

1460

**Mastère
Professionnel
en Comptabilité**



**Institut des Hautes Etudes Commerciales
IHEC – Carthage**

Année Universitaire ~~2014/2015~~

2015 - 2016

ARCHI - SEVEN
PHOTOCOPIE - TIRAGE
23 190 860



**International
Accounting
Standards
Board**

IAS 11 : CONTRATS DE CONSTRUCTION

**Révision
Comptable**

Abderrazak GABSI
Universitaire & Expert comptable



MASTÈRE PROFESSIONNEL EN COMPTABILITÉ
COURS : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

24 | NCT 9 : CONTRATS DE CONSTRUCTION
Étude comparative avec la norme IAS 11

OBJECTIF ET CHAMP D'APPLICATION

1. Objectif et champ d'application

La norme comptable tunisienne NCT 09, *Contrats de construction*, traite de la comptabilisation dans les états financiers des entrepreneurs des contrats de construction tels que définis ci-après.

Compte tenu de la nature de l'activité entreprise dans le cadre des contrats de construction, la date de démarrage des opérations et la date d'achèvement se situent, en général, dans deux périodes comptables différentes.

La norme NCT 03, *Revenus*, couvre toutes les prestations de services autres que celles liées à un contrat de construction, que ces prestations soient exécutées sur une ou plusieurs périodes.

Au plan international, la norme IAS 11, *Contrats de construction*, prescrit le traitement comptable des produits et des coûts relatifs aux contrats de construction. La norme NCT 09 est largement inspirée de la norme IAS 11.

2. Définitions et typologie des contrats de construction

Un **contrat de construction** est défini comme étant un contrat spécifiquement négocié en vue de la construction :

- d'un actif unique, tel que par exemple un pont, un immeuble, un barrage, un oléoduc, une autoroute, un navire ou un tunnel ; ou
- d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité et d'utilisation, tel que par exemple une raffinerie ou d'autres parties complexes d'installation ou d'équipement.

La notion de contrat de construction couvre également, pour l'application de la norme NCT 09 (et de la norme IAS 11) :

- les contrats de prestations de services directement liés à la construction d'un actif, tels que par exemple les contrats d'architecture ou d'ingénierie ;
- les contrats portant sur la destruction (ou la remise en état) d'actifs ; et
- les contrats de remise en état de l'environnement suite à la destruction d'actifs.

Un contrat de construction au forfait est un contrat dans lequel l'entrepreneur accepte un contrat à prix fixe, ou à taux fixe par unité de production, assorti dans certains cas d'une clause de révision de prix (ou d'indexation).

Un contrat de construction en régie est un contrat dans lequel l'entrepreneur est remboursé des coûts acceptés (par le client) ou dont la nature est définie, et perçoit en plus un pourcentage de ces coûts ou une rémunération fixe.

Un contrat de construction mixte est un contrat comportant des caractéristiques des deux catégories de contrats précédentes, tel que par exemple un contrat en régie assorti d'un prix maximum convenu.

REGROUPEMENT OU SEGMENTATION DES CONTRATS DE CONSTRUCTION

1. Principe général : Contrat par contrat

Les dispositions de la norme NCT 09 (et d'IAS 11), et en particulier celles relatives à l'estimation du résultat à terminaison et à la comptabilisation des charges et produits relatifs aux contrats de construction, sont généralement appliquées contrat par contrat.

Toutefois, dans certains cas, il est nécessaire d'appliquer ces dispositions aux éléments séparément identifiables d'un contrat unique ou à l'inverse, globalement à un ensemble de contrats, afin de refléter la substance d'un contrat ou d'un ensemble de contrats.

2. Critères de segmentation d'un contrat

Lorsqu'un contrat porte sur plusieurs actifs, la construction de chacun de ces actifs doit être traitée comme un contrat distinct lorsque toutes les conditions suivantes sont réunies :

- des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif ;
- chaque actif a fait l'objet d'une négociation séparée, et l'entrepreneur et le client ont eu la possibilité d'accepter ou de rejeter la part du contrat afférent à chaque actif ;
- les produits et les coûts relatifs à chaque actif peuvent être identifiés.

3. Critères de regroupement d'un ensemble de contrats

Un ensemble de contrats, conclu avec un seul client ou avec plusieurs, doit être traité comme un contrat unique lorsque toutes les conditions suivantes sont réunies :

- cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global ;
- les contrats sont si étroitement liés qu'ils font en réalité partie d'un projet unique dont la marge bénéficiaire ne peut être appréciée que globalement ;
- ils sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.

4. Cas d'un contrat prévoyant la construction d'un actif supplémentaire

Un contrat peut prévoir la construction d'un actif supplémentaire sur option du client ou peut être amendé pour inclure la construction d'un tel actif. Dans de tels cas, la construction de l'actif supplémentaire doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :

- soit l'actif concerné présente une conception, une technologie ou une fonction substantiellement différentes de l'actif ou des actifs visés dans le contrat initial ;
- soit son prix est négocié indépendamment du prix fixé dans le contrat initial.

ESTIMATION DU RÉSULTAT À TERMINAISON D'UN CONTRAT DE CONSTRUCTION

L'estimation du résultat à terminaison d'un contrat de construction et l'appréciation de la fiabilité de cette estimation sont des éléments clés, qui déterminent le mode de comptabilisation de ce contrat.

1. Détermination des produits relatifs à un contrat de construction

► Éléments constitutifs des produits

► Principe général

Les produits relatifs à un contrat de construction doivent inclure le montant initial des produits convenus dans le contrat, les modifications liées aux changements dans les conditions contractuelles d'exécution des travaux, les réclamations et les primes de performance, dès lors que :

- il est probable que ces éléments donneront naissance à des produits ; et
- ils peuvent être évalués de façon fiable.

► Prise en compte d'un changement dans les conditions contractuelles d'exécution des travaux

Un changement dans les conditions contractuelles d'exécution des travaux est défini comme étant une instruction donnée par le client pour modifier l'étendue des travaux à exécuter au titre du contrat.

Ainsi, peuvent constituer un changement dans les conditions contractuelles d'exécution des travaux, par exemple :

- une modification dans les spécifications ou la conception de l'actif concerné ;
- une modification de la durée du contrat.

Un tel changement peut donner lieu à une augmentation ou à une diminution des produits du contrat, lesquelles sont prises en compte lorsque :

- il est probable que le client approuvera la modification et le montant des produits résultant de cette modification ; et
- le montant des produits en question peut être évalué de manière fiable.

➤ **Prise en compte des réclamations**

Une **réclamation** est définie comme étant un montant que l'entrepreneur cherche à collecter auprès du client ou d'une tierce partie, à titre de remboursement de coûts non inclus dans le prix du contrat.

