



DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

## Section Gestion comptable publique n° 13-0023

NOR : BUDE1329403J

Instruction du 20 novembre 2013

MODALITES DE COMPTABILISATION DES OPERATIONS PLURIANNUELLES

**Bureau CE-2B**

### RÉSUMÉ

La présente instruction précise les modalités de comptabilisation des opérations pluriannuelles avec et sans contrepartie directe au sein des établissements publics nationaux et des groupements d'intérêt public nationaux.

Date d'application : 01/01/2016, avec possibilité d'application anticipée

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

## SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>3</b>
<b>Section 1 : Champ d'application.....</b>	<b>3</b>
Sous-section 1 : Catégories d'opérations pluriannuelles.....	3
<b>A. Les opérations pluriannuelles sans contrepartie directe.....</b>	<b>3</b>
<b>B. Les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe.....</b>	<b>4</b>
I Les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe assimilables à des contrats à long terme.....	4
II Les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe non assimilables à des contrats à long terme.....	4
<b>Section 2 : Traitement comptable applicable aux opérations pluriannuelles sans contrepartie directe.....</b>	<b>4</b>
<b>Section 3 : Traitement comptable applicable aux opérations pluriannuelles avec contrepartie directe assimilables à des contrats à long terme.....</b>	<b>5</b>
Sous-section 1 : Les conditions requises pour l'utilisation de la méthode à l'avancement.....	5
<b>A. L'inventaire des produits et charges relatifs au contrat à long terme.....</b>	<b>5</b>
<b>B. L'acceptation du contrat.....</b>	<b>6</b>
<b>C. L'existence de documents comptables prévisionnels.....</b>	<b>6</b>
Sous-section 2 : L'application de la méthode à l'avancement.....	6
<b>A. L'organisme public est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable.....</b>	<b>6</b>
I. Détermination de la capacité à évaluer de manière fiable.....	6
II. Détermination du pourcentage d'avancement.....	7
III. Modalités de comptabilisation.....	7
IV. Cas particulier des contrats déficitaires, pour lesquels la perte est évaluée de façon fiable.....	7
<b>B. L'organisme public n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable.....</b>	<b>7</b>
I. Modalités de comptabilisation.....	7
II. Cas particulier des contrats déficitaires, pour lesquels il est difficile, voire impossible d'évaluer la perte de manière fiable.....	7
<b>C. Synthèse des modalités de comptabilisation selon la méthode à l'avancement.....</b>	<b>8</b>
<b>D. Changements de situation.....</b>	<b>8</b>
Sous-section 3 : Les informations à fournir en annexe.....	8
Sous-section 4 : Dispositions applicables au traitement des contrats en cours à la date de première application..	8
<b>Section 4 : Traitement comptable applicable aux opérations pluriannuelles avec contrepartie directe non assimilables à des contrats à long terme.....</b>	<b>9</b>
<b>Annexes.....</b>	<b>10</b>
Annexe n° 1 : Avis n° 99-10 du Conseil National de la Comptabilité relatif aux contrats à long terme.....	10
Annexe n° 2 : Méthode à l'avancement - Illustrations.....	15

## INTRODUCTION

La présente instruction traite des modalités de comptabilisation, dans les comptes des organismes publics relevant du titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, des opérations dont l'exécution est échelonnée sur plusieurs exercices, qu'elles engendrent ou non une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur. La bonne comptabilisation de ces opérations pluriannuelles est primordiale en vue d'assurer un correct rattachement des droits et obligations à l'exercice.

Dans la suite de cette instruction, le terme « organisme public » est utilisé pour qualifier le champ de l'instruction.

L'instruction pose le principe selon lequel :

- Les financements reçus par des organismes publics dans le cadre d'opérations pluriannuelles sans contrepartie directe sont comptabilisés par ces derniers selon les modalités prévues par l'instruction relative aux subventions reçues ;

- Les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe et assimilables à des contrats à long terme sont comptabilisées selon la méthode à l'avancement ;

- Les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe et non assimilables à des contrats à long terme sont comptabilisées au fur et à mesure de l'avancement de l'exécution de la prestation. En l'absence de dispositif de suivi, dans le cadre de prestations réalisées de manière linéaire, et au regard de la cohérence économique, l'organisme public peut comptabiliser les produits au prorata temporis.

Les dispositions de cette instruction s'appliquent de façon prospective aux opérations pluriannuelles avec contrepartie directe engagées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, avec possibilité d'application anticipée.

### Section 1 : Champ d'application

Les opérations effectuées par un organisme public donnent lieu en principe à la constatation d'un produit à leur date de réalisation. Cependant, dans un certain nombre de situations, les opérations sont en cours de réalisation à la date de clôture de l'exercice, en particulier dans le cadre des contrats<sup>1</sup> dont l'exécution est échelonnée sur plusieurs exercices.

Les dispositions de la présente instruction s'appliquent, d'une part aux opérations pluriannuelles sans contrepartie directe et, d'autre part à celles avec contrepartie directe.

