COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2012/15 - Commandes en cours d'exécution

Avis du 10 octobre 2012

I. Introduction
II. Sous l'angle de leur évaluation
A. Définition du coût de revient de commandes en cours d'exécution
1. Sous l'angle de leur évaluation en cas d'application du « full costing »
2. Sous l'angle de leur évaluation en cas d'application du « direct costing »
B. Rattachement de charges et produits d'intérêts au coût de revient
C. Analyse de la méthode de l'achèvement des travaux et de la méthode du pourcentage d'avancement des travaux
1. Détermination de l'avancement des travaux
D. Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution
E. Provisions pour risques et charges
F. Acomptes sur commandes en cours d'exécution
III. Exemples pratiques
A. Mesure de l'avancement par application soit de la méthode entrées, soit de la méthode sorties
B. Application, à titre d'exemple, de la méthode du pourcentage d'avancement et de la méthode d'achèvement des travaux
C. Reconnaissance d'une réduction de valeur sur commandes en cours d'exécution
D. Acomptes sur commandes en cours d'exécution
E. Provisions pour autres risques et charges
F. La méthode de la marge bénéficiaire nulle13

I. Introduction

1. Si les stocks répondent généralement au principe « make then sell » (fabriquer et vendre par la suite), les commandes en cours d'exécution (compte 37) s'inscrivent en revanche davantage dans une optique de « sell then make », ce qui signifie généralement que la commande est d'abord formalisée par la signature d'un contrat avant de commencer les travaux ou les prestations de services.

2. On entend par commandes en cours d'exécution toute prestation de services ou production de biens réalisée par une entreprise, en dehors de sa production en série éventuelle, suivant les instructions spécifiques d'un client. Contrairement aux stocks, sont qualifiés de commandes en cours d'exécution, les services, prestations et biens dont quasiment toutes les caractéristiques sont déterminées par l'acquéreur et qui ne font pas partie de la gamme courante de produits réalisés par l'entreprise et dont les aspects commerciaux ont déjà été négociés au moment de la production. De ce fait, les commandes en cours d'exécution, à l'exception de contrats « cost plus », sont exposées à ce qu'on appelle un risque de coût de revient, alors que le risque auquel sont exposés les en-cours de fabrication, est plutôt de nature commerciale.

Sont portés sous cette rubrique, aux termes de l'arrêté royal relatif aux comptes annuels[1]:

a) les travaux en cours d'exécution, effectués pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore réceptionnés. À titre d'exemple, on peut citer les projets de construction, des travaux à forfait, etc.;
b) les produits en cours de fabrication exécutés pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore livrés. Ces produits ne peuvent pas faire partie de la fabrication courante, en d'autres termes, ils ne sont pas fabriqués en série de façon standardisée. À titre d'exemple, on peut citer les éléments de façade en béton, des rames automotrices, etc.;
c) les services en cours de prestation exécutés pour compte de tiers en vertu d'une commande, mais non encore livrés, sauf s'il s'agit de services qui sont prestés en série de façon standardisée. À titre d'exemple, on peut citer les projets de recherche spécifiques, logiciel développé sur mesure, etc.;

II. Sous l'angle de leur évaluation

3. En principe, les commandes en cours d'exécution sont évaluées à leur coût de revient[2].
Ce coût de revient est majoré, compte tenu du degré d'avancement des travaux de fabrication ou des prestations, de l'excédent (en %) du

prix (total) stipulé au contrat par rapport au coût de revient (total) lorsque cet excédent est devenu raisonnablement certain. Cette méthode est définie comme la méthode du pourcentage d'avancement des travaux (« percentage of completion »).

Une société peut également opter de maintenir les commandes en cours d'exécution ou certaines catégories d'entre elles, au bilan, à leur coût de revient. Cette méthode est définie comme la méthode de l'achèvement des travaux (« completed contract »).

La société doit faire mention de la méthode appliquée pour l'évaluation des commandes en cours d'exécution dans l'annexe à ses comptes annuels sous les règles d'évaluation.

A. Définition du coût de revient de commandes en cours d'exécution

4. Comme il est stipulé ci-dessus, l'évaluation des commandes en cours d'exécution est fondée sur le coût de revient. Celui-ci comprend les éléments suivants[3]:

- le prix d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures;
- les coûts de fabrication directement imputables à l'exécution de la commande;
- la quote-part des coûts qui ne sont qu'indirectement imputables à l'exécution de la commande, pour autant que ces coûts concernent la période normale de fabrication.

