

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PDSTK-20-20-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BIC - Produits et stocks - Evaluation des productions (ou travaux) en cours

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Produits et stocks

Titre 2 : Stocks et production (ou travaux) en cours

Chapitre 2 : Évaluation des stocks et des productions (ou travaux) en cours

Section 2 : Évaluation des productions (ou travaux) en cours

Sommaire :

I. Valorisation des productions en cours et prix de revient

II. Dépréciation des productions en cours et provision pour pertes sur opérations en cours à la clôture de l'exercice

A. Champ d'application de la provision pour perte sur opérations en cours

1. Définition des opérations concernées

2. Situations particulières

a. Opérations dont le résultat est dégagé à l'avancement

b. Prestations de services discontinues à échéances successives

c. Opérations non commencées à la clôture de l'exercice

B. Règles de déduction des provisions pour pertes sur opérations en cours

C. Modalités de calcul de la provision pour perte sur opérations en cours

1. Principes

2. Coût de revient des travaux exécutés

3. Prix de vente des travaux exécutés

a. Prix global de l'opération

b. Détermination de la fraction du prix de vente des travaux exécutés à la clôture de l'exercice

c. Montant de la provision admise en déduction sur le plan fiscal

d. Régularisations extra-comptables

I. Valorisation des productions en cours et prix de revient

1

La seule évaluation reconnue sur les plans comptable et fiscal est le prix de revient. Dès lors, les dépréciations doivent, le cas échéant, être constatées par voie de provisions.

En effet, l'[article 38 nonies de l'annexe III au code général des impôts \(CGI\)](#), reprenant la règle fixée par l'[article 38-3 du CGI](#), prévoit que les productions en cours sont évaluées au coût de revient qui s'entend du coût de production, lequel comprend les coûts directement engagés pour la production ainsi que les frais indirects de production variables ou fixes et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'[article 38 undecies de l'annexe III au CGI](#).

À cet égard, le Conseil d'État a jugé que les travaux en cours doivent, dans toutes les entreprises - y compris celles de prestations de services - figurer à l'actif du bilan pour leur prix de revient (CE, arrêts des 18 novembre 1983, n° 29395 et 11 janvier 1985, n° 36783).

Ce prix de revient ne peut être inférieur à la somme des frais exposés et des charges supportées pour l'exécution des travaux à la clôture de l'exercice.

10

L'évaluation du prix de revient des travaux en cours doit être établie en tenant compte :

- du coût des matériaux utilisés, de la main-d'œuvre et des frais de chantier ;
- du coût des matériaux approvisionnés sur le chantier et non encore utilisés ;
- d'une quote-part des frais généraux du siège et des amortissements, dans la mesure où ces frais peuvent être considérés comme se rapportant à des dépenses engagées pour l'exécution desdits travaux.

Mais il s'agit là d'une question de fait qui ne peut être résolue qu'en fonction de la nature des frais exposés par chaque entreprise.

Il est toutefois précisé, à cet égard, qu'il peut être fait abstraction des frais purement commerciaux et administratifs ainsi que des frais financiers.

En ce qui concerne la quote-part des frais généraux et amortissements imputables aux travaux en cours exécutés pendant un exercice, les entreprises peuvent valablement la déterminer forfaitairement en appliquant à l'ensemble des frais et amortissements afférents audit exercice :

- soit le rapport existant entre, d'une part, le total des dépenses de matériaux, de main-d'œuvre et des frais de chantier engagés au cours de l'exercice considéré et afférents aux travaux en cours et, d'autre part, le total des dépenses et frais de même nature engagés pendant le même exercice et afférents à l'ensemble des travaux effectués au cours dudit exercice ;
- soit le rapport, établi dans les mêmes conditions, mais en fonction des seules dépenses de main-d'œuvre.

Mais les entreprises ne sont, en aucun cas, autorisées à déterminer l'évaluation de leurs travaux en cours en faisant subir au prix de mémoire desdits travaux un abattement correspondant au pourcentage de bénéfice adopté pour effectuer les devis des travaux et fixer le prix de marché.

