

Interprétation IFRIC 15

Contrats de construction de biens immobiliers

Références

- IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)
- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 11 *Contrats de construction*
- IAS 18 *Produits des activités ordinaires*
- IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*
- IFRIC 12 *Accords de concession de services*
- IFRIC 13 *Programmes de fidélisation de la clientèle*

Contexte

- 1 Dans le secteur immobilier, les entités qui entreprennent la construction de biens immobiliers, soit directement, soit par l'intermédiaire de sous-traitants, peuvent être amenées à conclure des contrats avec un ou plusieurs acquéreurs avant l'achèvement de la construction. De tels contrats peuvent prendre diverses formes.
- 2 Par exemple, une entité qui entreprend la construction de biens immobiliers résidentiels peut commencer à commercialiser des logements individuels (appartements ou maisons) « sur plan », c.-à-d. alors que la construction est encore en cours, voire avant même qu'elle ait commencé. Chaque acquéreur conclut avec l'entité un contrat visant l'acquisition d'un logement déterminé dès que celui-ci est prêt à être occupé. En général, l'acquéreur paie à l'entité un acompte qui n'est remboursable que si l'entité ne livre pas le logement achevé conformément aux termes du contrat. Le solde du prix d'achat n'est habituellement payé à l'entité qu'au moment où le contrat est rempli, lorsque l'acquéreur prend possession du logement.
- 3 Une entité qui entreprend la construction de biens immobiliers commerciaux ou industriels peut conclure un contrat avec un acquéreur unique. L'acquéreur peut être tenu de verser des paiements à l'avancement entre le moment où le contrat est conclu et celui où il est rempli. La construction peut s'effectuer sur un terrain dont l'acquéreur est propriétaire ou locataire avant le début de la construction.

Champ d'application

- 4 La présente interprétation porte sur la comptabilisation des produits et des charges correspondantes par des entités qui entreprennent la construction de biens immobiliers soit directement, soit par l'intermédiaire de sous-traitants.
- 5 Les contrats visés par la présente interprétation sont des contrats de construction de biens immobiliers. Outre la construction de biens immobiliers, ces contrats peuvent comprendre la fourniture d'autres biens ou services.

Questions

- 6 La présente interprétation traite de deux questions.
 - (a) Le contrat relève-t-il du champ d'application d'IAS 11 ou d'IAS 18 ?
 - (b) Quand les produits provenant de la construction de biens immobiliers doivent-ils être comptabilisés ?

Consensus

- 7 La discussion qui suit présuppose que l'entité a préalablement analysé le contrat de construction de biens immobiliers ainsi que tous les contrats connexes et qu'elle a conclu qu'après construction, elle ne continuera pas à être impliquée dans la gestion des biens immobiliers, telle qu'elle incombe généralement au propriétaire, ni dans leur contrôle effectif dans une mesure susceptible d'empêcher la comptabilisation en produit de tout ou partie de la contrepartie. En cas d'empêchement de la comptabilisation en produit d'une partie de la

contrepartie, la discussion ci-dessous ne s'applique qu'à la partie du contrat donnant lieu à la comptabilisation de produits.

- 8 Dans un contrat donné, une entité peut s'engager contractuellement à livrer des biens ou des services en plus de la construction des biens immobiliers (par ex. la vente d'un terrain ou la fourniture de services de gestion immobilière). Conformément au paragraphe 13 d'IAS 18, il est parfois nécessaire de scinder un tel contrat en composantes séparément identifiables, y compris une composante pour le contrat de construction de biens immobiliers. La juste valeur de la contrepartie totale reçue ou à recevoir pour le contrat doit être répartie entre chacune des composantes. Si des composantes séparées ont été identifiées, l'entité applique les paragraphes 10 à 12 de la présente interprétation à la composante construction de biens immobiliers afin de déterminer si cette composante relève du champ d'application d'IAS 11 ou d'IAS 18. Les critères de division d'IAS 11 s'appliquent alors à chaque composante du contrat qui est considérée être un contrat de construction.
- 9 La discussion ci-dessous porte sur un contrat de construction de biens immobiliers, mais s'applique également à toute composante construction de biens immobiliers identifiée dans un contrat qui comprend d'autres composantes.

