

Traitement comptable des coûts liés au temps d'attente et des autres pénalités découlant d'une clause de force majeure

Extrait, Groupe de discussion sur les IFRS® – Compte rendu de la réunion du 20 mai 2021

Un contrat comprend généralement une clause de force majeure pour dégager une partie au contrat de l'exécution de ses obligations contractuelles en cas d'événement extérieur inattendu l'empêchant de s'en acquitter¹.

Dans la lutte contre la COVID-19, divers ordres de gouvernement ont imposé des mesures telles que la fermeture de chantiers de construction et l'adoption de consignes de sécurité supplémentaires dans de nombreux lieux de travail. Ces mesures peuvent déclencher des clauses de force majeure ou d'autres clauses semblables prévues par nombre de contrats à long terme, de construction ou autres. En vertu des clauses en question, si la partie touchée par les mesures peut prouver que le cas de force majeure l'a empêchée de s'acquitter de ses obligations contractuelles, il se pourrait qu'elle puisse exiger que l'autre partie lui verse une indemnité financière².

Voici des exemples d'indemnisation financière qu'un entrepreneur en construction touché par les mesures de lutte contre la COVID-19 peut demander à son client :

- la rémunération versée aux employés de l'entrepreneur ou du fournisseur en inactivité en raison de la fermeture du chantier;
- les coûts liés à la fourniture de protections supplémentaires contre la COVID-19;
- une indemnisation au titre des pertes de productivité comme celles qui se produisent lorsque des employés de l'entrepreneur ou du fournisseur sont en télétravail ou lorsqu'ils sont présents sur le chantier, mais moins productifs à cause des règles de distanciation sociale.

Le Groupe examine la mise en situation suivante, dans laquelle une entreprise qui possède un actif important en cours de construction engage des coûts liés au temps d'attente et d'autres frais à payer à l'entrepreneur en vertu d'une clause de force majeure ou d'autres clauses contractuelles similaires. Le Groupe discute de la comptabilisation de ces coûts par le propriétaire de l'actif.

Mise en situation

- La société A possède de vastes infrastructures en cours de construction. Le contrat conclu avec l'entreprise de construction, la société B, contient une clause de force majeure qui prévoit certaines mesures d'allègement dans le cas où la société B serait empêchée d'effectuer des travaux de construction en raison d'un événement indépendant de sa volonté qui ne peut être

¹ Norton Rose Fulbright, « [Q&A on COVID-19-related force majeure claims](#) », site Web de Norton Rose Fulbright, mai 2020.

² *Ibid.*

évitée ou atténuée (par exemple, une pandémie ou d'autres crises sanitaires mondiales telles que la COVID-19).

- Les mesures d'allégement comprennent une indemnité financière à verser à la société B par la société A pour les coûts supplémentaires engagés par la société B, comme le paiement des salaires de ses employés alors que le chantier est fermé, la mise en place de mesures de sécurité supplémentaires contre la COVID-19 et les pertes de productivité.
- La société A comptabilise son actif en cours de construction conformément à IAS 16 *Immobilisations corporelles*, à IAS 23 *Coûts d'emprunt* et à d'autres normes pertinentes.

Question 1 : Comment la société A devrait-elle comptabiliser les paiements à verser à la société B en vertu de la clause de force majeure ou d'autres clauses contractuelles semblables?

Point de vue 1A – Ces coûts ne doivent pas être incorporés dans le coût de l'actif, mais immédiatement passés en charges parce qu'il s'agit de coûts anormaux engagés lors de la construction de l'actif.

- Les tenants de ce point de vue considèrent que les indemnités financières que verse la société A découlent d'une clause contractuelle qui ne devrait pas être appliquée dans des situations ordinaires. Selon eux, ces coûts devraient donc être tenus pour anormaux. Or, d'après le paragraphe 22 d'IAS 16, « les montants anormaux au titre des matières premières, de la main-d'œuvre et des autres ressources gaspillées dans la construction d'un actif par l'entité pour elle-même ne sont pas inclus dans le coût de cet actif ». Ils sont donc d'avis que ces coûts ne doivent pas être incorporés dans le coût de l'actif.
- Les tenants de ce point de vue font également l'analogie avec les indications du paragraphe 20 d'IAS 23, selon lesquelles « les entités doivent suspendre l'incorporation des coûts d'emprunt pendant les périodes longues au cours desquelles elles interrompent le développement actif d'un actif qualifié ». Par contre, selon le paragraphe 21 de la même norme, « une entité n'interrompt pas l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif lorsqu'un délai temporaire est une étape nécessaire au processus de préparation de l'actif à son utilisation ou à sa vente prévue ». Comme les coûts engagés en raison des clauses de force majeure ne sont pas dus à des délais nécessaires dans le déroulement du processus, ils ne devraient pas être incorporés dans l'actif.