#### Sous-section 1 : Catégories d'opérations pluriannuelles

##### **A. Les opérations pluriannuelles sans contrepartie directe**

Certaines conventions (contrats d'études, de marchés de développements, de projets de recherche, etc.) organisent la participation de tiers publics (État, Union Européenne, établissements publics nationaux (EPN), collectivités territoriales, etc.) ou privés au financement d'opérations pluriannuelles conduites par un ou plusieurs organismes publics.

Ces participations financières prennent le plus souvent la forme de prise en charge d'une quote-part ou de la totalité des coûts encourus.

Dans la mesure où les résultats de ces opérations dont l'exécution s'étend sur au moins deux exercices demeurent la propriété du ou des organismes concernés (par exemple, pour tout ce qui concerne les droits de propriété intellectuelle ou industrielle), ces conventions, sans contreparties directes d'une valeur équivalente pour le financeur, sont assimilées à des subventions.

Exemple : convention de recherche dit de subventionnement : le ou les partenaire(s) financeur(s) souhaite(nt) soutenir l'activité de recherche menée par l'organisme public sans en attendre en retour une contrepartie directe si ce n'est que les travaux contribuent au développement de la connaissance générale. Cette aide se matérialise par l'octroi à l'organisme public d'une subvention telle que définie dans l'instruction relative aux subventions reçues. Entrent ainsi dans cette catégorie :

- les subventions en provenance de l'Union européenne dans le cadre du programme - cadre de recherche et de développement ;

- les subventions perçues au titre des programmes relatifs aux investissements d'avenir, résultant de l'article 8 de la loi de finances rectificative pour 2010<sup>2</sup>.

Le traitement comptable relatif aux opérations pluriannuelles sans contrepartie directe est développé à la section 2 de la présente instruction.

---

<sup>1</sup> Selon l'article 1101 du code civil, un contrat est une « convention par laquelle une ou plusieurs personnes s'obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose ». Les contrats constituent donc une sous-catégorie des conventions.

<sup>2</sup> LFR n° 2010-237 du 9 mars 2010 et décret n° 2010-442 du 3 mai 2010.

## B. Les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe

Deux catégories doivent être distinguées.

### I Les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe assimilables à des contrats à long terme

Ces opérations s'inscrivent dans le cadre de projets uniques ayant fait l'objet d'une négociation spécifique.

Elles 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. Aussi, 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 services<sup>3</sup> dont l'exécution ne peut être considérée comme réalisée 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 dont le champ d'application est défini par l'avis n° 99-10 du Conseil National de la Comptabilité (cf. annexe n° 1).

Ces contrats à long terme sont définis par la réunion des critères suivants :

- 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.
- 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.
- Complexité : recouvre la mise en œuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de 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.
- 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. À 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.
- 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.

Les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe assimilées à des contrats à long terme font l'objet de la section 3 de la présente instruction.

### II Les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe non assimilables à des contrats à long terme

Ces opérations qui ont une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur donnent lieu à la production d'un bien ou la réalisation d'une prestation de service, dont l'exécution s'étend sur au moins deux exercices. À la différence des contrats à long terme, ces opérations ne répondent pas à l'ensemble des critères définis ci-dessus au §I. en particulier celui portant sur la complexité du projet.

Exemples : certains contrats d'études, de conseils, de formation continue, contrats de licence de droits de propriété industrielle<sup>4</sup>.

Ces contrats font l'objet de la section 4 de la présente instruction.

## Section 2 : Traitement comptable applicable aux opérations pluriannuelles sans contrepartie directe

Les financements reçus par des organismes publics sans contrepartie directe dans le cadre d'opérations pluriannuelles sont comptabilisés par ces derniers conformément aux dispositions prévues par l'instruction relative aux subventions reçues.

---

3 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.

4 Un contrat de licence de droits de propriété industrielle est un contrat par lequel le titulaire d'un droit de propriété industrielle concède à un tiers, en tout ou partie, la jouissance d'un droit d'exploitation. Deux cas de figure peuvent se présenter en matière de contrats de licence :

- L'établissement est le valorisateur : il perçoit des redevances (part brute) ;
- L'établissement n'est pas valorisateur : il ne perçoit, en tant que copropriétaire, que la part nette des frais de propriété intellectuelle pris en charge par le valorisateur (part reversée par le valorisateur).

Ainsi, lorsque l'attribution de la subvention est conditionnée, le droit de l'organisme public bénéficiaire est constitué lorsque les conditions d'octroi sont satisfaites.

Par conséquent, la subvention est comptabilisée au débit du compte 441x « Subventions à recevoir » par le crédit du compte correspondant à la catégorie de subvention concernée au moment de la réalisation des conditions prévues par l'acte attributif par l'organisme public bénéficiaire. Lorsque l'attribution de la subvention est conditionnée à la réalisation effective des dépenses, l'octroi du droit correspond à l'exécution des dépenses effectivement financées. Le montant du droit correspond à la part financée des dépenses éligibles constatées au cours de la période se rattachant à l'exercice clos.

