



COMPTABILITE APPROFONDIE

FILIERE GESTION

SEMESTRE 7

VI- LES CONTRATS A LONG TERME

Mr Larbi TAMNINE

2020/2021

CONTENU DU CHAPITRE :

BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE:

6.1 Notion de contrat à long terme

6.1.1 Position du Plan comptable (CGNC)

En vertu du principe de prudence, les produits ne sont pris en compte que s'ils sont définitivement acquis par l'entreprise.

Par dérogation à ce principe, le CGNC autorise la prise en compte d'un bénéfice selon l'avancement des travaux lors de l'exécution des contrats à long terme.

Cependant, le CGNC pose des conditions très strictes pour l'usage de cette dérogation. Parmi ces conditions, on peut citer:

- Le contrat à long terme doit porter 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 : en sont exclus les contrats pour lesquels les services rendus à l'arrêté des comptes peuvent être facturés ;
- Toute perte future probable doit être provisionnée pour sa totalité dès lors que l'accord des parties est définitif même si l'exécution du contrat n'a pas commencé;
- Le bénéfice doit pouvoir être estimé avec une sécurité suffisante (des dispositions précises et sévères sont prévues à cet effet);
- Aucun risque ne doit exister quant à l'aptitude des contractants d'exécuter leurs obligations mutuelles.

6.1.2 Position de la loi comptable (loi 9-88)

L'article 17 de la loi 9-88 relative aux obligations comptable des commerçants stipule que " 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 certaine et qu'il est possible d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global de l'opération".

6.1.3 Position des normes comptables internationales

L'IAS n°11 relatif au contrat de construction insiste sur le fait d'appliquer la méthode de produit partiel. Le seul cas où c'est possible d'utiliser une autre méthode est en rapport avec la difficulté de prévoir le bénéfice global à tirer du contrat de long terme.

6.2 Comptabilisation des CLT bénéficiaires

6.2.1 Méthode de comptabilisation

La comptabilisation à la clôture d'un exercice du bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée peut être selon l'une de ces trois méthodes:

☞ La Méthode de l'achèvement

La méthode à l'achèvement est dominée par l'application du principe de prudence. Le chiffre d'affaires et le résultat ne sont comptabilisés qu'à la fin de l'opération.

Avec cette méthode le produit n'est pas comptabilisé que lors de la livraison du bien ou l'achèvement du service. Autrement dit, le fait générateur est la livraison du bien ou l'achèvement du service.

- **Encours d'exécution du contrat:** les encours se rapportant au contrat à LT doivent être valorisés et comptabilisés à la clôture de chaque exercice. Aucun bénéfice n'est comptabilisé par respect au principe de spécialisation des exercices.

- **En fin du contrat**: le bénéfice n'est pas comptabilisé que sur l'exercice d'exécution du contrat (livraison ou l'achèvement).

☞ **La méthode de l'avancement classique (OEC Français)**

Avec la méthode de l'avancement, l'entreprise comptabilise à la clôture de l'exercice le produit qui correspond à la part du CLT partiellement exécuté à condition que le contrat soit globalement bénéficiaire.

Trois conditions sont nécessaires pour que le bénéfice global soit estimé avec une sécurité suffisante:

- le prix de vente doit être connu avec certitude;
- l'avancement dans la réalisation du contrat doit être suffisant pour avoir des prévisions raisonnables sur la totalité des coûts;
- aucun risque ne doit exister quant au respect des obligations contractuelles de l'entreprise et de son client.

Coût des travaux réalisés à la clôture

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

- **En cours d'exécution du contrat** : comptabiliser le CA estimé en fonction du degré d'avancement des travaux au débit d'un compte de produits à recevoir 34271 "Clients, factures à établir"
- **En fin du contrat**: à la livraison ou l'achèvement, l'entreprise facture le produit. Les produits à recevoir comptabilisés sont annulés au début de l'année.