En effet, l'évaluation au prix de revient des travaux en cours a pour objet de compenser exactement, au compte de résultat, le coût de ces travaux et il n'est nullement établi que le résultat final de l'opération se traduira par un bénéfice ou, tout au moins, par un profit se répartissant selon le même pourcentage sur les diverses parties du travail.

20

S'agissant du cas particulier des entreprises tenant une comptabilité super-simplifiée, l'[article 4 LA de l'annexe IV au CGI](#) permet à leurs chefs d'entreprises d'apprécier forfaitairement le coût de revient des productions en cours, lequel est réputé égal au montant des acomptes réclamés au client avant facturation.

En pratique, il convient de retrancher des recettes annuelles le montant des avances et acomptes reçus,

puis de porter à l'actif du bilan et au crédit du compte de résultat les productions en cours pour une somme égale au montant des acomptes demandés.

Il est précisé que cette méthode d'évaluation des productions en cours doit être utilisée tant que les conditions d'activité de l'entreprise ne connaissent pas de changement substantiel.

II. Dépréciation des productions en cours et provision pour pertes sur opérations en cours à la clôture de l'exercice

A. Champ d'application de la provision pour perte sur opérations en cours

1. Définition des opérations concernées

30

La provision pour perte sur opération en cours ne concerne que les opérations relatives à la production de biens ou de services en cours de formation ou de transformation à la clôture de l'exercice au travers d'un processus de production.

Ces opérations de production ou de travaux en cours se distinguent des stocks. À la différence de ceux-ci, ils doivent être inscrits au bilan pour leur prix de revient et ne peuvent faire l'objet de provision pour dépréciation.

Leur inscription à l'actif du bilan a pour objet de compenser la prise en compte, au titre des charges d'exploitation, des dépenses engagées pour leur exécution.

Les opérations de production ou de travaux en cours s'entendent, en principe, des travaux inachevés à la date de clôture de l'exercice et qui, de ce fait, ne peuvent être regardés comme ayant d'ores et déjà donné naissance, à cette date, pour l'entreprise intéressée, à une créance acquise.

À cet égard, il est admis, d'une manière générale, qu'un travail doit être considéré comme inachevé tant qu'il n'a pas fait l'objet d'une réception provisoire ou a été mis à la disposition du maître de l'œuvre.

En ce qui concerne les travaux donnant lieu à des réceptions partielles, chaque tranche doit, pour l'application de cette règle, être envisagée isolément. En outre, lorsque le contrat ou le marché comporte une clause spécifiant que le versement d'acomptes entraîne le transfert au maître de l'œuvre de la propriété ou du risque de perte de la chose, les travaux correspondant aux acomptes ainsi versés doivent être exclus des travaux en cours.

En définitive, qu'il s'agisse de travaux privés ou de travaux publics, les travaux en cours à la date de la clôture de chaque exercice doivent s'entendre, en principe :

- si le contrat ou le marché ne comporte pas une clause spécifiant que le versement d'acomptes entraîne transfert au maître de l'œuvre de la propriété ou du risque de perte de la chose, des travaux qui, à cette date, n'ont pas encore été l'objet, en tout ou en partie, d'une réception provisoire et n'ont pas été mis à la disposition du maître de l'œuvre ;

- si le contrat ou marché comporte une telle clause, des travaux effectués depuis la date à laquelle a été arrêtée la situation ayant donné lieu à la fixation du dernier acompte.

Sont notamment concernées les opérations de construction d'immeubles, de ponts, routes, autoroutes, barrages, navires, aéronefs, de biens d'équipements complexes, les contrats de prestations de services de longue durée tels les contrats d'architecture ou d'ingénierie se rattachant à la construction d'un bien sauf s'il s'agit de prestations discontinues à échéances successives ou de prestations continues.