5. Si l'arrêté royal relatif aux comptes annuels pose comme principe le « full costing », il prévoit toutefois la faculté pour les entreprises de ne pas inclure dans le coût de revient tout ou partie des frais indirects, à la condition d'en faire mention dans l'annexe (« direct costing »).

Dans la mesure où les frais indirects représenteraient toutefois une partie non négligeable du coût total et où l'usage de la faculté précitée porterait sur l'ensemble ou sur une partie substantielle de ces frais indirects, il en résultera une sous-évaluation systématique du coût de revient de la commande en cours d'exécution concernée de sorte que les résultats actés seraient surévalués.

1. Sous l'angle de leur évaluation en cas d'application du « full costing »

6. L'évaluation des commandes en cours d'exécution est basée sur le coût de revient total, à l'inclusion donc de tous les frais exposés pour l'exécution de la commande jusqu'à sa finalisation. Ce coût de revient s'obtient par l'addition des éléments suivants :

a) les « charges directes », c'est-à-dire les charges qui peuvent être affectées directement, sans calcul intermédiaire, au coût, telles que :

- les matières premières et consommables utilisés, valorisées à leur prix d'acquisition selon une des méthodes d'imputation des sorties de magasin;
- les services, travaux et études directement rattachés aux produits finis;
- les sous-traitances générales;
- les rémunérations de la main-d'œuvre directe et les charges sociales y relatives;
- les amortissements directement imputables;
- certaines charges qui, même si elles transitent par des centres de frais ou si elles sont imputées sur base d'une clé de répartition appropriée, peuvent être rattachées à ce coût sans ambiguïté.

b) les « charges indirectes », c'est-à-dire les charges qui ne se produisent pas par commande, mais pour toutes les prestations fournies pendant une période (location de bureaux, services, ateliers et magasins, etc.) et qui, après transferts éventuels entre centres, sont imputées au coût de revient recherché sur la base d'une clé de répartition appropriée.

Tant les charges directes qu'indirectes contiennent des éléments « variables » et des éléments « fixes » (qui restent plus ou moins fixes entre deux seuils d'activité) constitués par les frais industriels généraux, les frais des services auxiliaires et les frais des services de fabrication.

L'imputation à la valeur comptable des charges fixes indirectes doit être opérée sur la base de conditions normales d'exploitation et d'une utilisation normale de la capacité. Cette capacité normale correspond aux prestations attendues en moyenne et dans des conditions normales, de l'entreprise au cours d'un certain nombre de périodes.

En cas de correspondance approximative entre les différentes prestations effectives, cette capacité normale peut être retenue comme base. Si les prestations effectives sont restées en deçà de la capacité normale, l'excès de coût qui en résulte ne peut pas être rattaché aux commandes en cours d'exécution. Ce coût doit rester à charge de la période considérée.

Il importe, en effet, d'éviter d'inclure dans la valeur des stocks, et dès lors de reporter à une période ultérieure, des coûts effectivement supportés au cours de la période mais qui, en raison de conditions exceptionnelles ou anormales dans lesquelles l'exploitation s'est exercée, ne peuvent, en économie d'entreprise, rationnellement être rattachés aux commandes en cours d'exécution.

7. En revanche, le coût de revient ne comprend pas les éléments suivants[4]:

- les dépenses de recherche et de développement, les frais d'administration générale et les frais de commercialisation et de vente;
- les coûts afférents aux malfaçons, erreurs et autres pertes lorsque ces coûts ne relèvent pas des conditions normales d'exploitation;

2. Sous l'angle de leur évaluation en cas d'application du « direct costing »

8. Une entreprise peut également appliquer le principe du « direct costing » pour l'évaluation des commandes en cours d'exécution. Ceci

implique que seules les charges directes sont rattachées au coût. Pour un aperçu des charges directes, voir le point 6.

B. Rattachement de charges et produits d'intérêts au coût de revient

9. Les charges financières afférentes aux capitaux empruntés pour financer les commandes en cours d'exécution peuvent être comprises dans le coût de revient dans la mesure où la durée de fabrication ou d'exécution est supérieure à un an. L'inclusion des charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés dans le coût de revient des commandes en cours d'exécution doit être mentionnée dans l'annexe sous les règles d'évaluation.

La Commission confirme également dans son avis 126/5 Coût de revient[5] que les charges financières afférentes aux capitaux empruntés pour financer les commandes en cours d'exécution dont la durée de fabrication ou d'exécution est supérieure à un an peuvent être comprises dans le coût de revient des actifs concernés, quelle que soit la durée de l'emprunt concerné. Le critère déterminant est le lien entre les charges financières des capitaux empruntés et les actifs à financer.