Une **réclamation** peut résulter par exemple :

- d'un retard occasionné par le client ;
- d'une erreur dans les spécifications ou la conception des travaux ; ou
- d'une modification contestée dans les conditions d'exécution des travaux.

L'évaluation du montant des produits provenant de réclamations est soumise à un degré plus élevé d'incertitude et dépend souvent de l'issue de négociations. **En conséquence**, les réclamations ne sont incluses dans les produits des contrats que lorsque :

- l'état d'avancement des négociations est tel qu'il est probable que le client acceptera la réclamation ; et
- le montant qui sera probablement accepté par le client peut être évalué de façon fiable.

NB: Les pénalités infligées à l'entrepreneur pour retard dans l'exécution des travaux doivent être déduites des produits totaux du contrat auquel elles se rapportent.

➤ **Prise en compte des primes de performance**

Les **primes de performance** sont des paiements complémentaires versés à l'entrepreneur lorsque les niveaux de performance spécifiés dans le contrat sont atteints ou dépassés.

A titre d'exemple, un contrat peut prévoir le versement d'une prime à l'entrepreneur en cas d'achèvement anticipé du contrat.

Les **primes de performance** sont comprises dans les produits du contrat lorsque :

- l'avancement de l'exécution du contrat est tel qu'il est probable que les niveaux de performance spécifiés seront atteints ou dépassés ; et
- le montant de la prime de performance peut être évalué de façon fiable.

▶ **Évaluation des produits**

➤ **Évaluation de la juste valeur**

Les **produits relatifs aux contrats de construction** sont évalués à la juste valeur des contreparties reçues ou à recevoir, ce qui peut conduire à leur actualisation notamment en cas de différé de paiement important (voir NCT 03, *Revenus*).

➤ **Révision régulière des estimations des produits**

Les estimations des produits doivent être souvent révisées, à mesure que les événements se produisent et que les incertitudes sont résolues. **En conséquence**, le montant des produits du contrat peut augmenter ou diminuer d'une période à l'autre.

L'évaluation des produits d'un contrat de construction est sujette à diverses incertitudes liées au dénouement d'événements futurs.

Ainsi, par exemple :

- un entrepreneur et un client peuvent convenir de modifications ou de réclamations, celles-ci augmentant ou diminuant les produits du contrat au cours d'une période postérieure à celle où le contrat a initialement été conclu ;
- le montant des produits fixés dans le cadre d'un contrat au forfait peut augmenter par suite d'une clause de révision de prix ;
- le montant des produits du contrat peut diminuer par suite de pénalités infligées à l'entrepreneur en raison du retard pris dans l'exécution du contrat ;
- lorsqu'un contrat au forfait prévoit un prix forfaitaire par unité de production, les produits liés au contrat augmentent à mesure que le nombre d'unités s'accroît.

2. Détermination des coûts relatifs à un contrat de construction

► Éléments constitutifs

Le coût d'un contrat de construction comprend trois catégories de coûts :

► **Les coûts directement imputables au contrat**

Parmi ces coûts figurent :

- les dépenses de main-d'œuvre de chantier, y compris la supervision ;
- le coût des matériaux utilisés dans la construction de l'ouvrage ;
- l'amortissement des installations et des équipements utilisés pour le contrat ;
- les coûts de mise en place (de repliement) d'installations, d'équipements et de matériaux sur le (du) chantier ;
- le coût de location des installations et des équipements ;
- les coûts de conception et l'assistance technique directement liée au contrat ;
- les coûts estimés des travaux de finition ou des travaux effectués au titre de la garantie, y compris les coûts de garantie attendus ; et
- les réclamations provenant de tiers.

+ Coût d'emprunt

Ces coûts peuvent être diminués du montant des produits incidents (ou accessoires) non inclus dans les produits du contrat tels que par exemple, les produits provenant de la vente de matériaux excédentaires et de la cession des installations et des équipements à la fin du contrat.

► **Les coûts imputables à l'activité de construction dans son ensemble et pouvant être affectés à des contrats déterminés**

Parmi ces coûts figurent :

- l'assurance ;
- les coûts de conception et d'assistance technique non directement liés à un contrat déterminé ;
- les frais généraux relatifs à l'activité de construction.

Ces coûts sont affectés à l'aide de méthodes systématiques et rationnelles, appliquées de façon cohérente et permanente à l'ensemble des coûts ayant des caractéristiques analogues. Cette affectation est basée sur le niveau normal de l'activité de construction.

Rappelons que les coûts d'emprunt directement liés à l'acquisition, à la production ou à la construction d'un actif sont constatés en charges financières sauf s'ils répondent aux conditions d'incorporation au coût de l'actif, auquel cas ils sont obligatoirement incorporés à ce coût (voir la norme NCT 13, *Coûts d'emprunt*).

Il ne peut s'agir ici que des coûts d'emprunts non spécifiques à un contrat déterminé. En effet, les coûts d'emprunts spécifiques à un contrat relèvent de la catégorie des coûts directement imputables au contrat.

➤ **Les autres coûts pouvant être spécifiquement mis à la charge du client en vertu des termes du contrat**

Ces coûts peuvent inclure certains frais d'administration générale ainsi que les frais de développement pour lesquels le remboursement est prévu par le contrat. Tel peut être le cas lorsque par exemple, le contrat prévoit la facturation séparée au client d'une quote-part de frais généraux.

➤ **Les éléments exclus du coût des contrats de construction**

Les coûts ne pouvant être imputés à l'activité de construction ou ne pouvant être affectés à un contrat déterminé sont exclus du coût des contrats de construction. Tel est le cas notamment :

- des frais d'administration générale ou des frais de recherche et de développement pour lesquels aucun remboursement n'est prévu par le contrat ;
- des frais de commercialisation (ou de vente) ;
- de l'amortissement des installations et des équipements non utilisés qui ne sont pas exploités dans le cadre d'un contrat déterminé.

▶ **Période d'incorporation des coûts**

Les coûts d'un contrat de construction incluent tous les coûts qui lui sont attribuables et qui sont engagés pendant la période qui s'étend de la date d'obtention (date à laquelle la conclusion du contrat est garantie) à la date d'achèvement définitif.

Les coûts directs encourus en vue de garantir la conclusion du contrat sont également inclus dans son coût dès lors que :

- ils sont identifiables séparément et mesurables de façon fiable ; et
- il est probable que le contrat sera conclu (ou obtenu).

Lorsque les coûts engagés pour l'obtention d'un contrat sont constatés en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés (car ne répondant pas aux conditions définies ci-avant), ils ne peuvent pas être inclus au cours d'une période ultérieure dans le coût du contrat, même si celui-ci est obtenu.

