

## **IPSAS 11—CONTRATS DE CONSTRUCTION**

### **Remerciements**

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 11 (révisée en 1993), « Contrats de construction » publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 11 dans cette publication du Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - IAS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement au service des publications de l'IASB: Publications Department, 1<sup>st</sup> floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Courriel: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

L'IASCF détient les droits d'auteur sur les Normes comptables internationales, les exposés-sondages et autres publications de l'IASC et de l'IASB.

« IAS », « IASC », « IASB », « IASCF » et « International Accounting Standards » sont des marques appartenant à l'IASCF; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IASCF.

**IAS 11—CONTRATS DE CONSTRUCTION****SOMMAIRE**

|   | Paragraphe |
|---|------------|
| Objectif  |            |
| Champ d'Application .....                                     | 1–3        |
| Définitions .....   | 4–11       |
| Contrats de Construction .....                                | 5–10       |
| Le Constructeur .....   | 11         |
| Regroupement et Division des Contrats de Construction .....   | 12–15      |
| Produits du Contrat .....                                     | 16–22      |
| Coûts du Contrat .....  | 23–29      |
| Comptabilisation des Produits et des Charges du Contrat ..... | 30–43      |
| Comptabilisation des Déficit Attendus .....                   | 44–48      |
| Changements d'Estimations .....                               | 49         |
| Informations à Fournir .....                                  | 50–56      |
| Date d'Entrée en Vigueur .....                                | 57–58      |
| Annexe  |            |
| Comparaison avec IAS 11                                       |            |

*Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes internationales du Secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.*

## **Objectif**

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des coûts et des produits relatifs aux contrats de construction. La Norme:

- identifie les accords qui doivent être considérés comme des contrats de construction;
- fournit des indications sur les types de contrats de construction que l'on peut rencontrer dans le secteur public; et
- précise les principes de comptabilisation et les informations à fournir concernant les charges du contrat et, le cas échéant, les produits du contrat.

Compte tenu de la nature de l'activité mise en œuvre 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 de reporting différentes.

Dans de nombreux pays, les contrats de construction conclus par des entités du secteur public ne précisent pas de montant pour les produits du contrat. Au contraire, le financement de l'activité de construction proviendra d'une autorisation budgétaire ou d'une attribution analogue des recettes générales de l'État ou encore d'aides ou de subventions. Dans ces cas, la principale question concernant la comptabilisation des contrats de construction est celle de l'affectation des coûts du contrat à la période de reporting au cours de laquelle les travaux de construction sont exécutés et de la comptabilisation des charges liées.

Dans certains pays, les contrats de construction conclus par des entités du secteur public peuvent reposer sur une base commerciale ou bien sur une base non commerciale de recouvrement total ou partiel des coûts. Dans ces cas, la principale question concernant la comptabilisation des contrats de construction est celle de l'affectation des produits et des coûts du contrat aux périodes de reporting au cours desquelles les travaux de construction sont exécutés.

## **Champ d'application**

1. **Un constructeur qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation des contrats de construction.**
2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

3. La « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public » publiée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques (EP) sont définies dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers ».

## Définitions

4. Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Un **contrat de construction** est un contrat, ou un accord ferme analogue, 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 encore de finalité ou d'utilisation.

Un **constructeur** est une entité qui exécute des travaux de construction aux termes d'un contrat de construction.

Un **contrat en régie ou un contrat à coût majoré** est un contrat de construction dans lequel le constructeur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, le cas échéant dans un contrat à base commerciale majorés d'un pourcentage de ces coûts ou d'une éventuelle rémunération fixe.

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.

Les termes définis dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans les autres Normes; ils figurent dans le glossaire des définitions, qui fait l'objet d'une publication séparée.

## Contrats de construction

5. Un contrat de construction (les termes « contrat de construction » et « contrat » peuvent être utilisés indifféremment dans la suite de la présente Norme) 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 encore de finalité ou d'utilisation; à titre d'exemple de tels contrats, on peut citer la construction de systèmes publics de distribution d'eau, de raffineries ou d'autres biens d'infrastructure complexes.