La réalisation de ces dépenses est généralement attestée par la production périodique de justificatifs financiers (par exemple, factures) ou techniques (par exemple, rapport scientifique).

La comptabilisation de ces subventions s'effectue selon les dispositions énoncées dans l'instruction relative aux subventions reçues à la sous-section 2 s'il s'agit d'une subvention d'investissement ou à la sous-section 3 dans le cas d'une subvention de fonctionnement.

Les fonds éventuellement versés par le financeur à l'organisme public avant l'acquisition du droit octroyant la subvention, sont constitutifs d'avances<sup>5</sup> et sont comptabilisés au crédit du compte 4419 « avances sur subventions »

En fin d'exercice, le solde du compte 441 « Subventions à recevoir » doit présenter le montant des subventions acquises mais non encore encaissées.

Les modalités de comptabilisation du risque de reversement de la subvention, à la date de clôture de l'exercice, sont définies au paragraphe D. de la section 2 de l'instruction relative aux subventions reçues.

### **Section 3 : Traitement comptable applicable aux opérations pluriannuelles avec contrepartie directe assimilables à des contrats à long terme**

Dans la mesure où ces opérations sont assimilables de par leurs caractéristiques à des contrats à long terme, leur traitement comptable s'effectue selon la méthode à l'avancement : les produits et le résultat sont constatés progressivement au fur et à mesure de l'exécution du contrat.

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.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, avec possibilité d'application anticipée, cette méthode est la seule préconisée pour la comptabilisation des opérations pluriannuelles avec contrepartie directe assimilables à des contrats à long terme.

La comptabilisation de ces opérations selon la technique des ressources affectées est abandonnée.

L'organisme public devra appliquer cette méthode à tous les nouveaux contrats de la même catégorie.

Il est prévu des dispositions spécifiques pour la comptabilisation des contrats déjà en cours à la date du changement de méthode comptable, qui sont précisées à la sous-section 4 de la section 3 de cette instruction.

#### **Sous-section 1 : Les 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 cocontractant 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 ;
  - les produits issus des changements dans les conditions d'exécution du contrat approuvés par le demandeur ;
  - les réclamations acceptées par le demandeur ;

---

<sup>5</sup> Ces versements sont qualifiés d'avances car ils sont effectués avant l'acquisition du droit octroyant la subvention, au contraire des acomptes qui sont versés après l'acquisition de ce droit.

- 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 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, 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 intermédiaire<sup>6</sup> ;

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

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.

## **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. L'organisme public est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable**

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

Dans ce cas, le chiffre d'affaires et le résultat sont comptabilisés 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.

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

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.

<sup>6</sup> 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.

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

## II. 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. De plus, il est précisé que 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 car ils ne reflètent pas nécessairement la réalité de l'avancement 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 ;
- ou des études ou mesures physiques permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés par rapport au volume total des travaux ou services prévus au contrat.

## III. 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.
  - parallèlement, tous les produits contractuels rattachables à l'opération et effectivement acquis sont comptabilisés en résultat de l'exercice.
- ◆ 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 charges constatées d'avance ou en stocks.
  - 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 2A - 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 2D - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

## IV. 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 réalisée en raison des travaux déjà effectués 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 prenne en compte une perte correspondant à l'avancement du projet.

Dès que le résultat à terminaison estimé est négatif, 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.

Exemple de contrat anticipé déficitaire (cf. annexe 2B - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

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

### I. 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 en 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 2C - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

### II. 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 la plus probable d'entre elles ou à défaut la plus faible. Dans ce cas, une description appropriée, du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible, doit être portée en annexe.

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 ;
- 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'estimation, l'avis n° 2012-05 du 18/10/2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs précise que l'organisme public adapte la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilise l'effet cumulé depuis l'origine dans l'exercice où la modification est intervenue.

#### Sous-section 3 : Les informations à fournir en annexe

L'organisme public décrit les modalités d'application des principes comptables relatifs aux contrats à long terme, le cas échéant par catégorie de contrats en précisant notamment en annexe :

- l'inclusion éventuelle dans les charges imputables de charges financières ;
  - le montant des provisions pour pertes à terminaison ainsi que leur variation au cours de l'exercice ;
  - dans le cas où l'entité n'est pas en mesure de déterminer la provision correspondant à l'hypothèse de perte la plus probable, la description du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible<sup>7</sup> ;
  - dans le cas où l'organisme public n'est pas en mesure d'estimer de façon raisonnable le montant d'une provision pour perte à terminaison, l'existence et la nature de l'incertitude ;
- la méthode de calcul du pourcentage d'avancement.

#### Sous-section 4 : Dispositions applicables au traitement des contrats en cours à la date de première application

La première application des dispositions de la présente instruction constitue en théorie un changement de méthode comptable. Elle implique donc un retraitement rétrospectif des contrats en cours à la date du changement.

Néanmoins, la prise en compte des difficultés rencontrées par l'organisme public pour reconstituer les données nécessaires permettant un retraitement des contrats en cours selon la nouvelle méthode conduit à appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective.

Une information sur la description et le montant des contrats en-cours sera mentionnée en annexe.

