

Norme comptable internationale 11

Contrats de construction

Objectif

L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des produits et coûts relatifs aux contrats de construction. Compte tenu de la nature de l'activité entreprise dans le cadre des contrats de construction, la date de démarrage du contrat et la date d'achèvement se situent en général dans des périodes différentes. En conséquence, la principale question concernant la comptabilisation des contrats de construction est l'affectation des produits et des coûts du contrat aux périodes au cours desquelles les travaux de construction sont exécutés. La présente norme utilise les critères de comptabilisation retenus dans le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*¹ pour déterminer quand les produits et les coûts du contrat doivent être comptabilisés en produits et charges dans l'état du résultat global. Elle fournit également des indications pratiques sur l'application de ces critères.

Champ d'application

- 1 **La présente norme doit être appliquée pour la comptabilisation des contrats de construction dans les états financiers des entrepreneurs.**
- 2 La présente norme annule et remplace IAS 11 *La comptabilisation des contrats de construction* approuvée en 1978.

Définitions

- 3 **Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :**

Un contrat de construction est un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation.

Un contrat à forfait est un contrat de construction dans lequel l'entrepreneur accepte un prix fixe pour le contrat, ou un taux fixe par unité produite, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.

Un contrat en régie est un contrat de construction dans lequel l'entrepreneur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, plus un pourcentage de ces coûts ou une rémunération fixe.
- 4 Un contrat de construction peut être négocié pour la construction d'un actif unique, tel un pont, un immeuble, un barrage, un oléoduc, une route, un bateau ou un tunnel. Un contrat de construction peut également porter sur la construction d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation ; à titre d'exemple de tels contrats, on peut citer la construction de raffineries ou d'autres installations ou équipements complexes.
- 5 Pour les besoins de la présente norme, les contrats de construction comprennent :
 - (a) les contrats de prestation de services directement liés à la construction d'un actif, par exemple les contrats d'architecture ou d'ingénierie ; et
 - (b) les contrats de destruction ou de remise en état d'actifs et de remise en état de l'environnement suite à la destruction d'actifs.
- 6 Les contrats de construction se présentent sous différentes formes qui, pour les besoins de la présente norme, sont classées en contrats à forfait et contrats en régie. Certains contrats de construction peuvent comporter des caractéristiques de ces deux formes de contrat, par exemple un contrat en régie assorti d'un prix maximum convenu. Dans un tel cas, l'entrepreneur doit tenir compte de l'ensemble des conditions rappelées aux paragraphes 23 et 24 afin de déterminer quand il convient de comptabiliser les produits et les charges du contrat.

¹ Le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* de l'IASC a été adopté par l'IASB en 2001. En septembre 2010, l'IASB l'a remplacé par le *Cadre conceptuel de l'information financière*.

Regroupement et division des contrats de construction

- 7 Les dispositions de la présente norme sont généralement appliquées séparément à chaque contrat de construction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer la norme aux composantes séparément identifiables d'un contrat unique ou à un groupe de contrats afin de traduire la substance d'un contrat ou d'un groupe de contrats.
- 8 **Lorsqu'un contrat concerne plusieurs actifs, la construction de chaque actif doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :**
- (a) des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif ;
 - (b) 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 afférant à chaque actif ; et
 - (c) les produits et les coûts de chaque actif peuvent être identifiés.
- 9 **Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un même client ou avec des clients différents, doit être traité comme un contrat de construction unique lorsque :**
- (a) cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global ;
 - (b) les contrats sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale ; et
 - (c) les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.
- 10 **Un contrat peut prévoir la construction d'un actif supplémentaire au choix du client ou peut être modifié pour inclure la construction d'un actif supplémentaire. La construction d'un actif supplémentaire doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :**
- (a) l'actif présente une conception, une technologie ou une fonction sensiblement différentes de l'actif ou des actifs visés dans le contrat initial ; ou
 - (b) le prix de l'actif est négocié indépendamment du prix fixé dans le contrat initial.

