

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 2
(RÉVISÉE EN 1993)**

Stocks

La présente Norme comptable internationale révisée annule et remplace IAS 2, L'évaluation et la présentation des stocks dans le contexte du système du coût historique, approuvée par le Conseil en octobre 1975. La Norme révisée entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995.

En mai 1999, IAS 10 (révisée en 1999), Événements survenant après la date de clôture, a amendé le paragraphe 28. Le texte révisé entrera en vigueur, pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000.

En décembre 2000, IAS 41, Agriculture, a amendé le paragraphe 1 et inséré le paragraphe 16A. Les textes révisés entreront en vigueur, pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003.

Une Interprétation du SIC fait référence à IAS 2:

— SIC-1: Cohérence des méthodes — Différentes méthodes de détermination du coût des stocks.

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-3
Définitions	4-5
Évaluation des stocks	6
Coût des stocks	7-18
Coûts d'acquisition	8-9
Coûts de transformation	10-12
Autres coûts	13-15
Coût des stocks d'un prestataire de services	16
Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques	16A
Techniques d'évaluation du coût	17-18
Méthodes de détermination du coût	19-24
Traitement de référence	21-22
Autre traitement autorisé	23-24
Valeur nette de réalisation	25-30
Comptabilisation en charges	31-33
Informations à fournir	34-40
Date d'entrée en vigueur	41

IAS 2

Les dispositions normatives qui sont présentées en caractères gras italiques doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable applicable aux stocks dans le système du coût historique. 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 pratiques 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

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour les états financiers établis dans le contexte du système du coût historique pour la comptabilisation des stocks autres que:***
 - (a) ***les 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) ***les instruments financiers; et***
 - (c) ***le cheptel et les stocks de produits agricoles, forestiers et de minerais chez des producteurs, dans la mesure où, conformément à des pratiques bien établies dans certains secteurs, ils sont évalués à la valeur nette de réalisation;***
 - (d) ***actifs biologiques liés à l'activité agricole (voir IAS 41, Agriculture).***
2. La présente Norme annule et remplace IAS 2, L'évaluation et la présentation des stocks dans le contexte du système du coût historique, approuvée en 1975.
3. A certains stades de la production, les stocks visés au paragraphe 1(c) 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 minerais, lorsque la vente est assurée en vertu d'un contrat à terme ou d'une garantie de l'État ou lorsqu'un marché homogène existe et que le risque de mévente est négligeable. Ces stocks sont exclus du champ d'application de la présente Norme.

DÉFINITIONS

4. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

Les stocks sont des actifs:

- (a) ***détenus pour être vendus 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.

5. Les stocks englobent les biens acquis et détenus pour la revente, y compris par exemple les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la revente. Les stocks englobent également les produits finis ou les travaux en cours produits par l'entreprise 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 le coût du service, tel que décrit au paragraphe 16, pour lequel l'entreprise n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants (voir IAS 18, Produits des activités ordinaires).

ÉVALUATION DES STOCKS

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

Coût des stocks

7. **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

8. 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'entreprise 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.
9. Les coûts d'acquisition peuvent inclure les différences de change provenant directement de l'acquisition récente des stocks facturés dans une monnaie étrangère dans les rares circonstances permises par l'autre traitement autorisé de IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères. Ces différences de change sont limitées à celles provenant d'une forte dévaluation ou dépréciation d'une monnaie contre laquelle il n'existe aucun moyen pratique de couverture et qui affecte des passifs qui ne peuvent être réglés et qui surviennent à l'occasion de l'acquisition récente de ces stocks.

Coûts de transformation

10. 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 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.
11. 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 d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'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 affectés 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 l'exercice au cours duquel 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 de leur coût. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.
12. 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.

IAS 2

Autres coûts

13. 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.
14. Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel 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 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.
15. Dans des circonstances limitées, des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks. Ces circonstances sont identifiées dans l'autre traitement autorisé de IAS 23, Coûts d'emprunt.

Coût des stocks d'un prestataire de services

16. Le coût des stocks d'un prestataire de services se compose 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 des 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 l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques

- 16A. Selon IAS 41, Agriculture, les stocks comprenant des produits agricoles récoltés par une entreprise à partir de ses actifs biologiques, sont mesurés lors de leur comptabilisation initiale à leur juste valeur, moins les coûts de point de vente estimés à la récolte. Il s'agit du coût des stocks à cette date pour l'application de la présente norme

Techniques d'évaluation du coût

17. 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 standards 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.
18. 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 appliqué.

Méthodes de détermination du coût

19. ***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 procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.***

20. L'identification spécifique du coût signifie que des coûts spécifiques sont attribués à des éléments identifiés des stocks. C'est un 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 des 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 les effets prédéterminés sur le résultat net de l'exercice.

Traitement de référence

21. ***Le coût des stocks autres que ceux traités au paragraphe 19, doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré — premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré⁽¹⁾.***
22. La méthode PEPS suppose que les éléments du stock qui ont été acquis les premiers sont vendus les premiers et qu'en conséquence, les éléments restant en stock à la fin de l'exercice 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'un exercice et du coût d'éléments similaires achetés ou produits au cours de l'exercice. Cette moyenne peut être calculée périodiquement ou lors de la réception de chaque nouvelle livraison, selon la situation particulière de l'entreprise.

