

IAS 2 "Stocks" comparé à la comptabilité et à la fiscalité françaises



Eric DELESALLE

Expert-comptable,
Commissaire aux comptes
Professeur agrégé CNAM-INTEC
Président de la Commission
de droit comptable
du Conseil supérieur

Le règlement européen n° 1606/2002 du 19 juillet 2002 a fixé la date du 1^{er} janvier 2005 pour l'application des normes comptables internationales aux comptes consolidés des sociétés européennes faisant appel public à l'épargne sur un marché financier réglementé. Le règlement de la Commission européenne n° 1725/2003 du 29 septembre 2003, publié au JOCE du 13 octobre 2003, a adopté l'ensemble du référentiel des normes comptables internationales IAS et des interprétations attachées, à l'exception des normes 32 et 39 relatives aux instruments financiers (dont l'adoption est reportée au premier trimestre 2004, sur la base des éventuelles modifications en cours de définition par l'IASB).

Les normes ainsi traduites officiellement dans les onze langues communautaires ont été publiées au JOCE (étant à préciser qu'en 2005, il faudra appliquer, le cas échéant, des normes modifiées selon le processus de modernisation en cours de définition par l'IASB et sous réserve de leur adoption par la Commission, après analyse par le Comité de la réglementation comptable européen ARC).

Il est donc important d'analyser dans le détail les nouvelles règles comptables, notamment par comparaison avec la normalisation du PCG, alors même que les évolutions introduites dans ce

dernier relèvent d'une stratégie de "convergence" (dont la définition précise est qu'il s'agit "d'aboutir au même point").

Dans des numéros précédents de la *RFC* (juillet-août 2003, n° 357 et septembre 2003, n° 358) ont été présentés des cas comparés en termes de présentation du bilan.

La présente étude vise à analyser le contenu de la norme IAS 2 portant sur l'évaluation des stocks, en comparaison avec les règles du PCG et quelques spécificités tirées des positions fiscales. D'autres études comparées seront publiées dans les prochains numéros de la *RFC*.

Résumé de l'article

Cette étude présente un tableau pratique de comparaison entre les règles fixées par la norme comptable internationale IAS 2 relative aux stocks et les règles comptables du PCG, y compris avec des précisions tirées de la jurisprudence fiscale.

La norme IAS 2 a fait l'objet d'une procédure d'adoption par la Commission européenne le 29 septembre 2003, ainsi que l'ensemble du référentiel existant IAS (sauf les normes 32 et 39 relatives aux instruments financiers). Cette norme sera donc applicable en 2005 pour les comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne, étant précisé que diverses modifications seront apportées par l'IASB à cette norme avant le 31 mars 2004 et devraient donc être aussi adoptées avant septembre 2004 par l'Union Européenne, avant la date d'application de 2005.

Abstract

This article presents a practical, comparative chart of rules set down by the international accounting standard for inventories, IAS 2 on one hand, and the national Chart of Accounts in France on the other. Specific comments resulting from tax law precedents are also included.

IAS 2 and, indeed, the entire set of existing IAS standards (with the exception of n° 32 and 39 on Financial Instruments) were subject to the European Commission's adoption procedure on September 29 2003. This Standard will therefore be applicable as of January 2005 to the consolidated accounts of companies quoted on the stock exchange. However, several modifications will be made to the standard by the IASB before March 31 2004. These modifications will need to be approved by the European Union before September 2004, in order to meet the application deadline of 2005.

