COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2016/5 - Evaluation des stocks : achat groupé et revente à la pièce

Avis du 4 mai 2016[1]

I. Introduction
II. Principes applicables
III. Applicabilité au cas d'espèce

I. Introduction

1. Le présent avis examinera comment procéder à la valorisation du stock d'une société qui procède à la vente à la pièce d'éléments acquis en vrac au préalable.

La valorisation individuelle à la revente des pièces en l'état et non transformées dépend de critères connus du vendeur comme, entre autres, la spécificité de la pièce et sa rareté et peut donc différer fortement d'une pièce à l'autre.

Se pose donc la question, de déterminer pour ce cas de figure un mode de valorisation du stock conforme avec le droit comptable.

II. Principes applicables

2. La Commission des normes comptables a rendu plusieurs avis concernant la comptabilisation et la valorisation des stocks[2] en abordant notamment la question de l'évaluation distincte des stocks et des immobilisations corporelles[3] ainsi que celle de l'évaluation du prix d'acquisition des stocks par référence au prix de vente[4].

Concernant la question de l'évaluation distincte des pièces d'un même lot, il est fait référence aux enseignements de l'avis 126/6 qui vise l'acquisition, pour un prix global, d'un lot de matériel usagé et de pièces de rechange qui, moyennant retraitement ou remise en état, sont destinés à être ensuite commercialisés.

L'avis 126/6 indique qu'il convient de déterminer dans toute la mesure du possible, le prix d'achat de chaque élément du lot en répartissant entre ceux-ci, selon des critères objectifs, le prix d'achat de l'ensemble du lot au motif que l'acquéreur n'aura accepté de payer le prix convenu qu'après s'être forgé une représentation du prix de vente des éléments considérés séparément.

La Commission fait application, dans son avis, de l'article 31 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après : AR C.Soc.) en ce qui concerne les stocks qui prévoit que chaque élément du patrimoine fait l'objet d'une évaluation distincte.[5]

3. Une comptabilisation du lot à sa valeur globale d'acquisition est par contre acceptable, toujours selon l'avis précité, en l'absence de critères objectifs permettant une valorisation d'acquisition individualisée.

Ce n'est qu'en l'absence de tels critères qu'une comptabilisation du lot à sa valeur globale d'acquisition devient acceptable. Dans ce dernier cas de figure, la valorisation du stock subsistant consécutivement à la sortie d'éléments posera à nouveau la question de la valorisation desdits éléments sortis du stock par rapport à la valorisation de l'ensemble effectuée au prix d'acquisition.

4. Toujours dans le cadre de la valorisation du stock subsistant, l'avis 126/6 pose également la question de l'application éventuelle de la « valeur inférieure du marché » en cas de prolongation du délai de stockage.[6]

III. Applicabilité au cas d'espèce

5. Dans le cas d'espèce, il s'impose donc de répartir le prix d'acquisition entre chaque élément du lot moyennant l'application de critères objectifs.

Une répartition uniforme du prix d'acquisition du lot sur ses différents composants ne répondrait pas, dans ce cas, à l'exigence de répartition suivant des critères objectifs et ce, notamment en raison de la possible disparité des pièces de chaque lot.

Les seuls « critères objectifs » pour une évaluation distincte découlent souvent du prix auquel les différents éléments sont offerts à la vente et de la marge correspondante.

6. Dans cette mesure, la Commission est d'avis qu'il convient de faire référence à l'avis 126/7 qui traite spécifiquement de l'évaluation du

prix d'acquisition des stocks par référence au prix de vente.

Cet avis est rendu dans le contexte particulier de la comptabilisation des stocks dans le secteur de la distribution et, plus spécifiquement, de la mise en pratique de l'approche dite « additive » qui consiste à imputer au compte de stocks les différents éléments de coût incorporables aux stocks en cause, exposés pour les mener à ce moment et à cet endroit, dans l'état où ils se trouvent[7].

7. La difficulté visée par l'avis 126/7 a trait à la capacité de répartir avec précision ces frais de « mise en état » des stocks en raison du grand nombre d'articles offerts à la vente et de leur diversité.

Cette problématique peut fort probablement se poser également dans le cas de figure analysé[8] mais, reste périphérique par rapport à la question traitée, qui se focalise sur la répartition du seul coût d'acquisition d'un lot entre ses différentes composantes.

Ceci étant, la solution préconisée par l'avis CNC 126/7 en tant qu'elle se base sur une méthode de valorisation par rapport au prix de vente, peut s'appliquer par analogie au cas d'espèce et ce, en vue également de déterminer la seule valeur d'acquisition des différents éléments d'un lot de marchandises.

