



Avis n° 2015-04
du 15 janvier 2015
relatif à la norme 8 « Les stocks »
du Recueil des normes comptables de l'Etat

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 15 janvier 2015 le présent avis relatif à la norme 8 « Les stocks » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Cette nouvelle version de la norme 8 ne propose aucun changement de méthode de comptabilisation et d'évaluation, mais clarifie les dispositions comptables des stocks acquis, produits ou détenus par l'Etat pour mener à bien sa mission de service public, et apporte des précisions sur les stocks à vocation militaire.

1. Spécificités des stocks de l'Etat

La norme définit les modalités d'évaluation à la date de clôture des stocks de biens utilisés, échangés ou distribués pour un prix nul ou symbolique. Ces stocks restent comptabilisés à leur coût d'entrée et ne font pas l'objet d'une évaluation à la date de clôture au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation. Une dépréciation est constatée en cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie du stock.

La norme détermine également les dispositions comptables relatives aux encours de production de services devant être distribués pour un prix nul ou symbolique. Les charges liées à ces services ne sont pas stockées et sont comptabilisées au cours de l'exercice où elles sont exposées.

Enfin, la définition des stocks de l'Etat a été précisée, notamment pour les munitions et les pièces de rechange indispensables au maintien en condition opérationnelle des équipements militaires.

2. Modifications rédactionnelles

Suite à la publication d'une nouvelle version de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables de l'Etat¹ des clarifications rédactionnelles ont été apportées au texte d'origine de cette norme 8.

3. Qualification du changement

Cet avis ne modifie pas sur le fond les dispositions comptables applicables aux stocks, il les précise.

Ces modifications rédactionnelles n'entrent pas dans le champ d'application de la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

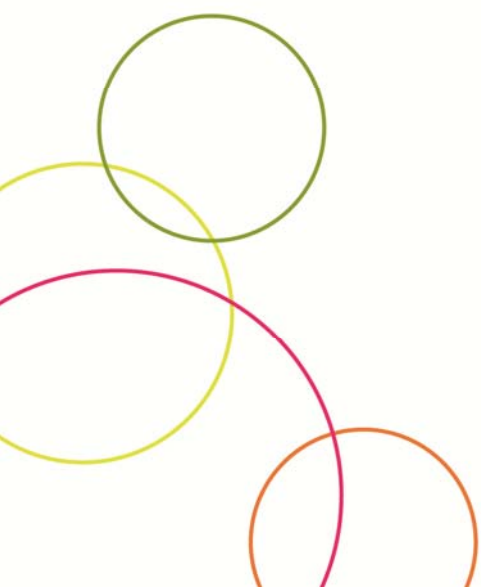
¹ Avis n° 2014-01 du Conseil de normalisation des comptes publics du 17 octobre 2014 relatif à la définition des catégories et à l'évaluation à la date de clôture des immobilisations corporelles de l'Etat.

4. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose que l'avis soit d'application immédiate.



NORME N° 8 LES STOCKS



EXPOSÉ DES MOTIFS	3
I. DÉFINITION	3
I.1. Définition	3
I.2. Seuils de signification.....	4
II. COMPTABILISATION ET EVALUATION.....	4
II.1. Spécificité des stocks pour l'Etat	4
II.2. Principes d'évaluation.....	5
II.3. Les composantes du coût des stocks	5
II.4. Méthodes de détermination du coût des éléments stockés fongibles	5
II.5. Dépréciation des stocks	6
III. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	6
III.1. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	6
III.2. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux.....	6
 DISPOSITIONS NORMATIVES	 7
1. DEFINITION	7
2. COMPTABILISATION	7
3. EVALUATION.....	8
3.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale	8
3.1.1. Coût d'acquisition des stocks acquis à titre onéreux.....	8
3.1.2. Coût de production des stocks et en-cours produits par l'Etat	8
3.1.3. Valeur vénale des stocks reçus à titre gratuit ou par voie d'échange	9
3.2. Méthodes de détermination du coût des éléments stockés	9
3.2.1. Eléments non fongibles	9
3.2.2. Eléments fongibles	9
3.3. Evaluation à la date de clôture	9
3.3.1. Biens et en-cours de production de biens et de services destinés à être vendus dans des conditions normales de marché.....	9
3.3.2. Biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique ou à être utilisés dans le cadre des activités de l'Etat	10
3.3.3. Stocks faisant l'objet d'un contrat de vente ferme	10
3.3.4. Difficultés à déterminer le coût d'acquisition ou de production	10
3.4. Comptabilisation de la variation des stocks	11
4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	11
4.1. Méthodes comptables	11
4.2. Informations chiffrées	11