Les opérations en cours concernées par la provision pour perte ne sont soumises à aucune condition de

durée ; il suffit que le début des opérations et leur achèvement se situent dans deux exercices différents.

2. Situations particulières

40

Par principe, la provision pour pertes sur opérations en cours ne peut concerner que des opérations qui n'ont pas encore affecté les résultats de l'entreprise ; il ne peut donc s'agir que d'opérations dont le résultat est pris en compte à l'achèvement des travaux ou s'il s'agit d'opérations dont le résultat est pris en compte à l'avancement, des travaux exécutés depuis la dernière échéance ayant donné lieu à imposition du résultat partiel.

a. Opérations dont le résultat est dégagé à l'avancement

50

Dans ce cas, le résultat des opérations (bénéfice ou perte) est dégagé au fur et à mesure de l'exécution des travaux ; le prix de revient des travaux exécutés ainsi que les créances correspondantes telles qu'elles résultent de la dernière situation établie avant la date de clôture de l'exercice influent directement sur la détermination des résultats imposables de l'entreprise. Ces travaux déjà exécutés et imposés ne peuvent donc donner lieu à la constatation d'une provision pour perte.

Seule la fraction des travaux exécutés depuis la dernière situation établie avant la clôture de l'exercice peuvent, le cas échéant, donner lieu à la constatation en franchise d'impôt d'une provision pour perte dans les limites exposées au [II-B](#).

Ces précisions s'appliquent notamment aux entreprises du bâtiment ou des travaux publics ainsi qu'aux entreprises de constructions navales (cf. [BOI-BIC-PDSTK-20-10-I § 30](#)).

Sur le plan comptable, les pertes à terminaison doivent être provisionnées dès la conclusion du contrat, les provisions correspondantes sont ajustées (réduites en principe) au fur et à mesure de la prise en compte des résultats à l'avancement. Elles concernent donc les travaux exécutés depuis la dernière situation et non encore rattachés aux résultats et les travaux restant à exécuter à la clôture de l'exercice.

Sur le plan fiscal, la déduction de cette provision est limitée à la perte qui correspond aux seuls travaux exécutés depuis la dernière situation et non encore rattachés aux résultats imposables déterminée dans les limites exposées au [II-B](#).

b. Prestations de services discontinues à échéances successives

60

La provision pour perte sur des prestations de services en cours ne peut s'appliquer qu'à des prestations dont le résultat est dégagé à l'achèvement.

Par suite sont exclues de cette provision les prestations discontinues mais à échéances successives rendues dans le cadre de contrats qui s'étendent sur plusieurs exercices et qui sont imposables au fur et à mesure de leur exécution ([CGI, art. 38-2 bis](#)).

Dans ce cas, le résultat de l'opération (bénéfice ou perte) est dégagé à chaque échéance et la constatation d'une perte sous forme de provision s'avère inutile.

Seule la fraction des prestations effectuées depuis la dernière échéance intervenue avant la clôture de l'exercice peut, le cas échéant, donner lieu à la constatation d'une provision pour perte dans la limite des travaux exécutés à la date de cette clôture.

c. Opérations non commencées à la clôture de l'exercice

70

Dès lors que la provision pour perte sur opérations en cours ne peut être constituée en franchise d'impôt qu'à hauteur de la perte correspondant aux seuls travaux exécutés, les opérations non commencées à la clôture de l'exercice sont donc exclues du champ d'application de cette provision.

B. Règles de déduction des provisions pour pertes sur opérations en cours

80

Sur le plan fiscal, la déduction de la provision pour perte sur une opération en cours à la clôture d'un exercice, sous réserve qu'elle relève d'un acte normal de gestion et qu'elle soit effectivement comptabilisée, est limitée à la différence constatée à cette date entre :

- le coût des travaux réalisés à la clôture de l'exercice ;
- et le prix de vente de ces mêmes travaux.

