

APPLICATION 92

Contrat bénéficiaire

Une entité s'est engagée par contrat à construire un ouvrage. Le contrat prévoit sa réalisation sur une période de 22 mois. On vous communique les informations concernant la réalisation de cet ouvrage :

- Coût total de production total estimé par les services technique : 750 000 000 F
- Coût de production engagé à la clôture des comptes de l'exercice N : 450 000 000 F
- Prix de vente prévu : 925 000 000 F

Le 30 Octobre N+1, le prix prévu est facturé au client local, le coût de production prévisionnel ayant été correctement prévu par les services techniques.

Le taux de TVA est fixé théoriquement à 18%.

Hypothèse 1 : l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable.

Hypothèse 2 : l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable.

1. Hypothèse 1: l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable (méthode à l'avancement).

Lorsque l'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable, la méthode préconisée par le SYSCOHADA est **la méthode à l'avancement** qui consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement du contrat.

Le résultat à terminaison du contrat est estimé à $925\,000\,000 - 750\,000\,000 = 175\,000\,000$ F.

- **A la clôture de l'exercice N :**

Le pourcentage d'avancement du contrat est estimé à : $450\,000\,000 / 750\,000\,000 = 60\%$.

La quote-part du résultat à rattacher à l'exercice N (résultat partiel) est donc de :

$175\,000\,000 \times 60\% = 105\,000\,000$ F.

Le chiffre d'affaires partiel est de : $925\,000\,000 \times 60\% = 555\,000\,000$ F.

Le chiffre d'affaires partiel peut être déterminé aussi de la façon suivante :

- Coût de production engagé à la clôture des comptes de l'exercice N : 450 000 000
 - Quote-part du résultat à rattacher à l'exercice N Résultat partiel : 105 000 000
- Chiffre d'affaires partiel = 555 000 000

Dès lors qu'aucune facturation intermédiaire n'a été enregistrée au cours de l'exercice N, il convient de constater à la clôture de l'exercice N, un produit à recevoir dont la valeur hors taxe est égale au montant du chiffre d'affaires partiel.


		31/12/N		
4181		Clients, factures à établir	654 900 000	
	7051	Travaux facturés dans la région		555 000 000
	4435	Etat, TVA sur facture à établir ⁽¹⁾ (Chiffre d'affaires à l'avancement)		99 900 000

(1) 555 000 000 x 18% = 99 900 000.

• **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :**

Extrait du compte de résultat N			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	450 000 000	Travaux facturés	555 000 000
Résultat	105 000 000		

		01/01/N+1		
7051		Travaux facturés dans la région	555 000 000	
	4435	Etat, TVA sur facture à établir	99 900 000	
	4181	Clients, factures à établir (Contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement)		654 900 000

 **NB :** L'écriture de contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement peut être enregistrée le 30 Octobre N+1, date de livraison de l'ouvrage.

4111		30/10/N+1	Clients	1 091 500 000	
	7051		Travaux facturés dans la région		925 000 000
	4433		Etat, TVA facturée sur travaux (Chiffre d'affaires à l'avancement)		166 500 000

• Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N+1 :

Extrait du compte de résultat N+1			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	300 000 000	Travaux facturés	370 000 000
(750 000 000 – 450 000 000)		(925 000 000 – 555 000 000)	
Résultat	70 000 000		

L'incidence de cette méthode de comptabilisation sur le résultat des deux exercices est de :
 $105\,000\,000 + 70\,000\,000 = 175\,000\,000$ au total, soit le résultat global du contrat.

2. Hypothèse 2 : l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable (méthode à l'achèvement).

Lorsque l'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable, la méthode préconisée par le SYSCOHADA est la méthode à l'achèvement qui consiste à comptabiliser un chiffre d'affaires limité au montant des charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice.

4181		31/12/N	Clients, factures à établir	531 000 000	
	7051		Travaux facturés dans la région		450 000 000
	4435		Etat, TVA sur facture à établir (Chiffre d'affaires à l'avancement)		81 000 000

- Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :

Extrait du compte de résultat N			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	450 000 000	Travaux facturés	450 000 000
Résultat	0		

- Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :

01/01/N+1				
7051		Travaux facturés dans la région	450 000 000	
4435		Etat, TVA sur facture à établir	81 000 000	
	4181	Clients, factures à établir (Contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement)		531 000 000
30/10/N+1				
4111		Clients	1 091 500 000	
	7051	Travaux facturés dans la région		925 000 000
	4433	Etat, TVA facturée sur travaux (Chiffre d'affaires à l'avancement)		166 500 000

- Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N+1 :

Extrait du compte de résultat N+1			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	300 000 000	Travaux facturés	475 000 000
(750 000 000 – 450 000 000)		(925 000 000 – 450 000 000)	
Résultat	175 000 000		

L'incidence de cette méthode de comptabilisation sur le résultat des deux exercices est de :
 $0 + 175\,000\,000 = 175\,000\,000$ au total, soit le résultat global du contrat.