10. Si une entreprise reçoit des acomptes sur commandes qu'elle place de manière provisoire, les intérêts créditeurs de ces placements à titre provisoire ne peuvent pas être imputés au coût de revient des commandes concernées. La Commission prévoit toutefois une exception dans son avis 126/3 Coût de revient - Imputation d'intérêts créditeurs[6], dans la mesure où, pour déterminer le prix de son offre, l'entreprise a effectivement tenu compte du produit de ce placement.

C. Analyse de la méthode de l'achèvement des travaux et de la méthode du pourcentage d'avancement des travaux

11. Dans le cas d'activités liées à des projets déterminés, la règle d'évaluation la plus élémentaire est l'application de la méthode d'imputation des bénéfices. Le législateur permet deux méthodes, à savoir la prise en résultat sur la base de l'avancement des travaux (« méthode du pourcentage d'avancement des travaux ») ou la prise en compte du résultat à l'achèvement du projet (« méthode de l'achèvement des travaux »). La méthode d'imputation des bénéfices est toujours appliquée sur la base du contrat individuel.

La différence entre les deux méthodes se présente comme suit[7]:

	Méthode du pourcentage d'avancement des travaux	Méthode de l'achèvement des travaux
Certitude du résultat reconnu	L'anticipation des bénéfices dans les exercices précédant la réception se fait sur base d'estimations. D'où la naissance d'un risque de comptabiliser prématurément des bénéfices sur des produits bruts, qui plus tard pourront s'avérer fictifs[8].	Le résultat est certain et correct, étant donné que l'état final est pris en considération. Il n'est pas nécessaire de faire des estimations importantes.
Évolution du résultat	Flux continu de bénéfices.	Flux discontinu de bénéfices, en fonction, du moment de la réalisation.
Comptes annuels	Reflet de la réalité économique de l'entreprise. Les bénéfices sont générés dans la période de la fabrication effective et de l'exposition des frais.	Génération de réserves occultes qui ne sont traduites dans la comptabilité qu'à la fin de la commande (lors de la réalisation).
Principe comptable de base	Prédominance du principe de rattachement	Prédominance des principes de prudence et de réalisation

12. La méthode de l'achèvement des travaux implique que seules les charges qui étaient supportées lors de l'exécution de la commande sont portées à l'actif. Ceci a pour conséquence que les bénéfices ne sont réalisés qu'à la finition des travaux. En revanche, en cas d'application de la méthode du pourcentage d'avancement des travaux, la marge bénéficiaire est prise en résultat au fur et à mesure que les travaux avancent.
La méthode de l'achèvement des travaux s'appuie sur le principe de prudence selon lequel ne sont actés que les bénéfices effectivement réalisés. Il n'est pas nécessaire de faire des estimations subjectives, à l'exception des contrats déficitaires, à rectifier le cas échéant par après et les impôts ne sont payés qu'au décompte final ou lors de la finalisation de la commande.

Or, l'inconvénient de cette méthode est que la présentation du compte de résultats est, d'un point de vue économique, moins positive qu'elle ne l'est en réalité, parce que la comptabilisation des produits est retardée jusqu'à l'exécution complète de la commande et que celle-ci n'est pas compensée par des charges autres que celles liées à la commande.

13. Ce problème ne se pose pas en cas d'application de la méthode d'avancement des travaux. L'inconvénient de cette méthode est toutefois le suivi administratif nécessaire pour l'estimation des produits. Le recours à des estimations et hypothèses pourrait en outre conduire à la prise en résultat dans certains exercices d'un bénéfice surestimé à extourner par après.

1. Détermination de l'avancement des travaux

14. De l'avis de la Commission, l'application de la méthode d'avancement des travaux ne se justifie que dans la mesure où l'entreprise peut faire une estimation fiable du degré d'avancement effectif et s'il est satisfait aux conditions suivantes:

- à la prise de cours du contrat, il n'y a pas d'indications susceptibles de faire naître des doutes quant au respect des conditions contractuelles convenues par l'acquéreur ou le vendeur.
- le libellé du contrat assure à suffisance les biens et/ou les services reçus, la redevance à recevoir/à payer et le mode de paiement.

L'avancement sera normalement déterminé au niveau du contrat visé et l'entreprise est censée pouvoir faire une estimation fiable des produits et charges contractuels.

15. L'avancement des travaux déterminé par application de la méthode de pourcentage d'avancement, est basé sur des méthodes dites des entrées ou des sorties.