En effet, conformément aux dispositions du [1er alinéa de l'article 39-1-5° du CGI](#) , une provision pour perte sur opération en cours à la clôture d'un exercice ne peut être constituée en franchise d'impôt que si, à cette date, le coût de revient des travaux exécutés (évalués comme les encours de production) excède la valeur de vente de ces mêmes travaux augmentée des révisions de prix contractuelles certaines à cette date, la provision étant limitée à l'excédent constaté.

En d'autres termes, seule la fraction de la perte correspondant aux travaux exécutés à la clôture d'un exercice et non la perte globale prévisible sur l'ensemble de l'opération, peut faire l'objet d'une provision déductible sur le plan fiscal.

Exemple :

Soit une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile et qui au 31 décembre N n'a pas achevé une opération initiée en N et dont les caractéristiques sont les suivantes :

- Prix contractuel initial de l'opération : 8 000 € ;
- Prix révisé (prix initial majoré des révisions de prix acceptés par le client) : 10 000 € ;
- Valeur de vente des travaux déjà exécutés (quote-part du prix révisé en fonction du degré d'avancement des travaux au 31.12.N) : 6 000 € ;
- Coût de revient des travaux exécutés au 31 décembre N (évalués comme les encours de production c'est à dire en excluant notamment les frais financiers et les frais de recherche et développement qui sont immédiatement déductibles) : 7 000 € ;
- Coût de revient total de l'opération à son achèvement (évalué comme au paragraphe précédent au 31 décembre N) : 11 500 €.

1. Provision pour perte à terminaison prévisible sur l'ensemble des travaux (provision comptable)

- Prix révisé (b) : 10 000 €
- Coût de revient total (e) : - 11 500 €

- Perte à terminaison : - 1 500 €

2. Provision admise en déduction sur le plan fiscal

- Valeur de vente des travaux exécutés au 31 décembre N (c) : 6 000 € ;
- Coût de revient des travaux exécutés au 31 décembre N (d) : - 7 000 € ;
- Provision pour perte admise en déduction : - 1 000 €

Remarque : Si, sur le plan comptable, l'entreprise concernée constate par voie de provision l'ensemble de la perte prévisible sur la totalité des travaux (1 500 €), cette provision ne sera déductible sur le plan fiscal qu'à hauteur de 1 000 €.

C. Modalités de calcul de la provision pour perte sur opérations en cours

1. Principes

90

La provision pour perte doit être déterminée à partir des éléments qui concernent une seule et même opération, les regroupements ou les divisions d'opérations ne sont pas admis, même si ces opérations sont de même nature.

Toutefois, lorsqu'une entreprise utilise sur le plan comptable la faculté qui lui est offerte, dans des cas exceptionnels, de regrouper plusieurs contrats ou au contraire de diviser un contrat en plusieurs sous-ensembles différenciés, les regroupements et les divisions ainsi opérés seront admis, pour le calcul de la provision fiscale pour perte sur opérations en cours, si les conditions suivantes sont concurremment réunies.

Le regroupement de contrats n'est possible que si :

- les contrats ont été signés dans des circonstances économiques identiques ;
- la durée entre la conclusion des différents contrats est brève ;
- le regroupement est adopté avant le premier enregistrement comptable relatif à ces comptes ;
- il existe un lien économique étroit entre les différents contrats considérés.

Le regroupement des contrats correspondant à la réalisation de produits identiques pour des clients différents n'est pas admis.

La division d'un contrat n'est possible que si :

- chaque partie du contrat a fait l'objet d'une offre différente au client ;
- le client avait la possibilité technique et commerciale d'accepter ou de refuser la conclusion du sous-contrat.

2. Coût de revient des travaux exécutés

100

Conformément aux dispositions des [articles 38-3 du CGI](#) et [38 nonies de l'annexe III du CGI](#), les productions ou travaux en cours à la clôture d'un exercice doivent être évalués à leur prix de revient, lequel est constitué par le coût de production qui comprend les coûts directement engagés pour la production ainsi que les frais indirects de production variables ou fixes et les coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'[article 38 undecies de l'annexe III du CGI](#).