<sup>7</sup> En présence de plusieurs hypothèses de calcul, s'il n'est pas possible de déterminer l'hypothèse la plus probable, il y a lieu de provisionner la perte correspondant à la plus faible d'entre elles conformément à l'article 380-1 du PCG et de mentionner le risque additionnel éventuel en annexe.

**Section 4 : Traitement comptable applicable aux opérations pluriannuelles avec contrepartie directe  
non assimilables à des contrats à long terme**

Les opérations pluriannuelles font l'objet d'une comptabilisation au fur et à mesure de l'avancement de l'exécution de la prestation. Au regard de la cohérence économique, la méthode de comptabilisation des produits au prorata temporis peut être envisagée pour les contrats pluriannuels dont la prestation est réalisée de façon linéaire et si l'entité n'a pas mis en place de dispositif de suivi selon la méthode à l'avancement.

LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ  
DE LA SOUS-DIRECTION  
DÉPENSES DE L'ÉTAT ET OPÉRATEURS

FRANÇOIS TANGUY

## Annexes

### Annexe n° 1 : Avis n° 99-10 du Conseil National de la Comptabilité relatif aux contrats à long terme

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité, réunie le 23 septembre 1999, approuve l'avis relatif aux contrats à long terme et souhaite que les dispositions de cet avis soient reprises par les modifications du plan comptable général qu'elle suggère ci-joint

#### 1 DEFINITION ET CHAMP D'APPLICATION DES CONTRATS A LONG TERME

##### 1.1 Contrat à long terme

Réalise un contrat à long terme l'entreprise qui fournit, sur une durée généralement longue, un ensemble d'installations, de biens ou de prestations de services fréquemment complexes, ou qui, le cas échéant, participe à leur réalisation, en qualité de sous-traitant. Les dates de démarrage et d'achèvement des opérations prévues au contrat se situent généralement dans deux périodes comptables ou deux exercices différents.

Un tel contrat présente simultanément les trois caractéristiques suivantes :

- il est spécifiquement négocié,
- il porte sur la construction ou la réalisation d'un bien, ou d'un service, ou d'un ensemble de biens et de services fréquemment complexes,
- il prévoit que le droit de l'entreprise à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté.

La définition ci-dessus appelle les commentaires suivants :

- la notion de 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 de caractéristiques uniques requises par l'acheteur ou, au moins, substantiellement adaptées aux besoins de ce dernier. Cette notion permet de distinguer les contrats à long terme des autres contrats de vente de biens ou de services : la vente de biens en série, la vente de biens assortie de choix d'options dans le cadre d'une gamme à partir d'un modèle de base ne relèvent généralement pas des contrats à long terme.
- la notion de complexité recouvre la mise en œuvre, simultanément ou selon des phases techniques successives, de 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 ; elle a généralement des conséquences sur la durée d'exécution du travail.
- la construction ou la réalisation d'un ensemble de biens ou de services complexes vise les biens ou services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation ultime s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet ; à ce titre, relèvent d'un même contrat les différents contrats, négociés globalement, exécutés de manière simultanée ou successive, et s'inscrivant dans le cadre d'un projet unique. A contrario, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens ou 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 ou services peut être identifié, chacun de ces biens ou services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct.

A titre illustratif, la notion de contrat à long terme est fréquemment utilisée dans les secteurs du bâtiment, des travaux publics, de l'ingénierie (en particulier informatique), de l'électronique civile ou militaire, de la construction navale, de l'industrie aéronautique et spatiale. Relèvent également des contrats à long terme les marchés dits " clé en main ". En revanche, sont exclues du champ d'application des contrats à long terme les productions en série, y compris celles auxquelles s'appliquerait un cadre contractuel spécifique.

Certains contrats d'études ou marchés de développements organisent la participation de tiers, notamment la puissance publique, à des études et développements conduits par l'entreprise. Cette participation peut prendre la forme de financements ou de prise en charge d'une quote-part ou de la totalité des coûts encourus. Si le résultat de ces études et développements demeure la propriété de l'entreprise, avec les droits et obligations qui s'y rattachent, ces contrats ou marchés ne constituent pas des contrats à long terme.

Les contrats de concession ne sont pas des contrats à long terme au sens du présent avis.

##### 1.2 Contrats à long terme et autres contrats

Les contrats à long terme recouvrent principalement les contrats à forfait pour lesquels l'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.

Les contrats à forfait comportent des variantes parmi lesquelles figurent notamment les contrats en bordereaux de prix. Dans ce cas, l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixée par référence à une estimation du nombre d'unités d'œuvre et à un prix unitaire fixe.

Les contrats en régie pour lesquels l'entreprise accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération égale au remboursement de ses dépenses acceptées, majoré d'un pourcentage de ces dépenses ou d'une rémunération fixe, ne constituent généralement pas des contrats à long terme.

## 2 CONSTATATION DES PRODUITS ET DES CHARGES

### 2.1. Principes généraux

La constatation des produits et des charges relatifs aux contrats à long terme s'effectue soit à l'avancement, soit à l'achèvement.