3. Appréciation du caractère fiable de l'estimation du résultat à terminaison

► Conditions générales

Une entreprise est en général en mesure d'effectuer des estimations fiables dès lors que :

- elle a accepté un contrat qui établit les droits que peut faire valoir chacune des parties concernant le bien à construire, les contreparties devant être échangées et les modalités et conditions de paiement ;
- elle a procédé à un inventaire des travaux en cours à la date de clôture ;
- elle a obtenu l'acceptation par le client de l'ensemble des travaux réalisés et des produits non prévus au contrat ;
- elle dispose d'un système interne efficace d'information budgétaire et financière ;
- elle revoit et, le cas échéant, révisé ses estimations au fur et à mesure de l'exécution des travaux.

La nécessité de réviser régulièrement les estimations des produits et des coûts ne signifie pas nécessairement que le résultat à terminaison du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable.

► Critères spécifiques à chaque catégorie de contrats

Les critères d'appréciation du caractère fiable de l'estimation du résultat à terminaison d'un contrat de construction dépendent de la catégorie des contrats concernés :

► Contrats au forfait

L'estimation du résultat à terminaison est considérée comme étant fiable lorsque tous les critères suivants sont remplis :

- le total des produits générés par le contrat peut être mesuré de façon fiable ;
- il est probable que les avantages économiques relatifs au contrat bénéficieront à l'entreprise ;
- les coûts restant à engager pour l'achèvement du contrat et le degré d'avancement des travaux à la date de clôture peuvent être estimés de façon fiable ; et
- les coûts imputables au contrat peuvent être identifiés clairement et mesurés de façon fiable, ce qui permet de comparer les coûts réels engagés au titre du contrat et les estimations antérieures.

► Contrats en régie

L'estimation du résultat à terminaison est considérée comme étant fiable lorsque tous les critères suivants sont remplis.

- il est probable que les avantages économiques relatifs au contrat bénéficieront à l'entreprise ; et

- les coûts imputables au contrat, qu'ils soient ou non expressément remboursables, peuvent être clairement identifiés et mesurés de façon fiable.

► Contrats mixtes

Tous les critères prévus pour les contrats au forfait et pour les contrats en régie doivent être pris en compte.

PRINCIPES DE CONSTATATION DES PRODUITS ET DES CHARGES RELATIFS AUX CONTRATS DE CONSTRUCTION

Les principes de constatation des produits et des charges relatifs aux contrats de construction diffèrent selon que le résultat à terminaison du contrat peut ou non être estimé de façon fiable.

1. Contrat dont le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable

► Principe général

Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les coûts et les produits relatifs à ce contrat doivent être comptabilisés selon la méthode du pourcentage d'avancement (en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la date de clôture).

► Exception

Lorsqu'il est probable que le contrat dégagera une perte, celle-ci doit être immédiatement comptabilisée en charges.

Le montant de la perte prévisionnelle correspond à l'excédent des coûts totaux sur les produits totaux du contrat. Ce montant est déterminé indépendamment :

- du fait que les travaux ont ou n'ont pas débuté ;
- du stade d'avancement des travaux ;
- du montant des profits attendus au titre d'autres contrats de construction qui ne sont pas regroupés avec le contrat en question.

► Présentation de la méthode du pourcentage d'avancement

Lorsque le résultat à terminaison est estimé de façon fiable, les coûts et les produits relatifs au contrat sont comptabilisés respectivement en charges et en produits en fonction du degré d'avancement des travaux à la date de clôture.

Les coûts sont habituellement constatés en charges dans l'état de résultat des périodes au cours desquelles les travaux auxquels ils se rattachent ont été effectués.

Lorsque des coûts engagés se rapportent à des activités futures liées au contrat, ils sont maintenus à l'actif, à condition qu'il soit probable qu'ils pourront être recouverts. Ils représentent un montant dû par le client et sont souvent classés en travaux en cours. Ils n'entrent pas dans la détermination du degré d'avancement.

Les produits du contrat sont constatés dans l'état de résultat des périodes au cours desquelles les travaux sont effectués.

Ainsi, selon cette méthode, **les produits du contrat** sont rattachés aux coûts engagés pour parvenir au degré d'avancement atteint à la date de clôture, ce qui aboutit à la présentation de produits, de charges et d'un résultat qui peuvent être attribués à la proportion de travaux achevés.

Cette méthode fournit des informations utiles sur l'étendue de l'activité de construction au cours d'une période donnée et sur le rendement au cours de cette période.

► Détermination du degré d'avancement

Le degré d'avancement des travaux peut être déterminé de différentes manières. L'entreprise choisit celle qui reflète avec le plus de fiabilité les travaux exécutés. Suivant la nature du contrat, ces méthodes peuvent prendre en compte :

- **Le rapport existant entre les coûts engagés pour les travaux exécutés jusqu'à la date considérée et les coûts totaux estimés pour la réalisation du contrat.**

Dans ce cas, seuls les **coûts** correspondant aux **travaux réalisés** sont **inclus** dans les coûts engagés jusqu'à la date considérée.

Sont ainsi exclus de ces coûts, par exemple :

- les coûts portant sur une activité future du contrat, tels que les coûts des matériaux livrés sur chantier ou mis de côté pour être utilisés au titre du contrat sans avoir encore été consommés ou mis en œuvre au cours de l'exécution, à moins que ces matériaux n'aient été fabriqués spécialement pour le contrat ;
- les versements effectués aux sous-traitants, à titre d'avance sur des travaux de sous-traitance restant à exécuter.

► **Des examens (techniques) des travaux exécutés ;**

► **L'avancement (ou l'achèvement), en termes physiques, d'une partie des travaux visés au contrat.**

NB : Il est fréquent que les acomptes et avances reçus des clients ne reflètent pas le degré d'avancement des travaux. Ceci signifie qu'ils ne constituent pas, en général, une référence pour déterminer le degré d'avancement.

2. Contrat dont le résultat à terminaison ne peut être estimé de façon fiable

► Période d'incertitude

Lorsque le résultat à terminaison d'un contrat ne peut être estimé de manière fiable, le traitement comptable des charges et des produits doit être le suivant (tel peut être le cas notamment aux tous premiers stades d'exécution du contrat) :

➤ **Les coûts du contrat, et en particulier ceux dont la récupération est improbable, doivent être constatés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus.**

Toutefois, les coûts engagés portant sur une activité future réalisée au titre du contrat, et pouvant être récupérés, peuvent être portés à l'actif dans les mêmes conditions que dans la méthode du pourcentage d'avancement.

