes appropriés : achats de matières premières, frais de personnel, etc.
 - tous les produits contractuels rattachables à l'opération et qui sont effectivement acquis sur l'exercice sont comptabilisés au résultat.
- ◆ À la clôture de l'exercice :
 - les éventuelles charges ne correspondant pas à l'avancement et rattachables à une activité future (ex : achats livrés non consommés) sont comptabilisées en stocks (en-cours de production de biens ou de services) ou charges constatées d'avance.
 - parallèlement, les produits doivent être régularisés à la hausse ou à la baisse par une écriture de produit à recevoir ou produit constaté d'avance. Cette régularisation permet de traduire au résultat de chaque exercice l'état d'avancement du contrat en lui affectant les produits déterminés en fonction du pourcentage d'avancement.

Exemple d'un contrat anticipé bénéficiaire (cf. annexe 1A - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

Exemple d'un contrat bénéficiaire pour lequel les coûts évoluent à la hausse, impliquant une révision du taux d'avancement (cf. annexe 1D - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

4) Cas particulier des contrats déficitaires pour lesquels la perte est évaluée de façon fiable

Dans le cadre de la méthode à l'avancement, la perte inhérente à un contrat déficitaire est prise en compte annuellement lors de la constatation du chiffre d'affaires selon le pourcentage d'avancement.

En effet, le résultat comptabilisé prend en compte une perte correspondant à l'avancement du projet.

En outre, dès lors que le résultat à terminaison estimé est négatif, la différence entre la perte totale estimée initialement et la perte constatée réellement au cours de l'exercice, fait l'objet d'une provision pour risques. Cette provision sera reprise annuellement pour le montant des pertes réellement comptabilisées au cours de l'exercice.

Si malgré l'utilisation de la méthode à l'avancement, des coûts déjà réalisés figurent encore à l'actif en comptes de stocks (cas de travaux ou prestations exécutés mais n'ayant pas encore fait l'objet d'une acceptation par le tiers), une partie de la perte à venir est alors à comptabiliser en dépréciation de stocks.

Exemple de contrat anticipé déficitaire (cf. annexe 1B - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

B. Deuxième cas : l'organisme public n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

1) Modalités de comptabilisation

En cas d'incertitudes empêchant d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le principe de prudence conduit à ne constater aucun bénéfice.

Les charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice sont alors compensées par l'enregistrement de produits limité au montant de celles-ci.

Exemple de contrat avec résultat à terminaison non fiable à l'origine (cf. annexe 1C - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

2) Cas particulier des contrats déficitaires pour lesquels il est difficile, voire impossible, d'évaluer la perte de manière fiable

En présence de plusieurs hypothèses de calcul, la perte provisionnée est celle qui est la plus probable ou, à défaut, la plus faible. Dans le cas du provisionnement de la perte la plus probable, une information doit être portée en annexe, notamment sur l'option retenue et sa justification (risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible).

La perte qui ne peut être estimée de façon raisonnable ne donne lieu à aucune provision mais à une information dans l'annexe.

C. Synthèse des modalités de comptabilisation selon la méthode à l'avancement

Cas où le résultat à terminaison est déterminable de façon fiable		Cas où le résultat à terminaison n'est pas déterminable de façon fiable		
Et est bénéficiaire	Et correspond à une perte	Et constitue un bénéfice probable	Et correspond à une perte estimable de façon raisonnable	Et correspond à une perte non estimable de façon raisonnable (cas exceptionnel)
Résultat à l'avancement = Résultat à terminaison x % avancement	Provision sous déduction de la perte à l'avancement déjà constatée	Aucun profit dégagé : produits limités au montant des charges	Provision à hauteur de la perte la plus probable ou à défaut de la plus faible avec mention du risque additionnel en annexe	Aucune provision, mais mention en annexe de l'existence et de la nature de l'incertitude

D. Changements de situation

En raison de la durée relativement longue de réalisation des contrats à long terme, la situation initiale constatée en début de contrat peut évoluer comme suit :

- l'organisme public peut, dans un premier temps, ne pas être en capacité d'évaluer de manière fiable le résultat à terminaison puis être en mesure de le faire ;
- l'organisme public peut avoir la capacité d'évaluer de manière fiable le résultat à terminaison pendant une période puis perdre cette capacité.