16. La première méthode consiste à mesurer l'avancement sur la base des efforts spécifiques à fournir et/ou les frais spécifiques à exposer par rapport à l'ensemble des efforts à fournir et/ou des frais à exposer.

17. La deuxième méthode prend comme point de départ le nombre des éléments réceptionnés ou le degré de finition spécifique d'une commande en cours d'exécution. Cette méthode détermine l'avancement, par exemple, sur la base des étapes prévues au contrat, le nombre de m² de surface bâtie, etc.

De l'avis de la Commission, la détermination de l'avancement doit, autant que faire se peut, tenir compte de la méthode sorties puisque cette approche reflète le mieux l'avancement effectif d'une commande en cours d'exécution.

18. Toujours est-il que la Commission est consciente que la méthode sorties n'est pas applicable à chaque commande en cours d'exécution. En l'occurrence, l'entreprise devra appliquer la méthode entrées. La Commission constate que dans ce cas une méthode dérivée est souvent appliquée, à savoir la méthode des efforts fournis.

Il s'agit d'une méthode entrées qui détermine l'avancement d'une commande en cours d'exécution sur base, par exemple, d'une confrontation des heures de travail effectivement prestées aux heures budgétisées pour la finition de la commande en cours d'exécution.

L'approche suivie par la méthode des efforts fournis présente l'inconvénient majeur qu'il n'est pas certain que la totalité des efforts fournis soit considérée comme des efforts productifs, ce qui influence la détermination de l'avancement effectif par rapport à l'avancement calculé.

19. Une autre interprétation de la méthode entrées consiste à confronter les charges déjà encourues à l'estimation du coût total de la commande en cours d'exécution. Certaines charges, principalement celles qui interviennent à la mise en œuvre de la commande, ne sont pas prises en compte dans cette méthode puisqu'elles ne sont pas liées à la rentabilité globale du contrat.

20. À défaut d'estimations fiables de l'avancement, la méthode de l'achèvement des travaux emporte la préférence. La Commission estime toutefois que si une entreprise, en raison des dispositions contractuelles spécifiques, est certaine de la rentabilité du contrat, mais ne peut pas faire une estimation fiable de l'avancement, la méthode du pourcentage d'avancement peut quand même être appliquée.

Il est vrai qu'une imputation de bénéfice ne sera pas possible aussi longtemps que l'avancement ne pourra pas être estimé de façon fiable. La Commission estime que, dans un tel cas, la méthode du pourcentage d'avancement peut être appliquée sans marge (soit la méthode de la marge bénéficiaire nulle[9]). L'application de cette méthode donnera lieu à la reconnaissance de montants égaux pour les charges et les produits dans le compte de résultats, et ce jusqu'au moment où l'avancement peut être estimé de façon fiable.

D. Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution

21. Les commandes en cours d'exécution font l'objet de réductions de valeur si leur coût de revient, majoré du montant estimé des frais encore à exposer, dépasse le prix prévu au contrat[10]. Des réductions de valeur complémentaires sont actées sur les commandes en cours d'exécution pour tenir compte soit de l'évolution de leur valeur de réalisation ou de marché, soit des risques liés à la nature des produits concernés ou de l'entité.

Ces réductions de valeur peuvent être dues à des hausses inattendues des coûts salariaux, des matières premières ou d'autres éléments compris dans le calcul du prix final. Il est toutefois également possible que les réductions de valeur doivent être comptabilisées en raison d'un évènement inattendu comme des retards dans les travaux ou des dégâts nécessitant la réfection des travaux et ceci lors de l'application tant de la méthode du pourcentage d'avancement des travaux que la méthode de l'achèvement des travaux.

E. Provisions pour risques et charges

22. S'il devait ressortir des calculs les plus récents que la commande sera finalisée à perte, l'entreprise doit constituer des provisions pour couvrir les risques et charges liés à la poursuite de l'exécution de cette commande, pour autant que ces risques ne soient pas couverts par des réductions de valeur[11].

Comme il est affirmé ci-dessus, les en-cours de fabrication et les commandes en cours d'exécution font l'objet de réductions de valeur lorsque leur coût de revient, majoré du montant estimé des frais encore à exposer, dépasse leur prix de vente net à la date de clôture de l'exercice. Au cas où ces réductions de valeur seraient insuffisantes, une provision complémentaire est comptabilisée à la date de clôture des comptes.

F. Acomptes sur commandes en cours d'exécution

23. Dans le cas de commandes en cours d'exécution de longue durée, le fournisseur peut opter pour une facturation d'acomptes intermédiaires à l'acquéreur. Ces acomptes, facturés en fonction de l'état de l'avancement des travaux, sont traités comme des acomptes reçus sur commandes et ainsi portés au passif du bilan sous les dettes à un an au plus (compte 46 Acomptes reçus sur commandes).