➤ **Les produits ne doivent être constatés que dans la limite des coûts engagés dont la récupération est probable.**

La récupération des coûts encourus au titre d'un contrat de construction peut ne pas être probable dans les cas suivants :

- contrat non entièrement exécutoire, c'est-à-dire dont la validité est sérieusement mise en cause ;
- contrat dont l'achèvement est subordonné au dénouement de litiges ou de dispositions légales ou réglementaires en suspens ;
- contrat portant sur des biens immobiliers susceptibles de faire l'objet d'une réforme ou d'une expropriation ;
- contrat pour lequel le client n'est pas en mesure de remplir ses obligations ;
- contrat que l'entrepreneur n'est pas en mesure de mener à son terme ou dont il n'est pas en mesure de remplir les obligations d'une autre manière.

Ainsi, comme le résultat à terminaison ne peut être déterminé de façon fiable, aucun bénéfice n'est dégagé. Néanmoins, malgré les incertitudes liées à l'estimation du résultat du contrat, il peut se révéler probable que l'entreprise récupérera au moins les coûts engagés au titre du contrat, ou une partie de ces coûts. D'où la constatation de produits pour le même montant. Il s'agit toujours de l'application de la méthode du pourcentage d'avancement mais sans dégagement de bénéfice.

➤ **Les pertes à terminaison probables doivent être immédiatement comptabilisées en charges dans les mêmes conditions que dans la méthode du pourcentage d'avancement.**

En effet, même si le résultat du contrat ne peut être estimé de manière fiable, il peut se révéler probable que le total des coûts de ce contrat sera supérieur au total des produits.

▶ Levée des incertitudes

Dès la levée des incertitudes qui empêchaient d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison d'un contrat de construction, les charges et les produits s'y rapportant doivent être comptabilisés selon la méthode du pourcentage d'avancement ci-dessus explicitée.

Ce qui a pour principale conséquence de permettre de dégager le résultat correspondant au degré d'avancement total atteint à la date de levée des incertitudes, c'est-à-dire y compris le degré d'avancement atteint pendant la période d'incertitude (ajustement rétrospectif).

3. Changements d'estimations

La méthode du pourcentage d'avancement doit être appliquée sur une base cumulée pour chaque période, en fonction des estimations les plus récentes des produits et des coûts totaux. En conséquence, l'incidence d'un changement dans les estimations des produits et des coûts, ou du résultat à terminaison d'un contrat, est comptabilisée comme un changement dans les estimations comptables. Les estimations modifiées sont donc prises en compte dans la détermination des montants des produits et des charges constatés dans l'état de résultat de la période durant laquelle la modification est effectuée et au cours des périodes ultérieures.

INFORMATIONS A FOURNIR

L'entreprise doit indiquer dans ses états financiers (selon la norme NCT 09, § 29) :

- les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours ;
- les méthodes utilisées pour l'évaluation des pertes attendues et des coûts directs et indirectes imputables aux contrats ; et
- les regroupements et les divisions de contrats pour la détermination du résultat prévisionnel ainsi que leurs motifs.

Selon la norme IAS 11 (§ 39 et suivants), une entité doit fournir les informations suivantes :

- a. le montant des produits du contrat comptabilisés en produits pendant la période ;
- b. les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés pendant la période ; et
- c. les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.

Une entité doit indiquer chacune des informations suivantes pour les contrats en cours à la date de clôture :

- a. le montant total des coûts encourus et des bénéfices comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée ;
- b. le montant des avances reçues ; et
- c. le montant des retenues.

Une entité doit présenter :

- a. le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat, en tant qu'actif ; et
- b. le montant brut dû aux clients pour les travaux du contrat, en tant que passif.

IFRS POUR PME - CONTRATS DE CONSTRUCTION

1. Principes généraux

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de manière fiable, les produits et charges sont comptabilisés en fonction de son degré d'avancement à la fin de la période de reporting (méthode de l'avancement).</p> <p>L'estimation fiable du résultat impose des estimations fiables du degré d'avancement, des coûts futurs et de la possibilité de recouvrement des factures.</p> <p><i>IFRS pour PME § 23.17</i></p>	<p>Identique à IFRS pou PME.</p> <p>Les « full IFRS » comportent des commentaires plus détaillés sur les contrats à forfait et les contrats en régie.</p> <p><i>IAS 11.22 - .24</i></p>

2. Méthode de l'avancement

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Le stade d'avancement d'une transaction ou d'un contrat est déterminé en appliquant la méthode qui évalue les travaux exécutés de la façon la plus fiable. Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable, la méthode consistant à ne pas comptabiliser de bénéfice est utilisée (les produits sont comptabilisés à hauteur des coûts encourus, s'il est prévu qu'ils seront recouverts).</p> <p>Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat de construction sera supérieur au total des produits correspondant, la perte estimée doit être immédiatement comptabilisée en charges.</p> <p><i>IFRS pour PME § 23.21 - 23.27</i></p>	<p>Identique à IFRS pou PME.</p> <p><i>IAS 11.32</i></p>

3. Regroupement et division de contrats

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Le regroupement et la division de contrats est obligatoire lorsque certains critères sont remplis.</p> <p><i>IFRS pour PME § 23.18 - 23.20</i></p>	<p>Similaire à IFRS pou PME.</p> <p><i>IAS 11.8 - .9</i></p>

ETUDES DE CAS

Cas n°1

Données

Une entreprise de construction navale a conclu avec un client un contrat au forfait d'un montant de 9.000.000 DT pour la construction d'un navire de transport de marchandises.

Le coût relatif à ce contrat de construction a été initialement estimé à 8.000.000 DT.

Les travaux ont débuté en juillet 2000 et prendront normalement deux ans.

Au 31 décembre 2000, les coûts engagés s'élèvent à 2.600.000 DT et comprennent pour 600.000 DT de matières premières en stock sur chantier. Aucun changement n'est intervenu dans les estimations faites initialement.

Au cours de 2001, le client a approuvé des modifications dans les spécifications se traduisant par une augmentation de 350.000 DT des produits du contrat. A la fin de cette année, les coûts engagés depuis le commencement des travaux s'élèvent à 5.920.000 DT et comprennent pour 400.000 DT de matières premières en stock sur chantier. Une nouvelle estimation du coût total du contrat le ramène à 9.200.000 DT.

La mise en eau du navire, ne pouvant plus être assurée dans les délais prévus, sera probablement retardée de 6 mois, ce qui exposera l'entreprise à une pénalité de retard de l'ordre de 300.000 DT.

En décembre 2002, la construction du navire a été achevée, ce qui a permis sa livraison au client. Le coût réellement supporté a été établi à 9.150.000 DT (toutes les matières premières acquises ont été consommées). La pénalité de retard infligée par le client a été ramenée à 200.000 DT.