IAS 2 ET SIC 1 ⁽¹⁾ STOCKS	COMPARAISON AVEC CODE DE COMMERCE & PCG	PRECISIONS FISCALES
<p>Définition</p> <p>4. Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:</p> <p><u>Les stocks sont des actifs :</u></p> <p>(a) détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité; ou</p> <p>(b) en cours de production pour une telle vente; ou</p> <p>(c) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.</p> <p><u>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.</u></p> <p>Evaluation</p> <p>6. Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.</p> <p>Coût des stocks</p> <p>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.</p> <p>8. Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (...), 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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Catégories de stocks : marchandises, matières premières, matières et fournitures consommables, emballages perdus, produits en stock et productions. • A noter : cas des contrats à long terme (notion de stock de travaux en cours dans le cadre de la méthode à l'achèvement) ; la seule méthode pour l'IAS (11 et 18) est la méthode à l'avancement (méthode préférentielle selon le PCG) • La valeur d'inventaire est la valeur actuelle, qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien ; « pour l'établissement de cette valeur, l'entreprise utilise les références ou les techniques les mieux adaptées à la nature du bien, telles que prix du marché, barèmes, mercuriales, indices spécifiques » (PCG 322-1). • Interdiction de décote directe : les dépréciations sont à constater par voie de provision. • Interdiction d'opérer une réévaluation. • Coût d'acquisition (PCG 321-2) : prix d'achat + frais accessoires (ce sont « les charges, après déduction des taxes légalement récupérables, directement ou indirectement liées à l'acquisition et nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien »). • Les escomptes financiers sont imputés en produits financiers, en dehors de l'évaluation des stocks. 	<ul style="list-style-type: none"> • Article 38 nonies de l'annexe III au CGI est adapté à la terminologie du PCG en termes de distinction de catégories de stocks • Le cours du jour s'entend du prix auquel les produits considérés seraient vendus sur le marché à la date de l'inventaire. Il est exclu de prendre en considération des circonstances intervenues postérieurement. • Il est possible de recourir à un calcul de la provision pour dépréciation selon une "méthode forfaitaire" (si celle-ci permet de déterminer la perte probable de façon aussi exacte que possible) ; il est aussi admis le calcul statistique (mais de manière exceptionnelle). • En matière de dépréciation : il est possible de faire référence à des cotations professionnelles sous réserve que la situation propre de l'entreprise soit prise en compte. • « En se bornant à appliquer, sans aucune justification, un abattement forfaitaire de 10 % à l'ensemble de ses articles, de nature différente, en stock, l'exploitant d'un commerce de vente au détail de chaussures et articles en cuir ne détermine pas de façon aussi exacte que possible le cours du jour des marchandises à la clôture de l'exercice » (arrêt CE n° 36.432 du 6 janvier 1984). • Evaluation soit au coût de revient, soit au cours du jour à la date de l'inventaire • Possibilité de pratiquer des décotes directes (arrêt CE n° 88.765 du 9 novembre 1990) • Exclusion des dotations aux amortissements dérogatoires du coût d'entrée des stocks. • Exclusion des dépenses de recherche et de conception de logiciels lorsqu'elles sont déduites immédiatement. • Exclusion systématique des frais financiers. • Inclusion de l'incidence des sur-amortissements résultant d'une opération de réévaluation libre. • Précisions de la jurisprudence en matière de frais accessoires : <ul style="list-style-type: none"> a) inclusion des commissions d'achat versées aux centrales d'achat (arrêt CE n° 34.580 du 27 juillet 1984) b) exclusion des frais de fonctionnement d'un service d'achat interne (arrêt CAA Paris n° 95.3463 du 21 novembre 1996) c) exclusion des frais de déplacement de marchandises d'un local à l'autre de la même entreprise (arrêt CE n° 83.877 du 20 décembre 1972)

1. SIC 1 : Interprétation du Standing Interpretation Committee (devenu IFRIC) : "Cohérence des méthodes – différentes méthodes de détermination du coût des stocks".

IAS 2 ET SIC 1 STOCKS	COMPARAISON AVEC CODE DE COMMERCE & PCG	PRECISIONS FISCALES
<p>10. Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, telle 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 (...).</p> <p>11. L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production (...).</p> <p>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.</p> <p>14. Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus :</p> <p>(a) montants anormaux de déchets de fabrication de main d'œuvre ou d'autres coûts de production ;</p> <p>(b) coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;</p> <p>(c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ; et frais de commercialisation.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Coût de production (PCG 321-2) : « coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés, au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et des charges indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service ». • « Les frais de recherche et de développement et les frais d'administration générale en sont exclus, sauf si des conditions spécifiques d'exploitation justifient leur prise en compte » (PCG 321-3). • Uniquement pour le coût de production (et non d'acquisition) : « les intérêts des capitaux empruntés pour financer les biens et services peuvent être inclus dans leur coût lorsqu'ils concernent la période de production desdits biens et services et que le cycle de production est supérieur à un an » (PCG 333-1). • Sous activité : à exclure (PCG 321-3). • Pertes et gaspillages sont exclus (PCG 333-1). <ul style="list-style-type: none"> • Pour la comptabilité super-simplifiée : possibilité d'évaluer forfaitairement les stocks. • « Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, 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 (...) » (PCG 333-5). <ul style="list-style-type: none"> • Coût moyen pondéré : pas de précision sur le mode de calcul (après chaque entrée, sur la durée moyenne de stockage, ...). 	<ul style="list-style-type: none"> • Précisions de la jurisprudence en matière de charges de production à incorporer au coût de fabrication : <ul style="list-style-type: none"> a) exclusion des frais purement administratifs, des frais de commercialisation et des frais financiers (arrêt CE n° 61.347 du 10 décembre 1990) b) inclusion des frais d'administration générale si les conditions spécifiques d'exploitation le justifient (arrêt CE n° 45.220 du 17 mai 1989) c) inclusion des charges de personnel d'intéressement (arrêt CAA Nantes n° 91.787 du 12 mai 1993) d) inclusion des charges de congés à payer (arrêt CE n° 75.318 du 20 décembre 1972) e) déduction des pertes inhérentes au processus de fabrication qui ne présentent pas un caractère accidentel (arrêt CE n° 97.720 du 31 octobre 1990) f) exclusion de la taxe professionnelle (arrêt CAA Paris n° 01.1237 du 14 mai 2002) g) inclusion des frais de conception et de réalisation de modèles d'une collection de prêt-à-porter (arrêt CAA Nantes n° 97.1049 du 27 mars 2001) h) exclusion des redevances de fabrication versées lorsqu'elles sont basées sur le chiffre d'affaires (arrêt CE n° 89.415 du 10 novembre 1993) i) exclusion de l'incidence des coûts de sous-activité (arrêt CE n° 121.748 du 27 juin 1994) j) exclusion (du coût des constructions en cours) des rémunérations versées par une SCI de construction-vente à son gérant (arrêt CE n° 45.220 du 17 mai 1989).