Dans ces deux cas, l'organisme adapte la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilise l'effet cumulé depuis l'origine dans l'exercice de modification.

Par ailleurs, l'organisme public peut avoir à modifier l'estimation du résultat à terminaison en cours d'exécution du contrat.

S'agissant d'un changement d'estimations comptables, la norme n° 14 relative aux « changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » précise que les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel la nouvelle situation est apparue. Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs, la modification ne peut être que prospective.

ANNEXE : MÉTHODE A L'AVANCEMENT - ILLUSTRATIONS

A) EXEMPLE D'UN CONTRAT À L'AVANCEMENT BÉNÉFICIAIRE⁶²

Un organisme public doit fournir une prestation de service, spécifique pour une entreprise Y.

Le contrat débute à la signature en année N et doit se poursuivre jusqu'en année N+2.

L'organisme public dispose d'informations fiables lui permettant de déterminer le résultat à terminaison.

➤ Le 10 septembre N : signature du contrat.

Prix de vente de la prestation1 000 000

Coût de revient estimé.....900 000

Résultat estimé 100 000

Le contrat prévoit un versement des fonds échelonné en N (400 000), N+1 (350 000) et N+2 (250 000).

Aucune révision de prix et aucune condition ne sont prévues au contrat.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode du coût des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

➤ Le 1^{er} novembre N, intervient le premier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N.....400 000

411	Clients	400 000	
705	Études		400 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N</i>			

⁶² Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice, est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....391 500

2) Calcul du résultat réel N :

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (400 000 – 391 500)

= résultat réel.....8 500

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés en N / coût de revient estimé (391 500 / 900 000)

= pourcentage d'avancement en N.....43,5%

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100 000 X 43,5%)

= résultat à l'avancement de l'année N.....43 500

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (43 500 – 8 500)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....35 000

418	Clients - ordre de recettes à établir	35 000	
705	Études		35 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	391 500	Production vendue ⁽¹⁾	435 000
Résultat	43 500 ⁽²⁾		

(1) Soit les produits contractuels de N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 400 000 + 35 000.

(2) Correspond au résultat à l'avancement.

➤ Le 1^{er} novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+1.....350 000

411	Clients	350 000	
-----	---------	---------	--

705	Études <i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+1</i>	350 000
<p>➤ Le 31 décembre N+1 : clôture de l'exercice. Comme en N, l'objectif est de calculer en N+1 le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.</p> <p>1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 : Coûts des travaux exécutés en N+1.....342 000</p> <p>2) Calcul du résultat réel N+1 : Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (350 000 - 342 000) = résultat réel N+1.....8 000</p> <p>3) Détermination du pourcentage d'avancement : Coûts cumulés des travaux exécutés en N et N+1 / coût de revient estimé ((391 500+342 000) / 900000) = pourcentage d'avancement en N+1.....81,5%</p> <p>4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 : (Résultat estimé x pourcentage d'avancement N+1) – résultat à l'avancement N (100 000 X 81,5%) – 43 500 = résultat à l'avancement de l'année N+1.....38 000</p> <p>5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires : Résultat à l'avancement – résultat réel (38 000 – 8 000) = ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....30 000</p>		
418	Clients – factures à établir	30 000
705	Études <i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>	30 000
L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :		
Charges de production imputées au contrat	342 000	Production vendue
Résultat	38 000 ⁽⁴⁾	380 000 ⁽³⁾

(3) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 350 000 + 30 000.

(4) Correspond au résultat à l'avancement.