NORME N° 8 – LES STOCKS

EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme définit les dispositions comptables relatives aux stocks de l'Etat. Elle aborde, d'une part, les questions de définition, et, d'autre part, les critères de comptabilisation et les méthodes d'évaluation à utiliser lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture.

I. DÉFINITION

I.1. Définition

Les stocks sont des actifs.

Ils comprennent les produits finis ou en cours fabriqués par l'État ainsi que les matières premières et fournitures qu'il acquiert afin de les faire entrer dans un processus de production de biens ou de services, ou de les utiliser dans le cadre de ses activités. Lorsqu'ils ne sont pas utilisés en interne, les éléments ainsi stockés sont destinés à être, in fine, soit vendus, soit distribués à des tiers pour un prix nul ou symbolique.

Les stocks incluent également les en-cours de production de services individualisables qui revêtent un caractère marchand. Ces en-cours correspondent à des services qui ont vocation à être vendus à des conditions normales de marché, isolément ou dans le cadre d'autres travaux ou prestations revêtant un caractère marchand.

Pour l'Etat, les stocks sont susceptibles de comprendre¹ :

- > les approvisionnements de consommables ;
- > les munitions, à l'exception de celles entrant dans le périmètre de la dissuasion nucléaire, qui n'ont, par nature, pas vocation à être utilisées ;
- > les pièces de rechange indispensables au maintien en condition opérationnelle des équipements militaires et les autres pièces détachées destinées aux immobilisations corporelles² ;
- > les réserves stratégiques si elles ont la nature de stocks ;
- > les produits finis ou en-cours ;
- > les en-cours de production de services présentant un double caractère individualisable et marchand (par exemple : étude destinée à être vendue à un commanditaire ou travaux d'ingénierie au profit de tiers) ;
- > les stocks détenus par les tiers dès lors que l'Etat en a le contrôle.

¹ Cette liste, non limitative, n'a pas pour conséquence de définir des catégories servant à présenter l'actif du bilan ou utilisées dans l'annexe conformément au § 4.2 des dispositions normatives *infra*.

² Cf. paragraphe I.3.4. Les pièces de rechange et de sécurité, de la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

I.2. Seuils de signification

Des seuils unitaires³ de signification peuvent être fixés par l'Etat, et déterminés, par exemple, par catégories d'éléments, par types de processus de production de biens ou services, ou par types d'activités concernées.

II. COMPTABILISATION ET EVALUATION

II.1. Spécificité des stocks pour l'Etat

La technique comptable des stocks permet aux entreprises de rattacher, dans le même exercice comptable, les produits et les charges exposées pour les obtenir.

Cette technique trouve à s'appliquer de la même manière dans le secteur public aux biens et services, dès lors qu'ils sont destinés à être vendus à des conditions normales de marché. Selon cette technique, la valeur comptable des produits, matières premières et fournitures est comptabilisée en charges lorsque l'élément stocké est vendu (ou utilisé dans un processus de production de biens ou de services). De même, pour les en-cours correspondant à un service marchand individualisable, le coût du service stocké est porté en charges au moment où il est rendu.

Cependant, une des spécificités du secteur public est la distribution de biens ou la fourniture de services aux usagers, gratuitement ou à un tarif sans rapport direct avec les coûts réels de ces biens ou de ces services.

Dans ce cadre non marchand, l'utilisation de la technique des stocks conserve son intérêt dans la perspective d'un suivi physique des produits, matières premières et fournitures. En revanche, le rattachement des charges aux produits est, par définition, sans objet. Il convient dès lors de définir les règles spécifiques régissant la reconnaissance et l'évaluation des stocks concernés, et la date de comptabilisation des charges correspondant à leur distribution, usage ou échange.