Autre traitement autorisé

23. ***Le coût des stocks autres que ceux traités au paragraphe 19, doit être déterminé en utilisant la méthode du dernier entré- premier sorti (DEPS)⁽¹⁾.***
24. La formule DEPS suppose que les éléments du stock qui ont été acquis ou fabriqués les derniers sont vendus les premiers et qu'en conséquence, les éléments restant en stock à la fin de l'exercice sont les premiers achetés ou les premiers fabriqués.

Valeur nette de réalisation

25. 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 figurer pour un montant supérieur au montant que l'on s'attend à obtenir de leur vente ou de leur utilisation.
26. La dépréciation des stocks à la valeur nette de réalisation s'effectue habituellement sur une base individuelle. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas des 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 pour une catégorie de ceux-ci, par exemple, les produits finis, ou pour la totalité des stocks d'un secteur d'activité ou d'un secteur géographique. Les prestataires de services en général cumulent les coûts par rapport 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.
27. Les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables disponibles à la date à laquelle sont faites les estimations du montant de stocks que l'on s'attend à réaliser. Ces estimations tiennent compte des fluctuations de prix ou de coût directement liées aux événements survenant après la fin de l'exercice dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de l'exercice.

⁽¹⁾ Voir aussi SIC-1: Cohérence des méthodes — Différentes méthodes de détermination du coût des stocks.

IAS 2

28. 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. Les pertes éventuelles sur les contrats de vente ferme qui excèdent les quantités détenues en stocks ainsi que les pertes éventuelles sur les contrats d'achat ferme sont traitées selon IAS 37, Provisions, passifs et actifs éventuels.
29. Les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas évaluées 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 sera supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont ramenées à la valeur nette de réalisation. Dans un tel cas, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation.
30. Une nouvelle évaluation de la valeur nette de réalisation est effectuée lors de chaque exercice suivant. Lorsque les circonstances justifiant l'évaluation des stocks en-dessous du coût n'existent plus, le montant de la dépréciation doit être repris de sorte que la nouvelle valeur comptable soit la valeur la plus faible entre le coût et 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'un exercice ultérieur et que son prix de vente a augmenté.

COMPTABILISATION EN CHARGES

31. *Lorsque les stocks sont vendus, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de l'exercice au cours duquel les produits correspondant 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 l'exercice au cours duquel 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 l'exercice au cours duquel la reprise intervient.*
32. Le processus de comptabilisation en charges de la valeur comptable des stocks aboutit à rattacher les produits et les charges.
33. 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'entreprise pour elle-même. Les stocks affectés à un autre élément d'actif suivant cette modalité sont comptabilisés en charges au cours de la durée d'utilité de cet actif.

INFORMATIONS À FOURNIR

34. *Les états financiers doivent indiquer:*
- (a) *les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée;*
 - (b) *la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entreprise;*
 - (c) *la valeur comptable des stocks comptabilisés à la valeur nette de réalisation;*
 - (d) *le montant de toute reprise de dépréciation qui est comptabilisé en produits de l'exercice selon le paragraphe 31;*
 - (e) *les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks selon le paragraphe 31; et*
 - (f) *la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.*

35. 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 simplement être désignés comme travaux en cours.
36. **Lorsque le coût des stocks est déterminé en utilisant la méthode DEPS selon l'autre traitement autorisé au paragraphe 23, les états financiers doivent indiquer la différence entre le montant des stocks apparaissant au bilan et:**
- (a) **soit le plus faible du montant obtenu selon le paragraphe 21 et de la valeur nette de réalisation;**
 - (b) **soit le plus faible du coût actuel à la date de clôture et de la valeur nette de réalisation.**
37. **Les états financiers doivent indiquer:**
- (a) **soit le coût des stocks comptabilisés en charges au cours de l'exercice;**
 - (b) **soit les coûts opérationnels, applicables aux produits, comptabilisés en charges au cours de l'exercice, classés selon leur nature.**
38. Le coût des stocks comptabilisé en charges de l'exercice se compose des coûts précédemment compris dans l'évaluation des éléments de stocks vendus et des frais généraux de production non affectés et des coûts de production des stocks d'un montant anormal. Les particularités de chaque entreprise peuvent également justifier l'inclusion d'autres coûts, tels que les coûts de distribution.
39. Certaines entreprises adoptent un format différent pour le compte de résultat qui conduit à présenter des chiffres autres que le coût des stocks comptabilisé en charges au cours de l'exercice. Suivant ce format différent, une entreprise mentionne le montant des coûts opérationnels, applicables aux produits de l'exercice, classés selon leur nature. Dans ce cas, l'entreprise mentionne les coûts comptabilisés en charges pour les matières premières et consommables, les frais de main-d'œuvre et les autres coûts opérationnels ainsi que le montant de la variation nette des stocks dans l'exercice.
40. Une dépréciation à la valeur nette de réalisation peut être d'une importance, d'une incidence ou d'une nature telle qu'elle impose de fournir des informations selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

41. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995.**