➤ Le 1^{er} novembre N+2 : troisième et dernier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+2.....250 000

411	Clients	250 000	
	Études		250 000
705	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+2</i>		

➤ Le 31 décembre N+2 : clôture de l'exercice et achèvement du contrat.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+2 :

Coûts des travaux exécutés en N+2.....176 500

Le coût total des travaux exécutés dépasse le montant prévu (910 000 au lieu de 900 000)

2) Calcul du résultat réel N+2 :

Produits contractuels de N+2 – coût des travaux exécutés en N+2 (250 000 - 176 500)

Résultat réel N+2.....73 500

3) Pas de détermination du pourcentage d'avancement sur le dernier exercice du contrat (100% atteints).

4) Calcul du résultat à l'avancement N+2 :

Résultat réel total – résultat à l'avancement N – résultat à l'avancement N+1

((1 000 000 – 910 000) – 43 500 – 38 000)

= résultat à l'avancement de l'année N+2.....8 500

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (8 500 – 73 500)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+2.....- 65 000⁽⁵⁾

(5) La somme des ajustements des chiffres d'affaires est nulle à l'achèvement du contrat (35 000 + 30 000 – 65 000).

705	Études	65 000	
	Clients – factures à établir		65 000
418	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+2</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+2 se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	176 500	Production vendue	185 000 ⁽⁶⁾
Résultat	8 500 ⁽⁷⁾		

(6) Produits contractuels N+2 +/- ajustement du chiffre d'affaires, 250 000 – 65 000.

(7) Correspond au résultat à l'avancement.

Exemple d'un contrat à l'avancement bénéficiaire

prix de revient 1000
 coût estimé 900
 résultat estimé 100

	411		418		401		5		6		705		12	
	D	C	D	C	D	C			D	C	D	C	perte	bénéfice
1er versement prévu et enregistrement du produit contractuel	400	400					400					400		
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					391,5	391,5		391,5	391,5					
Détermination du pourcentage d'avancement à 43,5% (391/900)														
Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100*43,5%) : 43,5														
Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			35									35		
Impact dans le compte de résultat pour l'année N	<i>soldé</i>		<i>SD</i>		<i>soldé</i>				391,5			435		43,5
<i>Reprise bilan d'entrée N+1</i>			35											
2ème versement prévu et enregistrement du produit contractuel	350	350					350							
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					342	342		342	342					
Détermination du pourcentage d'avancement à 81,5% (391+342/900)														
Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100*81,5%) : 38														
Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			30									30		
Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1	<i>soldé</i>		<i>SD</i>		<i>soldé</i>				342			380		38
<i>Reprise bilan d'entrée N+2</i>			65											
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					176,5	176,5		176,5	176,5					
Dernier versement prévu au contrat	250	250					250					250		
Coût total des travaux exécutés : 910														
Résultat définitif à l'avancement calculé : (1000-910)-43,5-38 = 8,5														
Ajustement du chiffre d'affaire				65								65		
résultat final de la comptabilisation à l'avancement en N+2	<i>soldé</i>		<i>soldé</i>		<i>soldé</i>		1000	910	176,5			185		8,5
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat bénéficiaire)									910			1000		90

(*) résultat à l'avancement = [résultat estimé x (pourcentage d'avancement = coût des travaux depuis N / coût estimé)] - résultat avancement N-1

(**) résultat à l'avancement = somme des résultats réels - somme des résultats à l'avancement

Observations :

➤ Cette méthode d'enregistrement des contrats à long terme a permis d'étaler la constatation du chiffre d'affaires et du résultat relatifs à ce contrat sur chacun des exercices de réalisation.

➤ Dans l'exemple présenté ci-dessus, le compte 7134 « Variation des en cours de production de services » n'a pas été mouvementé dans la mesure où, par hypothèse, l'ensemble des travaux réalisés a fait l'objet d'une acceptation par le cocontractant. La même hypothèse a été retenue pour les cas 1.2 et 1.3 développés ci-après. En effet, dans le cas où tous les travaux sont acceptés, le compte 7134 sera toujours soldé à la clôture de chaque exercice et n'a pas d'impact sur la formation du résultat.