6. 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 démolition d'actifs.
7. Pour les besoins de la présente Norme, les contrats de construction comprennent également tous les accords contraignants qui lient les parties concernées, mais qui ne revêtent pas nécessairement la forme d'un contrat écrit. Par exemple, deux services gouvernementaux peuvent conclure un accord formel en vue de la construction d'un actif sans que l'accord constitue un contrat légal parce que, dans ce pays, ces services peuvent ne pas être des personnes morales distinctes habilitées à conclure des contrats. Cependant, pour autant que l'accord confère aux parties audit accord les mêmes droits et obligations que s'il revêtait la forme d'un contrat, il s'agit d'un contrat de construction aux fins de la présente Norme. De tels accords contraignants peuvent inclure (sans que cette liste soit limitative) une directive ministérielle, une décision prise en Conseil des ministres, un acte législatif (comme une loi) ou un protocole d'accord.
8. Les contrats de construction se présentent sous différentes formes qui, pour les besoins de la présente Norme, sont classées en contrats à forfait et en contrats en régie ou contrats à coût majoré. Certains contrats commerciaux de construction peuvent comporter des caractéristiques de ces deux formes de contrat, par exemple un contrat en régie ou un contrat à coût majoré avec un prix maximum convenu. Dans ce cas, le constructeur doit tenir compte de l'ensemble des conditions mentionnées aux paragraphes 31 et 32 afin de déterminer quand il convient de comptabiliser les produits et les charges du contrat.
9. Les contrats en régie et les contrats à coût majoré englobent à la fois des contrats commerciaux et non commerciaux. Un contrat commercial prévoira que les produits destinés à couvrir les coûts de construction convenus engagés par le constructeur, et à générer une marge bénéficiaire, seront fournis par les autres parties au contrat. Cependant, une entité du secteur public peut également conclure un contrat non commercial pour la construction d'un actif destiné à une autre entité en échange du remboursement total ou partiel des coûts par cette entité ou par d'autres parties. Dans certains cas, le recouvrement du coût peut comprendre des paiements par l'entité destinataire et des subventions à la construction ou un financement accordés dans un but spécifique par des tiers.
10. Dans de nombreux pays, lorsqu'une entité du secteur public construit des actifs pour une autre entité du secteur public, le coût de l'activité de

construction n'est pas recouvré directement auprès du destinataire. Au contraire, l'activité de construction est financée indirectement par une autorisation budgétaire générale ou une autre allocation de fonds publics au constructeur ou à partir de subventions provenant d'organismes de financement tiers ou d'autres États. Ces contrats entrent dans la catégorie des contrats à forfait pour les besoins de la présente Norme.

### **Le constructeur**

11. Un constructeur est une entité qui conclut un contrat d'édification de structures, de construction d'installations, de production de marchandises ou de prestation de services conformes aux spécifications d'une autre entité. Le terme « constructeur » englobe les notions d'entrepreneur général ou principal, de sous-traitant d'un entrepreneur général ou de gérant de constructions.

### **Regroupement et division des contrats de construction**

12. 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.
13. **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 le constructeur et le client ont eu la possibilité d'accepter ou de rejeter la part du contrat relative à chaque actif; et**
  - (c) **les produits et les coûts de chaque actif peuvent être identifiés.**
14. **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 éventuelle; et**
  - (c) **les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.**
15. **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**

- 16. **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 où:**
    - (i) **il est probable qu'elles donneront lieu à des produits; et**
    - (ii) **où elles peuvent être évaluées de façon fiable.**
- 17. Les produits du contrat sont mesurés à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. Les évaluations des produits du contrat, qu'elles soient initiales ou en cours de contrat, sont sujettes 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. Lorsqu'un contrat est un contrat en régie ou un contrat à coût majoré, le montant initial des produits peut ne pas figurer dans le contrat. En revanche, il sera peut-être nécessaire de l'estimer sur une base conforme aux modalités du contrat, par exemple par référence aux coûts prévus sur la durée du contrat.
- 18. En outre, le montant des produits du contrat peut augmenter ou diminuer d'une période 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'une période ultérieure à celle où le contrat a initialement été conclu;
  - (b) le montant des produits fixé dans le cadre d'un contrat à forfait, d'un contrat en régie ou d'un contrat à coût majoré peut augmenter par suite de clauses de révision de prix ou autres;
  - (c) le montant des produits du contrat peut diminuer par suite de pénalités imposées en raison de retards pris par le constructeur 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 ou diminuent à mesure que le nombre d'unités s'accroît ou se réduit.
19. 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.
20. Une réclamation est un montant que l'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.
21. 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 au constructeur 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.
22. Les constructeurs doivent examiner tous les montants relatifs au contrat de construction qui sont payés directement à des sous-traitants par des organismes de financement tiers afin de déterminer s'ils répondent à la définition et aux critères de comptabilisation des produits du constructeur selon les termes du contrat. Les montants répondant à la définition et aux

critères de comptabilisation des produits doivent être comptabilisés par le constructeur de la même manière que tout autre produit afférent au contrat. Ces montants doivent également être comptabilisés comme des coûts du contrat (voir paragraphe 25). Les organismes publics de financement peuvent comprendre des organismes nationaux et internationaux d'aide et des banques multilatérales et bilatérales de développement.