☞ **La méthode de l'avancement avancée (bénéfice net partiel)**

- **En cours d'exécution du contrat**: L'entreprise comptabilise à la clôture de l'exercice un bénéfice estimé en fonction du degré d'avancement des travaux. Elle comptabilise donc un bénéfice partiel appelé également produit net partiel en utilisant: au débit 34272 "Créances sur travaux non encore facturables" et au crédit 71218 " Produits nets partiels sur opérations en cours".

Il faut comptabiliser à la clôture de l'exercice, les encours se rapportant au CLT afin de neutraliser le coût de production de l'exercice.

- **En fin du contrat**: A la livraison ou à l'achèvement l'entreprise facture le produit. Le bénéfice net partiel qui a été enregistré doit être annulé.

N.B: En cours d'exécution du CLT, la quote-part des charges d'administration, les charges de financement (lorsque le cycle d'exploitation est inférieur à 12 mois) et charges de commercialisation ne sont pas prises en compte lors du calcul du degré d'avancement.

6.2.2 Applications

EXEMPLE 1 : Comptabilisation des contrats à long terme bénéficiaires

Une société sous-traite la fabrication de matériels de précision. Un matériel lui a été commandé en Février 2019, et la date de livraison définitive est prévue en Août 2020.

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

- Coût de production cumulé au 31/12/2019 : 1 100 000 DH
- Coût de production cumulé au 31/12/2020 : 2 000 000 DH
- Prix de vente ferme et définitif : 2 400 000 DH

Faire l'enregistrement comptable par :

- La méthode de l'achèvement ;
- La méthode de l'avancement classique ;
- La méthode de l'avancement avancée.

SOLUTION

1- Méthode de l'achèvement

6126		31/12/2019		
	4411	Achats de travaux, études et prestations de services	1 100 000	
		Fournisseurs (ou trésorerie)		1 100 000
		<i>Enregistrement des coûts de l'année 2019</i>		
3131		31/12/2019		
	71311	Biens encours	1 100 000	
		Variations de stocks de produits encours		1 100 000
		<i>Constatation des biens encours</i>		
71311		01/01/2020		
	3131	Variations de stocks de produits encours	1 100 000	
		Biens encours		1 100 000
		<i>Annulation du stock encours</i>		
3121		08/2020		
	7121	Clients	2 880 000	
	4455	Ventes de biens produits		2 400 000
		Etat, TVA facturée		480 000
		<i>Facturé n°....</i>		
6126		31/12/2020		
	4411	Travaux, études et prestations de services	900 000	
		Fournisseurs		900 000
		<i>Constatation des coûts de 2020</i>		

2- Méthode de l'avancement classique

Calcul du degré d'avancement des travaux = $(1\ 100\ 000 / 2\ 000\ 000) \times 100 = 55\ \%$

Calcul du CA (2019) = $2\ 400\ 000 \times 55\ \% = 1\ 320\ 000\ \text{DH}$

34271		31/12/2019		
		Clients, factures à établir	1 584 400	
	7121	Ventes de biens produits		1 320 000
	4458	Etat, autres comptes créditeurs		264 000
		<i>CA selon le degré d'avancement</i>		
6126		31/12/2019		
		Travaux, études et prestations de services	1 100 000	
	4411	Fournisseurs (ou trésorerie)		1 100 000
		<i>Enregistrement des coûts de l'année 2019</i>		
7121		01/01/2020		
		Ventes de biens produits	1 320 000	
	4458	Etat, autres comptes créditeurs	264 000	
	34271	Clients, factures à établir		1 584 000
		<i>Facturé n°....</i>		
6126		31/12/2020		
		Travaux, études et prestations de services	900 000	
	4411	Fournisseurs		900 000
		<i>Constatation des coûts de 2015</i>		
3421		31/12/2020		
		Clients	2 880 000	
	7121	Ventes de biens produits		2 400 000
	4455	Etat, TVA facturée		480 000
		<i>Facture n°.....</i>		