La méthode à l'achèvement consiste à ne comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat qu'au terme de l'opération. En cours d'opération, qu'il s'agisse de prestations de services ou de productions de biens, les travaux en cours sont constatés à la clôture de l'exercice à hauteur des charges qui ont été enregistrées. Si le résultat global prévu pour l'opération est une perte, celle-ci est provisionnée dès qu'elle est connue.

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats. Cette méthode est celle qui reflète le mieux la réalité des opérations concernées et qui conduit à une meilleure information financière. A ce titre, elle constitue la méthode préférentielle au sens de l'article 380-1 paragraphe 1 du plan comptable général. Elle est examinée ci-après.

La décision d'adopter la méthode à l'avancement porte sur tous les contrats en cours à cette date.

Pour sa mise en œuvre, la constatation du résultat et du chiffre d'affaires de chaque contrat diffère selon que l'entreprise a (cas 1) ou non (cas 2) capacité à estimer de façon fiable le résultat à terminaison.

### 2.2. Cas 1 : Résultat à terminaison déterminable de façon fiable

Si l'entreprise est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le résultat est constaté à l'avancement en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement.

Lorsque le résultat estimé à terminaison est négatif, la perte à terminaison, sous déduction de la perte déjà comptabilisée à l'avancement, est constatée immédiatement.

### 2.3. Détermination du pourcentage d'avancement

L'entreprise détermine le pourcentage d'avancement en utilisant la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés. Par travaux et services exécutés et acceptés, il y a lieu d'entendre ceux qui peuvent être considérés comme entrant, avec une certitude raisonnable, dans les conditions d'acceptation prévues par le contrat.

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

Dans la pratique, peuvent être retenus :

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

### 2.4. Cas 2 : Résultat à terminaison non déterminable de façon fiable

Si l'entreprise n'est pas en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est dégagé.

Lorsque la situation à terminaison la plus probable est une perte, la constatation d'une provision dépend de la capacité ou non à estimer cette dernière de façon raisonnable, généralement à partir d'hypothèses :

- dans l'affirmative, il y a lieu, en présence de plusieurs hypothèses, de provisionner la perte correspondant à la plus probable d'entre elles. S'il n'est pas possible de déterminer l'hypothèse la plus probable, il y a lieu de provisionner la perte correspondant à la plus faible d'entre elles et de mentionner le risque additionnel éventuel en annexe,
- dans la négative, l'existence et la nature de l'incertitude sont mentionnées en annexe.

### 2.5. Conditions de la fiabilité des estimations

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

- la possibilité d'identifier clairement le montant total des produits du contrat (existence d'éléments contractuels précisant les droits et obligations des parties, le prix ainsi que les modalités de règlement),
- la possibilité d'identifier clairement le montant total des coûts imputables au contrat (encourus et restant à encourir),
- 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.

La nature même des opérations entrant dans le cadre des contrats à long terme conduit l'entreprise à exercer son jugement et à faire des hypothèses pour la détermination des charges et des produits prévisionnels, et par conséquent du résultat à terminaison (cf. § 3 et 4).

Il n'en découle pas que l'entreprise n'a pas la capacité d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison. De même, si des incertitudes, dont la nature est clairement identifiée, affectent le niveau du profit à terminaison l'entreprise constitue les provisions pour aléas appropriées.

## 2.6. Changements de situation et changements de prévision à terminaison

Au cours de la réalisation d'un contrat donné, l'entreprise peut se trouver :

- soit dans la situation de ne pas avoir, puis d'avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison,
- soit, à l'inverse, dans la situation d'avoir, puis de ne plus avoir la capacité à estimer le résultat à terminaison.

Dans ces deux cas, elle 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.

De même, elle se trouve fréquemment dans la situation d'avoir à modifier en cours de contrat l'estimation du résultat à terminaison.

S'agissant d'un changement d'estimation, cette modification est enregistrée dans la période comptable au cours de laquelle elle intervient.

## 2.7. Modalités de comptabilisation

Les modalités de comptabilisation mises en œuvre en application des principes ci-dessus doivent conduire, lors d'un arrêté comptable :

- à comptabiliser toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat à la date d'arrêté,
- à porter en stocks, 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 (notamment achats livrés qui ne sont ni consommés ni mis en œuvre, facturations de sous-traitants qui correspondent à des travaux restant à réaliser...),
- à comptabiliser en chiffre d'affaires, dans les cas visés au §.2.2, les produits contractuels, puis à les régulariser, le cas échéant, à la hausse comme à la baisse. Cette régularisation a pour objet de comptabiliser un niveau de produit permettant, après déduction des charges ayant concouru à l'exécution du contrat, la constatation de la quote-part du résultat à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement,
- à comptabiliser, dans les cas visés au §.2.4, les produits à hauteur des charges ayant concouru à l'exécution du contrat,
- à comptabiliser, par voie de provision, les pertes à terminaison, sous déduction des pertes éventuellement déjà comptabilisées à l'avancement.