L'utilisation d'un compte de stocks dans le cadre de la méthode à l'avancement ne se justifie donc que lorsqu'une partie des travaux réalisés n'est pas acceptée par le cocontractant. Dans ce cas, les coûts non acceptés sont stockés au débit du compte 34 « En-cours de production de services » par le crédit du compte 7134. Il convient de contrepasser cette écriture à la clôture de l'exercice suivant.

Si l'on reprend les écritures relatives à l'exercice N du cas 1.1 en supposant que sur les 391 500 € de travaux réalisés en N, 49 500 € ne sont pas acceptés par le cocontractant :

1) Coûts des travaux exécutés en N.....391 500
Dont travaux non approuvés.....49 500

2) Calcul du résultat réel N :

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés et acceptés en N (400 000 – 342 000)
= résultat réel.....58 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés et acceptés en N / coût de revient estimé (342 000 / 900 000)
= pourcentage d'avancement en N.....38%

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100 000 X 38%)
= résultat à l'avancement de l'année N.....38 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (38 000 – 58 000)
= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....- 20 000

705	Études	20 000	
	418	Clients – factures à établir	20 000
		<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>	

6) Constatation en stocks des travaux non acceptés à hauteur de 49 500 €

34	En-cours de production de services	49 500	
	7134	Études	49 500
	<i>Stockage des travaux non approuvés</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	391 500	Production vendue ⁽¹⁾	380 000
Résultat bénéficiaire	38 000 ⁽³⁾	Production stockée ⁽²⁾	49 500

(1) Soit les produits contractuels de N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 400 000 - 20 000.

(2) Correspond au montant des travaux non acceptés

(3) Correspond au résultat à l'avancement de N.

B) EXEMPLE D'UN CONTRAT À L'AVANCEMENT DÉFICITAIRE⁶³

Dans le cadre d'un contrat, un organisme public anticipe cette fois un résultat à terminaison déficitaire.

Le contrat débute à la signature en année N et doit se poursuivre jusqu'en année N+1.

L'organisme public dispose d'informations fiables lui permettant de déterminer le résultat à terminaison :

➤ Le 10 septembre N : signature du contrat.

Prix de vente de la prestation	900 000
Coût de revient estimé.....	<u>1 000 000</u>
Résultat estimé	-100 000

Le contrat prévoit un versement des fonds échelonné en N (400 000) et N+1 (500 000).

Aucune révision de prix et aucune condition ne sont prévues au contrat.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode du coût des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

➤ Le 1^{er} novembre N : premier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N.....400 000

411	Clients	400 000	
	705	Études	400 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N</i>		

⁶³ Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice, est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....500 000

2) Calcul du résultat réel N :

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (400 000 – 500 000)

= résultat réel.....-100 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés en N / coût de revient estimé (500 000 / 1 000 000)

= pourcentage d'avancement en N.....50%

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (-100 000 x 50%)

= résultat à l'avancement de l'année N.....-50 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (-50 000 – (-100 000))

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....50 000

6) Détermination de la provision pour perte à terminaison :

Perte estimée à terminaison – perte comptabilisée à l'avancement (-100 000 – (-50 000))

= provision pour perte à terminaison au titre de l'année N.....50 000

418	Clients – factures à établir	50 000	
705	Études <i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		50 000
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	50 000	
1516	Provisions pour pertes sur contrat <i>Enregistrement de la provision pour perte sur contrat au 31/12/N</i>		50 000

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	500 000	Production vendue ⁽¹⁾	450 000
Dotations aux provisions d'exploitation	50 000	Résultat ⁽²⁾	-100 000

(1) Produits contractuels N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 400 000 + 50 000.

La perte globale imputable à l'exercice N⁽²⁾ correspond à la perte estimée à terminaison.

