

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PDSTK-20-20-10-20-20130923

Date de publication : 23/09/2013

DGFIP

BIC - Produits et stocks - Dépréciation des stocks

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 1 : Évaluation des stocks

Sous-section 2 : Dépréciation des stocks

Sommaire :

I. Notion de « cours du jour »

A. Au plan général

B. Cas particuliers

1. Produits résiduels

2. Matériels d'occasion

3. Produits en cours de fabrication (en vue de la réalisation de ventes futures)

4. Lots de produits de même nature, identifiables, acquis à des dates différentes

II. Constatation de la dépréciation

A. Modes de constatation de la dépréciation

B. Détermination du montant de la dépréciation

C. Suivi des comptes de provisions pour dépréciation

1. Régularisation de la provision

a. Les provisions sont insuffisantes

b. Les provisions sont excessives

2. Réintégration de la provision

a. Provision devenue sans objet

b. Provision irrégulièrement constituée

I. Notion de « cours du jour »

A. Au plan général

1

Les dispositions du 3 de l'article 38 du code général des impôts (CGI) prévoient que l'évaluation du stock est faite au prix de revient ou au cours du jour s'il est inférieur au prix de revient.

Ces dispositions ont pour objet de permettre aux entreprises de constater dès la clôture de chaque exercice et sans attendre la revente des produits en stock, la dépréciation qui peut affecter ces derniers.

Dès lors, le cours du jour qui peut être substitué au prix de revient lorsqu'il est inférieur à ce dernier, est le prix auquel les matières premières ou produits considérés étaient vendus sur le marché à la date de l'inventaire. Il résulte, en général, des tarifs en vigueur à la date de l'inventaire ou des mercuriales publiées à la même date ou à la date la plus rapprochée de celle de l'inventaire.

Jugé ainsi que l'entreprise de production et de négoce de graines de fleurs et de légumes, qui a constitué des provisions pour dépréciation de son stock de graines en se référant à des barèmes théoriques établis par la profession, n'établit pas que la valeur probable de réalisation de ce stock est inférieure à son prix de revient, dès lors qu'à l'exception de lots cédés à un prix minoré, mais dont l'importance n'est pas établie, elle vendait les graines quel que soit leur âge, au prix de catalogue, supérieur au prix de revient (CE, arrêt du 17 février 1982, n° 11190).

Le cours du jour à considérer s'entend donc de la valeur que l'entreprise retirerait de la vente, effectuée dans les conditions normales à la date de l'inventaire, des produits pour lesquels ce mode d'évaluation est retenu et non du prix qu'elle devrait payer pour les acquérir. Ainsi, le Conseil d'État a estimé que l'évaluation des stocks au coût de remplacement ne peut être admise et constitue une erreur comptable et non une décision de gestion (CE, arrêt du 20 janvier 1984, n° 34784).

La date à retenir étant celle de la clôture de l'exercice, il doit être fait abstraction des circonstances intervenues postérieurement à cette clôture, et dont il ne pourra être éventuellement tenu compte que pour l'exercice auquel elles se rapportent.

Les marchandises qui ne font pas l'objet d'un marché régulier et pour lesquelles il n'existe pas de cours notoirement connu ne peuvent être, en principe, évaluées au-dessous du prix de revient que si elles ont subi une dépréciation certaine, par suite de circonstances telles que détériorations matérielles, changements de mode ou pertes de débouchés. En pareil cas, la règle de l'évaluation d'après le cours du jour conduit à estimer ces marchandises à leur valeur probable de réalisation.

À cet égard, il est admis que le changement des prix marqués constitue la justification de la valeur probable de réalisation, à condition que la réalité du démarquage puisse être établie par l'entreprise, à l'aide notamment des derniers prix de vente pratiqués avant l'inventaire, et qu'il ne soit pas effectué à titre purement temporaire (RM Authie n° 8338, JO Sénat du 17 février 1983, p. 275).