### Coûts du contrat

23. **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 d'une manière systématique et rationnelle; et**
  - (c) **tous autres coûts qui peuvent être spécifiquement imputés au client selon les termes du contrat.**
24. 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 d'assistance technique directement liés 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 à la fin du contrat.
25. Les constructeurs doivent examiner tous les montants relatifs au contrat de construction qui sont payés directement par des sous-traitants et remboursés par des organismes de financement tiers afin de déterminer s'ils répondent à la définition des coûts du contrat. Les montants répondant à la définition et aux critères de comptabilisation des charges du contrat doivent être

comptabilisés par le constructeur de la même manière que toute autre charge afférente au contrat. Les montants remboursés par des organismes de financement tiers qui répondent à la définition et aux critères de comptabilisation des produits doivent être comptabilisés par le constructeur de la même manière que tout autre produit afférent au contrat (cf. paragraphe 22).

26. 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 qui ne sont pas directement liés à un contrat spécifique; 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 le constructeur adopte l'autre traitement autorisé dans IPSAS 5 « Coûts d'emprunt ».

27. 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.
28. 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.

29. 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 charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus, 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**

30. **Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits 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 reporting. Un déficit attendu sur un contrat de construction auquel s'applique le paragraphe 44 doit être immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 44.**
31. **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 éventuels produits du contrat peut être évalué de façon fiable;**
  - (b) **il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés au contrat seront acquis à l'entité;**
  - (c) **tant les coûts à terminaison du contrat que le degré d'avancement du contrat à la date de reporting 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;**
32. **Dans le cas d'un contrat en régie ou au coût majoré, 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 ou le potentiel de service associés au contrat seront acquis 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.**
33. 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 des produits, des charges et d'un excédent ou d'un déficit qui peuvent être attribués proportionnellement aux travaux achevés. Cette méthode donne des informations utiles sur l'étendue de l'activité du contrat et de son exécution pendant une période.

34. Selon la méthode du pourcentage d'avancement, les produits du contrat sont comptabilisés en tant que produits dans l'état de la performance financière des périodes de reporting au cours desquelles les travaux sont exécutés. Les coûts du contrat sont habituellement comptabilisés en charges dans l'état de la performance financière des périodes de reporting au cours desquelles les travaux auxquels ils se rattachent sont exécutés. Cependant, lorsqu'il est prévu, au début du contrat, que les coûts du contrat seront entièrement recouverts auprès des parties au contrat de construction, tout excédent prévu des coûts totaux du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges, conformément au paragraphe 44.
35. Un constructeur 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.
36. Le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service 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 dans l'état de la performance financière, 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.
37. 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) l'éventuelle contrepartie à échanger; 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.

38. 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 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.

39. 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.

40. **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 la période au cours duquel ils sont encourus.**

**Un déficit attendu sur un contrat de construction auquel s'applique le paragraphe 44 doit être immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 44.**

41. 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 encourus du contrat. En conséquence, les produits du contrat ne sont comptabilisés qu'à concurrence des coûts encourus dont le recouvrement est attendu. Étant donné que le résultat du contrat ne peut être estimé de manière fiable, aucun excédent ni

déficit 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 ce cas, tout excédent attendu du total des coûts du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 44.

42. Lorsqu'il n'est pas probable que les coûts du contrat à rembourser par des parties au contrat soient recouverts, ceux-ci sont immédiatement comptabilisés en charges. 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 charges sont par exemple les contrats:
- (a) qui ne sont pas entièrement juridiquement 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 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 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.
43. **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 30, plutôt que selon le paragraphe 40.**

### **Comptabilisation des déficits attendus**

44. **Dans le cas de contrats de construction prévoyant, dès le commencement du contrat, que les coûts du contrat seront entièrement recouverts auprès des parties au contrat, le déficit attendu doit être immédiatement comptabilisé en charges lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat dépassera le total des produits du contrat,**
45. Des entités du secteur public peuvent conclure des contrats de construction prévoyant que les produits destinés à couvrir les coûts de construction seront fournis par les autres parties au contrat. Il peut en être ainsi, par exemple, lorsque:
- (a) des services et organismes gouvernementaux dépendant dans une large mesure d'autorisations budgétaires ou d'attributions analogues des recettes du gouvernement pour financer leurs activités sont

également habilités à conclure avec des entreprises publiques ou des entités du secteur privé des contrats pour la construction d'actifs sur une base commerciale ou sur la base du recouvrement intégral du coût; ou

- (b) des services et des organismes gouvernementaux concluent des transactions entre eux, dans des conditions normales de marché ou sur une base commerciale qui pourra intervenir dans le cadre d'un modèle de gouvernement de type « acheteur-prestataire » ou d'un type analogue.

Dans ces cas, un déficit attendu sur un contrat de construction est immédiatement comptabilisé conformément au paragraphe 44.