Ce prix de revient ne peut être inférieur à la somme des frais exposés et des charges supportées pour l'exécution des travaux à la clôture de l'exercice (cf. I).

Il doit être fait application de ces principes pour l'évaluation du coût de revient des travaux exécutés à la clôture de l'exercice et afférents à des opérations en cours à cette date et susceptibles d'ouvrir droit à la provision pour perte.

Pour le calcul de la provision pour perte, le prix de revient des travaux exécutés à la clôture de l'exercice à retenir est donc en principe égal à la valeur pour laquelle ces travaux figurent à l'actif du bilan à la clôture de l'exercice sous réserve des corrections extra-comptables qui doivent être apportées à cette valeur pour qu'elle soit déterminée en conformité avec les règles fiscales d'évaluation de ces éléments (notamment : exclusion des frais de recherche et développement immédiatement déduits sur le plan fiscal en application de l'[article 236-I du CGI](#) et incorporés sur le plan comptable à l'évaluation des stocks).

Ces corrections sont destinées à éviter que des coûts de production déjà inclus dans les charges sur le plan fiscal ne soient déduits une deuxième fois dans le cadre de la provision pour perte.

3. Prix de vente des travaux exécutés

110

Le prix de vente des travaux exécutés à la clôture de l'exercice et relatif à une opération en cours doit être déterminé à partir du prix de vente global de cette opération qui doit comprendre tous les produits certains directement rattachables à cette opération.

À cet égard, le prix de vente des travaux réalisés à la clôture de l'exercice est indépendant de la valeur vénale de ces travaux en tant que tels ; il représente la fraction du prix de vente global qui correspond à ces travaux.

Lorsqu'une opération en cours à la clôture de l'exercice n'a pas encore fait l'objet d'un contrat de vente (immeubles en cours de construction non encore commercialisés), le prix de vente doit être déterminé par référence à la valeur du marché.

a. Prix global de l'opération

120

Le prix global de l'opération correspond en principe à la somme des produits suivants :

- le prix de vente de base initialement fixé par le contrat de vente, de travaux ou de prestations ;
- les révisions de prix contractuelles ou la garantie de risque économique spécifique du contrat ;
- les réclamations valablement présentées au client dans les conditions prévues au contrat ;
- les réclamations présentées à un autre titre si elles ont fait l'objet d'une acceptation par le client.

Remarque : Les produits financiers résultant du placement d'acomptes reçus dans le cadre d'une opération en cours sont immédiatement imposables en fonction des règles propres à l'acquisition de ces produits financiers.

b. Détermination de la fraction du prix de vente des travaux exécutés à la clôture de l'exercice

130

En principe, les termes du contrat doivent permettre de déterminer le montant du prix de vente des travaux exécutés à la clôture de l'exercice. C'est ainsi que pour les entreprises de travaux publics et du bâtiment, la valeur de vente des travaux exécutés à la clôture d'un exercice correspond en principe au montant des « situations acceptées » augmenté des révisions de prix contractuelles pouvant être considérées comme certaines à cette date (fixées selon les termes du contrat ou acceptées par le client). Si des travaux ont été exécutés après la date de présentation de la dernière situation établie avant la clôture de l'exercice, la valeur de vente de ces travaux doit être ajoutée aux situations antérieures (sous réserve que ces situations n'aient pas été imposées selon la méthode de l'avancement).

Si le contrat ne permet pas de déterminer avec certitude le montant du prix de vente des travaux exécutés à la clôture de l'exercice, l'entreprise doit déterminer sous sa responsabilité le prix de vente de ces travaux de la manière la plus appropriée.

Toutefois, à titre de règle pratique, il est admis dans ces situations que le prix de vente des travaux exécutés à la clôture d'un exercice soit déterminé en appliquant au prix global de vente de l'ensemble des travaux tel qu'il est défini ci-avant, le rapport constaté à cette date entre :

- le coût des travaux exécutés ;
- et le coût global prévisionnel de l'ensemble des travaux.