À noter que pour l'évaluation des stocks au cours du jour, le prix de vente ou la valeur probable de réalisation s'entend à l'exclusion de toute déduction destinée à tenir compte des frais généraux que supportera l'entreprise lors de la vente des marchandises dont il s'agit. En effet, de par leur caractère de charge annuelle, ces frais ne doivent normalement incomber qu'à l'exercice en cours au moment de la vente.

B. Cas particuliers

1. Produits résiduels

10

Les produits résiduels (déchets et rebuts de fabrication) sont évalués au cours du marché au jour de l'inventaire ou, à défaut de cours, à leur valeur probable de réalisation.

2. Matériels d'occasion

20

En ce qui concerne les machines agricoles achetées d'occasion et qui ont fait l'objet de réfection, la valeur au cours du jour à la date de l'inventaire, s'entend de la valeur probable de réalisation à cette date appréciée par l'entreprise sous le contrôle de l'Administration et, le cas échéant, du juge de l'impôt. À cet égard, les cotations publiées par les organismes professionnels peuvent constituer un élément d'appréciation important. Mais s'agissant de cotations moyennes, on ne saurait leur attribuer une valeur absolue, et il appartient à l'entreprise de tenir compte éventuellement des circonstances de nature à conférer aux matériels à évaluer une valeur probable de réalisation supérieure à celle résultant de ces cotations, par exemple lorsque le matériel usagé est dans un état particulièrement bon ou encore lorsqu'il a fait l'objet d'importants travaux.

De la même façon et sous les mêmes réserves, la cotation publiée par les publications spécialisées dont la notoriété est établie au plan national peuvent constituer un élément d'appréciation important pour déterminer la valeur probable de réalisation, à la date de l'inventaire, d'une voiture usagée reprise lors de la vente d'un véhicule neuf.

3. Produits en cours de fabrication (en vue de la réalisation de ventes futures)

30

Dès lors qu'ils ne font pas l'objet de transactions et ne comportent pas, par suite, de valeur probable de réalisation, les produits en cours de fabrication à la clôture de chaque exercice doivent, en principe, être uniformément évalués à leur prix de revient. Toutefois, dans le cas exceptionnel où ce prix de revient serait, à la date de l'inventaire, supérieur au cours du jour du produit demi-fini ou fini se trouvant au stade postérieur de fabrication, l'évaluation desdits produits pourrait par la constitution d'une provision pour dépréciation, être ramenée à ce dernier cours. Mais cette solution n'est applicable qu'à l'égard des produits qui sont fabriqués en vue de la réalisation de ventes futures, à l'exclusion par conséquent tant des travaux en cours chez les entrepreneurs de bâtiments ou de travaux publics que des produits qui sont fabriqués en exécution d'un marché ou d'une commande spéciale.

4. Lots de produits de même nature, identifiables, acquis à des dates différentes

40

Dans le cas où un stock se compose de lots identifiables acquis à des dates différentes, il est admis que chacun d'entre eux puisse être envisagé isolément en vue de déterminer si l'évaluation doit être faite au prix de revient ou au cours du jour.

II. Constatation de la dépréciation

A. Modes de constatation de la dépréciation

50

Comptablement, la dépréciation des stocks doit être constatée par voie de provision pour dépréciation, lorsque le prix de revient des stocks inscrits à l'actif est considéré comme supérieur à leur valeur de marché en tenant compte du prix et des perspectives de vente ([plan comptable général \(PCG\), art. 322-6](#)). Une évaluation directe par le prix de détail constitue une méthode exceptionnelle, qui ne peut être appliquée qu'à défaut de pouvoir effectuer une évaluation précise du coût de revient des éléments figurant dans les stocks ou d'éléments similaires (PCG, art. 322-8).