➤ Le 1^{er} novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+1.....500 000

411	Clients	500 000	
	705	Études	500 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+1</i>			

➤ Le 31 décembre N+1 : clôture de l'exercice.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 :

Coûts des travaux exécutés en N+1.....550 000

2) Calcul du résultat réel N+1 :

Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (500 000 - 550 000)

= résultat réel N+1.....-50 000

3) Pas de détermination du pourcentage d'avancement sur le dernier exercice du contrat (100% atteints).

4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 :

Résultat réel total – résultat à l'avancement N (-150 000 – (-50 000))

= résultat à l'avancement de l'année N+1.....-100 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (-100 000-(-50 000))

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....-50 000⁽³⁾

(3) La somme des ajustements des chiffres d'affaires est nulle à l'achèvement du contrat (50 000 + (-50 000)).

705	Études	50 000	
418	Clients – factures à établir <i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>		50 000
1516	Provisions pour pertes sur contrat	50 000	
7815	Reprises sur provisions d'exploitation <i>Enregistrement de la reprise de provision au 31/12/N+1</i>		50 000
L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :			
Charges de production imputées au contrat	550 000	Production vendue Reprise sur provisions d'exploitation Résultat (perte)	450 000 ⁽⁴⁾ 50 000 50 000
(4) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires, 500 000 - 50 000.			

Exemple d'un contrat à l'avancement déficitaire

prix de revient 900
coût estimé 1000
résultat estimé -100

	1516		401		411		418		5		6		6815		705		7815		12	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	perle	bénéfice
1er versement prévu et enregistrement du produit contractuel					400	400			400							400				
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant			500	500						500	500									
Détermination du pourcentage d'avancement à 50% : (500/1000) Résultat estimé x pourcentage d'avancement (-100*50%) : - 50 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N (-50-(-100)) : 50 Facture à établir							50									50				
Provision pour perte à terminaison pour N (-100-(-50)) : 50		50											50							
Impact dans le compte de résultat pour l'année N		SC	soldé		soldé		SD				500		50		450				100	
Reprise bilan d'entrée N+1	50						50													
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant			550	550						550	550	550								
Dernier versement prévu au contrat					500	500			500							500				
Coût total des travaux exécutés : 1 050 Résultat réel total - résultat avancement N : (900-1050)-(- 50) : -100 Ajustement du chiffre d'affaire								50								50				
reprise sur provision d'exploitation	50																	50		
Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1	soldé		soldé		soldé		soldé		900	1050	550				450		50		50	
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat déficitaire)											1050		50		900		50		150	

(*) résultat à l'avancement partiel = [résultat estimé x (pourcentage d'avancement = coût des travaux depuis N / coût estimé)] - résultat avancement N-1

(**) résultat corrigé des DAP et reprises sur provisions (complément de perte)

(***) résultat partiel à l'avancement = somme des résultats réels - somme des résultats partiels à l'avancement

C) EXEMPLE D'UN CONTRAT AVEC RÉSULTAT À TERMINAISON NON FIABLE À L'ORIGINE⁶⁴

Un organisme public signe un contrat en année N. Celui-ci doit se poursuivre jusqu'en année N+2.

L'organisme public ne dispose pas d'informations fiables lui permettant de déterminer le résultat à terminaison dès l'exercice N.

Le contrat prévoit un versement des fonds échelonné, avec notamment en N (300 000) et N+1 (400 000).

Aucune révision de prix et aucune condition ne sont prévues au contrat.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode des coûts des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

La comptabilisation débute lors du premier versement prévu au contrat.

➤ Le 1^{er} novembre N :

Versement au titre de l'année N.....300 000

512	Banque	300 000	
	4191 Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		300 000
	<i>Enregistrement du versement de l'année N</i>		

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....200 000

2) Calcul du résultat réel N:

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (0 – 200 000)

= résultat réel.....- 200 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Sans objet : l'organisme public ne pouvant estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est constaté en application du principe de prudence.