Les deux termes de ce rapport doivent être déterminés de manière homogène, c'est-à-dire en retenant les mêmes règles d'évaluation :

- le numérateur correspond au montant des encours tels qu'ils figurent au bilan ;
- le dénominateur correspond à la totalité de coût de l'ensemble des travaux déterminé comme les encours de production.

Dans le cadre de cette solution, le prix de vente des travaux réalisés à la clôture de l'exercice devrait être déterminé comme suit :

Pour les résultats imposés à l'achèvement, le prix de vente des travaux réalisés à la clôture de l'exercice est égal à : $(\text{Prix de vente global} \times \text{Coût des travaux réalisés}) / \text{Coût total prévisionnel}$;

Remarque : Les deux éléments du rapport sont évalués comme les encours de production.

Pour les résultats imposés à l'avancement, le prix de vente des travaux réalisés à la clôture de l'exercice et figurant en encours de production est égal à : $(\text{Prix de vente global} \times \text{Coût des travaux réalisés figurant en encours au bilan}) / \text{Coût total prévisionnel des travaux n'ayant pas encore affecté les résultats}$.

Remarque : Le prix de vente correspond au prix de vente global des travaux diminué de la fraction de ce prix rattaché aux résultats par application de la méthode à l'avancement.

Le coût total prévisionnel correspond au coût total des travaux évalué comme les encours de production diminué des encours de production déjà rattachés aux résultats par application de la méthode à l'avancement.

Lorsque les entreprises sont conduites à calculer le montant de la provision déductible sur le plan fiscal en déterminant le prix de vente des travaux réalisés à la clôture de l'exercice par application du coefficient d'exécution des travaux tel qu'il a été défini ci-dessus, il y a lieu de ne pas remettre en cause cette méthode sauf circonstances exceptionnelles.

c. Montant de la provision admise en déduction sur le plan fiscal

140

Le montant de la provision pour perte afférente à une opération en cours à la clôture d'un exercice est égal à l'excédent constaté, à cette date, du coût de revient des travaux exécutés sur le prix de vente de ces mêmes travaux ; ces deux éléments sont déterminés selon les modalités précisées ci-avant.

Exemple d'application :

Soit une entreprise de construction qui, dans le cadre d'un contrat à long terme, a entrepris la construction d'un bâtiment industriel pour le prix global de 10 M€.

À la clôture de l'exercice arrêté le 31 décembre N, les données sont les suivantes :

- coût des travaux réalisés (évalués comme les encours de production) : 7 M€ ;
- coût prévisionnel total des travaux : 11 M€ (évalué selon les règles prévues pour les encours de production).

1. L'entreprise applique la méthode à l'achèvement.

Le prix de vente des travaux exécutés au 31 décembre N peut être déterminé à partir du contrat lui-même et s'élève à 6,7 M€ ; dans ce cas la provision déductible sur le plan fiscal sera de 7 M€ (coût des travaux en cours) - 6,7 M€ (prix de vente de ces travaux) = 0,3 M€.

Le prix de vente des travaux exécutés au 31 décembre N ne peut être exactement déterminé à partir du contrat lui-même ; dans ce cas il sera déterminé à partir du coefficient d'exécution des travaux, soit $10 \text{ M€ (prix de vente global)} \times 7 \text{ M€ (coût des encours réalisés)} / 11 \text{ M€ (coût total prévisionnel)} = 6,364 \text{ M€}$. La provision déductible sur le plan fiscal sera de 0,636 M€ ($7 - 6,364$).

2. L'entreprise applique la méthode à l'avancement.

Au 31 décembre N, les données sont les suivantes :

- prix de vente déjà compris dans les résultats = 6 M€ ;
- encours de production compris dans les résultats = 6,8 M€ ;
- montant des travaux en cours au 31 décembre N et figurant au bilan = 0,8 M€.