- 46. Comme indiqué au paragraphe 9, dans certains cas, une entité du secteur public peut conclure un contrat de construction prévoyant le recouvrement auprès des autres parties au contrat d'un montant inférieur au coût intégral. Dans ces cas, un financement excédant celui qui est mentionné dans le contrat de construction sera prévu par une autorisation budgétaire générale ou une autre attribution de fonds publics généraux au constructeur, ou encore à partir de subventions générales provenant d'organismes de financement tiers ou d'autres États. Les dispositions du paragraphe 44 ne s'appliquent pas à ces contrats de construction.
- 47. Pour déterminer le montant d'un déficit conformément au paragraphe 44, le total des produits et le total des coûts du contrat peuvent inclure des paiements versés directement aux sous-traitants par des organismes de financement tiers conformément aux paragraphes 22 et 25.
- 48. Le montant d'un tel déficit est déterminé sans tenir compte:
  - (a) du démarrage ou non des travaux du contrat;
  - (b) du degré d'avancement de l'activité du contrat; ou
  - (c) du montant des excédents attendus sur d'autres contrats commerciaux de construction qui ne sont pas traités comme un seul contrat de construction, selon le paragraphe 14.

### **Changements d'estimations**

- 49. La méthode du pourcentage d'avancement est appliquée sur une base cumulée pour chaque période de reporting en fonction des estimations actuelles des produits du contrat ou des coûts du contrat. En conséquence, l'incidence d'un changement des estimations des produits du contrat ou des coûts du contrat, ou l'incidence d'un changement des estimations du résultat d'un contrat, est comptabilisée comme un changement d'estimation comptable (voir IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements des estimations comptables et erreurs »). Les estimations modifiées sont

utilisées dans la détermination du montant des produits et des charges comptabilisés dans l'état de la performance financière de la période durant laquelle la modification est effectuée et au cours des périodes ultérieures.

### Informations à fournir

50. **Une entité doit fournir les informations suivantes:**
- (a) **le montant des produits du contrat comptabilisés en produits de la période;**
  - (b) **les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés au cours de la période; et**
  - (c) **les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.**
51. **Une entité doit indiquer chacune des informations suivantes pour les contrats en cours à la date de reporting:**
- (a) **le montant total des coûts encourus et des excédents comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée;**
  - (b) **le montant des avances reçues; et**
  - (c) **le montant des retenues.**
52. 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 de produits du contrat facturés pour les travaux exécutés sur un contrat, qu'elles aient ou non été réglées par le client. Les avances sont les montants des produits du contrat reçus par le constructeur avant que les travaux correspondants n'aient été exécutés.
53. **L'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.**
54. Le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat est le montant net:
- (a) des coûts encourus plus les excédents comptabilisés; moins
  - (b) La somme des déficits comptabilisés et des facturations intermédiaires pour tous les contrats en cours pour lesquels les coûts encourus plus les excédents comptabilisés à recouvrer sous la forme

de produits du contrat (moins les déficits comptabilisés) dépassent les facturations intermédiaires.

55. Le montant brut dû aux clients pour les travaux du contrat est le montant net:
- (a) des coûts encourus plus les excédents comptabilisés; moins
  - (b) La somme des déficits comptabilisés et des facturations intermédiaires pour tous les contrats en cours pour lesquels les facturations intermédiaires dépassent les coûts encourus plus les excédents comptabilisés à recouvrer sous la forme de produits du contrat (moins les déficits comptabilisés) .
56. La Norme comptable internationale du secteur public, IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » fournit des informations sur la présentation des actifs et passifs 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**

57. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2002. Une application anticipée est encouragée.**
58. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

**Annexe**

*La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.*

**Informations à fournir sur les méthodes comptables**

Voici des exemples d'informations à fournir sur les méthodes comptables par un service qui conclut des contrats non commerciaux de construction avec d'autres organismes publics prévoyant un recouvrement intégral, partiel ou nul auprès des autres parties au contrat. Le service est également habilité à conclure des contrats de construction commerciaux avec des entités du secteur privé et des entreprises publiques, et à conclure des contrats de construction prévoyant le recouvrement intégral des coûts avec certains hôpitaux d'État et certaines universités d'État.

*Contrats non commerciaux*

Les coûts du contrat sont comptabilisés en charges suivant la méthode du pourcentage d'avancement, évalué en fonction du pourcentage des heures de travail réalisées à la date considérée sur le total estimé des heures de travail pour chaque contrat. Dans certains cas, certaines activités de construction et de supervision technique ont été sous-traitées à des constructeurs du secteur privé moyennant des honoraires fixes « à l'exécution du contrat ». Dans ce cas, les coûts sous-traités sont comptabilisés en charges suivant la méthode du pourcentage d'avancement des travaux pour chaque contrat de sous-traitance.

Les produits du contrat résultant de contrats prévoyant un recouvrement intégral ou partiel des coûts conclus par le service sont comptabilisés en fonction des coûts recouvrables encourus pendant la période, évalués proportionnellement aux coûts encourus à la date considérée par rapport au total estimé des coûts recouvrables du contrat.

