



Par Xavier Paper,
associé,
Paper Audit & Conseil

Pénalités de retard sur marchés de construction : résultat courant ou résultat exceptionnel ?

Le projet de modernisation des états financiers clarifie la distinction entre le résultat courant et le résultat exceptionnel.

Le Code de commerce et le Plan comptable général (le « PCG ») opèrent une distinction entre le résultat courant et le résultat exceptionnel mais ne fournissent pas de définition précise du contenu de ces deux soldes intermédiaires de gestion. Les précisions du Code de commerce et du PCG visées ci-dessous sont assez peu éclairantes. C'est dans ce contexte que la commission commune de doctrine comptable de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et du Conseil supérieur des experts-comptables (« la Commission ») a publié récemment une position (EC 2020-19) relative au classement comptable des pénalités de retard sur marchés de construction (la « Position EC 2020-19 »).

1. Les dispositions générales du Code de commerce et du PCG

Selon l'article R. 123-192 du Code de commerce : « Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître par différence les éléments du résultat courant et le résultat exceptionnel dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation courante de l'entreprise. »

De son côté, l'article 513-2 du PCG n'est guère plus utile : « Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître les différents niveaux de résultat. »

2. Le classement des pénalités de retard sur marchés de construction selon la Position EC 2020-19

Dans le secteur de la construction, les clauses contractuelles comportent systématiquement des pénalités de retard ; elles ont la nature d'indemnités tout en étant inhérentes à l'activité normale et courante des entreprises du secteur de la construction. Elles ne résultent pas d'une infraction à la réglementation ni de majoration ou d'intérêts de retard pour paiements tardifs. Elles sont liées à l'absence de respect d'un planning de livraison défini contractuellement. Selon la Commission, ces pénalités s'analysent comme une réduction indirecte du prix du contrat liée à l'absence d'atteinte d'un critère de performance lié au respect des délais ; les dépassements des délais de livraison prévus sont directement liés aux conditions d'exécution des chantiers de construction.

A la lumière des dispositions du Code de commerce et du PCG, la détermination de la frontière entre les éléments courants et les

éléments exceptionnels est sujette à interprétation ; tout l'enjeu est donc d'apprécier si les pénalités de retard sur marchés de construction mises à la charge des entreprises entrent, ou non, dans le cadre de leur exploitation et de leurs activités courantes. Selon la Commission, si l'analyse menée conduit à considérer que de telles pénalités revêtent un caractère exceptionnel, celles-ci doivent être comptabilisées au compte 6711 (Pénalités sur marchés), conformément aux dispositions de l'article 932-1 du PCG selon lequel elles sont comptabilisées au sein des charges exceptionnelles sur opérations de gestion, alors même qu'elles semblent plutôt relever de l'activité normale et courante des entreprises du secteur de la construction.

En effet, dans ce secteur, les pénalités de retard sont systématiquement prévues dans les clauses contractuelles ; elles ont donc un caractère usuel et sont liées à des événements et à des aléas qui trouvent leur origine dans la réalisation des chantiers. Selon la Commission, leur existence est inhérente à l'activité courante des entreprises de construction ; elles ne sont donc pas liées à un événement majeur et inhabituel (cf. infra). Pour ces raisons, il semble plutôt justifié de les classer dans le résultat courant.

3. Une position en ligne avec le projet de modernisation des états financiers

La Position EC 2020-19 s'inscrit dans la logique du projet de règlement de l'Autorité des normes comptables relatif à la modernisation des états financiers. Ce projet de texte :

- définit les éléments exceptionnels comme des produits et des charges directement liés à un événement majeur et inhabituel. A cet égard, un événement est présumé inhabituel lorsqu'un événement de même nature ne s'est pas produit au cours des derniers exercices et qu'il est peu probable qu'il se reproduise au cours des prochains exercices ;
- considère qu'un événement est majeur lorsque ses conséquences sont susceptibles d'avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs des documents de synthèse peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise, ainsi que sur les décisions qu'ils peuvent être amenés à prendre ;
- considère qu'un événement est inhabituel lorsqu'il n'est pas lié à l'exploitation normale et courante de l'entreprise ; et
- limite les éléments inscrits par nature en résultat exceptionnel aux provisions réglementées, aux changements de méthode et aux corrections d'erreurs. ■