L'entreprise a encaissé les avances et acomptes suivants :

- en 2000 : 1.900.000 DT
- en 2001 : 2.050.000 DT
- en 2002 : 3.370.000 DT

Travail à faire :

Procéder à la comptabilisation du contrat de construction dans la comptabilité de l'entrepreneur durant les exercices 2000, 2001 et 2002.

Solution

1. Exercice 2000

- Coûts engagés : 2.600.000 DT, dont 600.000 DT stock de matières premières sur chantier
- Degré d'avancement : $\frac{(2.600.000 - 600.000)}{8.000.000} = 25\%$
- Produits partiels : $9.000.000 \times 25\% = 2.250.000$ DT

.../.../2000	D	C
Comptes de charges (R)	2.600.000	
Fournisseurs / Trésorerie ... (B)		2.600.000
.../.../2000	D	C
Trésorerie (B)	1.900.000	
Clients - Avances et acomptes (B)		1.900.000
31/12/2000	D	C
Stock de matières premières (B)	600.000	
Variation des stocks (R)		600.000
31/12/2000	D	C
Créances / Travaux non encore facturables (B)	350.000	
Clients - Avances et acomptes (B)	1.900.000	
Ventes de produits finis non achevés (R)		2.250.000

- Résultat à terminaison = 9.000.000 - 8.000.000 = 1.000.000 DT.
- Résultat partiel dégagé en 2000 = 2.250.000 - 2.000.000 = 250.000 DT
= 1.000.000 x 25 % (résultat à terminaison x degré d'avancement).

2. Exercice 2001

- Coûts engagés : 5.920.000 DT, dont 400.000 DT stock de matières premières sur chantier
- Degré d'avancement : $\frac{(5.920.000 - 400.000)}{9.200.000} = 60\%$
- Produits partiels : $(9.350.000 - 300.000) \times 60\% - 2.250.000 = 3.180.000$ DT

.../.../2001	D	C
Comptes de charges (R) (5.920.000 - 2.600.000)	3.320.000	
Fournisseurs / Trésorerie ... (B)		3.320.000
.../.../2001	D	C
Trésorerie (B)	2.050.000	
Clients - Avances et acomptes (B)		2.050.000
31/12/2001	D	C
Variation des stocks (R)	600.000	
Stock de matières premières (B)		600.000
31/12/2001	D	C
Stock de matières premières (B)	400.000	
Variation des stocks (R)		400.000

31/12/2001	D	C
Créances / Travaux non encore facturables (B)	1.130.000	
Clients - Avances et acomptes (B)	2.050.000	
Ventes de produits finis non achevés (R)		3.180.000

- Résultat à terminaison = $9.050.000 - 9.200.000 = -150.000$
- Résultat partiel dégagé :
 - en 2000 : + 250.000 DT ;
 - en 2001 : $3.180.000 - [3.320.000 + (600.000 - 400.000)] = -340.000$;
 - soit au total : -90.000 (c'est-à-dire 60% de -150.000).
- Provision pour perte future = $150.000 - 90.000 = 60.000$ DT.

31/12/2001	D	C
Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (R)	60.000	
Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur (B)		60.000

3. Exercice 2002

- Coûts totaux engagés : 9.150.000 DT (stock de matières premières nul)
- Coûts engagés en 2002 : $9.150.000 - 5.920.000 = 3.230.000$ DT
total des jusqu'à fin 2001
- Produits partiels (reliquat) : $(9.000.000 + 350.000 - 200.000) - (2.250.000 + 3.180.000) = 3.720.000$ DT

31/12/2002	D	C
Comptes de charges (R)	3.230.000	
Fournisseurs / Trésorerie ... (B)		3.230.000
31/12/2002	D	C
Trésorerie (B)	3.370.000	
Clients - Avances et acomptes (B)		3.370.000
31/12/2002	D	C
Clients - Ventes de biens (B)	1.830.000	
Clients - Avances et acomptes (B)	3.370.000	
Créances / Travaux non encore facturables (B)		1.480.000
Ventes de produits finis achevés (R)		3.720.000

31/12/2002	D	C
Variation des stocks (R)	400.000	
Stock de matières premières (B)		400.000
31/12/2002	D	C
Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur (B)	60.000	
Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation (R)		60.000

- Résultat à terminaison : nul ($9.150.000 - 9.150.000$) $\Rightarrow CA = \text{coût}$
- Résultat partiel :
 - en 2000 : +250.000 ;
 - en 2001 : - 340.000 - 60.000 = - 400.000 ; *provision*
 - en 2002 : $3.720.000 - [3.230.000 + 400.000] + 60.000 = +150.000$;
 - soit au total : un résultat nul ($250.000 - 400.000 + 150.000 = 0$).

Cas n°2

Données

Une entreprise de travaux publics a obtenu en 1997 un contrat portant sur la construction d'un pont et ce, pour un montant de 11 MDT.

A la signature du contrat, le coût des travaux était estimé à 10 MDT.

En 1998, le client a accepté une majoration du prix de 0,4 MDT.

Les dépenses de construction ont été les suivantes :

- Exercice 1997 : 2 MDT
 - Exercice 1998 : 5 MDT
 - Exercice 1999 : 4 MDT
- Total : 11 MDT**

Le pourcentage des travaux réalisés s'élevait à 15% à la fin de 1997 et à 75% à la fin de 1998. L'ouvrage a été terminé et livré en 1999.

	1997 (Estimation)	1998 (Estimation)	1999
Revenu du contrat	11	11,4	11,4
Coût du contrat	10	10,8	11
Bénéfice	1	0,6	0,4

La méthode du pourcentage d'avancement ventile les revenus et les coûts du contrat en fonction du pourcentage des travaux réalisés au cours de chaque exercice, ce qui a pour effet de répartir de la même façon le bénéfice prévu :

	1997	1998	1999	Total
Revenus	1,65 (11 x 15%)	6,9 (11,4 x 75% - 1,65)	2,85 (11,4 - 1,65 - 6,9)	11,4
Coûts	1,5 (10 x 15%)	6,6 (10,8 x 75% - 1,5)	2,9 (11 - 1,5 - 6,6)	11
Résultat	0,15	0,3	-0,05	0,4

Supposons que l'entreprise ait facturé 1,6 MDT en 1997, 4,4 MDT en 1998 et le solde (5,4 MDT) à la fin des travaux.

Travail à faire :

Procéder à la comptabilisation du contrat de construction chez le fournisseur durant les exercices 1997 à 1999.