60

Fiscalement, il en va en principe de même, en application des dispositions de l'[article 38 decies de l'annexe III au CGI](#), qui impose aux entreprises de comptabiliser une provision pour dépréciation à concurrence de la différence entre le coût de revient des stocks et le cours du jour. Toutefois, les entreprises peuvent également appliquer une décote directe à la valeur de leurs stocks, en application des dispositions du 3 de l'[article 38 du CGI](#).

A cet égard, le Conseil d'État, considérant qu'aux termes du 3 de l'article 38 du CGI -auquel les dispositions réglementaires précitées ne sauraient déroger- les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour à la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au prix de revient, a jugé qu'une entreprise pouvait valablement constater la dépréciation de son stock par voie de décote directe (CE, arrêt du 23 février 1977, n° 98252, CE, arrêt du 9 juillet 1982, n° 25291 et CE, arrêt du 6 janvier 1984, n° 36432).

Cette jurisprudence, dont la portée est uniquement fiscale, ne peut être invoquée par les entreprises que pour l'établissement de la base de l'impôt.

En conséquence, le service doit s'abstenir de mettre en cause l'évaluation des stocks au cours du jour au seul motif qu'aucune provision n'aurait été constituée, ou encore que celle comptabilisée serait irrégulière en la forme.

Mais il doit continuer de contrôler l'exactitude de la valeur des stocks, notamment chaque fois qu'il constate une variation anormale de cette valeur entre deux bilans successifs.

Il est toutefois précisé que les prescriptions d'ordre comptable prévoyant la constatation, par des provisions, des moins-values subies par les éléments d'actif autres que les immobilisations se dépréciant par l'usage et par le temps conservent toute leur valeur. Dès lors, les entreprises ne sauraient se fonder sur la jurisprudence fiscale pour s'affranchir de leur obligation comptable.

En particulier, lorsque la démonstration d'une surestimation du stock à la date de l'inventaire aboutit à une réduction de l'assiette fiscale, la régularisation comptable impliquée par cette réduction doit être effectuée.

Il est enfin rappelé qu'en vertu des dispositions du premier alinéa du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), les dépenses non engagées à la clôture d'un exercice en vue de la commercialisation ultérieure des stocks ne peuvent être retenues pour l'évaluation de ces produits ni faire l'objet d'une provision pour perte.

B. Détermination du montant de la dépréciation

70

La provision a pour objet de ramener la valeur du stock au cours du jour.

La dépréciation susceptible d'être constatée par voie de provision est donc égale à la différence entre le prix de revient et le cours du jour à la date de l'inventaire.

En principe, pour être déductible la provision doit correspondre à une perte ou une charge nettement précisée et être évaluée avec une approximation suffisante.

Jugé à cet égard qu'une société n'est pas fondée à déduire une provision pour dépréciation de ses stocks, dès lors qu'elle n'est pas à même de justifier la consistance et la valeur exactes desdits stocks et que la provision a été déterminée

de manière arbitraire (CE, arrêt du 16 novembre 1983, n° 33647 ; dans le même sens, CE, arrêt du 18 octobre 1978, n° 2803).

D'une manière générale, les provisions pour dépréciation des stocks doivent être calculées à partir de la valeur réelle des produits en stock au jour de l'inventaire et non selon une formule de caractère forfaitaire telle que notamment, celle qui consiste à appliquer à la valeur du stock de clôture de l'exercice le rapport existant entre la provision constituée l'année précédente et la valeur du stock de clôture de l'exercice correspondant (CE, arrêt du 12 mars 1969, n° 75615).

