

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 2

Stocks

OBJECTIF

- 1 L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des stocks. Une des questions fondamentales de la comptabilisation des stocks est celle du montant des coûts à comptabiliser en tant qu'actif et à différer jusqu'à la comptabilisation des produits correspondants. La présente norme donne des commentaires sur la détermination du coût et sa comptabilisation ultérieure en charges, y compris toute dépréciation jusqu'à la valeur nette de réalisation. Elle donne également des commentaires sur les méthodes de détermination du coût qui sont utilisées pour imputer les coûts aux stocks.

CHAMP D'APPLICATION

- 2 La présente norme s'applique à tous les stocks, sauf:
- a) aux travaux en cours générés par des contrats de construction, y compris les contrats directement connexes de fourniture de services (voir IAS 11 *Contrats de construction*);
 - b) aux instruments financiers (voir IAS 32 *Instruments financiers: présentation* et IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*); et
 - c) aux actifs biologiques relatifs à l'activité agricole et à la production agricole au moment de la récolte (voir IAS 41 *Agriculture*);
- 3 La présente norme ne s'applique pas à l'évaluation des stocks détenus par:
- a) les producteurs de produits agricoles et forestiers, de production agricole après récolte et de minéraux et de produits d'origine minérale, dans la mesure où ils sont évalués à la valeur nette de réalisation selon des pratiques bien établies dans ces secteurs d'activités. Lorsque ces stocks sont évalués à la valeur nette de réalisation, les variations de cette valeur sont comptabilisées dans le résultat de la période au cours de laquelle la variation est intervenue;
 - b) les courtiers arbitragistes de marchandises, qui évaluent leurs stocks à la juste valeur, diminuée des coûts de vente. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, les variations de juste valeur diminuée des coûts de vente sont comptabilisées dans le résultat de la période au cours de laquelle est intervenue la variation.
- 4 À certains stades de la production, les stocks visés au paragraphe 3a) sont évalués à la valeur nette de réalisation. C'est le cas, par exemple, au moment de la récolte des produits agricoles ou de l'extraction de minéraux, lorsque la vente est assurée en vertu d'un contrat à terme ou d'une garantie de l'État ou lorsqu'un marché actif existe et que le risque de mévente est négligeable. Ces stocks ne sont exclus que des obligations d'évaluation de la présente norme.
- 5 Les courtiers arbitragistes sont ceux qui achètent ou vendent des marchandises pour le compte de tiers ou pour leur propre compte. Les stocks désignés au paragraphe 3b) sont essentiellement acquis en vue de leur vente dans un avenir proche et de dégager un bénéfice des fluctuations de prix ou de la marge du courtier arbitragiste. Lorsque ces stocks sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente, ils ne sont exclus que des obligations d'évaluation de la présente norme.

DÉFINITIONS

- 6 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

Les *stocks* sont des actifs:

- a) détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité;
- b) en cours de production pour une telle vente; ou
- c) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.

La *valeur nette de réalisation* est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

- 7 La valeur nette de réalisation désigne le montant net qu'une entité s'attend à réaliser sur la vente de stocks dans le cours normal de l'activité. La juste valeur reflète le montant pour lequel les mêmes stocks pourraient être échangés entre acquéreurs et vendeurs bien informés et consentants sur le marché. La première est une valeur spécifique de l'entité, contrairement à la seconde. La valeur nette de réalisation des stocks peut ne pas être égale à la juste valeur diminuée des coûts de vente.
- 8 Les stocks englobent les biens achetés et détenus pour la revente y compris, par exemple, les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou des terrains ou d'autres biens immobiliers détenus pour la revente. Les stocks englobent également les biens finis produits, ou en cours de production, par l'entité et comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production. Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent les coûts du service, tels que décrits au paragraphe 19, pour lesquels l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants (voir IAS 18 *Produits des activités ordinaires*).

ÉVALUATION DES STOCKS

- 9 Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.

Coût des stocks

- 10 Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Coûts d'acquisition

- 11 Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

Coûts de transformation

- 12 Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main-d'œuvre directe. Ils comprennent également 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, et les frais de gestion et d'administration de l'usine. 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.
- 13 L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre de périodes ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant d'un entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite est diminué de telle sorte que les stocks ne soient pas évalués au-dessus du coût. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.
- 14 Un processus de production peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. C'est le cas, par exemple, en cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée, par exemple, sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production. La plupart des sous-produits sont non significatifs par nature. Lorsque tel est le cas, ils sont souvent évalués à la valeur nette de réalisation et cette valeur est déduite du coût du produit principal. De ce fait, la valeur comptable du produit principal n'est pas différente de façon significative de son coût.

Autres coûts

- 15 Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que ceux de production ou les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques.