24. Les entreprises peuvent compenser ces acomptes reçus par le coût de revient de la commande en cours, ce qui dégagera de la sorte une présentation nette au niveau du bilan. Cette présentation dérogatoire peut être admise après un avis positif de la Commission des Normes Comptables au Ministre de l'Économie (pour des grandes entreprises) ou au Ministre des Classes moyennes[12]. En principe, la Commission émettra un avis positif à ce sujet s'il est satisfait aux conditions suivantes :

- la présentation nette est produite sans interférence de la méthode d'imputation des bénéfices appliquée;
- la présentation nette est produite pour chaque projet et non globalement pour l'ensemble des projets ou commandes;
- la mention explicite dans l'annexe du recours à cette mesure dérogatoire (tant l'application que les montants bruts engagés pour la compensation); et
- en vue de l'article 86 AR C.Soc. la première application de la présentation nette doit en outre être mentionnée de manière appropriée et justifiée dans l'annexe qui se rapporte à l'exercice lors duquel la modification a été introduite.

III. Exemples pratiques

A. Mesure de l'avancement par application soit de la méthode entrées, soit de la méthode sorties

25. Un constructeur de navires a conclu avec un client un contrat pour la livraison de 15 navires sur une période de 3 ans. Le client participe activement au projet de conception des navires et l'entreprise n'a encore jamais construit ce type de navires. Le contrat porte donc sur la conception et la construction des navires. L'entreprise prévoit en outre pour les premiers navires un délai de construction plus long que pour le dernier navire puisqu'à mesure qu'elle acquiert de l'expérience, elle pourra mettre à profit son expérience pour optimaliser la construction de ce type de navire.

Supposons que l'entreprise détermine qu'aussi bien la conception que la construction font partie d'une seule et même obligation de prestation. Dans ces conditions, l'entreprise n'optera probablement pas pour la mesure de l'avancement sur la base de la livraison des navires, parce que cette méthode ne reflèterait pas de façon correcte cet avancement (étant donné qu'ainsi les efforts consentis par l'entreprise au cours de la phase de conception prévue au contrat ne sont pas pris en compte). Dans ce cas, la méthode entrées (par exemple le rapport entre les coûts réels et le coût total estimé) s'avérera plus indiquée pour l'entreprise concernée.

Supposons maintenant que le client, après la livraison des 15 premiers navires, commande encore 5 autres navires. La construction de ces navires supplémentaires n'exige aucun effort supplémentaire au niveau de la conception. L'entreprise pourrait par conséquent conclure que chaque navire individuel représente une obligation de prestation distincte. Si toutefois l'entreprise estime que le contrat ne comporte qu'une seule obligation de prestation, à savoir la livraison des 5 navires supplémentaires, elle pourrait considérer que la reconnaissance par unité livrée reflète au mieux l'avancement de la construction de sorte qu'elle doit appliquer la méthode sorties.

B. Application, à titre d'exemple, de la méthode du pourcentage d'avancement et de la méthode d'achèvement des travaux

26. La S.A. ABC conclut avec la SA XYZ un contrat pour la construction d'un nombre de rames dans l'année N. La réception probable aura lieu dans l'année N+2. Le prix de vente s'élève à 8.000.000 EUR. L'augmentation des coûts cumulatifs à la finition au cours des années N et N+1 est liée à la fluctuation du prix de certaines matières premières, mais le contrat ne prévoit pas leur mise à charge du client.

	Année N	**Année N+1**	**Année N+2**
Coûts cumulatifs (A)	3.000.000	4.200.000	5.400.000
Coûts cumulatifs estimés à la finition (B)	4.500.000	5.200.000	5.400.000
Degré d'avancement (A/B)	66,67 %	81 %	100 %
Bénéfices (B-A)	3.500.000	2.800.000	2.600.000
Bénéfices à imputer	2.333.333	2.261.538	2.600.000
Imputation	2.333.333		338.462
Reprise		71.795	

Traitement comptable au 31 décembre N

Au cours de l'exercice les charges (de l'ordre de 3.000.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

En cas d'application tant de la méthode du pourcentage d'avancement que de la méthode d'achèvement des travaux, ces charges sont reconnues comme une commande en cours d'exécution par l'écriture suivante:

370		Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		3.000.000	
	à	7170	Variations des commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		3.000.000