80

Le Conseil d'État s'est refusé à admettre la déduction des provisions calculées selon un mode forfaitaire dans les cas suivants :

- un concessionnaire d'une marque d'automobiles qui avait évalué forfaitairement la dépréciation de son stock de pièces détachées correspondant aux invendus probables (CE, arrêt du 10 juillet 1968, n^{os} 70533 et 70534) ;

- une entreprise de librairie-papeterie qui a constitué une provision en appliquant un taux global de dépréciation aux "livres, poupées et stylos" et un autre taux global au reste de la marchandise, sans pouvoir fournir de précisions sur la nature exacte, le nombre et la valeur unitaire des articles sujets à dépréciation (CE, arrêt du 16 avril 1975, n° 93460) ;

- un marchand d'appareils électro-ménagers, de radio-télévision et de mobilier qui s'est borné à appliquer des taux de dépréciation forfaitaires selon la date d'acquisition des produits, sans tenir compte des caractéristiques de chaque article et notamment de leur sensibilité à la mode et aux changements techniques (CE, arrêt du 22 janvier 1982, n° 21742 ; dans le même sens également CE, arrêt du 20 janvier 1984, n° 34784) ;

- l'exploitant d'un commerce de vente au détail de chaussures et articles de cuir qui applique, sans aucune justification, un abattement forfaitaire de 10 % à l'ensemble de ses articles de nature différente, en stock, ne détermine pas de façon aussi exacte que possible le cours du jour des marchandises à la clôture de l'exercice (CE, arrêt du 6 janvier 1984, n° 36432) ;

- la méthode consistant pour une entreprise à calculer la provision pour dépréciation de ses stocks par application d'un abattement forfaitaire de 90 % ne peut être admise sur le fondement de l'inadaptation des produits correspondants à l'évolution du marché, de leur obsolescence, ou de l'étranglement du marché (CE, arrêt du 18 mars 1983, n° 27832 et CE, arrêt du 12 octobre 1984, n° 28834).

90

En revanche, la Haute Assemblée considère qu'une provision pour dépréciation des stocks, calculée selon des procédés forfaitaires, peut être admise en déduction des résultats dès lors qu'elle présente un caractère d'approximation suffisante et ne résulte pas de l'application d'un pourcentage arbitraire n'ayant aucun rapport avec la probabilité de la perte.

À cet égard, a été considérée comme telle :

- la provision constituée par un marchand de vêtements de confection, afin de constater la perte de valeur des vêtements non revendus l'année même de leur acquisition, en appliquant au coût réel des vêtements en stock des taux d'abattement différents selon les catégories "hommes, dames, enfants" et variant en fonction du temps écoulé depuis leur entrée dans les stocks ; dans les circonstances de l'espèce, la méthode utilisée permettait de déterminer d'une façon

aussi exacte que possible le cours du jour des articles en stock (CE, arrêt du 7 novembre 1975, n° 86136) ;

- la provision calculée en appliquant à certains articles un taux d'abattement identique à celui d'un lot de matériels de même nature dont la valeur probable de réalisation a été correctement évaluée au cours du jour (CE, arrêt du 26 octobre 1983, n° 33457) ;

- la provision dont une société a déterminé le montant par application d'un abattement forfaitaire au prix de revient de certains produits détenus en stock, dès lors que, s'agissant de produits qui ne répondent plus aux normes obligatoires fixées par l'administration des PTT, ou qui ont été refusés par l'administration qui les avait commandés, ou encore qui constituent des prototypes de fabrication, leur vente ne pourra probablement se faire qu'en consentant à la clientèle éventuelle des prix très faibles dégageant des pertes à due concurrence (CE, arrêt du 18 mars 1983, n° 27832 cité au II-B § 80 ; voir également CE, arrêt du 22 janvier 1982, n° 21742 également cité au II-B § 80).

Par cette jurisprudence, le Conseil d'État admet la déduction d'une provision pour dépréciation de stocks évaluée sur la base d'observations statistiques, dès lors qu'elles permettent d'obtenir une approximation suffisante dans l'évaluation de la dépréciation.

Cette méthode de calcul des provisions ne saurait, toutefois, recevoir une application systématique. Elle doit, en effet, demeurer une exception à la règle selon laquelle les provisions doivent être calculées à partir d'éléments réels et non selon des procédés forfaitaires.

