

IAS 11

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 11
(RÉVISÉE EN 1993)

Contrats de construction

La présente Norme comptable internationale annule et remplace IAS 11, La comptabilisation des contrats de construction approuvée par le Conseil en mars 1978. La Norme révisée est entrée en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995.

En mai 1999, l'IAS 10 (révisée en 1999), Événements survenant après la date de clôture de l'exercice, a modifié le paragraphe 45. Le texte modifié entrera en vigueur lorsque l'IAS 10 entrera en vigueur, c'est-à-dire, pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'application	1-2
Définitions	3-6
Regroupement et division des contrats de construction	7-10
Produits du contrat	11-15
Coûts du contrat	16-21
Comptabilisation des produits et des charges du contrat	22-35
Comptabilisation des pertes attendues	36-37
Changements d'estimations	38
Informations à fournir	39-45
Date d'entrée en vigueur	46

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

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 exercices différents. En conséquence, la principale question concernant la comptabilisation des contrats de construction est l'affectation des produits et des coûts du contrat aux exercices au cours desquels 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 pour déterminer quand les produits et les coûts du contrat doivent être comptabilisés en produits et charges dans le compte de résultat. Elle fournit également des commentaires 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 constructeurs.***
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 le constructeur accepte un prix fixe pour le contrat, ou un taux fixe par unité de production, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.

Un contrat en régie est un contrat de construction dans lequel le constructeur 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 parties complexes d'installation ou d'équipement.
5. Pour les besoins de la présente Norme, les contrats de construction comprennent:
- les contrats de prestation de services directement liés à la construction d'un actif, par exemple les contrats d'architecture ou d'ingénierie; et
 - les contrats de destruction ou de remise en état d'actifs et de remise en état de l'environnement suite à la démolition 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, le constructeur 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.

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:**
- des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif;**
 - chaque actif a fait l'objet d'une négociation séparée et le constructeur et le client ont eu la possibilité d'accepter ou de rejeter la part du contrat afférent à chaque actif; et**
 - 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:**
- cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global;**
 - les contrats sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale; et**

IAS 11

(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) *soit l'actif présente une conception, une technologie ou une fonction sensiblement différentes de l'actif ou des actifs visés dans le contrat initial;*

(b) *soit 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:*

(i) *dans la mesure 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 mesurés 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'un exercice à l'autre. Par exemple:

(a) un constructeur et un client peuvent s'entendre sur des modifications ou des réclamations qui accroissent ou diminuent les produits du contrat au cours d'un exercice ultérieur à celui 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 de production, 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 de 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 le constructeur cherche à collecter auprès du client ou d'une autre partie 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 au constructeur 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.

COÛTS 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 facturés au client selon les termes du contrat.**
17. Les coûts directement liés 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 incident 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 de l'assistance technique qui n'est pas directement liée 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 attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés à des contrats déterminés incluent également les coûts d'emprunt lorsque l'entrepreneur adopte l'autre traitement autorisé dans IAS 23, Coûts d'emprunt.

19. Les coûts spécifiquement facturables 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.

IAS 11

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 encourus 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 encourus pour obtenir un contrat sont comptabilisés en charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, ils ne sont pas inclus dans les coûts du contrat lorsque ce contrat est obtenu au cours d'un exercice ultérieur.

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 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. 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 des avantages économiques attachés au contrat iront à l'entreprise;*
 - (c) *tant les coûts à terminaison du contrat 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;*
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 des avantages économiques attachés au contrat iront à l'entreprise; 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 du pourcentage d'avancement. Selon cette méthode, les produits du contrat sont rattachés aux coûts encourus 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 un exercice.
26. Selon la méthode du pourcentage d'avancement, les produits du contrat sont comptabilisés dans le compte de résultat des exercices au cours desquels les travaux sont exécutés. Les coûts du contrat sont habituellement comptabilisés en charge dans le compte de résultat des exercices au cours desquels 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 charge selon le paragraphe 36.
27. Un entrepreneur peut avoir encouru 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'entreprise. Toutefois, lorsqu'une incertitude apparaît quant à la recouvrabilité d'un montant déjà inclus dans les produits du contrat, et déjà comptabilisé dans le compte de résultat, le montant irrécouvrable ou le montant dont le recouvrement a cessé d'être probable est comptabilisé en charge, plutôt qu'en ajustement du montant des produits du contrat.
29. Une entreprise 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.