⁶⁴ Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat à l'avancement de l'année N.....0

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (0 – (- 200 000))

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....+ 200 000

La constatation du chiffre d'affaires est limitée au montant des charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice.

418	Clients – facture à établir	200 000	
	Études		200 000
705	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	200 000	Production vendue ⁽¹⁾	200 000
Résultat	0		

(1) Produits contractuels N +/- ajustement du chiffre d'affaires, 0 – (- 200 000).

➤ Le 1^{er} novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Versement au titre de l'année N+1400 000

512	Banque	400 000	
	Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		400 000
4191	<i>Enregistrement du versement de l'année N+1</i>		

➤ A la clôture de l'exercice N+1, le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable :

Prix de vente de la prestation800 000
 Coût de revient estimé.....600 000
 = Résultat estimé.....200 000

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 :

Coûts des travaux exécutés en N+1.....310 000

2) Calcul du résultat réel N+1 :

Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (0 - 310 000)
 = résultat réel N+1.....- 310 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement en N+1

Coûts des travaux exécutés en N et N+1 / coût de revient estimé (200 000+310 000 / 600 000)
 = pourcentage d'avancement en N+1.....85%

4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 :

Résultat estimé X pourcentage d'avancement (200 000 X 85%)
 = résultat à l'avancement de l'année N+1.....170 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (170 000 – (- 310 000))
 = ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....480 000

418	Clients – facture à établir	480 000	
	705	Études	480 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	310 000	Production vendue	480 000 ⁽²⁾
Résultat	170 000 ⁽³⁾		

(2) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires.

(3) Correspond au résultat à l'avancement.

➤ Le 1^{er} novembre N+2 intervient le dernier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+2.....100 000

411	Clients	100 000	
	705	Études	100 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+2</i>		

Les opérations en N+2 sont passées selon la même procédure que dans le cas classique du contrat bénéficiaire ou déficitaire, selon le montant des charges et produits réels.

Exemple d'un contrat avec résultat à terminaison non fiable à l'origine

	N	N+1
prix de revient	700	800
coût estimé	?	600
résultat estimé	?	200

	401		411		418		4191		5		6		705		12		
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	perte	bénéf.	
1er versement prévu								300	300								
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant	200	200								200	200						
Détermination du pourcentage d'avancement sans objet (pas d'estimation fiable possible) Résultat à l'avancement : 0 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N (0 - (-200)) : 200 Ajustement du chiffre d'affaires limité au montant des charges encourues en N.					200								200				
<i>Impact dans le compte de résultat pour l'année N</i>	<i>soldé</i>				<i>SD</i>				<i>SD</i>		200		200			0	
Reprise bilan d'entrée N+1					200		300		100								
2ème versement prévu								400	400								
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant	310	310								310	310						
En N+1, l'établissement détermine un résultat à terminaison de 200 : prix de vente à 800 et coût de revient à 600, Détermination du pourcentage d'avancement : $200 + 310 / 600 : 85\%$ Résultat à l'avancement estimé à 170 (200 x 85%) Ajustement du chiffre d'affaire : 170 - (-310) : 480					480								480				
<i>Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1</i>	<i>soldé</i>				<i>SD</i>		<i>SC</i>		<i>SD</i>		310		480		170		
Reprise bilan d'entrée N+2					680		700		190								
Dernier versement prévu au contrat			100	100					100				100				
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant	90	90								90	90						
Coût total des travaux exécutés : 600 Résultat réel total - résultat avancement N : $200 - 170 : 30$ Ajustement du chiffre d'affaire : 30 - 10 : 20					20								20				
Pour solde des comptes 418 et 4191						700	700										
<i>Impact dans le compte de résultat pour l'année N+2</i>	<i>soldé</i>		<i>soldé</i>		<i>soldé</i>		<i>soldé</i>		100		90		120		30		
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat à terminaison non fiable à l'origine)											600		800		200		

D) EXEMPLE D'UN CONTRAT POUR LEQUEL LES COÛTS PRÉVISIONNELS ÉVOLUENT À LA HAUSSE⁶⁵

L'organisme public signe un contrat de recherche avec une entreprise d'automobiles portant sur la mise au point d'une batterie pour véhicule électrique aux capacités de stockage doublées et au poids divisé de moitié par rapport à la norme actuelle.