Si l'entreprise ABC opte pour l'application de la méthode du pourcentage d'avancement, l'imputation de bénéfices a lieu par l'écriture suivante:

371		Commandes en cours d'exécution - Bénéfice pris en compte		2.333.333	
	à	7171	Variations des commandes en cours d'exécution - Bénéfice pris en compte		2.333.333

Traitement comptable au 31 décembre N+1

Au cours de l'exercice les charges (de l'ordre de 1.200.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

En cas d'application tant de la méthode du pourcentage d'avancement que de la méthode d'achèvement des travaux, ces charges sont reconnues comme une commande en cours d'exécution par l'écriture suivante:

370		Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		1.200.000	
	à	7170	Variations des commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		1.200.000

Le coût de revient des commandes en cours d'exécution s'élève au 31 décembre N+1 à 4.200.000 EUR, soit le montant des charges activées.

Si l'entreprise ABC opte pour l'application de la méthode du pourcentage d'avancement, l'imputation de bénéfices interviendra à nouveau. On constate toutefois la reconnaissance d'un excédent de bénéfices à contrepasser par la comptabilisation d'une reprise au 31 décembre N+1 :

7171		Variations des commandes en cours d'exécution - Bénéfice pris en compte		71.795	
	à	371	Commandes en cours d'exécution - Bénéfice pris en compte		71.795

Traitement comptable au 31 décembre N+2

Au cours de l'exercice les charges (de l'ordre de 1.200.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

L'entreprise ABC facture un montant de 9.680.000 EUR à la réception.

400		Clients		9.680.000	
	à	451	T.V.A. à payer		1.680.000
		700	Chiffre d'affaires		8.000.000

Si l'entreprise a opté pour la méthode d'achèvement des travaux, les commandes en cours d'exécution sont actées par l'écriture suivante:

7170		Variations des commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		4.200.000	
	à	370	Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		4.200.000

Si l'entreprise a opté pour la méthode du pourcentage d'avancement, les commandes en cours d'exécution sont actées par l'écriture suivante:

7171		Variations des commandes en cours d'exécution - Bénéfice pris en compte		2.261.538	
	à	371	Commandes en cours d'exécution - Bénéfice pris en compte		2.261.538

Ceci a pour conséquence qu'au 31 décembre N+2, seulement 338.462 EUR sont pris en résultat:

Chiffre d'affaires	8.000.000
Extourne de la valeur d'acquisition	- 4.200.000
Extourne des bénéfices imputés	- 2.261.538
Frais respectifs de l'exercice N+2	-1.200.000
Résultat	**338.462**

C. Reconnaissance d'une réduction de valeur sur commandes en cours d'exécution

27. Pour une entreprise chargée d'une commande en cours d'exécution, la situation à la date du bilan se présente comme suit:

Coûts cumulatifs de la construction d'un bâtiment (année N)	90.000 EUR
Coûts cumulatifs (réels + estimés) lors de la réception (année N+1)	130.000 EUR
Prix par contrat	100.000 EUR
Perte	30.000 EUR

Traitement comptable au 31 décembre N

Au cours de l'exercice les charges (de l'ordre de 90.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

En cas d'application tant de la méthode du pourcentage d'avancement que de la méthode d'achèvement des travaux, ces charges sont reconnues comme une commande en cours d'exécution par l'écriture suivante:

370		Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		90.000	
	à	7170	Variations des commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		90.000

Dans la mesure où le prix du contrat s'élève à 100.000 EUR, alors son coût cumulatif se monte à 130.000 EUR, l'entreprise devra exprimer dans sa comptabilité la perte de 30.000 EUR au 31 décembre N:

6320		Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution : dotations		30.000	
	à	379	Commandes en cours d'exécution - Réductions de valeur actées (-)		30.000

Cette écriture s'indique en cas d'application tant de la méthode du pourcentage d'avancement que de la méthode d'achèvement des travaux.

Traitement comptable au 31 décembre N+1

Au cours de l'exercice les charges (de l'ordre de 40.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

L'entreprise ABC facture un montant de 121.000 EUR à de la réception.