Il est également généralement nécessaire que l'entreprise dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entreprise 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'entreprise 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 encourus pour les travaux exécutés jusqu'à la date considérée et les coûts totaux estimés du contrat;
 - (b) des examens des travaux exécutés; ou
 - (c) l'achèvement, en termes physiques, d'une partie des travaux du contrat.

Souvent, l'avancement des paiements et les avances reçues des clients ne reflètent pas les travaux exécutés.

31. Lorsque le degré d'avancement est déterminé par référence aux coûts déjà encourus au titre du contrat à une date considérée, seuls les coûts correspondant aux travaux réalisés sont inclus dans les coûts encourus jusqu'à la date considérée. Des coûts du contrat qui sont exclus incluent, par exemple:
- (a) des 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) des 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 encourus qui seront probablement recouvrables; et**
 - (b) **les coûts du contrat doivent être comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus.**

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 d'un contrat ne puisse pas être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut être probable que l'entreprise recouvrera les coûts encourus du contrat. En conséquence, les produits du contrat ne sont comptabilisés qu'à concurrence des coûts encourus dont le recouvrement est attendu. Comme le résultat du contrat ne peut être estimé de façon fiable, aucun profit 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.

IAS 11

34. Les coûts du contrat dont il n'est pas probable qu'ils seront recouverts sont immédiatement comptabilisés en charge. Des situations dans lesquelles la recouvrabilité des coûts encourus au titre du contrat peut ne pas être probable et dans lesquelles ces coûts peuvent devoir être immédiatement comptabilisés en charge 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'achèvement est subordonné au dénouement de litiges ou de dispositions légales ou réglementaires en suspens;
 - (c) portant sur des bien 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 le constructeur 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 liées 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 ou non 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 du pourcentage d'avancement est appliquée sur une base cumulée pour chaque exercice en fonction des estimations actuelles des produits du contrat ou des coûts du contrat. En conséquence, l'effet d'un changement dans les estimations des produits du contrat ou de coûts du contrat, ou l'incidence d'un changement dans les estimations du résultat d'un contrat, est comptabilisée comme un changement d'estimation comptable (voir IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables). Les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du montant des produits et des charges comptabilisés dans le compte de résultat de l'exercice durant lequel la modification est effectuée et au cours des exercices ultérieurs.

INFORMATIONS À FOURNIR

39. **Une entreprise doit indiquer:**
- (a) **le montant des produits du contrat comptabilisés en produits dans l'exercice;**
 - (b) **les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés dans l'exercice; et**
 - (c) **les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.**
40. **Une entreprise 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 profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée;**

- (b) **le montant des avances reçues; et**
- (c) **le montant des retenues.**
41. Les retenues correspondent au montant des facturations intermédiaires qui ne sont pas payées avant que certaines conditions spécifiées dans le contrat n'aient été satisfaites ou avant que certains défauts n'aient été rectifiés. Les facturations intermédiaires sont les montants facturés pour les travaux exécutés sur un contrat, qu'elles aient ou non été réglées par le client. Les avances sont les montants reçus par le constructeur avant que les travaux correspondants n'aient été exécutés.
42. **Une entreprise 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 au client 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 encourus plus les profits comptabilisés; moins
- (b) la somme des pertes comptabilisées et des facturations intermédiaires
- pour tous les contrats en cours pour lesquels les coûts encourus plus les profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) dépassent les facturations intermédiaires.
44. Le montant brut dû aux clients pour les travaux du contrat est le montant net:
- (a) des coûts encourus plus les profits comptabilisés; moins
- (b) la somme des pertes comptabilisées et des facturations intermédiaires
- pour tous les contrats en cours pour lesquels les facturations intermédiaires sont supérieures aux coûts encourus plus les profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées).
45. Une entreprise fournit une information sur tous les profits ou pertes éventuels selon IAS 37, Éventualités et événements survenant après la date de clôture. Les profits éventuels et 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 comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995.**