Les travaux de recherche sont prévus pour s'étaler sur trois ans. Le financement s'élève à 500.000 €. Le coût de revient (charges directes et indirectes imputables au contrat) s'établit à 400.000 €.

Le contrat conditionne les versements (nécessaires à l'avancement de la construction de la solution) à la production de justifications financières intermédiaires et prévoit l'échéancier de financement suivant :

1^{ère} année :250 000 €

2^{ème} année :150 000 €

3^{ème} année :100 000 €

Le budget prévisionnel de l'opération pluriannuelle s'établit en conséquence de la façon suivante :

Recette prévisionnelle :500 000 €

Coûts prévisionnels :400 000 € :

Coûts en N :250 000 €

Coûts en N+1 :150 000 €

Résultat estimé :100 000 €

Le contrat débute à la signature en année N et doit se poursuivre jusqu'en année N+2.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode du coût des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

➤ Le 1^{er} novembre N, intervient le premier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N.....250 000

411	Clients	250 000	
	705	Études	250 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N</i>			

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice, est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....240 000

2) Calcul du résultat réel N :

⁶⁵ Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (250 000 – 240 000)

= résultat réel.....10 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés en N / coût de revient estimé (240 000 / 400 000)

= pourcentage d'avancement en N.....60%

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100 000 X 60%)

= résultat à l'avancement de l'année N.....60 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (60 000 – 10 000)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....50 000

418	Clients – facture à établir	50 000	
705	Études		50 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	240 000	Production vendue ⁽¹⁾	300 000
Résultat	60 000 ⁽²⁾		

(1) Soit les produits contractuels de N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 250 000 + 50 000.

(2) Correspond au résultat à l'avancement.

➤ En novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+1.....150 000

411	Clients	150 000	
705	Études		150 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+1</i>		

➤ Le 31 décembre N+1 : clôture de l'exercice.

Comme en N, l'objectif est de calculer en N+1 le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 :

Coûts des travaux exécutés en N+1.....170 000

2) Calcul du résultat réel N+1 :

Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (150 000 – 170 000)
 = résultat réel N+1.....- 20 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement :

Coûts cumulés des travaux exécutés en N et N+1 = 240 000 + 170 000 = 410 000

Au 31 décembre N+1, il apparaît que des coûts s'élevant à 20 000 € vont s'avérer nécessaires en N+2.

Le coût de revient estimé pour l'opération devient donc :

Coût de revient estimé recalculé = coût initialement estimé + dépassement de coût relatif au contrat constaté en N+1 + prévision de coûts supplémentaires en N+2

Soit : 400 000 + (410 000 – 400 000) + 20 000

= Coût de revient recalculé.....430 000

Les coûts réels étant supérieurs aux coûts estimés lors de la conclusion du contrat, il convient de recalculer le résultat estimé. Compte tenu des hypothèses retenues pour cet exemple, le résultat estimé est revu à la baisse et s'établit maintenant à 70 000 € (500 000 € - 430 000 €).

Coûts des travaux cumulés fin N+1 / coût de revient estimé recalculé (410 000 / 430 000)

= pourcentage d'avancement en N+1.....95%

4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 :

(Résultat estimé x pourcentage d'avancement N+1) – résultat à l'avancement N

(70 000 X 95%) – 60 000

= résultat à l'avancement de l'année N+1.....6 500

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (6 500 – (-20 000))

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....26 500

418	Clients – factures à établir	26 500	
705	Études		26 500
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	170 000	Production vendue	176 500 ⁽³⁾
Résultat	6 500 ⁽⁴⁾		

(3) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement : 150 000 + 26 500.