Solution

31/12/1998	D	C
Comptes de charges (R)	2	
Fournisseurs / Trésorerie ... (B)		2
31/12/1997	D	C
Trésorerie (B)	1,6	
Clients - Avances et acomptes (B)		1,6
31/12/1997	D	C
Créances / Travaux non encore facturables (B)	0,05	
Clients - Avances et acomptes (B)	1,6	
Ventes de produits finis non achevés (R)		1,65
31/12/1997	D	C
Travaux en cours (B) (2 - 1,5 = 0,5)	0,5	
Variation des travaux en cours (R)		0,5
31/12/1998	D	C
Comptes de charges (R)	5	
Fournisseurs / Trésorerie ... (B)		5
31/12/1998	D	C
Trésorerie (B)	4,4	
Clients - Avances et acomptes (B)		4,4

31/12/1998	D	C
Créances / Travaux non encore facturables (B)	2,5	
Clients - Avances et acomptes (B)	4,4	
Ventes de produits finis non achevés (R)		6,9
31/12/1998	D	C
Variation des travaux en cours (R)	0,5	
Travaux en cours (B)		0,5
31/12/1998	D	C
Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (R)	1,1	
Provisions courantes pour risques et charges (B) (6,6 - 5 - 0,5 = 1,1)		1,1
.../.../1999	D	C
Comptes de charges (R)	4	
Fournisseurs / Trésorerie ... (B)		4
.../.../1999	D	C
Trésorerie (B)	5,4	
Créances / travaux non encore facturables (B) [0,05 + 2,5 = 2,55]		2,55
Ventes de produits finis achevés (R)		2,85
.../.../1999	D	C
Provisions courantes pour risques et charges (B)	1,1	
Reprises sur provisions courantes pour risques et charges (R)		1,1

Supposons maintenant qu'à la clôture de l'exercice 1998, le coût total estimé des travaux a été de 11,6 MDT. La perte totale prévisible (-0,2 MDT) aurait été comptabilisée dès cet instant, d'où les écritures suivantes :

.../.../1998	D	C
Comptes de charges (R)	5	
Fournisseurs / Trésorerie ... (B)		5
.../.../1998	D	C
Trésorerie (B)	4,4	
Clients - Avances et acomptes (B)		4,4
31/12/1998	D	C
Créances / Travaux non encore facturables (B)	2,5	
Clients - Avances et acomptes (B)	4,4	
Ventes de produits finis non achevés (R)		6,9

31/12/1998	D	C
Variation des travaux en cours (R)	0,5	
Travaux en cours (B)		0,5
31/12/1998	D	C
Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (R)	1,75	
Provisions courantes pour risques et charges (B) (*)		1,75

(*) Provisions courantes pour risques et charges :

• Provision pour charges ($11,6 \times 75\% - 1,5 - 5 - 0,5 = 1,7$)	:	1,7
• Provision pour pertes sur marchés à achèvement futur [$11,6 - 11,4$] - [$0,15 + (6,9 - 5 - 0,5 - 1,7)$]	:	0,05
Total	:	1,75

Cas n°3 (Révision Comptable – septembre 2000)

Données

La société « Les Grands Travaux du Sud » s'est vue attribuer le marché de construction d'une université libre, au prix ferme et non révisable de 5.175.300 DT (hors TVA au taux de 18%), calculé sur la base d'un coût total stable sur toute la durée du contrat majoré d'une marge bénéficiaire de 20% par rapport à ce coût. La réalisation de cet ouvrage s'étale sur la période allant du 1er avril 1998 au 30 juin 2000.

Les montants encaissés et le coût restant à engager pour l'achèvement des travaux s'établissent, pour les trois exercices de réalisation du chantier, comme suit :

	1998	1999	2000
Montants encaissés sur la base des décomptes présentés (*)	1.894.804	2.165.490	1.353.432
Coûts restant à engager pour l'achèvement des travaux	2.587.650	1.293.825	

(*) Déduction faite de la retenue de garantie (10%) et des retenues fiscales.

Travail à faire

1. Dresser un tableau faisant ressortir, pour chaque exercice, le degré d'avancement des travaux, le chiffre d'affaires et les régularisations à opérer à la fin de l'exercice (utiliser la méthode du pourcentage d'avancement).
2. Enregistrer les opérations de constatation des revenus et de régularisation à la fin de chaque exercice.
3. Quels seraient les traitements comptables à effectuer, au titre de l'exercice 1998, si la société détermine un avancement des travaux, en termes physiques, de 30%.

Solution**1°/ Degré d'avancement, chiffre d'affaires partiel et régularisation de fin d'exercice**

Éléments	1998	1999	2000
Coût total du contrat	4.312.750	4.312.750	4.312.750
Coût restant à engager	2.587.650	1.293.825	-
Coûts engagés	1.725.100	3.018.925	4.312.750
% d'avancement = $\frac{\text{Coûts engagés}}{\text{Coût total}}$	40%	70%	100%
Chiffre d'affaires de l'exercice	2.070.120	1.552.590	1.552.590
Montant cumulé des décomptes (*)	1.811.355	2.070.120	-
Travaux non encore facturables	258.765	-	-
Travaux facturés d'avance	-	258.765	-

$\frac{5175300}{1,2}$

(*) Montant hors TVA compte tenu d'une retenue de garantie de 10% et d'une retenue à la source de 1,5% au titre de l'impôt sur les sociétés.

2°/ Constatation des revenus et régularisations de fin d'exercice**Exercice 1998**

31/12/1998	D	C
Clients - Retenues de garantie (B)	213.740	
Etat - Retenues à la source IS (B)	28.855	
Trésorerie (B)	1.894.804	
Revenus - Travaux (R)		1.811.355
État - TVA (B)		326.044
31/12/1998	D	C
Créances / Travaux non encore facturables (B)	305.343	
Revenus - Travaux (R)		258.765
État - TVA (B)		46.578

Exercice 1999

31/12/1999	D	C
Clients - Retenues de garantie (B)	244.274	
Etat - Retenues à la source IS (B)	32.977	
Trésorerie (B)	2.165.490	
Créances / Travaux non encore facturables (B)		305.343
Revenus - Travaux (R)		1.811.355
État - TVA (B)		326.043

31/12/1999	D	C
Revenus - Travaux (R)	258.765	
Produits constatés d'avance (B)		258.765

Exercice 2000

01/01/2000	D	C
Produits constatés d'avance (B)	258.765	
Revenus - Travaux (R)		258.765

31/12/2000	D	C
Clients - Retenues de garantie (B)	152.671	
Etat - Retenues à la source IS (B)	20.610	
Trésorerie (B)	1.353.432	
Revenus - Travaux (R)		1.293.825
État - TVA (B)		232.888

3°/ Traitements comptables à effectuer au titre de l'exercice 1998 en cas de détermination du degré d'avancement en termes physiques