Déterminer si un contrat relève du champ d'application d'IAS 11 ou d'IAS 18

- 10 Pour déterminer si un contrat de construction de biens immobiliers relève du champ d'application d'IAS 11 ou d'IAS 18, on se fonde sur les termes du contrat ainsi que sur des faits et circonstances connexes. Cette détermination exige qu'un jugement soit porté sur chaque contrat.
- 11 IAS 11 s'applique lorsqu'un contrat satisfait à la définition de contrat de construction énoncée au paragraphe 3 d'IAS 11 : « ...un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs ... ». Un contrat de construction de biens immobiliers répond à la définition de contrat de construction lorsque l'acquéreur est en mesure de spécifier les principaux éléments structurels de la conception des biens immobiliers avant le début de la construction et/ou d'en spécifier les principales modifications structurelles une fois que la construction est en cours (qu'il décide ou non d'exercer cette capacité). Lorsque IAS 11 s'applique, le contrat de construction comprend également tous contrats ou composantes de contrats relatifs à la prestation de services directement liés à la construction de biens immobiliers, conformément au paragraphe 5(a) d'IAS 11 et au paragraphe 4 d'IAS 18.
- 12 En revanche, un contrat de construction de biens immobiliers où l'acquéreur ne dispose que d'une capacité limitée d'influencer la conception du bien immobilier, par exemple s'il ne peut que sélectionner un modèle parmi une gamme spécifiée par l'entité, ou ne peut demander que des variations mineures par rapport au modèle de base, est un contrat de vente de biens au sens d'IAS 18.

Comptabiliser les produits provenant de la construction de biens immobiliers

Le contrat est un contrat de construction

- 13 Lorsque le contrat relève du champ d'application d'IAS 11 et que son résultat peut être estimé de façon fiable, l'entité doit en comptabiliser les produits en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat conformément à IAS 11.
- 14 Le contrat peut ne pas répondre à la définition d'un contrat de construction et dès lors relever du champ d'application d'IAS 18. Dans ce cas, l'entité doit déterminer si le contrat porte sur la prestation de services ou sur la vente de biens.

Le contrat est un contrat de prestation de services

- 15 Si l'entité n'est pas tenue d'acquérir et de fournir des matériaux de construction, le contrat peut n'être qu'un contrat de prestation de services conformément à IAS 18. Dans ce cas, si les critères du paragraphe 20 d'IAS 18 sont remplis, IAS 18 impose de comptabiliser les produits par référence au degré d'avancement de la transaction en appliquant la méthode à l'avancement. Les dispositions d'IAS 11 sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une telle transaction (IAS 18, paragraphe 21).

Le contrat est un contrat de vente de biens

- 16 Si l'entité est tenue de fournir des services en même temps que des matériaux de construction afin d'exécuter ses obligations contractuelles de livraison du bien immobilier à l'acquéreur, le contrat est un contrat de vente de biens et les critères de comptabilisation des produits énoncés au paragraphe 14 d'IAS 18 s'appliquent.
- 17 L'entité peut transférer à l'acquéreur le contrôle, de même que les risques et avantages importants inhérents à la propriété des travaux en cours dans leur état actuel, au fur et à mesure que la construction progresse. Dans ce cas, si tous les critères du paragraphe 14 d'IAS 18 sont remplis de manière continue au fur et à mesure de l'avancement de la construction, l'entité doit comptabiliser les produits par référence au degré d'avancement en appliquant la méthode à l'avancement. Les dispositions d'IAS 11 sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une telle transaction.
- 18 L'entité peut transférer intégralement à l'acquéreur le contrôle, de même que les risques et avantages significatifs inhérents à la propriété du bien immobilier, à un moment précis (par exemple à l'achèvement, à la livraison, ou après livraison). Dans ce cas, l'entité doit comptabiliser les produits uniquement lorsqu'il a été satisfait à tous les critères visés au paragraphe 14 d'IAS 18.
- 19 Lorsque l'entité doit effectuer d'autres travaux sur un bien immobilier déjà livré à l'acquéreur, elle doit comptabiliser un passif et une charge conformément au paragraphe 19 d'IAS 18. Le passif doit être évalué conformément à IAS 37. Lorsque l'entité doit livrer des biens ou des services supplémentaires qui sont identifiables séparément du bien immobilier déjà livré à l'acquéreur, elle doit avoir identifié les biens ou les services restants en tant que composante séparée de la vente, conformément au paragraphe 8 de la présente interprétation.

Informations à fournir

- 20 Lorsqu'une entité comptabilise des produits des activités ordinaires en utilisant la méthode à l'avancement pour les contrats qui remplissent de manière continue tous les critères du paragraphe 14 d'IAS 18 au fur et à mesure de l'avancement de la construction (voir paragraphe 17 de l'interprétation), elle doit indiquer :
- comment elle détermine quels sont les contrats qui remplissent tous les critères du paragraphe 14 d'IAS 18 de manière continue au fur et à mesure de l'avancement de la construction ;
 - le montant des produits provenant de ces contrats pendant la période ; et
 - les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.
- 21 Pour les contrats décrits au paragraphe 20 qui sont en cours d'avancement à la date de clôture, l'entité doit également indiquer :
- le montant total des coûts engagés et des bénéfices comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée ; et
 - le montant des acomptes reçus.

Modifications des exemples qui accompagnent IAS 18

22-23 [Modifications intégrées aux exemples qui accompagnent IAS 18]

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

- 24 L'entité doit appliquer la présente interprétation pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique l'interprétation à une période ouverte avant le 1^{er} décembre 2009, elle doit l'indiquer.
- 25 Les changements de méthodes comptables s'effectuent de manière rétrospective selon IAS 8.