*Contrats commerciaux*

Les produits de contrats de construction à forfait sont comptabilisés suivant la méthode du pourcentage d'avancement, en fonction du pourcentage des heures de travail réalisées à la date considérée sur le total estimé des heures de travail pour chaque contrat.

Les produits de contrats en régie ou de contrats à coût majoré sont comptabilisés en fonction des coûts recouvrables encourus pendant la période, majorés de la rémunération acquise, évalués proportionnellement aux coûts encourus à la date considérée par rapport au total estimé des coûts du contrat.

**Détermination des produits et des charges du contrat**

Les exemples suivants traitent d'un contrat de construction non commercial et d'un contrat de construction commercial. Les exemples illustrent une méthode pour déterminer le degré d'avancement d'un contrat ainsi que le calendrier de la comptabilisation des produits et des charges du contrat (voir paragraphes 30 à 43 de la Norme).

*Contrats non commerciaux*

Le Département des Travaux et Services (le constructeur) a obtenu un contrat de construction d'un pont pour le Service des Routes et Autoroutes. Le Département des Travaux et Services est financé par voie d'autorisations budgétaires. Le contrat de construction identifie les besoins de construction et notamment les coûts, les spécifications techniques et le calendrier d'achèvement prévus, mais ne prévoit pas le recouvrement des coûts de construction directement auprès du Service des Routes et Autoroutes. Le contrat de construction est un document essentiel pour la gestion, la planification et la bonne exécution, qui décrit la conception et le cahier des charges pour la construction du pont. Il est utilisé pour évaluer la performance des parties contractantes en matière de prestation de services répondant à des spécifications techniques convenues dans la limite de projections de paramètres de coûts. Il est également utilisé pour les projections de coûts futurs.

L'estimation initiale des coûts du contrat est de 8 000. La construction du pont durera trois ans. Un organisme d'aide a accepté de fournir un financement de 4 000, soit la moitié des coûts de construction – ce fait est mentionné dans le contrat de construction.

A la fin de l'année 1, l'estimation des coûts du contrat est passée à 8 050. L'organisme d'aide accepte de financer la moitié de cette augmentation des coûts estimés.

Au cours de l'année 2, l'État, sur les conseils du Services des Routes et Autoroutes, approuve une modification qui entraîne un coût contractuel supplémentaire estimé de 150. L'organisme d'aide accepte de financer 50% de cette variation. A la fin de l'année 2, les coûts encourus comprennent un montant de 100 correspondant à des matériaux standard entreposés sur le site et destinés à être utilisés au cours de l'année 3 pour achever le projet.

Le Département des Travaux et Services détermine le degré d'avancement du contrat en calculant la proportion des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée par rapport au dernier total estimé des coûts du contrat.

Un résumé des données financières pendant la période de construction se présente comme suit:

|   | <b>Année 1</b> | <b>Année 2</b> | <b>Année 3</b> |
|---|----------------|----------------|----------------|
| Montant initial des produits convenus dans le contrat | 4 000          | 4 000          | 4 000          |
| Variations dans les produits du contrat               | –              | 100            | 100            |
| <b>Total des produits du contrat</b>                  | <b>4 000</b>   | <b>4 100</b>   | <b>4 100</b>   |
| Coûts du contrat encourus jusqu'à la date considérée  | 2 093          | 6 168          | 8 200          |
| Coûts du contrat à terminaison                        | 5 957          | 2 032          | –              |
| <b>Total estimé des coûts du contrat</b>              | <b>8 050</b>   | <b>8 200</b>   | <b>8 200</b>   |
| Degré d'avancement                                    | 26%            | 74%            | 100%           |

Le degré d'avancement pour l'année 2 (74 %) est déterminé en excluant des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée les 100 de matériaux non spécifiques entreposés sur le chantier pour être utilisés en année 3.

Les montants des produits et, des charges comptabilisés dans l'état de la performance financière pendant les trois années concernées se présentent comme suit:

|                         | <b>A la date considérée</b> | <b>Comptabilisés au cours des périodes antérieures</b> | <b>Comptabilisés pendant la période en cours</b> |
|-------------------------|-----------------------------|--|--|
| <b>Année 1</b>          |                             |  |  |
| Produits (4 000 x 0,26) | 1 040                       |  | 1 040  |
| Charges (8 050 x 0,26)  | <u>2 093</u>                |  | <u>2 093</u>                                     |
| <b>Année 2</b>          |                             |  |  |
| Produits (4 100 x 0,74) | 3 034                       | 1 040  | 1 994  |
| Charges (8 200 x 0,74)  | <u>6 068</u>                | 2 093  | <u>3 975</u>                                     |
| <b>Année 3</b>          |                             |  |  |
| Produits (4 100 x 1,00) | 4 100                       | 3 034  | 1 066  |
| Charges (8 200 x 1,00)  | <u>8 200</u>                | 6 068  | <u>2 132</u>                                     |

*Contrats commerciaux*

Le Département des Travaux et Services (le constructeur), bien qu'essentiellement financé par autorisations budgétaires, est habilité à entreprendre des travaux de construction limités sur une base commerciale pour le compte d'entités du secteur privé. Avec l'approbation du ministre, le Département a conclu un contrat à forfait d'un montant de 9 000 pour construire un pont.