- > Les produits, matières premières et fournitures utilisés, échangés ou distribués pour un prix nul ou symbolique sont inscrits en stocks dans les conditions fixées par la norme. Leur coût est comptabilisé en charges quand ces biens sont utilisés, échangés ou distribués. Les stocks demeurent évalués à leur coût d'entrée bien qu'ils n'aient pas vocation à produire des revenus autre que symboliques. Cependant, en cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi pour tout ou partie du stock, une dépréciation traduit la perte de potentiel de service pour l'Etat.
- > Les coûts de production de services fournis à un prix nul ou symbolique sont principalement constitués des coûts de main-d'œuvre et des autres frais de personnel engagés pour fournir le service. Par nature, il n'y a pas lieu de rattacher ces charges à un produit attendu. Dès lors, les charges liées à la production de services non marchands ne sont pas constitutives d'en-cours stockés. Elles sont comptabilisées au titre de l'exercice au cours duquel elles sont exposées.

³ Les seuils ne peuvent concerner que des biens pris individuellement.

II.2. Principes d'évaluation

La valeur initiale des actifs portés en stocks est égale à leur coût d'acquisition, à leur coût de production ou à leur valeur vénale. La norme donne les éléments pour déterminer les modalités d'évaluation des stocks. En particulier, une distinction est opérée entre les éléments fongibles et les éléments non fongibles.

Les stocks de biens et d'en-cours de production de biens et de services, destinés à être vendus à des conditions normales de marché sont évalués à la date de clôture au plus faible du coût d'entrée et de la valeur d'inventaire⁴. La valeur d'inventaire est la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. Ces valeurs sont définies dans la norme.

Les stocks de biens destinés à être utilisés, échangés ou distribués pour un prix nul ou symbolique demeurent évalués à leur coût d'entrée, sauf altération physique ou absence de perspectives d'emploi pour tout ou partie du stock.

II.3. Les composantes du coût des stocks

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'Etat, les stocks sont enregistrés à leur coût d'acquisition, à leur coût de production ou, à défaut, à leur valeur vénale.

Le coût des stocks est composé du coût d'acquisition ou du coût de production ou de la valeur vénale selon les situations, et des coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Les coûts d'emprunts, les pertes et gaspillages en sont exclus.

II.4. Méthodes de détermination du coût des éléments stockés fongibles

La norme ouvre la possibilité d'utiliser deux méthodes pour déterminer les coûts des éléments fongibles :

- > la méthode du premier entré – premier sorti, ou
- > la méthode du coût moyen pondéré.

Elle prévoit également, pour les éléments fongibles, deux modalités alternatives d'évaluation des coûts : soit sur la base des coûts standards, soit sur celle du prix de détail.

La méthode des coûts standards ne doit être appliquée que dans des conditions encadrées par les autorités responsables de la production des comptes de l'Etat.

La méthode du prix de détail est pertinente pour des activités marchandes telle que la vente de petits objets. Ces activités étant très marginales pour l'Etat, cette méthode d'évaluation ne doit être utilisée qu'à titre exceptionnel, notamment en cas de difficultés à déterminer le coût d'acquisition ou de production des stocks.

⁴ Le concept de valeur d'inventaire est équivalent à celui de valeur actuelle tel qu'il figure dans le Plan comptable général.

II.5. Dépréciation des stocks

Les stocks sont dépréciés conformément aux règles générales de dépréciation.

Cependant, les stocks de biens utilisés, échangés ou distribués pour un prix nul ou symbolique sont uniquement dépréciés en cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie du stock, afin de traduire la perte de potentiel de service pour l'Etat.

III. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

III.1. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

La norme reprend globalement les dispositions de droit commun.

Cependant, en l'absence de dispositions particulières dans le Plan comptable général, la norme précise les modalités d'évaluation à la date de clôture des stocks de biens utilisés, échangés ou distribués pour un prix nul ou symbolique. Ces stocks restent évalués à leur coût d'entrée et non au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation. Ils sont uniquement dépréciés en cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie du stock.

La possibilité d'incorporer dans le coût des stocks des frais financiers et des intérêts des capitaux empruntés conformément aux dispositions du Code de commerce et du Plan comptable général (C. com. art. R 123-178-2 et PCG, art. 313-9.1) n'est pas offerte à l'Etat. Cette option n'a pas été introduite car les emprunts d'Etat ne sont pas affectés à des actifs identifiés.