- Degré d'avancement : 30%
- Chiffre d'affaires 1998 (5.175.300 x 30%) : 1.552.590
- Montant cumulé des décomptes (hors TVA) : 1.811.355
- Produits constatés d'avance : 258.765
- Coûts selon degré d'avancement : 1.293.825
- Coûts engagés en 1998 : 1.725.100
- Travaux en cours : 431.275
- Résultat partiel (4.312.750 x 20% x 30% ; ou 1.552.590 - 1.293.825) : 258.765

31/12/1998	D	C
Revenus - Travaux (R)	258.765	
Produits constatés d'avance (B)		258.765

31/12/1998	D	C
Travaux en cours (B)	431.275	
Variation des travaux en cours (R)		431.275

Cas n°4**Données**

La société OMEGA a démarré un contrat de 4 ans pour la construction d'un barrage. Les travaux ont commencé le 1^{er} février 2002. Le prix du contrat de 12.000.000 DT et le coût total des travaux est estimé à 9.500.000 DT. Dans le contrat de construction, le client a accepté de répercuter l'augmentation des salaires sur le prix du contrat.

Les informations suivantes concernent les activités du contrat à la fin de l'exercice clos le 31 décembre 2002:

1. Les coûts de l'année en cours :

	(en DT)
• Matériaux de construction	1.400.000
• Main-d'œuvre	800.000
• Frais généraux	150.000
• Sous-traitance	180.000

2. L'estimation actuelle du coût total du contrat se présente ainsi :

- Le coût des matériaux dépassera les prévisions de 180.000 DT.
- Le coût total de la main-d'œuvre dépassera de 300.000 DT les prévisions. De ce montant, seulement 240.000 DT correspondent aux augmentations des salaires. Le montant supplémentaire est dû à un manque d'efficacité.
- 30.000 DT pourraient être économisés sur les frais généraux.

3. Pendant l'exercice, le client a demandé une modification du contrat d'origine et il a été convenu que le prix du contrat serait augmenté de 900.000 DT. Le coût total des travaux supplémentaires est estimé à 750.000 DT.**4. A la fin 2002, les certificats émis par le maître d'œuvre indiquent que le stade d'avancement est de 25%.****Travail à faire :**

Procéder à la comptabilisation du contrat de construction chez l'entrepreneur à la fin de l'exercice clos le 31 décembre 2002.

Solution

	(En 1000 DT)	
	Option 1	Option 2
Produits du contrat (calcul d)	3.107	3.285
Coûts du contrat encourus à la fin de l'exercice (calcul a)	-2.530	-2.530
	577	755

CALCULS**a. Coûts du contrat engagés en 2002**

	(En 1000 DT)
• Matériaux	1.400
• Main-d'œuvre	800
• Frais généraux	150
• Sous-traitance	180
	<u>2.530</u>

b. Révision des estimations du coût total jusqu'à la fin du contrat

	(En 1000 DT)
• Estimation initiale	9.500
• Matériaux	180
• Main-d'œuvre	300
• Frais généraux	(30)
• Coût de l'avenant	750
	<u>10.700</u>

c. Prix du contrat modifié

	(En 1000 DT)
• Montant initial	12.000
• Main-d'œuvre (hausse des salaires ajoutée au prix du contrat)	240
• Montant de l'avenant	900
	<u>13.140</u>

d. Les produits du contrat

(En 1000 DT)

	Option 1	Option 2
Basés sur les coûts du contrat au prorata des coûts totaux estimés : $2\,530 / 10\,700 \times 13\,140$ (arrondi)	3.107	
Basés sur le travail certifié : $13\,140 \times 25\%$		3.285

Cas n°5 (révision comptable – septembre 2007)

Données *cas d'un regroupement de contrats obligatoires*

La société ECO-SERVICES s'est adjugée un marché de construction d'un centre de traitement des déchets dangereux d'une capacité annuelle avoisinant 70.000 tonnes.

La conception du centre s'articule autour de quatre plateformes :

- une plateforme 1 comprenant une zone administrative et un laboratoire ;
- une plateforme 2 pour le traitement physico-chimique et de solidification/stabilisation ;
- une plateforme 3 pour le stockage ;
- une plateforme 4 pour les locaux techniques (ateliers, lavages...).

Le 6 avril 2005, deux contrats ont été signés avec l'Agence Nationale de Protection de l'Environnement (ANPE). Ces deux contrats ont été négociés ensemble ; ils font, en réalité, partie d'un projet unique dont la marge bénéficiaire ne peut être appréciée que globalement. Les principales clauses contractuelles se résument comme suit :

	Contrat "A"	Contrat "B"
Objet	Construction des plateformes 1 et 4	Construction des plateformes 2 et 3
Prix de vente fixe	3.500.000 DT	8.000.000 DT
Pénalités de retard	1% par mois de retard appliqué au prix de vente	
Durée des travaux	15 mois à partir du démarrage des travaux	

Dotée d'un système d'information budgétaire fiable, la société ECO-SERVICES a pu estimer les coûts totaux des contrats "A" et "B" respectivement à 3.600.000 DT et 5.600.000 DT.

Les travaux de construction du centre ont démarré le 1^{er} juin 2005.

Le 3 février 2006, l'ANPE a approuvé des modifications dans les spécifications techniques exigées dans le cahier des charges, pour accroître la capacité du centre de 15.000 tonnes supplémentaires. Ces modifications ont engendré une augmentation du prix de vente du contrat "B" de 500.000 DT et un accroissement corrélatif des coûts de 300.000 DT.

Pour ces deux contrats, le service comptable de la société ECO-SERVICES a pu communiquer les informations suivantes :

(en DT)

	2005		2006	
	Contrat "A"	Contrat "B"	Contrat "A"	Contrat "B"
Total des coûts engagés	1.120.000	(*) 2.700.000	2.485.000	3.208.000
Total des sommes reçues de l'ANPE	875.000	2.000.000	2.555.000	6.330.000

() Dont 140.000 DT payés à un fournisseur allemand auprès de qui ont été sous-traités les travaux de pose du matériel de laboratoire. En raison de l'état d'avancement des travaux, aucun service de pose n'a été effectué en 2005.*

La réception du centre par l'ANPE est intervenue le 1^{er} novembre 2006.

Travail à faire :

Sachant que pour ses différents marchés conclus avec les tiers, la société ECO-SERVICES estime le degré d'avancement des travaux en utilisant le rapport entre les coûts encourus et les coûts totaux prévisionnels du projet, il vous est demandé :

- a) d'argumenter, dans le cadre du traitement comptable relatif au marché conclu avec l'ANPE, s'il y a lieu de regrouper ou de séparer les contrats "A" et "B" ;
- b) d'indiquer les conséquences comptables du regroupement ou de la séparation des contrats "A" et "B" au titre des exercices clos le 31 décembre 2005 et le 31 décembre 2006.