8. Pratiquement, l'avis analyse la validité du recours à une « approche soustractive » pour déterminer la valeur d'acquisition d'un stock consistant à appliquer au prix de vente au détail de ces stocks, la marge à concurrence de laquelle le prix d'acquisition a été majoré pour fixer le prix de vente.

L'avis précité estime cette méthode valable à condition qu'elle aboutisse en fait à reconstituer avec un degré suffisant d'approximation, la valeur des stocks en cause. La réduction ne peut être fixée de manière forfaitaire ou arbitraire mais doit résulter d'un calcul afférent à la période couverte par le cycle normal de commercialisation et réexaminée périodiquement en fonction de la relation effective entre le chiffre d'affaire réalisé et les coûts engagés au cours de la période pour l'acquisition des marchandises vendues. Elle doit être chiffrée par catégorie d'articles homogènes, sous l'angle de la marge de commercialisation.

9. En pratique des marges très différentes peuvent être réalisées selon les pièces vendues.

Dans cette mesure, l'établissement de catégories homogènes de marchandises mises en vente devra faire l'objet d'une attention particulière en vue d'appliquer, aux différents éléments de chaque catégorie, une marge appropriée en déduction du prix de vente.

Conformément à l'avis 126/7, la réduction appliquée au prix de vente doit résulter d'un calcul afférent à la période couverte par le cycle normal de commercialisation des biens en cause actuellement en stock et être réexaminée périodiquement en fonction de la relation effective entre le chiffre d'affaires réalisé et les coûts engagés au cours de la période pour l'acquisition des marchandises vendues ou restant en stock.

Il en ira de même, dans le cas d'espèce, du périmètre des différentes catégories d'articles choisies.

Une valorisation objective, par application de cette méthode, des différentes unités d'un même lot doit aboutir à une valorisation d'ensemble équivalente à la valeur d'acquisition du lot.

10. Le fait que les pièces soient acquises en lot et revendues à l'état neuf, à la différence du cas visé par l'avis 126/6, est sans influence pour l'application de la méthode décrite ci-avant.

Enfin, dans l'hypothèse où une ou plusieurs catégories de marchandises devaient faire l'objet d'un stockage prolongé, une application éventuelle de la « valeur inférieure du marché » devrait être considérée.[9]

11. Si la valeur d'acquisition des stocks à l'entrée est déterminée en fonction de leur prix de revente déduction faite de la marge réalisée pour la catégorie de marchandises appropriée, il faut également déterminer comment valoriser la sortie des stocks.

Les sorties de stocks sont valorisées à concurrence de la valeur d'acquisition des éléments sortis du stock.

Pour les avoirs dont les caractéristiques techniques ou juridiques sont identiques la valeur de sortie des stocks est établie selon les méthodes suivantes[10]:

a. Individualisation du prix de chaque élément ;
b. Prix moyens pondérés ;
c. FIFO ;
d. LIFO ;

12. La méthode de l'individualisation du prix de chaque élément ne doit en principe être retenue que pour les éléments de stock non interchangeables.[11] A contrario, les sorties d'éléments de stocks interchangeables seront évaluées, préférentiellement suivant l'une des trois autres méthodes. Il est référé pour le surplus aux commentaires de l'avis 132/7.[12]

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 19 février 2016 sur le site de la CNC.

2 Voy. notamment l'avis CNC 132/7 - Comptabilisation et valorisation des stocks, Bull. CNC, n° 36, novembre 1993, 2 - 37, revu en date du 10 octobre 2010.

3 Avis CNC 126/6 - Individualisation du prix d'acquisition, Bull. CNC, n° 23, décembre 1988, 3-4.

4 Avis CNC 126/7 - Evaluation du prix d'acquisition des stocks par référence au prix de vente, Bull. CNC, n° 24, septembre 1989, 13-14.

5 Art. 31, AR C.Soc.

6 Pour se conformer au prescrit de l'article 69, § 1er de l'AR C.Soc. qui stipule que les approvisionnements, les produits finis, les marchandises et les immeubles destinés à la vente sont évalués à leur valeur d'acquisition ou à la valeur de marché à la date de clôture de l'exercice lorsque cette dernière est inférieure.

7 Voy. également avis CNC 132/7, 12-13.

8 S'il est nécessaire de répartir d'éventuels frais de port, de transport, d'assurance, de manutention en vue du stockage.

9 Pour se conformer au prescrit de l'article 69, § 1er de l'AR C.Soc. qui stipule que « les approvisionnements, les produits finis, les marchandises et les immeubles destinés à la vente sont évalués à leur valeur d'acquisition ou à la valeur de marché à la date de clôture de l'exercice lorsque cette dernière est inférieure. ».

10 Avis 132/7 et l'article 43, alinéa 1er, AR C.Soc.

11 Avis 132/7, op.cit.

12 Avis 132/7, op.cit.