III.2. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

La norme reprend globalement les dispositions de la norme IPSAS 12 relative aux stocks, elle-même fortement inspirée de la norme IAS 2 également relative aux stocks.

Conformément à IPSAS 12, la norme traite des stocks de biens distribués pour un prix nul ou symbolique qui sont une des spécificités du secteur public.

La norme se prononce également sur les en-cours de production de services devant être distribués pour un prix nul ou symbolique en précisant que les charges liées à ces services ne sont pas stockées et sont comptabilisées au cours de l'exercice où elles sont exposées. Elle s'écarte en cela d'IPSAS 12 qui indique que « les stocks visés au paragraphe 2(d) (*à savoir, les travaux en cours dans le cadre de services devant être fournis à un coût nul ou symbolique directement versés par les destinataires*) ... sont exclus du champ d'application de la présente Norme parce qu'ils comportent des éléments spécifiquement liés au secteur public qui nécessitent de plus amples réflexions ».

Contrairement à IPSAS 5 relative aux coûts d'emprunt qui offre la possibilité d'activer dans le coût des stocks des frais financiers et des intérêts des capitaux empruntés, cette option n'est pas offerte à l'Etat pour les mêmes raisons que celles évoquées *supra* concernant le positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général.

NORME N° 8 – LES STOCKS

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITION

Un stock est un actif.

Les stocks comprennent les biens acquis, produits ou détenus par l'Etat :

- > pour être vendus, distribués à un prix nul ou symbolique dans le cours normal de l'activité ou utilisés dans le cadre des activités de l'Etat,
- > ou pour être consommés dans le processus de production de biens ou de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

Sont également inclus dans les stocks les en-cours de production de services à caractère individualisable et marchand, c'est-à-dire destinés à être vendus dans des conditions normales de marché.

2. COMPTABILISATION

Un élément est comptabilisé en stocks lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- > il est contrôlé par l'Etat ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Le contrôle qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété, droit d'usage, etc.) se caractérise, d'une part, par la maîtrise des conditions d'utilisation de l'élément inscrit en stock et, d'autre part, par la maîtrise du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'Etat supporte les risques et charges afférents à la détention du stock constitue une présomption de l'existence du contrôle.

En conséquence, la comptabilisation d'un élément en stocks intervient à la date du transfert du contrôle qui correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention de cet élément.

3. EVALUATION

3.1 Evaluation lors de la comptabilisation initiale

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'Etat, les stocks sont enregistrés à leur coût d'acquisition, à leur coût de production ou, à défaut, à leur valeur vénale.

Le coût des stocks est composé du coût d'acquisition ou du coût de production ou de la valeur vénale selon les situations. Il comprend également les coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Les coûts d'emprunts, les pertes et gaspillages en sont exclus.

3.1.1. Coût d'acquisition des stocks acquis à titre onéreux

Le coût d'acquisition des stocks est constitué :

- > du prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;
- > des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

Les coûts administratifs sont exclus du coût d'acquisition.

3.1.2. Coût de production des stocks et en-cours produits par l'Etat

Le coût de production des stocks et en-cours comprend :

- > les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main-d'œuvre directe ;
- > l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis.

Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- > l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels augmentés, le cas échéant de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- > la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

Les coûts administratifs sont exclus du coût de production.

Pour des raisons pratiques, si elles donnent des résultats proches du coût, l'Etat peut décider d'utiliser exceptionnellement, dans le cadre d'activités particulières, deux méthodes alternatives de détermination des coûts : soit sur la base des coûts standards, soit sur celle du prix de détail.

3.1.3. Valeur vénale des stocks reçus à titre gratuit ou par voie d'échange

Les stocks reçus à titre gratuit ou par voie d'échange sont enregistrés à leur valeur vénale.

3.2. Méthodes de détermination du coût des éléments stockés

Ces méthodes permettent d'identifier le coût des éléments qui sortent des stocks quand ils sont utilisés, vendus ou échangés, ainsi que la valeur des stocks restant inscrits à l'actif. A cette fin, le coût des stocks est déterminé différemment selon que les éléments sont considérés comme non fongibles (identifiables) ou fongibles (interchangeables).