Le montant initial des produits convenus dans le contrat est de 9 000. L'estimation initiale des coûts du contrat par le constructeur est de 8 000. La construction du pont durera trois ans.

À la fin de l'année 1, l'estimation des coûts du contrat par le Département est passée à 8 050.

Pendant l'année 2, le client approuve une modification conduisant à une augmentation de 200 des produits du contrat et à un supplément estimé de 150 des coûts du contrat. A la fin de l'année 2, les coûts encourus comprennent un montant de 100 correspondant à des matériaux standard entreposés sur le site et destinés à être utilisés au cours de l'année 3 pour achever le projet.

Le Département détermine le degré d'avancement du contrat en calculant la proportion des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée sur le dernier total estimé des coûts du contrat. Un résumé des données financières pendant la période de construction se présente comme suit:

|   | <b>Année 1</b> | <b>Année 2</b> | <b>Année 3</b> |
|---|----------------|----------------|----------------|
| Montant initial des produits convenus dans le contrat | 9 000          | 9 000          | 9 000          |
| Modification  | –              | 200            | 200            |
| Total des produits du contrat                         | 9 000          | 9 200          | 9 200          |
| Coûts du contrat encourus jusqu'à la date considérée  | 2 093          | 6 168          | 8 200          |
| Coûts du contrat à terminaison                        | 5 957          | 2 032          | –              |
| Total estimé des coûts du contrat                     | 8 050          | 8 200          | 8 200          |
| Excédent estimé                                       | 950            | 1 000          | 1 000          |
| Degré d'avancement                                    | 26%            | 74%            | 100%           |

Le degré d'avancement pour l'année 2 (74 %) est déterminé en excluant des coûts du contrat encourus pour les travaux exécutés à la date considérée les 100 de matériaux non spécifiques entreposés sur le chantier pour être utilisés en année 3.

Les montants des produits, des charges et de l'excédent comptabilisés dans l'état de la performance financière pendant les trois années concernées se présentent comme suit:

|                         | À la date<br>considérée | Comptabilisés<br>au cours des<br>périodes<br>antérieures | Comptabilisés<br>pendant la<br>période en<br>cours |
|-------------------------|-------------------------|--|--|
| <b>Année 1</b>          |                         |  |  |
| Produits (9 000 x 0,26) | 2 340                   |  | 2 340  |
| Charges (8 050 x 0,26)  | <u>2 093</u>            |  | <u>2 093</u>                                       |
| Excédent                | <u>247</u>              |  | <u>247</u>   |
| <b>Année 2</b>          |                         |  |  |
| Produits (9 200 x 0,74) | 6 808                   | 2 340  | 4 468  |
| Charges (8 200 x 0,74)  | <u>6 068</u>            | <u>2 093</u>   | <u>3 975</u>                                       |
| Excédent                | <u>740</u>              | <u>247</u>   | <u>493</u>   |
| <b>Année 3</b>          |                         |  |  |
| Produits (9 200 x 1,00) | 9 200                   | 6 808  | 2 392  |
| Charges (8 200 x 1,00)  | 8 200                   | <u>6 068</u>   | 2 132  |
| Excédent                | <u>1 000</u>            | <u>740</u>   | <u>260</u>   |

#### Informations à fournir pour un contrat

*Contrats financés par un programme d'aide/par autorisations budgétaires et contrats prévoyant le recouvrement intégral des coûts*

Le Département des Travaux et Services a été récemment créé pour gérer la construction d'importants immeubles et de travaux routiers pour le compte d'autres entités publiques. Il est essentiellement financé par autorisation budgétaire mais, avec l'approbation du ministre, il est habilité à entreprendre des projets de construction financés par des organismes publics d'aide nationaux ou internationaux. Il a ses propres capacités de construction et peut également sous-traiter. Avec l'approbation du ministre, le Département est également habilité à entreprendre des travaux de construction sur une base commerciale pour des entités du secteur privé et des entreprises publiques, et sur une base de recouvrement intégral des coûts pour des hôpitaux d'État et des universités d'État.