En effet, s'il peut être admis, dans certains cas, que les entreprises de petite taille ne procèdent pas à des calculs poussés pour la détermination des provisions, mais puissent recourir à une méthode plus sommaire à la condition qu'elle soit aussi exacte que possible, il ne saurait en aller de même en ce qui concerne les entreprises importantes disposant de moyens techniques de gestion, notamment dans le domaine de l'informatique, permettant de procéder à des analyses offrant une grande fiabilité. Ces entreprises doivent à partir des éléments réels en leur possession pouvoir chiffrer avec le maximum de précision le montant des provisions qu'elles entendent déduire de leurs résultats.

C. Suivi des comptes de provisions pour dépréciation

100

Du point de vue comptable, les comptes de provisions pour dépréciation des stocks ne figurent pas au passif du bilan comme les provisions pour risques et charges ou les provisions réglementées, mais en réduction des comptes d'actif ayant subi une dépréciation.

Par ailleurs, le treizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI prévoit le rapport au résultat des provisions qui, en tout ou partie, reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur.

En d'autres termes, les postes de provisions doivent être ajustés à la clôture de chaque exercice.

1. Régularisation de la provision

110

A la clôture des exercices comptables suivant celui de la constitution des provisions, il convient donc, tant que les biens en cause figurent à l'actif du bilan de procéder à une nouvelle estimation de la dépréciation en fonction des éléments d'appréciation alors en possession de l'entreprise.

Lorsque cette estimation ne diffère pas de la précédente, aucune écriture nouvelle n'est à passer puisque la provision a déjà été constituée précédemment pour le même montant. Par contre, lorsque l'estimation de la dépréciation diffère de la provision existante, celle-ci doit être modifiée comme suit :

Au début de l'exercice, les comptes de provisions pour dépréciation des stocks et en cours (comptes du PCG n°s 391, 392, 393, 394, 395, 397) sont créditeurs du montant des provisions de cette nature, tel qu'il figure au bilan de clôture de l'exercice précédent.

À la clôture de l'exercice, deux cas peuvent se présenter : soit les provisions sont insuffisantes, soit elles sont excessives.

a. Les provisions sont insuffisantes

120

Une dotation complémentaire est pratiquée :

- au débit du compte 681, Dotations aux provisions (charges d'exploitation) si la dépréciation se rattache à la gestion courante, ou au débit du compte 687, Dotations aux provisions (charges exceptionnelles) si la dépréciation présente ce caractère ;
- par un crédit au compte 39, Provisions pour dépréciation des stocks.

b. Les provisions sont excessives

130

Il convient dans ce cas :

- de débiter du montant de l'excédent le compte de bilan créditeur de la provision devenue excessive (compte 39) ;
- par le crédit du compte Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation [compte 781] ou dans les produits exceptionnels [compte 787]).

2. Réintégration de la provision

a. Provision devenue sans objet

140

La dépréciation est définitivement réalisée au moment de la sortie d'actif de la valeur correspondante, la perte pouvant être égale au montant de la provision au dernier bilan ou à une somme différente, inférieure ou supérieure.

Au titre de l'exercice de réalisation, le caractère certain de la perte est immédiatement enregistré, en cours d'exercice comptable au débit du compte de charge concerné, sans tenir compte du montant de la provision.

La provision devenue sans objet est reprise au crédit des comptes 781 ou 787 soit au moment de la cession, soit le plus souvent, pour régularisation, en fin d'exercice comptable.

b. Provision irrégulièrement constituée

150

Lorsqu'elles présentent, dès l'origine, un caractère irrégulier, les provisions pour dépréciation des stocks sont rapportées au bénéfice imposable, dans les conditions de droit commun applicables à la généralité des provisions, c'est-à-dire aux résultats de l'exercice de leur constitution ou, à défaut, du plus ancien des exercices soumis à vérification ([BOI-BIC-PROV-50](#)).