Point de vue 1B – Ces coûts peuvent être incorporés dans le coût de l'actif puisqu'ils sont directement attribuables au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son utilisation.

- Les tenants de ce point de vue font remarquer que le paragraphe 16 d'IAS 16 précise ce qui suit : « Le coût d'une immobilisation corporelle comprend [...] tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction ». Selon eux, ces coûts sont engagés dans le cadre du contrat de construction et sont donc directement attribuables à la mise en état de l'actif pour permettre son utilisation. En effet, si ces coûts ne sont pas payés, la société A

risque de contrevenir aux dispositions du contrat, ce qui pourrait empêcher la réalisation du projet.

- Les tenants de ce point de vue pensent également que l'analogie avec IAS 23 n'est pas appropriée parce que les coûts engagés aux termes d'une clause de force majeure ne sont pas engagés à cause de la détention de l'actif, mais bien dans le processus de la construction de l'actif, et qu'ils sont directement attribuables à sa construction.
- C'est pourquoi ils sont d'avis que ces coûts doivent être incorporés dans le coût de l'actif.

Point de vue 1C – Le traitement comptable de ces coûts dépendra des faits et circonstances.

- Les tenants de ce point de vue estiment que le traitement comptable dépendra des faits et circonstances. Ils font remarquer que les sommes versées à un entrepreneur en compensation de périodes où la construction a été interrompue, comme pendant une période de confinement, ne devraient pas être incorporées dans le coût de l'actif parce qu'elles correspondent manifestement à des pertes anormales qui ne sont pas directement liées à la construction de l'actif.
- Pour ce qui est des autres coûts engagés à cause de la COVID-19, comme l'amélioration du matériel de protection individuelle ou la baisse de la productivité entraînée par les règles de distanciation sociale sur le chantier de construction, une analyse plus approfondie sera nécessaire. Par exemple, si un contrat était conclu pour des services de construction pendant la pandémie, les coûts de ce type seraient pris en compte dans le prix de base du contrat et incorporés dans le coût de l'actif en cours de construction. Les tenants de ce point de vue estiment donc que les coûts de ce type devraient aussi être incorporés dans le coût de l'actif dans le cas d'un contrat conclu avant la pandémie.
- Les tenants de ce point de vue font remarquer que, lors de l'examen des faits et circonstances, il est important d'évaluer si les coûts à incorporer dans le coût de l'actif sont directement attribuables à la construction de l'actif ou s'il s'agit plutôt de coûts sans rapport avec la construction de l'actif elle-même.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe ont une préférence pour le point de vue 1C, faisant toutefois remarquer que les entités devraient évaluer avec soin les faits et circonstances qui leur sont propres pour déterminer le traitement comptable de ces coûts. Certains membres du Groupe relèvent que les coûts engagés relativement au temps d'attente des entrepreneurs lorsque le chantier de construction est mis à l'arrêt constituent des exemples de pertes anormales et devraient être passés en charges. D'autres coûts, par contre, qui ont été engagés pour assurer la protection contre la COVID-19, comme l'achat de matériel de protection ou les coûts de main-d'œuvre découlant des mesures de distanciation sociale, peuvent être inscrits à l'actif. Ces membres du Groupe sont également d'avis que le point de vue 1A, qui suggère de traiter en tant que coûts anormaux tous les coûts engagés en raison de clauses de force majeure, pourrait ne pas être

approprié, car il est possible que l'inclusion de tels coûts dans les contrats avec les fournisseurs devienne plus courante (c.-à-d. normale), notamment par suite de la pandémie de COVID-19. C'est pourquoi les entités doivent examiner attentivement le libellé de leurs contrats pour déterminer si ces coûts sont directement imputables à la construction de l'actif. Ces membres du Groupe font remarquer que des facteurs comme le caractère significatif et la durée de l'interruption des activités devraient être pris en compte dans cette évaluation.