Le Département des Travaux et Services a atteint la fin de sa première année d'activité. Tous les coûts qu'il a encourus au titre des contrats ont été réglés en trésorerie et toutes les facturations intermédiaires (aux agences d'aide qui avaient commandé les travaux) ont été perçues en trésorerie. Aucune avance n'a été faite au

Département au cours de la période au titre de travaux de construction. Les coûts de contrat supportés pour les contrats B et C comprennent le coût des matériaux qui ont été achetés pour les contrats mais qui n'ont pas à la date considérée été utilisés pour l'exécution des contrats. Aucun contrat commercial n'a été entrepris cette année. (Voir ci-dessous des exemples de contrats commerciaux)

- Le Contrat A est financé à partir d'autorisations budgétaires générales. (Le contrat ne comprend aucun « produit du contrat », tel que défini).
- Le Contrat B est conclu avec le Ministère de l'Éducation et l'organisme d'aide XX, qui finance 50 % des coûts de construction. (50% du coût du contrat doivent être remboursés par des parties au contrat et par conséquent, constituent un « produit du contrat » tel que défini)
- Le Contrat C est intégralement financé par l'Université Nationale. (les modalités de l'accord précisent que tous les coûts du contrat doivent être remboursés par l'Université Nationale par prélèvement sur le fonds des grands travaux de l'Université. Par conséquent, le « produit du contrat », tel que défini, est égal aux coûts du contrat)

La situation des trois contrats en cours à la fin de l'année 1 se présente comme suit:

|  | Contrat |     |     | Total |
|--|---------|-----|-----|-------|
|  | A       | B   | C   |       |
| Produits du contrat comptabilisés selon le paragraphe 30 | –       | 225 | 350 | 575   |
| Charges du contrat comptabilisées selon le paragraphe 30 | 110     | 450 | 350 | 910   |
| Coûts du contrat financés par autorisations budgétaires  | 110     | 225 | –   | 335   |
| Coûts du contrat encourus au cours de la période         | 110     | 510 | 450 | 1 070 |
| –comptabilisés en charges (para 30)                      | 110     | 450 | 350 | 910   |
| –comptabilisés en tant qu'actif (para 35)                | –       | 60  | 100 | 160   |
| Produits du contrat (voir ci-dessus)                     | –       | 225 | 350 | 575   |
| Facturations intermédiaires (para 52)                    | –       | 225 | 330 | 555   |

|  | Contrat |   |    | Total |
|--|---------|---|----|-------|
|  | A       | B | C  |       |
| Produits du contrat ne faisant pas l'objet d'une facturation intermédiaire | -       | - | 20 | 20    |
| Avances (para 52)  | -       | - | -  | -     |

Les montants à indiquer selon la présente Norme sont les suivants:

Produits du contrat comptabilisés en produits de la période (para 50(a)) 575

Coûts du contrat encourus à la date considérée (para 51(a)) (il n'y a pas d'excédent comptabilisé/moins déficits comptabilisés) 1 070

Montant brut dû par des clients au contrat au titre de travaux contractuels (déterminé selon le paragraphe 54 et présenté en tant qu'actif selon le paragraphe 53(a)) 150

Les montants à indiquer selon la présente Norme sont les suivants:

Produits du contrat comptabilisés en produits de la période (para 50(a)) 575

Coûts du contrat encourus à la date considérée (para 51(a)) (il n'y a pas d'excédent comptabilisé/moins déficits comptabilisés) 1 070

Montant brut dû par des clients au contrat au titre de travaux contractuels (déterminé selon le paragraphe 54 et présenté en tant qu'actif selon le paragraphe 53(a)) 150

| Les montants devant être indiqués selon les paragraphes 51(a) et 53(a) sont les suivants:<br>(Note: les produits du contrat pour B s'élèvent à 50 % des coûts du contrat): |     |     |     |       |
|--|-----|-----|-----|-------|
|  | A   | B   | C   | Total |
| Coûts du contrat encourus  | 110 | 510 | 450 | 1 070 |
| Facturations intermédiaires  | 0   | 225 | 330 | 555   |
| Créances sur les organismes d'aide et les clients  | -   | 30  | 120 | 150   |

Le montant indiqué selon le paragraphe 51(a) est le même que celui pour la période en cours, les informations se rapportant à la première année d'activité.

*Contrats commerciaux*

La Division des Travaux de Construction Nationaux a été créée au sein du Département des Travaux et Services pour entreprendre des travaux de construction sur une base commerciale pour le compte d'entreprises publiques et d'entités du secteur privé sur instruction et avec l'approbation du ministre. La Division a atteint la fin de sa première année d'activité. Tous les coûts qu'il a encourus au titre des contrats ont été réglés en trésorerie et toutes les facturations intermédiaires et les avances ont été perçues en trésorerie. Les coûts de contrat supportés pour les contrats B, C et E comprennent le coût des matériaux qui ont été achetés pour les contrats mais qui n'ont pas à la date considérée été utilisés pour l'exécution des contrats. Pour les contrats B, C et E, les clients ont versé des avances au constructeur pour des travaux non encore réalisés.