## 2.8. Présentation schématique

L'annexe au présent avis donne une présentation schématique des dispositions visées au paragraphe 2.

## 3 INVENTAIRE DES PRODUITS

Les produits relatifs à un contrat à long terme, qui sont estimés à la juste valeur des contreparties reçues ou à recevoir, comprennent :

- 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.

## 4 INVENTAIRE DES CHARGES

### 4.1 Définition des charges

Les charges relatives à un contrat à long terme comprennent :

- les coûts directement imputables à ce contrat (main-d'oeuvre, 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...),
- 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...),
- les provisions pour risques et aléas 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...).

### 4.2 Charges encourues antérieurement à la signature du contrat

Les charges relatives à un contrat à long terme comprennent les coûts engagés antérieurement à sa signature, en vue de son obtention, dès lors qu'ils sont identifiables séparément, mesurables de façon fiable et qu'il est probable que ce contrat sera conclu. Si ces coûts ont été inscrits en charges au cours d'un exercice antérieur clos, ils ne peuvent être imputés rétroactivement au contrat.

### 4.3 Charges financières

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. Le montant des charges financières, sous déduction des produits financiers, imputées à l'ensemble des contrats pendant une période donnée ne saurait excéder le montant des charges financières directement ou indirectement encourues par l'entreprise.

## 5 MISE EN OEUVRE DES CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES

Les changements de méthodes comptables en matière de contrats à long terme portent sur tous les contrats en cours à la date d'entrée en vigueur de la nouvelle méthode. Leur effet est calculé de façon rétrospective sur la base du pourcentage d'avancement et du résultat à terminaison estimés à l'ouverture de l'exercice du changement de méthode.

Le pourcentage d'avancement est toujours considéré comme déterminable de façon objective.

Dans le cas où le résultat à terminaison n'est pas déterminable de façon fiable au début de l'exercice, l'effet du changement de méthode à l'ouverture se mesure en prenant en compte l'estimation du résultat à terminaison à la clôture de l'exercice du changement.

## 6 INFORMATION EN ANNEXE

### 6.1 Principes comptables

L'annexe décrit les modalités d'application des principes comptables ci-dessus, le cas échéant par catégorie de contrats, en précisant notamment :

- la méthode de calcul du pourcentage d'avancement, en particulier lorsque celui-ci est déterminé à partir de mesures physiques ou d'études,
- si l'entreprise a choisi ou non d'inclure dans les charges imputables aux contrats les charges financières liées aux emprunts souscrits pour financer, directement ou indirectement, leur exécution et quelle méthode d'imputation elle retient.

### 6.2 Informations chiffrées

Pour les contrats entrant dans le cas 1 décrit au paragraphe 2.2. ci-dessus, l'annexe précise notamment le montant des provisions pour pertes à terminaison à la fin de l'exercice ou de la période ainsi que la variation de ces postes.

Pour les contrats entrant dans le cas 2 décrit au paragraphe 2.4. ci-dessus, lorsque la situation à terminaison la plus probable est une perte et que l'entreprise n'est pas en mesure :

- soit de déterminer la provision correspondant à l'hypothèse de perte la plus probable,
- soit d'estimer de façon raisonnable le montant d'une quelconque provision pour perte à terminaison,

l'annexe fait une description appropriée, soit du risque additionnel, mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible, soit de l'existence et de la nature de l'incertitude. En cas de provisions jugées suffisantes, le montant de celles-ci est décrit en annexe.

### 6.3 Incidence des changements comptables

L'annexe fournit, conformément aux dispositions de l'article 531-1 paragraphe 4 du plan comptable général relatif aux changements comptables, toutes les informations nécessaires à la compréhension des changements de méthode, des changements d'estimations et de modalités d'application. Si la mise en œuvre du changement de méthode s'effectue selon la modalité décrite au paragraphe 5 alinéa 3 ci-dessus, il en est notamment fait mention expresse.

## Annexe n° 2 : Méthode à l'avancement - Illustrations

### A) Exemple d'un contrat à l'avancement bénéficiaire<sup>1</sup>

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 prestation .....1 000 000

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 d'arrêté des comptes.

➤ Le 18 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>		

➤ 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%

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

<p>4) Calcul du résultat à l'avancement N :</p> <p>Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100 000 X 43,5%)</p> <p>= résultat à l'avancement de l'année N.....43 500</p>			
<p>5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :</p> <p>Résultat à l'avancement – résultat réel (43 500 – 8 500)</p> <p>= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....35 000</p>			
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>		
<p>L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :</p>			
Charges de production imputées au contrat	391 500	Production vendue	435 000
Résultat	43 500		
<p>(1) Soit les produits contractuels de N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 400 000 + 35 000.</p> <p>(2) Correspond au résultat à l'avancement.</p> <p>➤ Le 1<sup>er</sup> novembre N+/-, : deuxième versement prévu au contrat.</p> <p>Produits contractuels au titre de l'année N+1.....350 000</p>			
411	Clients	350 000	
705	Études		350 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+1</i>		
<p>➤ Le 31 décembre N+1 : clôture de l'exercice.</p> <p>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 :</p> <p>Coûts des travaux exécutés en N+1.....342 000</p> <p>2) Calcul du résultat réel N+1 :</p> <p>Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (350 000 - 342 000)</p> <p>= résultat réel N+1.....8 000</p> <p>3) Détermination du pourcentage d'avancement :</p> <p>Coûts cumulés des travaux exécutés en N et N+1 / coût de revient estimé ((391 500+342 000) / 900000)</p> <p>= pourcentage d'avancement en N+1.....81,5%</p>			