IAS 2 ET SIC 1 STOCKS	COMPARAISON AVEC CODE DE COMMERCE & PCG	PRECISIONS FISCALES
<p>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. (SIC 1 sera introduit ici)</p> <p>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)². (Méthode qui sera supprimée dans le projet d'amélioration des normes existantes.)</p> <p>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.</p> <p>Comptabilisation</p> <p>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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La méthode DEPS n'est pas prévue. • « Le prix et les perspectives de vente sont à prendre en considération pour juger des éventuelles provisions pour dépréciation des stocks » (PCG 333- • « La valeur d'entrée est (...) retenue pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnements couvrent 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 » (PCG 333-4). • Pratique de l'inventaire intermittent : les achats sont comptabilisés en charges (existence de comptes de variation de stocks / de production stockée). 	<ul style="list-style-type: none"> • La méthode DEPS est possible lorsque ce système correspond « aux modalités effectives de stockage et de sortie des stocks ». • Jurisprudence sur le cas des concentrés de jus de fruits : qualifiés de matières premières et, en conséquence, dépréciation à calculer en fonction du cours du jour (et non pas des produits intermédiaires) (arrêt CE n° 161.620 du 15 octobre 1997 ; voir aussi solution identique en matière de semences pour gazon : arrêt CE n° 222.622 du 21 juin 2002). • Cas d'évaluation particuliers : <i>Industrie de l'édition du livre / Librairies / Investissements forestiers.</i> • Art. 39-1.5° du CGI : interdiction de prendre en considération les dépenses futures non encore engagées. • Art. 39-1.5° du CGI : limitation des pertes déductibles sur les contrats à long terme à l'avancement réalisé.