- 16 Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus:
- a) montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production;
 - b) coûts de stockage, à moins que ces coûts ne soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production;
 - c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent; et
 - d) frais de commercialisation.
- 17 IAS 23 *Coûts d'emprunt* identifie les circonstances limitées dans lesquelles des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks.
- 18 Une entité peut acheter des stocks selon des conditions de règlement différé. Lorsque l'accord contient effectivement un élément de financement, celui-ci, par exemple une différence entre le prix d'achat pour des conditions normales de crédit et le montant payé, est comptabilisé comme une charge d'intérêt sur la période du financement.

Coût des stocks d'un prestataire de services

- 19 Dans la mesure où des prestataires de services ont des stocks, ils les évaluent à leur coût de production. Ces coûts se composent essentiellement de la main-d'œuvre et des autres frais de personnel directement engagés pour fournir le service, y compris le personnel d'encadrement, et les frais généraux attribuables. La main-d'œuvre et les autres coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général ne sont pas inclus mais sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Le coût des stocks d'un prestataire de services ne comprend pas les marges bénéficiaires ou les frais généraux non attribuables qui sont souvent incorporés dans les prix facturés par les prestataires de services.

Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques

- 20 Selon IAS 41 *Agriculture*, les stocks comprenant la production agricole, récoltés par une entité à partir de ses actifs biologiques, sont évalués lors de la comptabilisation initiale à leur juste valeur, moins les coûts des points de vente estimés au moment de la récolte. Il s'agit du coût des stocks à cette date pour l'application de la présente norme.

Techniques d'évaluation du coût

- 21 Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standard retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.
- 22 La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de la distribution au détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage de marge brute approprié. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est souvent utilisé.

Méthodes de détermination du coût

- 23 Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels.
- 24 L'identification spécifique du coût signifie que des coûts spécifiques sont attribués à des éléments identifiés des stocks. C'est le traitement approprié pour les éléments qui sont affectés à un projet spécifique, qu'ils aient été achetés ou produits. Toutefois, l'identification spécifique des coûts n'est pas appropriée lorsqu'il existe un grand nombre d'éléments de stocks qui sont ordinairement fongibles. En de telles circonstances, le mode de sélection des éléments qui restent dans les stocks pourrait être utilisé pour obtenir des effets prédéterminés sur le résultat net.
- 25 Le coût des stocks, autres que ceux traités au paragraphe 23, doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré — premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré. Une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires dans l'entité. Pour les stocks ayant une nature ou un usage différent, l'application d'autres méthodes de détermination du coût peut être justifiée.

- 26 Par exemple, des stocks utilisés dans un secteur opérationnel peuvent avoir un usage différent pour l'entité du même type de stocks utilisés dans un autre secteur opérationnel. Toutefois, une différence dans la situation géographique des stocks (ou dans les règles fiscales applicables) n'est pas suffisante en soi pour justifier l'utilisation de méthodes différentes de détermination du coût.
- 27 La méthode PEPS suppose que les éléments du stock qui ont été acquis ou produits les premiers sont vendus les premiers, et qu'en conséquence, les éléments restant en stock à la fin de la période sont ceux qui ont été achetés ou produits le plus récemment. Selon la méthode du coût moyen pondéré, le coût de chaque élément est déterminé à partir de la moyenne pondérée du coût d'éléments similaires au début d'une période et du coût d'éléments similaires achetés ou produits au cours de la période. Cette moyenne peut être calculée périodiquement ou lors de la réception de chaque nouvelle livraison, selon la situation particulière de l'entité.

