

Série

Les contrats de construction et de longue durée

(Corrigé des exercices d'application)

1.

Méthode de comptabilisation des ventes

Les revenus relatifs à ces contrats de construction doivent être pris en compte en application de la méthode du degré d'avancement des travaux.

En vertu de la NC § 09.11, lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les revenus relatifs au contrat doivent être comptabilisés au fur et à mesure que les travaux sont exécutés par référence au degré d'avancement des travaux à la date d'arrêté des états financiers.

Le résultat découlant d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable lorsque les conditions énoncées au § 09.12 sont satisfaites pour les contrats à forfait.

Dans le présent cas, le contrat est à forfait. Donc, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat de ce contrat lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- (a) le total des revenus relatifs au contrat peut être évalué de façon fiable ;
- (b) le recouvrement des revenus est raisonnablement sûr ;
- (c) tant les coûts d'achèvement du contrat que le degré d'avancement du contrat à la date de clôture peuvent être évalués de façon fiable ; et
- (d) les coûts imputables au contrat peuvent être clairement identifiés et mesurés de façon fiable de telle sorte que les coûts effectivement supportés au titre du contrat puissent être comparés aux estimations antérieures.

NB : Les 3 contrats sont des contrats de construction même si la durée de l'un d'entre eux est inférieure à 12 mois dès lors que leur exécution s'étend sur 2 exercices.

Pour le contrat n° 2, le traitement à effectuer en N est qualifié de "correction d'erreur fondamentale". En effet, le changement de méthode en N est dû à l'application antérieure de la méthode d'achèvement des travaux, méthode inappropriée selon la NC 09. L'application de la méthode d'avancement des travaux est obligatoire depuis l'entrée en vigueur du nouveau système comptable. Les retraitements à opérer en N ne constituent pas un changement de méthode mais une correction d'erreur fondamentale dans les états financiers antérieurs de l'exercice N-1.

Le montant de la correction d'une erreur fondamentale dans les états financiers antérieurs (exercice N-1) doit être comptabilisé en ajustant les capitaux propres d'ouverture (NC § 11.32) de l'exercice N.

Contrat 1 :

Chiffre d'affaires N : $1.200.000 \text{ D} \times 20\% = 240.000 \text{ D}$

Charges encourues au 31/12/N = $160.000 \text{ D} = 800.000 \text{ D} \times 20\%$

Ecritures à passer :

31/12/N			
417 Créances sur travaux non encore facturables	240.000		
7012 Produits finis non achevés (contrat de longue durée)			240.000
Prise en compte de la vente sur contrat n° 1			
<hr/>			
419 Clients, avances et acomptes reçus sur commandes	240.000		
417 Créances sur travaux non encore facturables			240.000
Extourne avance reçue			
d°			
713 Variation des stocks de travaux en cours (coût des ventes)	160.000		
335 Stocks de travaux en cours			160.000
Charges encourues rattachables aux revenus constatés sur contrat n° 1			

Cette dernière écriture ne sera passée que dans le cadre de la méthode de l'inventaire permanent.

Contrat 2 :

Chiffre d'affaires N-1 : 2.200.000 D x 30% = 660.000 D

Charges encourues cumulées au 31/12/N-1 = 540.000 D

Chiffre d'affaires N : 2.200.000 D x 50% = 1.100.000 D

Charges encourues cumulées au 31/12/N = 1.440.000 D

Partie des charges encourues qui correspond à l'exercice N = 1.440.000 D - 540.000 D = 900.000 D

Les écritures à passer sont les suivantes :

31/12/N			
417 Créances sur travaux non encore facturables	1.760.000		
7012 Produits finis non achevés (contrat de longue durée)			1.100.000
128 Modifications comptables			660.000
Prise en compte du revenu de l'exercice N et correction des capitaux propres au titre des revenus rattachables à l'exercice N-1 - contrat n° 2			
<hr/>			
419 Clients, avances et acomptes reçus sur commandes	1.600.000		
417 Créances sur travaux non encore facturables			1.600.000
Extourne avance reçue			

31/12/N			
713 Variation des stocks		900.000	
128 Modifications comptables		540.000	
	335 Stocks des travaux en cours		1.440.000
Prise en compte des charges de l'exercice N et correction des capitaux propres au titre du coût du contrat rattachable à l'exercice N-1			
128 Modifications comptables		42.000	
	4343 IS à liquider		42.000
Prise en compte de l'IS sur bénéfice imposable constaté en modification comptable 120.000 D x 35% = 42.000 D			

L'écriture relative à la prise en compte des coûts des ventes de l'exercice N ne sera passée que dans le cadre de la méthode de l'inventaire permanent.