400		Clients		121.000	
	à	451	T.V.A. à payer		21.000
		700	Chiffre d'affaires		100.000

Ensuite, il y a lieu d'extourner à la réception la valeur d'acquisition des commandes en cours d'exécution :

7170		Variations des commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		90.000	
	à	370	Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition - Reprises (-)		90.000

La réduction de valeur de l'année N sera également reprise:

379		Commandes en cours d'exécution - Réductions de valeur actées		30.000	
	à	6321	Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution - Reprises (-)		30.000

Ceci a pour conséquence qu'au 31 décembre N+1, le résultat suivant sera reconnu:

Chiffre d'affaires	100.000
Extourne de la valeur d'acquisition	- 90.000
Reprise valeurs de réduction	30.000
Frais respectifs de l'année N+1	-40.000
Résultat	**0**

D. Acomptes sur commandes en cours d'exécution

28. En l'année N, une entreprise reçoit d'un client une commande pour la construction d'une machine d'une valeur de 300.000 EUR (hors TVA). La réception finale n'aura lieu qu'en l'année N+1. Au 31 décembre N, un acompte de 20.000 EUR (hors TVA) a déjà été facturé; en l'année N+1, le solde, soit 280.000 EUR, est facturé.

L'entreprise applique la méthode d'achèvement des travaux. Les coûts cumulatifs pour la construction de la machine s'élèvent en l'année N à 80.000 EUR et à 100.000 EUR en l'année N+1. L'entreprise réalisera par conséquent un bénéfice de 120.000 EUR (300.000 EUR - 180.000 EUR).

Traitement comptable au 31 décembre N

L'acompte reçu est acté par l'écriture suivante:

400	Clients			24.200	
	à	46	Acomptes reçus sur commandes		20.000
		451	T.V.A. à payer		4.200

Au cours de l'exercice, les charges (pour un montant de 80.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

En cas d'application de la méthode d'achèvement des travaux, ces charges sont reconnues comme une commande en cours d'exécution par l'écriture suivante:

370	Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition			80.000	
	à	7170	Variations des commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		80.000

Traitement comptable au 31 décembre N+1

La facture de clôture est comptabilisée par l'écriture suivante:

400	Clients			338.800	
	à	451	T.V.A. à payer		58.800
		700	Chiffre d'affaires		280.000

Entre-temps, la facture d'acompte a déjà été payée et l'acompte reçu sur commandes est également reconnu comme produit en l'année N+1:

46	Acomptes reçus sur commandes			20.000	
	à	700	Chiffre d'affaires		20.000

Au cours de l'exercice N+1 les charges (pour un montant de 100.000 EUR) ont été portées en compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64. Ensuite, il y a lieu d'extourner à la réception la valeur d'acquisition des commandes en cours d'exécution :

7170	Variations des commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition			80.000	
	à	370	Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		80.000

Enfin, le résultat dégagé par le contrat en l'année N+1 se décompose comme suit:

Chiffre d'affaires (facture d'acompte et de clôture)	300.000
Frais respectifs de l'année N+1	-100.000
Extourne de la valeur d'acquisition	-80.000
Résultat	**120.000**

E. Provisions pour autres risques et charges

29. Une entreprise conclut avec un client un contrat pour la construction d'une rame pour un montant de 800.000 EUR. Au 31 décembre N, les coûts cumulatifs pour la construction s'élèvent à 40.000 EUR; il est vrai qu'au cours de la première année, il s'est avéré que le prix de l'acier a augmenté de manière significative et que cette augmentation ne peut pas être répercutée sur le client.

Le coût additionnel pour la finition de la construction est estimé à 900.000 EUR. Ceci implique qu'au 31 décembre N, le contrat devient déficitaire, étant donné que dans ce cas le coût total s'élèvera à 940.000 EUR, alors que le prix de vente a été fixé à 800.000 EUR.

La perte prévisible au 31 décembre N s'élève donc à 140.000 EUR, montant qui dépasse le coût de revient actuel, soit 40.000 EUR.

Au 31 décembre N, il y aura une réduction de valeur à concurrence du montant des commandes en cours d'exécution portées à l'actif, soit 40.000 EUR. Ensuite, il y aura lieu de constituer une provision pour couvrir la perte additionnelle prévisible de 100.000 EUR.

Traitement comptable au 31 décembre N

Au cours de l'exercice, les charges (de l'ordre de 40.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

En cas d'application de la méthode d'achèvement des travaux, ces charges sont reconnues comme une commande en cours d'exécution par l'écriture suivante:

370		Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		40.000	
	à	7170	Variations des commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		40.000

6320		Réductions de valeur sur commandes en cours d'exécution		40.000	
	à	3719	Commandes en cours d'exécution - Réductions de valeur actées (-)		40.000

6370		Provisions pour autres risques et charges		100.000	
	à	163	Provisions pour autres risques et charges		100.000

En l'année N+1, les frais encore à exposer jusqu'au moment de la réception feront l'objet d'une nouvelle estimation qui, de ce fait, conduira à une augmentation, du coût de revient des commandes en cours d'exécution. Le montant de la provision sera repris à concurrence de l'augmentation des réductions de valeur sur la commande en cours d'exécution.