<p>4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 :</p> <p>(Résultat estimé x pourcentage d'avancement N+1) – résultat à l'avancement N</p> <p>(100 000 X 81,5%) – 43 500</p> <p>= résultat à l'avancement de l'année N+1.....38 000</p> <p>5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :</p> <p>Résultat à l'avancement – résultat réel (38 000 – 8 000)</p> <p>= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....30 000</p>			
418	Clients – factures à établir	30 000	
705	Études		30 000
<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	342 000	Production vendue	380 000 <sup>(3)</sup>
Résultat	38 000 <sup>(4)</sup>		
<p>(3) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 350 000 + 30 000.</p> <p>(4) Correspond au résultat à l'avancement.</p> <p>➤ Le 1<sup>er</sup> novembre N+2 : troisième et dernier versement prévu au contrat.</p> <p>Produits contractuels au titre de l'année N+2.....250 000</p>			
411	Clients	250 000	
705	Études		250 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+2</i>			
<p>➤ Le 31 décembre N+2 : clôture de l'exercice et achèvement du contrat.</p> <p>1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+2 :</p> <p>Coûts des travaux exécutés en N+2.....176 500</p> <p>Le coût total des travaux exécutés dépasse le montant prévu (910 000 au lieu de 900 000)</p> <p>2) Calcul du résultat réel N+2 :</p> <p>Produits contractuels de N+2 – coût des travaux exécutés en N+2 (250 000 - 176 500)</p> <p>Résultat réel N+2.....73 500</p> <p>3) Pas de détermination du pourcentage d'avancement sur le dernier exercice du contrat (100% atteints) :</p>			

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<sup>(5)</sup>

(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 :

(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		
<b>Impact dans le compte de résultat pour l'année N</b>	soldé		SD		soldé			391,5		435		43,5	
<b>Reprise bilan d'entrée N+1</b>			35										
2ème versement prévu et enregistrement du produit contractuel	350	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		
<b>Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1</b>	soldé		SD		soldé			342		380		38	
<b>Reprise bilan d'entrée N+2</b>			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		
<b>résultat final de la comptabilisation à l'avancement en N+2</b>	soldé		soldé		soldé		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 :**

1/ 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.

2/ 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 contre passer 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 :

- ✓ Coûts des travaux exécutés en N.....391 500  
Dont travaux non approuvés.....49 500
  
- ✓ 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
  
- ✓ 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%
  
- ✓ 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</i>	
		<i>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 <sup>(1)</sup>	380 000
Résultat bénéficiaire	38 000 <sup>(3)</sup>	Production stockée <sup>(2)</sup>	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 déficitaire<sup>2</sup>

<p>Dans le cadre d'un contrat, un organisme public anticipe cette fois un résultat à terminaison déficitaire.</p> <p>Le contrat débute à la signature en année N et doit se poursuivre jusqu'en année N+1.</p> <p>L'organisme public dispose d'informations fiables lui permettant de déterminer le résultat à terminaison :</p> <p>➤ Le 10 septembre N : signature du contrat.</p> <p>Prix de vente de la prestation .....900 000</p> <p>Coût de revient estimé.....<u>1 000 000</u></p> <p>Résultat estimé ..... -100 000</p> <p>Le contrat prévoit un versement des fonds échelonné en N (400 000) et N+1 (500 000).</p> <p>Aucune révision de prix et aucune condition ne sont prévues au contrat.</p> <p>L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode du coût des travaux exécutés à la date d'arrêté des comptes.</p> <p>➤ Le 18 novembre N : premier versement prévu au contrat.</p> <p>Produits contractuels au titre de l'année N.....400 000</p>			
411	Clients	400 000	
	705	Études	400 000
		<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N</i>	

<sup>2</sup> 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	50 000
705	Études <i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		
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 <sup>(1)</sup>	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.  
(2) Correspond au résultat à l'avancement.