3.2.1. Eléments non fongibles

Les éléments non fongibles (ou identifiables) sont les articles ou catégories individualisables qui ne sont pas interchangeables. Il s'agit également d'éléments matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques. Leur coût en stocks est déterminé article par article ou catégorie par catégorie, à leur coût individuel (ou par catégorie) réel.

3.2.2. Eléments fongibles

Les éléments fongibles (ou interchangeables) sont les éléments qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin.

Le coût en stocks des éléments fongibles est déterminé en utilisant la méthode de coût moyen pondéré ou la méthode du premier entré - premier sorti.

La méthode choisie doit obligatoirement suivre le principe d'homogénéité. En conséquence, l'Etat utilise la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks de même nature et d'usage similaire.

3.3. Evaluation à la date de clôture

3.3.1. Biens et en-cours de production de biens et de services destinés à être vendus dans des conditions normales de marché

A la date de clôture, pour les biens et les en-cours de production de biens et de services destinés à être vendus dans des conditions normales de marché, le coût d'entrée et la valeur d'inventaire⁶ sont comparés et la plus faible des deux valeurs est retenue.

⁶ Le concept de valeur d'inventaire est équivalent à celui de valeur actuelle tel qu'il figure dans le Plan comptable général.

La valeur d'inventaire est la plus élevée⁷ de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

Les stocks, y compris les en-cours, sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie, l'unité d'inventaire étant la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Dans le cas où la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée, une dépréciation est constatée et donne lieu à comptabilisation d'une charge de l'exercice, selon les conditions normales de dépréciation des actifs.

Les dépréciations devenues sans objet au cours de l'exercice font l'objet d'une reprise au compte de résultat.

3.3.2. Biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique ou à être utilisés dans le cadre des activités de l'Etat

Les stocks de biens distribués pour un prix nul ou symbolique ou utilisés dans le cadre des activités de l'Etat demeurent évalués à leur coût d'entrée. En cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie du stock, une dépréciation est constatée.

3.3.3. Stocks faisant l'objet d'un contrat de vente ferme

Les stocks de produits et en-cours de production objets d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement, sont évalués, à la date de clôture de l'exercice, à leur coût d'entrée, dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Il en est de même pour les approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnement ont été individualisés et que le prix de vente stipulé couvre à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

3.3.4. Difficultés à déterminer le coût d'acquisition ou de production

Les situations où il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production doivent demeurer exceptionnelles. Dans ce cas, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents, constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens. Si cette méthode n'est pas praticable, les biens en stocks sont évalués à leur valeur vénale à la date de clôture de l'exercice.

⁷ Toutefois elle ne devrait correspondre qu'à une seule valeur (soit la valeur vénale, soit la valeur d'usage) selon la destination du stock :

- la valeur vénale, si le stock est destiné à être vendu en l'état. C'est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente des produits finis ou des marchandises revendues en l'état.
- la valeur d'usage, si le stock doit entrer dans un processus de production. Elle est généralement déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus qui doivent tenir compte non seulement du prix de vente estimé de ces stocks, mais également des coûts nécessaires à leur achèvement et à leur distribution.

Si ces méthodes entraînent des contraintes excessives pour la gestion de l'Etat, les biens en stocks sont évalués en pratiquant la méthode du prix de détail.

3.4. Comptabilisation de la variation des stocks

Les soldes des comptes de variation des stocks représentent la variation globale de la valeur⁸ des stocks entre le début et la fin de l'exercice.

Les soldes de ces comptes peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le compte de résultat en moins ou en plus des achats de marchandises et des approvisionnements d'une part, et de la production stockée d'autre part.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1. Méthodes comptables

L'annexe fait état des méthodes de comptabilisation des stocks, notamment des méthodes adoptées pour :

- > évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût ;
- > calculer les dépréciations.

4.2. Informations chiffrées

L'annexe mentionne :

- > la valeur brute par catégories appropriées à l'activité de l'Etat ;
- > les montants des dépréciations selon les mêmes catégories.

Version publiée le 25 février 2015

⁸ hors dépréciation éventuelle.