Soit le prix de vente des travaux en cours figurant au bilan peut être déterminé à partir du contrat et s'élève à 0,7 M€. La provision déductible sur le plan fiscal est de 0,8 M€ (coût des encours) - 0,7 M€ (prix de vente de ces encours) = 0,1 M€.

Soit le prix de vente des travaux en cours figurant au bilan ne peut être exactement déterminé à partir du contrat ; dans ce cas il sera déterminé à partir du coefficient d'exécution des travaux soit : $4 \text{ M€ (prix global de vente diminué de la fraction déjà imposée)} \times 0,8 \text{ M€ (coût des encours figurant au bilan)} / 4,8 \text{ M€ (coût total des travaux n'ayant pas encore affecté les travaux)} = 0,667 \text{ M€}$. La provision déductible sur le plan fiscal sera de : $0,8 \text{ M€} - 0,667 \text{ M€} = 0,133 \text{ M€}$.

Solution pratique.

À titre de règle pratique, il sera admis que le montant de la provision déductible sur le plan fiscal soit déterminé globalement comme suit :

Coût prévisionnel de l'ensemble des travaux (évalués comme les encours de production)

- Prix de vente global des travaux
- = Perte globale à l'achèvement
- x Coefficient d'exécution des travaux
- = Provision déductible sur le plan fiscal

En reprenant l'exemple précédent cette solution conduit aux résultats suivants :

Résultats imposés à l'achèvement.

Coût total prévisionnel : 11 M€

- Prix de vente global : - 10 M€

= Perte globale à l'achèvement = 1 M€

x Coefficient d'exécution des travaux au 31 décembre N : x 7/11

= Provision déductible : = 0,636 M€

Résultats imposés à l'avancement.

Coût prévisionnel des travaux restant à imposer : 4,8 M€

- Prix de vente correspondant : - 4 M€

= Perte globale : = 0,8 M€

x Coefficient d'exécution des travaux : x 0,8/4,8

= Provision déductible : = 0,133 M€

d. Régularisations extra-comptables

150

Si, lorsqu'une opération dont l'exécution s'échelonne sur plusieurs exercices s'avère déficitaire à la clôture d'un exercice, l'entreprise comptabilise une provision égale à la totalité de la perte probable à l'achèvement de l'opération, cette provision comptable ne sera déductible sur le plan fiscal que pour la fraction qui correspond à la perte afférente aux seuls travaux exécutés à la clôture de l'exercice, déterminée dans les conditions exposées ci-avant. La fraction excédentaire de la provision comptable devra donc être réintégrée de manière extra-comptable au tableau n° 2058 A (ligne WI) de détermination du résultat fiscal.

Corrélativement lorsque cette provision sera reprise sur le plan comptable, la fraction de cette provision qui n'aura pas été admise en déduction lors de sa constitution devra être extournée du résultat fiscal (tableau 2058 A ligne WU).

Exemple d'application :

	Exercice N-2 dotation au 31/12	Exercice N-1		Exercice N achèvement des travaux reprise au 01/01	
		Reprise au 01/01	Dotation au 31/12		
1. Provision comptable	-200	200	-210	210	

2. Provision déductible sur le plan fiscal	-30	30	-150	150	
3. Réintégration ou déduction fiscale	170	170	60	-60	
4. Incidence fiscale nette [1 + 3]	-30	-120		150	
5. Résultat pris en compte à l'achèvement	/	/		-220	
6. Résultat fiscal (1)	-30	-120		-70	(Total) - 220
7. Résultat comptable (2)	-200	-10		-10	-220

(1) Sur le plan fiscal, la déduction de la perte à l'achèvement (- 220) est étalée sur les trois exercices en fonction du degré d'avancement des travaux.

(2) Sur le plan comptable, la perte globale prévue au début de l'opération est déduite en N-2, le résultat N-1 est affecté par la dotation complémentaire à la provision, le résultat N est affecté de la différence entre le résultat définitif (- 220) et la provision (+ 210).