Produits du contrat

- 11 **Les produits du contrat doivent comprendre :**
- (a) le montant initial des produits convenu dans le contrat ; et
 - (b) les modifications dans les travaux du contrat, les réclamations et les primes de performance, dans la mesure :
 - (i) où il est probable qu'elles donneront lieu à des produits, et
 - (ii) où elles peuvent être évaluées de façon fiable.
- 12 Les produits du contrat sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. L'évaluation des produits du contrat est sujette à diverses incertitudes qui dépendent du résultat d'événements futurs. Les estimations nécessitent souvent d'être 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. Par exemple :
- (a) un entrepreneur et un client peuvent s'entendre sur des modifications ou des réclamations qui accroissent ou diminuent les produits du contrat au cours d'une période postérieure à celle où le contrat a initialement été conclu ;
 - (b) le montant des produits fixés dans le cadre d'un contrat à forfait peut augmenter par suite de clauses de révision de prix ;
 - (c) le montant des produits du contrat peut diminuer par suite de pénalités imposées en raison de retards pris par l'entrepreneur dans l'exécution du contrat ; ou
 - (d) lorsqu'un contrat à forfait implique un prix fixe par unité produite, les produits du contrat augmentent à mesure que le nombre d'unités s'accroît.
- 13 Une modification est une instruction donnée par le client en vue d'un changement dans l'étendue des travaux à exécuter au titre du contrat. Une modification peut entraîner une augmentation ou une diminution des produits du contrat. Des modifications sont par exemple des changements dans les spécifications ou la conception de l'actif et des changements dans la durée du contrat. Une modification est incluse dans les produits du contrat lorsque :

- (a) il est probable que le client approuvera la modification et le montant des produits résultant de cette modification ; et
- (b) le montant des produits peut être évalué de façon fiable.
- 14 Une réclamation est un montant que l'entrepreneur cherche à collecter auprès du client ou d'un tiers à titre de remboursement de coûts non inclus dans le prix du contrat. Une réclamation peut résulter par exemple, de retards occasionnés par le client, d'erreurs dans les spécifications ou la conception ou de modifications contestées des travaux du contrat. L'évaluation des montants des produits provenant de réclamations est soumise à un degré élevé d'incertitude et dépend souvent du résultat de négociations. En conséquence, les réclamations ne sont incluses dans les produits du contrat que lorsque :
- (a) l'état d'avancement des négociations est tel qu'il est probable que le client acceptera la réclamation ; et
- (b) le montant qui sera probablement accepté par le client peut être évalué de façon fiable.
- 15 Des primes de performance sont des suppléments payés à l'entrepreneur si les niveaux de performance spécifiés sont atteints ou dépassés. Par exemple, un contrat peut prévoir le versement d'une prime de performance à l'entrepreneur en cas d'achèvement anticipé du contrat. Ces primes de performance font partie des produits du contrat lorsque :
- (a) l'avancement du contrat est tel qu'il est probable que les niveaux de performance spécifiés seront atteints ou dépassés ; et
- (b) le montant de la prime de performance peut être évalué de façon fiable.

Coût du contrat

- 16 **Les coûts du contrat doivent comprendre :**
- (a) **les coûts directement liés au contrat concerné ;**
- (b) **les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat ; et**
- (c) **tous autres coûts qui peuvent être spécifiquement imputés au client selon les termes du contrat.**
- 17 Les coûts directement rattachables à un contrat déterminé incluent :
- (a) les dépenses de main-d'œuvre de chantier, y compris la supervision du chantier ;
- (b) le coût des matériaux utilisés dans la construction ;
- (c) l'amortissement des installations et des équipements utilisés pour le contrat ;
- (d) les coûts de mise en place (de repliement) d'installations, d'équipements et de matériaux sur le (du) chantier du contrat ;
- (e) le coût de location des installations et des équipements ;
- (f) les coûts de conception et l'assistance technique directement liée au contrat ;
- (g) les coûts estimés des travaux de finition et des travaux effectués au titre de la garantie y compris les coûts de garantie attendus ; et
- (h) les réclamations provenant de tiers.
- Ces coûts peuvent être diminués de tout produit accessoire qui n'est pas inclus dans les produits du contrat, par exemple, les produits tirés de la vente des surplus de matériaux et la sortie des installations et des équipements à la fin du contrat.
- 18 Les coûts pouvant être attribués à l'activité de contrats en général et susceptibles d'être affectés à des contrats déterminés incluent :
- (a) l'assurance ;
- (b) les coûts de conception et d'assistance technique qui ne sont pas directement liés à un contrat déterminé ; et
- (c) les frais généraux de construction.