3- Méthode de l'avancement avancée

Calcul du Bénéfice net partie = (2 400 000 – 2 000 000) x 55 % = 220 000 DH

6126	4411	31/12/2019 Travaux, études et prestations de services Fournisseurs (ou trésorerie) <i>Enregistrement des coûts de l'année 2019</i>	1 100 000	1 100 000
3131	71311	31/12/2019 Biens encours Variation de stock de produits encours <i>Constatation de l'encours</i>	1 100 000	1 100 000
34272	71218	31/12/2019 Créances sur travaux non encours facturables Produits nets partiels sur opérations encours <i>Comptabilisation du bénéfice partiel</i>	220 000	220 000
6126	4411	31/12/2020 Travaux, études et prestations de services Fournisseurs <i>Constatation des coûts de 2020</i>	900 000	900 000
71311	3131	01/01/2020 Variation de stock de produits encours Biens encours <i>Annulation du stock des biens encours</i>	1 100 000	1 100 000
71218	34272	01/01/2020 Produits nets partiels sur opérations encours Créances sur travaux non encours facturables <i>Annulation du bénéfice partiel</i>	220 000	220 000
3421	7121 4455	08/2020 Clients Ventes de biens produits Etat, TVA facturée <i>Facture n°.....</i>	2 880 000	2 400 000 480 000

6.3 Comptabilisation des CLT déficitaires

6.3.1 Principe :

Par respect de prudence, la perte prévisionnelle correspondant à l'exécution d'un contrat à long terme doit être provisionnée pour sa totalité.

La perte prévisionnelle est comptabilisée en:

- provisions pour dépréciation des encours de production;
- provisions pour risques: pour l'exécution du montant de la perte probable par rapport à la provision pour dépréciation des encours de production.

Fiscalement la provision pour risques n'est pas déductible.

Calcul de la dépréciation et de la provision :

- dépréciation :

Perte à terminaison x pourcentage d'avancement des travaux

- provision :

Le reliquat perte à terminaison – dépréciation

La dépréciation et la provision sont reprises en comptabilité à la clôture de l'exercice d'achèvement du contrat.

6.3.2 Applications

EXEMPLE 2 : Comptabilisation des contrats à long terme déficitaires

Une société sous-traite la fabrication des matériels industriels de précision. Un matériel lui a été commandé en Février 2019, et la date de livraison est prévue en Août 2020.

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

- Coût de production cumulé au 31/12/2019 : 1 100 000 DH
- Coût de production cumulé au 31/12/2020 : 2 000 000 DH
- Frais de commercialisation en 2020 : 40 000 DH
- Prix de vente ferme et définitif: 1 440 000 DH

1° Calculer la perte prévisionnelle ;

2° Déterminer le montant de la provision pour dépréciation à comptabiliser ;

3° Déterminer le montant pour risques à comptabiliser.

SOLUTION :

1° calcul de la perte prévisionnelle :

- coût de production au 31/12/2019 : 1 100 000 DH

- coût de production au 31/12/2020 = (2 000 000 – 1 100 000) + 40 000 = 940 000 DH

Total coût = 1 100 000 + 940 000 = 2 040 000 DH

Prix de vente = 1 440 000 DH

Donc la perte totale = 2 040 000 – 1 440 000 = **600 000** DH

2° La provision pour dépréciation à comptabiliser

Marge négative sur coût de production = 1 440 000 – 2 000 000 = 560 000 DH

Provision = 560 000 x 55 % = **308 000** DH

3° Provision pour risque

600 000 – 308 000 = 292 000 DH

4° Comptabilisation

6196	3913	31/12/2019	308 000	308 000
		Dotations aux provisions pour dépréciation de l'actif circulant		
		Provisions pour dépréciation des travaux encours		
		<i>Constatation de la provision pour dépréciation</i>		
6195	1514	31/12/2019	292 000	292 000
		Dotations aux provisions pour risques et charges		
		Provisions pour pertes sur marchés		
		<i>Constatation de la provision pour risques</i>		