F. La méthode de la marge bénéficiaire nulle[13]

30. La S.A. GYZ a conclu avec la S.P.R.L. TTT un contrat pour un projet de construction sur une île artificielle. Étant donné que la S.A. GYZ n'a jamais réalisé ce type de projet, il a été stipulé au contrat que la marge bénéficiaire découlant du contrat s'élèvera au moins à 400.000 EUR, montant garanti par le client.

Eu égard à la nature des activités, le degré d'avancement ne peut pas être estimé de façon fiable puisque la S.A. GYZ n'a jamais réalisé ce type de projet de construction. Par conséquent, en appliquant la méthode de la marge bénéficiaire nulle, aucun bénéfice n'est imputé en l'année N et N+1, puisque les coûts cumulatifs à la finition sont à ce moment inconnus.

	Année N	**Année N+1**	**Année N+2**	**Année n+3**
Coûts cumulatifs (A)	3.000.000	4.200.000	8.000.000	10.000.000
Coûts cumulatifs à la finition (B)	Inconnu	Inconnu	10.000.000	10.000.000
Degré d'avancement	Inconnu	Inconnu	80 %	100 %
Bénéfices	400.000 minimum	400.000 minimum	2.000.000	2.000.000
Bénéfices à imputer	Inconnu	Inconnu	1.600.000	2.000.000
Imputation			1.600.000	400.000
Reprise				

Traitement comptable au 31 décembre N

Au cours de l'exercice, les charges (pour un montant de 3.000.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64. Ces charges sont cependant neutralisées au niveau du compte de résultats, ce qui au 31 décembre N a pour effet de ne pas reconnaître de marge relative à ce contrat:

370		Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		3.000.000	
	à	7170	Variations des commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		3.000.000

Au cours de l'exercice, les charges (de l'ordre de 1.200.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

Au 31 décembre N+1 aucune marge relative à ce contrat n'est reconnue.

370		Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		1.200.000	
	à	7170	Variations des stocks - Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		1.200.000

Traitement comptable au 31 décembre N+2

Au cours de l'exercice, les charges (de l'ordre de 3.800.000 EUR) ont été portées au compte de résultats, respectivement sous les comptes 60, 61, 62, 63 ou 64.

370		Commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		3.800.000	
	à	7170	Variations des commandes en cours d'exécution - Valeur d'acquisition		3.800.000

Le fait que le prix total du projet peut être estimé de façon fiable à partir de l'année N+2, permet également la reconnaissance à ce moment d'un résultat pour les exercices N, N+1 et N+2:

371		Commandes en cours d'exécution - Bénéfice pris en compte		1.600.000	
	à	7171	Variations des commandes en cours d'exécution - Bénéfices portés en compte		1.600.000

Traitement comptable au 31 décembre N+3

Pour le traitement comptable en l'année N+3, il peut être référé à l'exemple au point 26.

---

1 Article 95, § 1, VI., B, AR C.Soc.

2 Article 71, AR C.Soc.

3 Article 37, AR C.Soc.

4 Avis CNC 132/7 - Comptabilisation et valorisation des stocks, Bulletin CNC , n° 9, décembre 1981, 18-20, révisé au 6 octobre 2010.

5 Bulletin CNC , n° 19, juillet 1986, 8.

6 Bulletin CNC , n° 18, janvier 1986, 15-16.

7 CHRISTIAENS, J., "Toegerekende winst bij bestellingen in uitvoering" , Accountancy & Bedrijfskunde, trimesteriel, n°. 2, 1986, 72-76.

8 Le risque peut être limité par:
- un enregistrement adéquat et ponctuel, dans l'intérêt d'une comptabilité appropriée et analytique, ou d'un calcul judicieux du coût de revient (par exemple « job order costing »).
- si possible, décomposer le projet, en sous-projets individuellement identifiables. Ceci est également appelé la segmentation d'un contrat.
- un système de contrôle interne approprié.
- un contrôle annuel et systématique.

9 KIESO, WEYGANDT & WARFIELD, Intermediate Accounting , John Wiley & Sons, 2011, 972.

10 Article 72, AR C.Soc

11 Article 71, AR C.Soc

12 Une dérogation collective a été accordée à l'époque par le Ministre de l'Économie aux entreprises qui étaient membre de la Confédération Construction

13 KIESO, WEYGANDT & WARFIELD, "Intermediate Accounting", John Wiley & Sons, 2011, 972.