De tels coûts sont affectés à l'aide de méthodes systématiques et rationnelles appliquées de façon cohérente et permanente à tous les coûts ayant des caractéristiques similaires. Cette affectation est fondée sur le niveau normal de l'activité de construction. Les frais généraux de construction incluent les coûts tels que la préparation

et le traitement de la paye du personnel de construction. Les coûts pouvant être attribués à l'activité de contrats en général et susceptibles d'être affectés à des contrats déterminés incluent également les coûts d'emprunt.

- 19 Les coûts spécifiquement imputables au client selon les termes du contrat peuvent inclure certains coûts d'administration générale et frais de développement pour lesquels le remboursement est spécifié dans les termes du contrat.
- 20 Les coûts qui ne peuvent être attribués à l'activité de contrats ou qui ne peuvent être affectés à un contrat sont exclus des coûts d'un contrat de construction. De tels coûts incluent :
- (a) les coûts d'administration générale pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat ;
 - (b) les coûts de vente ;
 - (c) les frais de recherche et de développement pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat ; et
 - (d) l'amortissement des installations et des équipements non utilisés qui ne sont pas exploités dans le cadre d'un contrat déterminé.
- 21 Les coûts du contrat incluent les coûts qui lui sont attribuables entre sa date d'obtention et sa date d'achèvement définitif. Toutefois, les coûts qui se rattachent directement à un contrat et qui sont engagés pour l'obtenir sont également inclus dans le coût du contrat s'ils peuvent être identifiés séparément et mesurés de façon fiable et s'il est probable que le contrat sera obtenu. Lorsque les coûts engagés pour obtenir un contrat sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés, ils ne sont pas inclus dans les coûts du contrat lorsque ce contrat est obtenu au cours d'une période ultérieure.

Comptabilisation des produits et des charges du contrat

- 22 **Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits du contrat et les coûts du contrat associés au contrat de construction doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la fin de la période de présentation de l'information financière. Une perte attendue sur le contrat de construction doit être immédiatement comptabilisée en charges selon le paragraphe 36.**
- 23 **Dans le cas d'un contrat à forfait, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction 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 les avantages économiques attachés au contrat iront à l'entité ;**
 - (c) **tant les coûts à terminaison du contrat que le degré d'avancement du contrat à la fin de la période de présentation de l'information financière 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 engagés au titre du contrat puissent être comparés aux estimations antérieures.**
- 24 **Dans le cas d'un contrat en régie, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites :**
- (a) **il est probable que les avantages économiques attachés au contrat iront à l'entité ; et**
 - (b) **les coûts du contrat attribuables au contrat, qu'ils soient spécifiquement remboursables ou non, peuvent être clairement identifiés et évalués de façon fiable.**
- 25 La comptabilisation des produits et des charges en fonction du degré d'avancement d'un contrat est souvent désignée sous le nom de méthode à l'avancement. Selon cette méthode, les produits du contrat sont rattachés aux coûts engagés pour parvenir au degré d'avancement, ce qui aboutit à la présentation de produits, de charges et d'un bénéfice qui peuvent être attribués à la proportion de travaux achevés. Cette méthode donne des informations utiles sur l'étendue de l'activité du contrat et de son exécution pendant une période.
- 26 Selon la méthode à l'avancement, les produits du contrat sont comptabilisés en produits dans le résultat net des périodes comptables au cours desquelles les travaux sont exécutés. Les coûts du contrat sont habituellement comptabilisés en charges dans le résultat net des périodes comptables au cours desquelles les travaux auxquels ils se rattachent sont exécutés. Toutefois, tout excédent attendu du total des coûts du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 36.
- 27 Un entrepreneur peut avoir engagé des coûts qui se rapportent à des activités futures sur le contrat. De tels coûts sont comptabilisés en tant qu'actif, à condition qu'il soit probable qu'ils pourront être recouverts. De tels coûts représentent un montant dû par le client et sont souvent classés en travaux en cours.