Quelques-uns des membres du Groupe se rangent plutôt au point de vue 1B et pensent que les coûts devraient être incorporés dans le coût de l'actif. Sur la base de la mise en situation, ils estiment que les coûts supplémentaires engagés font partie des paiements effectués à l'entrepreneur pour la construction de l'actif. Or le paragraphe 16(a) d'IAS 16 stipule clairement que le coût d'une immobilisation corporelle comprend son prix d'achat. Par conséquent, ces coûts devraient être comptabilisés comme faisant partie du coût de l'immobilisation corporelle.

Question 2 : Si certains coûts sont incorporés dans le coût de l'actif, quelle serait l'incidence de ce traitement comptable sur l'évaluation par la société A de la dépréciation de l'actif en cours de construction?

Analyse

- Selon le paragraphe 9 d'IAS 36 *Dépréciation d'actifs*, la société A doit « déterminer à la fin de chaque période de présentation de l'information financière s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu se déprécier ». Le paragraphe 14 d'IAS 36 énumère des éléments probants provenant du système d'information interne montrant qu'un actif peut s'être déprécié. Parmi ces éléments probants, il y a l'existence « de flux de trésorerie pour l'acquisition de l'actif, ou de besoins de trésorerie ultérieurs pour assurer son activité ou sa maintenance, sensiblement plus importants que ceux budgétés à l'origine ».
- Les coûts supplémentaires versés à la société B en raison d'une clause de force majeure ou d'une autre clause semblable pourraient être un indice de dépréciation potentielle de l'actif en cours de construction. La société A devrait analyser plus à fond les circonstances qui lui sont propres, afin de déterminer si de tels indices de dépréciation potentielle justifient de procéder à un test de dépréciation selon les indications d'IAS 36.
- Lorsqu'elle évalue les circonstances qui lui sont propres, la société A devrait tenir compte notamment des facteurs suivants :
 - le montant relatif des coûts supplémentaires à payer à la société B,
 - les résultats de tests de dépréciation antérieurs, notamment le montant de l'excédent de la valeur recouvrable sur la valeur comptable de l'actif ou de l'unité génératrice de trésorerie (UGT),
 - la nature, le calendrier et l'incidence sur la société A ou l'UGT dont l'actif fait partie, y compris l'incidence des retards potentiels dans la construction de l'actif,
 - l'aide publique ou le produit d'assurance éventuels.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient cette analyse. L'un d'entre eux fait remarquer que cette analyse est en outre étayée par le paragraphe 11 d'IAS 16, qui précise que la valeur comptable des actifs acquis pour des raisons de sécurité doit être soumise à un test de dépréciation conformément à IAS 36. Certains membres du Groupe soulignent que, lorsqu'elles examinent s'il existe des indices de dépréciation potentielle, les entités devraient considérer leurs circonstances de façon globale, en tenant compte de tous les facteurs pertinents. Les facteurs individuels, comme le soutien gouvernemental ou le produit d'assurance éventuels, ne devraient pas être pris en compte isolément pour déterminer s'il existe des indices de dépréciation possible.

Question 3 : Si la société A reçoit un produit d'assurance ou une subvention publique liés à certains coûts supplémentaires engagés et incorporés dans le coût de l'actif, devrait-elle les déduire des coûts incorporés précédemment?

Analyse

- Lorsqu'elle comptabilise le produit d'assurance, la société A devrait se conformer aux indications du paragraphe 54 d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Le produit d'assurance ne doit être comptabilisé que si la société A a la quasi-certitude de le recevoir. Si les coûts sous-jacents remboursés par le produit d'assurance ont été incorporés dans le coût de l'actif, le produit d'assurance devrait être déduit de la valeur comptable de l'actif en cours de construction.
- En ce qui concerne la comptabilisation de la subvention publique, le paragraphe 24 d'IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique* stipule que les subventions liées à des actifs doivent être présentées dans l'état de la situation financière soit en produits différés (en passif), soit comme une réduction de la valeur comptable de l'actif. Par la suite, les subventions publiques doivent être comptabilisées en résultat net sur une base systématique sur les périodes au titre desquelles la société A comptabilise en charges les coûts liés que les subventions sont censées compenser.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient cette analyse.

Un membre du Groupe est d'avis que la société A devrait examiner de près le contrat d'assurance pour déterminer si le produit est versé en raison de l'interruption de ses activités. Si le produit d'assurance indemnise la société A pour une perte enregistrée en raison de l'interruption de ses activités, il devrait généralement être comptabilisé en produit conformément au paragraphe 65 d'IAS 16.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe attire l'attention sur le traitement comptable des coûts liés au temps d'attente et des pénalités engagés en raison de clauses de force majeure ou d'autres clauses semblables. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.