La situation des cinq contrats en cours à la fin de l'année 1 se présente de la manière suivante:

|  | <b>Contrat</b> |            |            |             |             | <b>Total</b>  |
|--|----------------|------------|------------|-------------|-------------|---------------|
|  | <b>A</b>       | <b>B</b>   | <b>C</b>   | <b>D</b>    | <b>E</b>    |               |
| Produits du contrat comptabilisés selon le paragraphe 30   | 145            | 520        | 380        | 200         | 55          | 1 300)        |
| Charges du contrat comptabilisées selon le paragraphe 30   | 110            | 450        | 350        | 250         | 55          | 1 215)        |
| Déficits attendus comptabilisés conformément au paragraphe 44  | –              | –          | –          | 40          | 30          | 70)           |
| Excédents comptabilisés moins déficits comptabilisés   | <u>35</u>      | <u>70</u>  | <u>30</u>  | <u>(90)</u> | <u>(30)</u> | <u>15)</u>    |
| Coûts du contrat encourus au cours de la période   | 110            | 510        | 450        | 250         | 100         | 1 420)        |
| Coûts du contrat encourus comptabilisés en charges du contrat au cours de la période conformément au paragraphe 30 | <u>110</u>     | <u>450</u> | <u>350</u> | <u>250</u>  | <u>55</u>   | <u>1 215)</u> |
| Coûts du contrat relatifs à l'activité future comptabilisés en tant qu'actif conformément au paragraphe 35         | <u>–</u>       | <u>60</u>  | <u>100</u> | <u>–</u>    | <u>45</u>   | <u>205)</u>   |
| Produits du contrat (voir ci-dessus)   | 145            | 520        | 380        | 200         | 55          | 1 300)        |
| Facturations intermédiaires (para 52)  | <u>100</u>     | <u>520</u> | <u>380</u> | <u>180</u>  | <u>55</u>   | <u>1 235)</u> |

|  | Contrat |    |    |    |    | Total |
|--|---------|----|----|----|----|-------|
|  | A       | B  | C  | D  | E  |       |
| Produits du contrat ne faisant pas l'objet d'une facturation intermédiaire | 45      | –  | –  | 20 | –  | 65)   |
| Avances (para 52)  | –       | 80 | 20 | –  | 25 | 125)  |

Les montants à indiquer selon la présente Norme sont les suivants:

|  |        |
|--|--------|
| Produits du contrat comptabilisés en produits de la période (para 50(a))   | 1 300  |
| Coûts du contrat encourus et excédents comptabilisés (moins déficits comptabilisés) à la date considérée (para 51(a))  | 1 435) |
| Avances reçues (para 51(b))  | 125)   |
| Montant brut dû par des clients au titre de travaux contractuels – présenté en tant qu'actif selon le paragraphe 53(a) | 220)   |
| Montant brut dû à des clients au titre de travaux contractuels – présenté en tant qu'actif selon le paragraphe 53(a)   | (20)   |

Les montants devant être indiqués selon les paragraphes 51(a), 53(a) et 53(b) sont calculés comme suit:

|  | A   | B   | C   | D    | E    | Total |
|--|-----|-----|-----|------|------|-------|
| Coûts du contrat encourus                            | 110 | 510 | 450 | 250) | 100) | 1 420 |
| Excédents comptabilisés moins déficits comptabilisés | 35  | 70  | 30  | (90) | (30) | 15    |
|  | 145 | 580 | 480 | 160  | 70   | 1 435 |
| Facturations intermédiaires                          | 100 | 520 | 380 | 180) | 55)  | 1 235 |
| Dû par les clients                                   | 45  | 60  | 100 | –)   | 15)  | 220   |
| Dû aux clients                                       | –   | –   | –   | (20) | –)   | (20)  |

Le montant indiqué selon le paragraphe 51(a) est le même que celui pour la période en cours, les informations se rapportant à la première année d'activité.

### **Comparaison avec IAS 11**

La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 11, « Contrats de construction » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 11 « Contrats de construction ». Les principales différences entre IPSAS 11 et IAS 11 sont les suivantes:

- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 11 a été intégré à IPSAS 11 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 11 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 11. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « entité », « produits » et « état de la performance financière » dans IPSAS 11. Les termes équivalents dans IAS 11 sont « entreprise », « produit » et « compte de résultat ».
- IPSAS 11 inclut des accords contraignants qui ne revêtent pas la forme d'un contrat légal entrant dans le champ d'application de la Norme.
- IPSAS 11 inclut des contrats en régie et des contrats non commerciaux entrant dans le champ d'application de la Norme.
- IPSAS 11 indique clairement que l'obligation de comptabilisation d'un déficit attendu sur un contrat, dès qu'il devient probable que les coûts du contrat dépasseront le total des produits du contrat, ne s'applique qu'aux contrats dans lesquels il est prévu, au début du contrat, que les coûts du contrat seront intégralement recouverts auprès des parties dudit contrat.
- IPSAS 11 inclut des exemples supplémentaires destinés à illustrer l'application de la Norme à des contrats de construction non commerciaux.