- 28 Le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable que lorsqu'il est probable que les avantages économiques attachés au contrat iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude apparaît quant à la recouvrabilité d'un montant déjà inclus dans les produits du contrat, et déjà comptabilisé en résultat net, le montant irrécouvrable ou le montant dont le recouvrement a cessé d'être probable est comptabilisé en charges, plutôt qu'en ajustement du montant des produits du contrat.
- 29 Une entité est en général en mesure d'effectuer des estimations fiables après qu'elle a conclu un contrat qui établit :
- (a) les droits exécutoires de chaque partie concernant l'actif à construire ;
 - (b) la contrepartie devant être échangée ; et
 - (c) le moyen et les conditions de règlement.
- Généralement, il est également nécessaire que l'entité dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entité revoit et, le cas échéant, révisé les estimations de produits et de coûts du contrat au fur et à mesure de l'avancement des travaux. La nécessité de telles révisions n'indique pas nécessairement qu'il est impossible d'estimer le résultat du contrat de façon fiable.
- 30 Le degré d'avancement des travaux peut être déterminé de différentes manières. L'entité utilise la méthode qui mesure de façon fiable les travaux exécutés. Les méthodes retenues peuvent inclure, selon la nature du contrat :
- (a) le rapport existant entre les coûts engagés pour les travaux exécutés jusqu'à la date considérée et les coûts totaux estimés du contrat ;
 - (b) l'examen des travaux exécutés ; ou
 - (c) l'avancement, en termes physiques, d'une partie des travaux du contrat.
- Souvent, les paiements à l'avancement et les acomptes reçus des clients ne reflètent pas les travaux exécutés.
- 31 Lorsque le degré d'avancement est déterminé par référence aux coûts déjà engagés au titre du contrat à une date considérée, seuls les coûts correspondant aux travaux réalisés sont inclus dans les coûts engagés jusqu'à la date considérée. Sont des exemples de coûts du contrat qui sont exclus :
- (a) les coûts du contrat qui portent sur une activité future du contrat, tels que les coûts des matériaux qui ont été livrés sur le chantier du contrat, ou mis de côté pour être utilisés au titre du contrat sans avoir été encore installés, consommés ou mis en œuvre pendant l'exécution du contrat, à moins que ces matériaux n'aient été fabriqués spécialement pour le contrat ; et
 - (b) les versements effectués aux sous-traitants à titre d'avance sur les travaux de sous-traitance à exécuter.
- 32 **Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable :**
- (a) **les produits ne doivent être comptabilisés que dans la limite des coûts du contrat qui ont été engagés et qui seront probablement recouvrables ; et**
 - (b) **les coûts du contrat doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés.**
- Une perte attendue sur le contrat de construction doit être immédiatement comptabilisée en charges selon le paragraphe 36.**
- 33 Il arrive fréquemment que dans les premiers stades d'un contrat, le résultat de celui-ci ne puisse pas être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut être probable que l'entité recouvrera les coûts engagés au titre du contrat. En conséquence, les produits du contrat ne sont comptabilisés qu'à concurrence des coûts engagés dont le recouvrement est attendu. Comme le résultat du contrat ne peut être estimé de façon fiable, aucun bénéfice n'est comptabilisé. Toutefois, même si le résultat du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable, il peut être probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat. Dans un tel cas, tout excédent attendu pour le contrat du total des coûts du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 36.
- 34 Les coûts du contrat dont il n'est pas probable qu'ils seront recouverts sont immédiatement comptabilisés en charges. Des situations dans lesquelles la recouvrabilité des coûts engagés au titre du contrat peut ne pas être probable et dans lesquelles ces coûts peuvent devoir être immédiatement comptabilisés en charges sont par exemple les contrats :
- (a) qui ne sont pas entièrement exécutoires c'est-à-dire dont la validité est gravement mise en cause ;
 - (b) dont l'avancement est subordonné au dénouement de litiges ou de dispositions légales ou réglementaires en suspens ;
 - (c) portant sur des biens immobiliers devant probablement être réformés ou faire l'objet d'une expropriation ;