Valeur nette de réalisation

- 28 Le coût des stocks peut ne pas être recouvrable si ces stocks ont été endommagés, s'ils sont devenus complètement ou partiellement obsolètes ou si leur prix de vente a subi une baisse. Le coût des stocks peut également ne pas être recouvrable si les coûts estimés d'achèvement ou les coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente ont augmenté. La pratique consistant à déprécier les stocks au-dessous du coût pour les ramener à leur valeur nette de réalisation est cohérente avec le principe suivant lequel les actifs ne doivent pas être comptabilisés à un montant supérieur au montant que l'on s'attend à obtenir de leur vente ou de leur utilisation.
- 29 Les stocks sont habituellement dépréciés à la valeur nette de réalisation élément par élément. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas d'éléments de stocks ayant trait à la même ligne de produits qui ont des finalités ou usages finaux similaires, qui sont produits et commercialisés dans la même zone géographique, et qui pratiquement ne peuvent pas être évalués séparément des autres éléments de cette ligne de produits. Il n'est pas approprié de pratiquer une dépréciation des stocks sur la base d'une classification des stocks, par exemple les produits finis, ou pour la totalité des stocks d'un secteur opérationnel. Les prestataires de services cumulent généralement les coûts relatifs à chaque service donnant lieu à la facturation d'un prix de vente distinct. En conséquence, chacun de ces services est traité comme un élément distinct.
- 30 Les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables disponibles à la date à laquelle elles sont faites, du montant que l'on s'attend à réaliser des stocks. Ces estimations tiennent compte des fluctuations de prix ou de coût directement liées aux événements survenant après la fin de la période, dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de la période.
- 31 Les estimations de la valeur nette de réalisation prennent également en considération le but dans lequel les stocks sont détenus. Par exemple, la valeur nette de réalisation de quantités détenues en stocks pour satisfaire à des contrats de vente ou de services fermes est fondée sur le prix spécifié dans le contrat. Si les quantités spécifiées dans le contrat sont inférieures aux quantités détenues en stock, la valeur nette de réalisation des quantités en excédent est fondée sur les prix de vente généraux. Des provisions peuvent survenir au titre de contrats de vente fermes supérieurs aux quantités de stocks détenues ou de contrats d'achat fermes. Ces provisions sont traitées selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.
- 32 Les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas dépréciées en dessous du coût s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus au coût ou au-dessus de celui-ci. Cependant, lorsqu'une baisse du prix des matières premières indique que le coût des produits finis est supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont dépréciées à leur valeur nette de réalisation. Dans de telles circonstances, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation.
- 33 Une nouvelle évaluation de la valeur nette de réalisation est effectuée lors de chaque période suivante. Lorsque les circonstances qui justifiaient précédemment de déprécier les stocks en dessous du coût n'existent plus ou lorsqu'il y a des indications claires d'une augmentation de la valeur nette de réalisation en raison d'un changement de la situation économique, le montant de la dépréciation fait l'objet d'une reprise (c'est-à-dire que la reprise est limitée au montant de la dépréciation initiale), de sorte que la nouvelle valeur comptable est le plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation révisée. Tel est le cas, par exemple, lorsqu'un élément des stocks qui est comptabilisé à la valeur nette de réalisation parce que son prix de vente a baissé est encore disponible lors d'une période ultérieure et que son prix de vente a augmenté.

COMPTABILISATION EN CHARGES

- 34 Lorsque les stocks sont vendus, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés. Le montant de toute dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant d'une augmentation de la valeur nette de réalisation doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans la période au cours de laquelle la reprise intervient.

- 35 Certains éléments de stocks peuvent être affectés à d'autres comptes d'actifs, par exemple, les stocks utilisés comme éléments des immobilisations corporelles produites par l'entité pour elle-même. Les stocks affectés à un autre élément d'actif suivant cette modalité sont comptabilisés en charges pendant la durée d'utilité de cet actif.

INFORMATIONS À FOURNIR

- 36 Les états financiers doivent indiquer:
- les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée;
 - la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité;
 - la valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur, diminuée des coûts de vente;
 - le montant des stocks comptabilisés en charges dans la période;
 - le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période selon le paragraphe 34;
 - le montant de toute reprise de dépréciation comptabilisée en réduction de la valeur des stocks comptabilisés en charges de la période selon le paragraphe 34;
 - les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks selon le paragraphe 34; et
 - la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.
- 37 Les informations concernant les valeurs comptables des différentes catégories de stocks ainsi que l'étendue des variations de ces actifs sont utiles aux utilisateurs des états financiers. Les classifications usuelles des stocks sont les marchandises, les fournitures de production, les matières premières, les travaux en cours et les produits finis. Les stocks d'un prestataire de services peuvent être désignés comme travaux en cours.
- 38 Le montant des stocks comptabilisé en charges de la période, souvent appelé coût des ventes, se compose des coûts précédemment compris dans l'évaluation de stocks qui ont maintenant été vendus et des frais généraux de production non attribués et des montants anormaux de coûts de production des stocks. Les particularités de l'entité peuvent également justifier l'inclusion d'autres montants, tels que les coûts de distribution.
- 39 Certaines entités adoptent pour le résultat net un format qui conduit à présenter des chiffres, autres que le coût des stocks, comptabilisés en charges au cours de la période. Selon ce format, une entité présente une analyse des charges utilisant une classification établie par nature des charges. Dans ce cas, l'entité mentionne les coûts comptabilisés en charges pour les matières premières et consommables, les coûts de main-d'œuvre et autres coûts ainsi que le montant de la variation nette des stocks dans la période.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

- 40 Une entité doit appliquer la présente norme pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2005, elle doit l'indiquer.

RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES

- 41 La présente norme annule et remplace IAS 2 *Stocks* (révisée en 1993).
- 42 La présente norme annule et remplace SIC-1 *Cohérence des méthodes — différentes méthodes de détermination du coût des stocks*.