APPLICATION 93**Contrat déficitaire**

Une entité est spécialisée dans la construction immobilière et les travaux publics. Les données relatives à un contrat en cours au 31 décembre N sont les suivantes :

Caractéristiques du contrat	Montant
Prix de vente prévisionnel	120 000 000
Coûts prévisionnels au 31/12/N-1	125 000 000
Coût cumulé des travaux au 31 décembre N-1	60 000 000
Coût cumulé des travaux en N	125 000 000

L'ouvrage a été livré et facturé le 20 décembre N. L'entité est en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison. Le taux de TVA est théoriquement de 18%.

1. Nature du contrat

A la clôture de l'exercice N-1, le coût de revient prévisionnel s'élève à 125 000 000 et le prix de vente prévisionnel à 120 000 000. Le résultat du contrat est de -5 000 000 (120 000 000 - 125 000 000). Il s'agit d'un contrat déficitaire.

Une perte à terminaison de 5 000 000 doit être prise en compte à la clôture de l'exercice N-1.

2. Enregistrement des écritures en N-1 et N

- **Exercice N-1**

Pourcentage d'avancement : $60\,000\,000 / 125\,000\,000 = 48\%$

Le chiffre d'affaires à l'avancement s'élève à : $120\,000\,000 \times 48\% = 57\,600\,000$

La quote-part de perte qui est rattachée à l'exercice N-1 s'établit à :

$57\,600\,000 - 60\,000\,000 = -2\,400\,000$. Elle correspond à la différence entre le chiffre d'affaires à l'avancement (57 600 000) et les charges engagées au cours de l'exercice

N-1 (60 000 000). Elle représente aussi 48% de la perte prévisionnelle soit : $48\% \times 5\,000\,000 = 2\,400\,000$.

La perte non encore réalisée s'élève à : $5\,000\,000 - 2\,400\,000 = 2\,600\,000$ ou encore $5\,000\,000 \times 52\% (100\% - 48\%) = 2\,600\,000$. Cette perte donne lieu à la constitution d'une provision pour pertes sur marchés à achèvement futur.

		31/12/N-1		
4181		Clients, factures à établir	67 968 000	
	7051	Travaux facturés dans la région		57 600 000
	4435	Etat, TVA sur facture à établir (57 600 000 x 18%) (Chiffre d'affaires à l'avancement)		10 368 000

		31/12/N-1		
6911		Dotations aux provisions pour risques et charges	2 600 000	
	193	Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur (Chiffre d'affaires à l'avancement)		2 600 000

• **Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N-1 :**

Extrait du compte de résultat N-1			
Charges		Produits	
Charges imputées au contrat	60 000 000	Travaux facturés	57 600 000
Dotations aux provisions d'exploitation	2 600 000	Résultat (perte)	5 000 000

• **Exercice N :**

		01/01/N		
7051		Travaux facturés dans la région	57 600 000	
4435		Etat, TVA sur facture à établir	10 368 000	
	4181	Clients, factures à établir (Contrepassation du chiffre d'affaires à l'avancement)		67 968 000

		20/12/N		
4111		Clients	141 600 000	
	7051	Travaux facturés dans la région		120 000 000
	4433	Etat, TVA facturée sur travaux (Chiffre d'affaires à l'avancement)		21 600 000

193		31/12/N	Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur	2 600 000	
	7911		Reprises sur provisions pour risques et charges (Reprise de la provision pour pertes sur marchés à achèvement futur)		2 600 000

• Incidence sur le compte de résultat de l'exercice N :

Extrait du compte de résultat N	
Charges	Produits
Charges imputées au contrat 65 000 000 ⁽¹⁾	Travaux facturés : 62 400 000 ⁽²⁾
Résultat 0	Reprises sur provisions d'exploitation : 2 600 000

⁽¹⁾ 125 000 000 – 60 000 000

⁽²⁾ 120 000 000 - 57 600 000