Contrat 3 :

Charges encourues au 31/12/N = 1.100.000 D

Au 31/12/N, le résultat relatif au contrat 3 semble ne pas pouvoir être estimé de façon fiable. En conséquence, les revenus ou les ventes correspondants ne doivent être constatés qu'à concurrence des charges comptabilisées et jugées récupérables. De ce fait, aucun profit n'est constaté.

31/12/N			
417 Créances sur travaux non encore facturables		1.100.000	
	7012 Produits finis non achevés (contrat de longue durée)		1.100.000
Prise en compte du revenu de l'exercice N à concurrence des charges encourues et jugées récupérables			
d°			
419 Clients, avances et acomptes reçus sur commandes		950.000	
	417 Créances sur travaux non encore facturables		950.000
Extourne avance reçue			
d°			
713 Variation des stocks		1.100.000	
	335 Stocks des travaux en cours		1.100.000
Constatation des charges encourues sur contrat n° 3 - exercice N			

Cette dernière écriture ne sera passée que dans le cadre de la méthode de l'inventaire permanent.

2.

Exercice N : Coûts engagés : 7.800 MD, dont 1.800 MD stock de matières premières.

Degré d'avancement : $(7.800 \text{ MD} - 1.800 \text{ MD}) = 25\%$

24.000 MD

Produits partiels : $27.000 \text{ MD} \times 25\% = 6.750 \text{ MD}$

31/12/N			
Comptes de charges		7.800.000	
	40 Fournisseurs, trésorerie, ...		7.800.000
Trésorerie		6.700.000	
	4191 Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		6.700.000
311 Stock matières premières		1.800.000	
	603 Variation des stocks		1.800.000
417 Créances sur travaux non encore facturables		50.000	
	4191 Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		6.700.000
	7012 Produits finis non achevés (contrat de longue durée)		6.750.000

Résultat à terminaison = $27.000 \text{ MD} - 24.000 \text{ MD} = 3.000 \text{ MD}$

Résultat partiel dégagé en N = $6.750 \text{ MD} - 6.000 \text{ MD} = 750 \text{ MD}$

Exercice N+1 : Coûts engagés : 17.760 MD, dont 1.200 MD stock de matières premières.

Degré d'avancement : $(17.760 \text{ MD} - 1.200 \text{ MD}) = 60\%$

27.600 MD

Produits partiels : $[(28.150 \text{ MD} - 1.000 \text{ MD}) \times 60\% - 6.750 \text{ MD}] = 9.540 \text{ MD}$

31/12/N+1			
Comptes de charges		9.960.000	
	40 Fournisseurs, Trésorerie, ...		9.960.000
(17.760 MD - 7.800 MD)			
Trésorerie		7.150.000	
	4191 Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		7.150.000

603 Variation des stocks		1.800.000	
	311 Stock matières premières		1.800.000
311 Stock matières premières		1.200.000	
	603 Variation des stocks		1.200.000
417 Créances sur travaux non encore facturables		2.390.000	
4191 Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		7.150.000	
	7012 Produits finis non achevés (contrat de longue durée)		9.540.000

Résultat à terminaison : 27.150 MD - 27.600 MD = - 450 MD

Résultats partiels dégagés :

- en N : + 750 MD

- en N+1 : 9.540 MD - [9.960 MD + (1.800 MD - 1.200 MD)] = - 1.020 MD

Soit un résultat total cumulé à ce jour : - 270 MD (c'est-à-dire 60% de - 450 MD).

Provision pour perte future : 450 MD - 270 MD = 180 MD

6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation		180.000	
	1513 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur		180.000

Exercice N+2 : Coût total engagé : 27.450 MD, (stock de matières premières nul).