2. Voir aussi SIC - 1, Cohérence des méthodes - Différentes méthodes de détermination du coût des stocks.

IAS 2 ET SIC 1 STOCKS	COMPARAISON AVEC CODE DE COMMERCE & PCG	PRECISIONS FISCALES
<p>Informations à fournir</p> <p>34. Les états financiers doivent indiquer :</p> <p>(a) les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée ;</p> <p>(b) la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entreprise ;</p> <p>(c) la valeur comptable des stocks comptabilisés à la valeur nette de réalisation <u>(sera modifié pour : le montant de toute dépréciation de stocks qui est comptabilisé selon le paragraphe 31) ;</u></p> <p>(d) le montant de toute reprise de dépréciation qui est comptabilisé en produits de l'exercice selon le paragraphe 31 ;</p> <p>(e) les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks selon le paragraphe 31 ; et</p> <p>(f) la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.</p> <p>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 :</p> <p>(a) soit le plus faible du montant obtenu selon le paragraphe 21 et de la valeur nette de réalisation ;</p> <p>(b) soit le plus faible du coût actuel à la date de clôture et de la valeur nette de réalisation.</p> <p>(Cf : Par. 23 – <u>paragraphe 36 sera supprimé dans le projet d'amélioration des normes existantes.</u>)</p> <p>37. Les états financiers doivent indiquer :</p> <p>(a) soit le coût des stocks comptabilisés en charges au cours de l'exercice ;</p> <p>(b) soit les coûts opérationnels, applicables aux produits comptabilisés en charges au cours de l'exercice, classés selon leur nature.</p> <p><u>(paragraphe 37 sera supprimé dans le projet d'amélioration des normes existantes)</u></p> <p>SIC 1 - Cohérence des méthodes – Différentes méthodes de détermination du coût des stocks</p> <p>Une entreprise doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks présentant une nature et un usage similaires dans l'entreprise. Des stocks présentant des natures et des usages différents peuvent justifier des méthodes de détermination du coût différentes.</p> <p><u>(SIC 1 devrait être supprimé car ses dispositions seront introduites dans IAS 2 (§ 21)</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Obligation de l'inventaire annuel : art. L 123-12 du Code de commerce. • Existence du livre d'inventaire. • Informations à fournir en annexe : méthodes d'évaluation appliquées (C. comm. Art. D 24-1), méthodes utilisées pour le calcul des provisions (D 24-2), modifications intervenues dans la présentation du poste et les méthodes d'évaluation (art. L 123-17) et circonstances qui empêchent de comparer (D 24-3). • Tableau de la variation détaillée des stocks et en-cours – ancien PCG – disposition non reprise dans le PCG 1999. • Valeur des stocks dépréciés : information non requise en règle française. 	<ul style="list-style-type: none"> • Art. 54 (1^{er} alinéa) du CGI : les contribuables sont tenus de présenter, à toute réquisition de l'Administration, les documents ayant servi à l'établissement de l'inventaire des stocks. • Jurisprudence : « <i>un grand magasin qui, en raison de son activité en fin d'année, ne peut pas effectuer l'inventaire physique de ses stocks à une date proche de la date de clôture de l'exercice, est fondé à déduire des résultats de cet exercice la perte correspondant à la démarque inconnue sur ses stocks entre la date d'inventaire et la clôture. La perte étant déjà réalisée à cette date et non pas seulement probable, elle ne peut pas être constatée par voie de provision</i> » (arrêt CE n° 112.906 du 26 juillet 1991).

30

Bibliographie

IAS 2 : Stocks.

SIC 1 : Cohérence des méthodes – différentes méthodes de détermination du coût des stocks.

Cahiers spéciaux de la Commission de droit comptable du Conseil supérieur, diffusion ECM.

Revue française de comptabilité : rubrique mensuelle " normes IAS/IFRS ".

Mémento Fiscal (2003) : éd. F. Lefebvre.

DELESALLE E. (2003) : "les normes comptables internationales", encyclopédie droit de l'entreprise, éd. Jurisclasseur.

OBERT R. (2003) : "Pratique des normes IAS", éd. Dunod.

PricewaterhouseCoopers (2003) : "Normes IFRS 2005", éd. Dunod.

WALTON P. (2000) : "Comptabilité internationale", éd. La Découverte.

“ Information pratique ”

Les normes comptables internationales adoptées par l'Union européenne ont été publiées au JOCE L 261 du 13 octobre 2003.

Ce JOCE (incluant le règlement de la Commission du 29 septembre 2003 et, en annexe, les normes) est disponible dans toutes les langues en vigueur au sein de l'Union Européenne.

Il peut être commandé sur internet au prix de 62 € euros (+ 1,07 € euros de frais de port) : voir le site : www.journal-officiel.gouv.fr

LES CAHIERS SPÉCIAUX DE LA COMMISSION DE DROIT COMPTABLE

- Volume 1, septembre 2001, 100 pages : **Normes comptables IAS : normalisation transnationale et comptabilité "à la française"**
- Volume 2, mai 2002, 100 pages : **La comptabilité en mouvement : le PCG 1982-2002**
- Volume 3, décembre 2002, 106 pages : **Les engagements**
- Volume 4, à paraître en décembre 2003, 100 pages environ : **Le tableau des flux de trésorerie**
Trois rubriques (Informé, Agir, Savoir) comprenant notamment :
 - la présentation du tableau des flux de trésorerie consolidé préconisé par les textes en vigueur en France et à l'étranger,
 - l'analyse des difficultés d'interprétation posées par le tableau
 - l'examen des difficultés d'élaboration du tableau et proposition d'une méthodologie de révision



BON DE COMMANDE

Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables
Commission de droit comptable / 153, rue de Courcelles - 75817 Paris cedex 17

Nom Prénom

Adresse

Code postal Ville

Téléphone Télécopie Mél

- Commande exemplaires du Cahier spécial de la Commission de droit comptable, volume 1, septembre 2001.
- Commande exemplaires du Cahier spécial de la Commission de droit comptable, volume 2, mai 2002.
- Commande exemplaires du Cahier spécial de la Commission de droit comptable, volume 3, décembre 2002.
- Commande exemplaires du Cahier spécial de la Commission de droit comptable, volume 4, décembre 2003.

règlement joint : exemplaires x 15 euros = à l'ordre de ECM