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

➤ Le 1<sup>er</sup> 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<sup>(3)</sup>

(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	450 000 <sup>(4)</sup>
		Reprise sur provisions d'exploitation	50 000
		Résultat (perte)	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	perte	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'origine<sup>3</sup>

<p>Un organisme public signe un contrat en année N. Celui-ci doit se poursuivre jusqu'en année N+2.</p> <p>L'organisme public ne dispose pas d'informations fiables lui permettant de déterminer le résultat à terminaison dès l'exercice N.</p> <p>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.</p> <p>L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode des coûts des travaux exécutés à la date d'arrêté des comptes.</p> <p>La comptabilisation débute lors du premier versement prévu au contrat.</p> <p>➤ Le 18 novembre N : Versement au titre de l'année N.....300 000</p>			
512	Banque	300 000	
	4191 Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		300 000
	<i>Enregistrement du versement de l'année N</i>		
<p>➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.</p> <p>L'objectif, à la clôture de l'exercice est de calculer 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 : Coûts des travaux exécutés en N.....200 000</p> <p>2) Calcul du résultat réel N: Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (0 – 200 000) = résultat réel.....- 200 000</p> <p>3) Détermination du pourcentage d'avancement N :</p> <p>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.</p>			

---

3 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 limité au montant des charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice.

418	Clients – facture à établir	200 000	
705	Études		200 000
	<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	200 000	Production vendue <sup>(1)</sup>	200 000
Résultat	0		

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

➤ Le 1<sup>er</sup> novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.  
 Versement au titre de l'année N+1.....400 000

512	Banque	400 000	
4191	Clients - avances et acomptes reçus sur commande		400 000
	<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 prestation .....800 000  
 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

<p>3) Détermination du pourcentage d'avancement en N+1          Coûts des travaux exécutés en N / coût de revient estimé (200 000+310 000 / 600 000)          = pourcentage d'avancement en N.....85%</p> <p>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</p> <p>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</p>			
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 <sup>(2)</sup>
Résultat	170 000 <sup>(3)</sup>		
<p>(2) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires.          (3) Correspond au résultat à l'avancement.</p> <p>➤ Le 1<sup>er</sup> mars N+2 intervient le dernier versement prévu au contrat.          Produits contractuels au titre de l'année N+2.....100 000</p>			
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**

	<b>N</b>	<b>N+1</b>
<b>prix de revient</b>	<b>700</b>	<b>800</b>
<b>coût estimé</b>	<b>?</b>	<b>600</b>
<b>résultat estimé</b>	<b>?</b>	<b>200</b>

	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 <b>Ajustement du chiffre d'affaires limité au montant des charges encourues en N.</b>					200								200			
<b>Impact dans le compte de résultat pour l'année N</b>	<b>soldé</b>				<b>SD</b>				<b>SD</b>		<b>200</b>		<b>200</b>			<b>0</b>
<b>Reprise bilan d'entrée N+1</b>					<b>200</b>			<b>300</b>	<b>100</b>							
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%) <b>Ajustement du chiffre d'affaire : 170 - (-310) : 480</b>					480								480			
<b>Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1</b>	<b>soldé</b>				<b>SD</b>			<b>SC</b>	<b>SD</b>		<b>310</b>		<b>480</b>			<b>170</b>
<b>Reprise bilan d'entrée N+2</b>					<b>680</b>			<b>700</b>	<b>190</b>							
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 <b>Ajustement du chiffre d'affaire : 30 - 10 : 20</b>					20								20			
Pour solde des comptes 418 et 4191						700		700								
<b>Impact dans le compte de résultat pour l'année N+2</b>	<b>soldé</b>		<b>soldé</b>		<b>soldé</b>		<b>soldé</b>		<b>100</b>		<b>90</b>		<b>120</b>			<b>30</b>
<b>Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat à terminaison non fiable à l'origine)</b>											<b>600</b>		<b>800</b>			<b>200</b>

D) Exemple d'un contrat pour lequel les coûts prévisionnels évoluent à la hausse<sup>4</sup>

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<sup>ère</sup> année : .....250 000 €  
 2<sup>ème</sup> année : .....150 000 €  
 3<sup>ème</sup> 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 d'arrêté des comptes.

➤ En N, intervient le premier versement prévu au contrat.

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

411	Clients	250 000	
	Études		250 000
705	<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 :

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

## 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 <sup>(1)</sup>	300 000
Résultat	60 000 <sup>(2)</sup>		

(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

Coût de revient estimé pour l'opération recalculé = 430 000 (coût initialement estimé de 400 000 € + dépassement de coût en N+1 de 10 000 € + évaluation d'un dépassement de coût en N+2 de 20 000 €)

Les coûts réels étant supérieurs aux coûts estimés, 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 exécutés en 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 <sup>(3)</sup>
Résultat	6 500 <sup>(4)</sup>		

(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<sup>(5)</sup>

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

705	418	Études	76 500	
		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 <sup>(6)</sup>
Résultat	3 500 <sup>(7)</sup>		

(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	per	béné
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 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			50								50		
<b>Impact dans le compte de résultat pour l'année N</b>	soldé		SD		soldé			240		300			60
<b>Reprise bilan d'entrée N+1</b>													
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 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			26,5								26,5		
<b>Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1</b>	soldé		SD		soldé			170		176,5			6,5
<b>Reprise bilan d'entrée N+2</b>													
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					20	20	20	20,0					
Demier 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 Ajustement du chiffre d'affaire				76,5							76,5		
<b>résultat final de la comptabilisation à l'avancement en N+2</b>	soldé		soldé		soldé		500	430	20,0		23,5		3,5
<b>Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat bénéficiaire)</b>									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