Coûts engagés en N+2 : 27.450 MD - 17.760 MD = 9.690 MD

Produits partiels (reliquat) : (27.000 MD + 1.150 MD - 500 MD) - (6.750 MD + 9.540 MD) = 11.360 MD

	31/12/N+2		
Comptes de charges		9.690.000	
	40 Fournisseurs, trésorerie, ...		9.690.000
Trésorerie		9.110.000	
	4191 Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		9.110.000

	31/12/N+1		
4111 Clients - ventes de biens		4.690.000	
4191 Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		9.110.000	
	417 Créances sur travaux non encore facturables		2.440.000
	7011 Ventes de produits finis achevés		11.360.000
603 Variation des stocks		1.200.000	
	311 Stock matières premières		1.200.000
1513 Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur		180.000	
	7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation		180.000

Synthèse :

Résultat à terminaison : (27.650 MD - 27.450 MD) = Bénéfice + 200 MD

Résultats partiels :

- en N : + 750 MD

- en N+1 : - 1.020 MD - 180 MD = - 1.200 MD

- en N+2 : 11.360 MD - (9.690 MD + 1.200 MD) + 180 MD = + 650 MD

Soit au total un résultat de (750 MD - 1.200 MD + 650 MD) = + 200 MD

3. (Source : Comptabilité intermédiaire, Menard et Chlala - ERPI)

Les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des travaux : La méthode des coûts engagés, la méthode des efforts fournis et la méthode des actes exécutés. A titre d'exemples de mesure sur la base des éléments des intrants, citons les coûts engagés et les heures de main-d'œuvre travaillées ; à titre d'exemples de mesure sur la base des éléments produits, on retient généralement les tonnes produites, les étages achevés d'un bâtiment et les kilomètres d'autoroute terminés.

4. (Source : Comptabilité intermédiaire, Menard et Chlala - ERPI)

Deux sortes de pertes peuvent devenir évidentes lors de la comptabilisation des contrats à long terme :

- a) une perte de l'exercice sur un contrat rentable dans son ensemble ;
- b) une perte sur un contrat non rentable.

Le premier type de perte constitue un ajustement, au cours de l'exercice actuel, des marges bénéficiaires brutes constatées durant les exercices antérieurs. On rencontre cette situation lorsque, durant la période de la construction, survient une augmentation importante du coût total estimatif, sans

toutefois que cette augmentation n'élimine tout le profit que le contrat doit générer. Selon la méthode de l'avancement des travaux, l'augmentation du coût total estimatif requiert, pendant l'exercice en cours, un ajustement des marges bénéficiaires brutes constatées durant les exercices antérieurs. On inscrit cet ajustement comme une perte de l'exercice.

Dans le cas d'une perte à terminaison, l'estimation du coût total indique que l'achèvement de l'ensemble du projet se soldera par une perte. Que l'on applique la méthode de l'avancement des travaux ou celle de l'achèvement des travaux, il faut constater la totalité de la perte prévue pendant l'exercice en cours.

5.

a) Montant facturé sur contrat à ce jour	615.000 D
Moins : Clients au 31 décembre N	215.000 D
Fraction des montants facturés ayant été encaissée	<u>400.000 D</u>

b) $\frac{195.000 \text{ D}}{660.000 \text{ D}} = 30\%$ (Ratio du bénéfice brut sur les produits de N)

660.000 D

$\frac{10.000.000 \text{ D}}{1,3} \times 0,30 = 2.300.000 \text{ D}$ (Estimation initiale du bénéfice total avant impôt sur ce contrat).

1,3

6.

Calcul de la marge bénéficiaire brute à constater sur le contrat inachevé pour l'exercice clos le 31 décembre N

Prix total du contrat

Estimation du coût du contrat à l'achèvement

(700.000 D + 1.300.000 D) 2.000.000 D

Montant forfaitaire 400.000 D

TOTAL **2.400.000 D**

Estimation du total du coût 2.000.000 D

Marge bénéficiaire brute **400.000 D**

Pourcentage d'achèvement (700.000 D / 2.000.000 D) 35%

Marge bénéficiaire brute à constater (400.000 D x 35%) **140.000 D**