(4) Correspond au résultat à l'avancement.

➤ En novembre N+2 : troisième et dernier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+2.....100 000

411	Clients	100 000	
	705	Études	100 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+2</i>			

➤ Le 31 décembre N+2 : clôture de l'exercice et achèvement du contrat.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+2 :

Coûts des travaux exécutés en N+2.....20 000 (au lieu de 0 € estimé initialement)

2) Calcul du résultat réel N+2 :

Produits contractuels de N+2 – coût des travaux exécutés en N+2 (100 000 – 20 000)

Résultat réel N+2.....80 000

3) Pas de détermination du pourcentage d'avancement sur le dernier exercice du contrat (100% atteints).

4) Calcul du résultat à l'avancement N+2 :

Résultat réel total – résultat à l'avancement N – résultat à l'avancement N+1

((500 000 – 430 000) – 60 000 – 6 500)

= résultat à l'avancement de l'année N+2.....3 500

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (3 500 – 80 000)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+2.....- 76 500⁽⁵⁾

(5) La somme des ajustements des chiffres d'affaires est nulle à l'achèvement du contrat (50 000 + 26 500 – 76 500).

705	Études	76 500	
	418	Clients – factures à établir	76 500
<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+2</i>			

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+2 se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	20 000	Production vendue	23 500 ⁽⁶⁾
Résultat	3 500 ⁽⁷⁾		

(6) Produits contractuels N+2 +/- ajustement du chiffre d'affaires : 100 000 – 76 500.

(7) Correspond au résultat à l'avancement.

Exemple d'un contrat pour lequel les coûts prévisionnels évoluent à la hausse

prix de revient 500 Surcoût estimé en N+1 : 10
 coût estimé 400 Surcoût estimé en N+2 : 20
 résultat estimé 100

	411		418		401		5		6		705		12	
	D	C	D	C	D	C			D	C	D	C	perte	bénéfice
1er versement prévu et enregistrement du produit contractuel	250	250					250					250		
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					240	240		240	240					
Détermination du pourcentage d'avancement à 60% (240/400) Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100*60%) : 60 <i>Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir</i>			50									50		
<i>Impact dans le compte de résultat pour l'année N</i>	soldé		SD		soldé				240			300		60
<i>Reprise bilan d'entrée N+1</i>			50											
2ème versement prévu et enregistrement du produit contractuel	150	150					150					150		
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					170	170		170	170					
Coûts cumulés des travaux exécutés en N et N+1 = 240 + 170 = 410 Coût de revient estimé pour l'opération recalculé = 430 (coût initialement estimé de 400 + dépassement de coût en N+1 de 10 + évaluation d'un dépassement de coût en N+2 de 20) Les coûts réels étant supérieurs aux coûts estimés, recalcul du résultat estimé à la baisse : 70 (500 - 430) Détermination du pourcentage d'avancement à 95% (410/430) Résultat estimé x pourcentage d'avancement (70*95%-60) : 6,5 <i>Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir</i>			26,5									26,5		
<i>Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1</i>	soldé		SD		soldé				170			176,5		6,5
<i>Reprise bilan d'entrée N+2</i>			76,5											
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					20	20		20	20,0					
Dernier versement prévu au contrat	100	100					100					100		
Coût total des travaux exécutés : 430 Résultat définitif à l'avancement calculé : (500-430)-60-6,5 = 3,5 <i>Ajustement du chiffre d'affaire</i>				76,5								76,5		
<i>résultat final de la comptabilisation à l'avancement en N+2</i>	soldé		soldé		soldé		500	430	20,0			23,5		3,5
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat bénéficiaire)									430			500		70

(*) résultat à l'avancement = [résultat estimé x (pourcentage d'avancement = coût des travaux depuis N / coût estimé)] - résultat avancement N-1

(**) résultat à l'avancement = somme des résultats réels - somme des résultats à l'avancement