- (d) pour lesquels le client n'est pas en mesure de faire face à ses obligations ; ou
- (e) pour lesquels l'entrepreneur n'est pas en mesure d'achever le contrat ou de faire face d'une autre manière à ses obligations au titre du contrat.

35 Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer le résultat du contrat de façon fiable n'existent plus, les produits et les charges liés au contrat de construction doivent être comptabilisés selon le paragraphe 22, plutôt que selon le paragraphe 32.

Comptabilisation des pertes attendues

36 Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être immédiatement comptabilisée en charges.

37 Le montant de la perte correspondante est déterminé indépendamment :

- (a) du démarrage des travaux sur le contrat ;
- (b) du degré d'avancement de l'activité du contrat ; ou
- (c) du montant des profits attendus sur d'autres contrats qui ne sont pas traités comme un seul contrat de construction, selon le paragraphe 9.

Changements d'estimations

38 La méthode à l'avancement est appliquée sur une base cumulée pour chaque période en fonction des estimations actuelles des produits du contrat ou des coûts du contrat. En conséquence, l'incidence d'un changement dans l'estimation des produits du contrat ou des coûts du contrat, ou l'incidence d'un changement dans l'estimation du résultat d'un contrat, est comptabilisée comme un changement d'estimation comptable (voir IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*). Les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du montant des produits et des charges comptabilisés en résultat net de la période durant laquelle la modification est effectuée et au cours des périodes ultérieures.

Informations à fournir

39 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.

40 Une entité doit indiquer chacune des informations suivantes pour les contrats en cours à la fin de la période de présentation de l'information financière :

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

41 Les retenues correspondent au montant des facturations à l'avancement qui ne sont pas payées tant que certaines conditions spécifiées dans le contrat n'ont pas été satisfaites ou que certains défauts n'ont pas été rectifiés. Les facturations à l'avancement sont les montants facturés pour les travaux exécutés sur un contrat, qu'elles aient ou non été réglées par le client. Les acomptes sont les montants reçus par l'entrepreneur avant que les travaux correspondants n'aient été exécutés.

42 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.

- 43 Le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat est le montant net :
- (a) des coûts engagés plus les profits comptabilisés ; moins
 - (b) la somme des pertes comptabilisées et des facturations à l'avancement
- pour tous les contrats en cours pour lesquels les coûts engagés plus les profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) dépassent les facturations à l'avancement.
- 44 Le montant brut dû aux clients pour les travaux du contrat est le montant net :
- (a) des coûts engagés plus les profits comptabilisés ; moins
 - (b) la somme des pertes comptabilisées et des facturations à l'avancement
- pour tous les contrats en cours pour lesquels les facturations à l'avancement sont supérieures aux coûts engagés plus les profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées).
- 45 Une entité fournit une information sur tous les profits ou pertes éventuels selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Les profits éventuels et les pertes éventuelles peuvent provenir d'éléments tels que les coûts de garantie, les réclamations, les pénalités et les pertes possibles.

Date d'entrée en vigueur

- 46 La présente norme entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 1995.