Solution

- a) Les contrats A et B conclus entre la société ECO-SERVICES et l'ANPE ont été spécifiquement négociés pour la construction d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en terme de fonction, de finalité et d'utilisation. Ils constituent à ce titre des contrats de construction au sens du paragraphe IAS 11.3.

Les contrats A et B doivent être traités de façon regroupée comme un contrat de construction unique dans la mesure où :

- ils ont été négociés comme un marché global ; et
- ils sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale (IAS 11.9)

- b) Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts qui lui sont associés doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la date de clôture (IAS 11.22)

Le marché conclu avec l'ANPE est un contrat au forfait au sens du paragraphe IAS 11.3. Dans ce cas, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat du contrat lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites :

- a- le total des produits du contrat peut être évalué de façon fiable ;
- b- il est probable que des avantages économiques attachés au contrat iront à l'entité ;
- c- tant les coûts à terminaison du contrat ainsi que le degré d'avancement du contrat à la date de clôture peuvent être évalués de façon fiable ; et
- d- les coûts du contrat attribuables 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.

En raison de la fiabilité du système d'information budgétaire de la société, on peut raisonnablement conclure, dans l'espèce envisagée, sur le respect des conditions précitées.

1- Détermination du degré d'avancement en 2005 :

Coûts engagés (a)	$1.120.000 + 2.700.000 - 140.000 =$	3.680.000
Coûts totaux estimés (b)	$3.600.000 + 5.600.000 =$	9.200.000
Degré d'avancement (a)/(b)		40%

2- Détermination des produits partiels en 2005:

Prix de vente (1)	3.500.000 + 8.000.000 =	11.500.000
Degré d'avancement (2)		40%
Produits partiels (1) x (2)		4.600.000

3- Ecritures comptables 2005 :

- **Constatation des charges engagées**

31/12/2005	D	C
Charges par nature (R) [1.120.000 + 2.700.000]	3.820.000	
Trésorerie ou fournisseurs (B)		3.820.000

- **Rejet, en stocks de travaux en cours, des honoraires de services de pose non encore effectués**

31/12/2005	D	C
Stocks de travaux en cours / Charges constatées d'avance (B)	140.000	
Variation de stocks / Charges par nature (R)		140.000

- **Constatation des encaissements reçus de l'ANPE**

31/12/2005	D	C
Trésorerie (B) [875.000 + 2.000.000]	2.875.000	
Clients, avances et acomptes (B)		2.875.000

- **Constatation des produits nets partiels**

31/12/2005	D	C
Créances sur travaux non encore facturés (B)	1.725.000	
Clients, avances et acomptes (B)	2.875.000	
Revenus - Travaux (R)		4.600.000

4- Ecritures comptables 2006 :

- **Constatation des charges engagées**

31/12/2006	D	C
Charges par nature (R) [2.485.000 + 3.208.000]	5.693.000	
Trésorerie ou fournisseurs (B)		5.693.000

- **Annulation du stock initial de travaux en cours**

31/12/2006	D	C
Variation de stocks / Charges par nature (R)	140.000	
Stocks de travaux en cours / Charges constatées d'avance (B)		140.000

- **Constatation des encaissements reçus de l'ANPE**

.../.../2006	D	C
Trésorerie (B) [2.555.000 + 6.330.000]	8.885.000	
Clients, avances et acomptes (B)		8.885.000

- **Constatation des produits 2006**

.../.../2006	D	C
Clients, avances et acomptes (B)	8.885.000	
Créances sur travaux non encore facturés (B)		1.725.000
Revenus - Travaux (R) [11.760.000 - 4.600.000]		7.160.000

Au 31 décembre 2005 et au 31 décembre 2006, la société ECO-SERVICES doit fournir les informations suivantes : (IAS 11.39)

- le montant des produits du contrat comptabilisés en produits pendant la période ;
- les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés pendant la période ; et
- les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.

Au 31 décembre 2005, la société ECO-SERVICES doit, en outre, indiquer chacune des informations suivantes (contrats en cours à la date de clôture): (IAS 11.40)

- le montant total des coûts encourus et des bénéfiques comptabilisés jusqu'à la date considérée ;
- le montant des avances reçues.

Cas n°6

Données

Le 01/10/2010, la société ALEX a démarré un marché d'une durée de 18 mois avec un prix ferme de 220 000 DT.

Le marché porte sur le développement et la mise en œuvre de Progiciels de Gestion Intégrés (PGI) pour le compte d'une société totalement exportatrice.

Les charges encourues et restant à encourir au titre de ce marché se présentent comme suit :

	Au 31/12/2010	Au 31/12/2011
Charges encourues	47 500 DT	187 500 DT
Charges restant à encourir (estimation)	142 500 DT	62 500 DT

Un acompte de 88 000 DT a été reçu du client au 30/12/2011.

Le taux d'avancement est calculé en fonction du coût des travaux.

Travail à faire :

- 1) Calculer le taux d'avancement des travaux au 31/12/2010 et au 31/12/2011.
- 2) Déterminer le résultat dégagé par le marché en 2010.
- 3) Passer les écritures comptables nécessaires au cours de 2011.

Solution

1) Calcul du taux d'avancement des travaux :

- Au 31/12/2010 : $47\,500 / (47\,500 + 142\,500) = 25\%$
- Au 31/12/2011 : $187\,500 / (187\,500 + 62\,500) = 75\%$

2) Détermination du résultat dégagé par le marché en 2010 :

- Produits (partiel) de 2010 = $220\,000 \times 25\% = 55\,000$ DT
- Charges encourues en 2010 : 47 500 DT
- Résultat (partiel) de 2010 = $55\,000 - 47\,500 = 7\,500$ DT = $(220\,000 - 190\,000) \times 25\%$

Remarque - Le marché était bénéficiaire en 2010.

3) Écritures comptables nécessaires au cours de 2011 :

.../.../2011	D	C
Charges de production (R) [187 500 - 47 500]	140 000	
Comptes financiers ou de tiers (B)		140 000
30/12/2011	D	C
Comptes financiers (B)	88 000	
Clients, avances et acomptes (B)		88 000
31/12/2011	D	C
Créances sur travaux non encore facturables (B)	22 000	
Clients, avances et acomptes (B)	88 000	
Ventes / Prestations de services (R) [(220 000 x 75%) - 55 000]		110 000
31/12/2011	D	C
Dotation aux provisions (R)	7 500	
Provision pour pertes sur marchés (B) [(250 000 - 220 000) x 25%]		7 500