

IAS 2 : Coûts à engager pour vendre des stocks

Extrait, Groupe de discussion sur les IFRS® – Compte rendu de la réunion du 22 septembre 2021

Le 25 juin 2021, l'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a publié la [décision concernant son programme de travail](#) intitulée *Costs Necessary to Sell Inventories (IAS 2 Inventories)*, qui traite des coûts qu'une entité inclut dans les « coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente » lorsqu'elle détermine la valeur nette de réalisation des stocks.

La décision comprend les principaux points suivants :

- Selon IAS 2 *Stocks*, 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**. [Mise en relief ajoutée]
- Les paragraphes 28 à 33 d'IAS 2 incluent d'autres exigences quant à la manière dont une entité estime la valeur nette de réalisation des stocks. Ces paragraphes n'indiquent pas quels sont les coûts spécifiques « nécessaires pour réaliser la vente » des stocks. Toutefois, selon le paragraphe 28 d'IAS 2, l'objectif de la dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation est d'éviter que des stocks soient comptabilisés « à un montant supérieur au montant que l'on s'attend à obtenir de leur vente ».
- Le Comité a fait observer qu'IAS 2 exige que, lorsqu'elle détermine la valeur nette de réalisation des stocks, une entité estime les coûts nécessaires pour réaliser la vente. Cette exigence **ne permet pas** à une entité de limiter ces coûts à ceux qui sont marginaux. Le fait d'inclure seulement les coûts marginaux pourrait ne pas permettre d'atteindre l'objectif énoncé au paragraphe 28 d'IAS 2.
- Le Comité a conclu que, lorsqu'une entité détermine la valeur nette de réalisation des stocks, elle estime les coûts nécessaires pour réaliser la vente dans le cours normal de l'activité. L'entité exerce son jugement pour déterminer quels sont les coûts nécessaires pour réaliser la vente, compte tenu des faits et des circonstances propres à sa situation, y compris la nature des stocks.

Bien que cette décision indique clairement qu'une entité ne peut pas utiliser une approche fondée sur les coûts marginaux pour déterminer les coûts nécessaires pour réaliser la vente, on ne sait pas exactement quels coûts additionnels doivent être pris en compte. Par conséquent, le Groupe se penche sur la mise en situation suivante et discute de deux questions liées à l'application de cette décision.

1. Au moment de déterminer la valeur nette de réalisation, quels sont les coûts marginaux nécessaires pour réaliser la vente?
2. Quels coûts, autres que les coûts marginaux, doivent être pris en compte afin de déterminer les coûts nécessaires pour réaliser la vente?

Mise en situation

- La société A est un détaillant d'articles de sports qui exploite plusieurs magasins de détail au Canada. Les stocks commandés par la société sont expédiés directement par le fournisseur à chaque magasin. Les locaux des magasins sont loués en vertu de contrats de location à long terme. La société ne vend pas de marchandises en ligne.
- Chaque magasin dispose d'un gérant, de personnel des ventes et d'un agent de sécurité. Tous les membres du personnel des ventes reçoivent un salaire mensuel fixe, et peuvent recevoir une commission de vente si certains produits sont vendus. Afin de vendre ses marchandises à rotation lente, la société peut offrir des remises au point de vente. Elle lance également des campagnes de marketing pour promouvoir la vente de produits spécifiques.
- À la date de clôture, la société A a déterminé qu'une grande partie de ses stocks, mais non la totalité d'entre eux, pourrait ne pas être recouvrable en raison de la baisse des prix de vente. En conséquence, la société doit déterminer la valeur nette de réalisation de ces stocks. Conformément à IAS 2, la société déprécie les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, élément par élément.

Question 1 : Au moment de déterminer la valeur nette de réalisation, quels sont les coûts marginaux nécessaires pour réaliser la vente?

Analyse

D'après la décision, lors de l'examen des « coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente », il serait approprié de commencer par les coûts marginaux. Bien que le terme « coûts marginaux » ne soit défini ni dans la décision ni dans IAS 2, d'autres normes IFRS l'utilisent pour désigner les coûts qui n'auraient pas été engagés si l'entité n'avait pas conclu une transaction. Par exemple, le [paragraphe 92](#) d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* stipule ce qui suit : « Les coûts marginaux d'obtention d'un contrat sont ceux que l'entité engage pour obtenir un contrat avec un client et qu'elle n'aurait pas engagés si elle n'avait pas obtenu le contrat (par exemple une commission de vente). »

Dans le contexte de la vente de stocks, un coût marginal est un coût qui ne serait pas engagé si une vente particulière n'avait pas lieu. Par conséquent, une commission de vente serait considérée comme un coût marginal. En revanche, une remise au point de vente ne serait pas considérée comme un coût marginal, mais serait prise en compte dans la détermination du prix de vente estimé lors du calcul de la valeur nette de réalisation. Les coûts d'une campagne de marketing visant à vendre des produits spécifiques ne seraient pas non plus considérés comme des coûts marginaux, car ils seraient engagés même si aucun produit n'est vendu dans le cadre de la campagne, c'est-à-dire qu'ils ne sont pas marginaux par rapport à une vente particulière.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient cette analyse.

Question 2 : Quels coûts, autres que les coûts marginaux, doivent être pris en compte afin de déterminer les coûts nécessaires pour réaliser la vente?

La décision indique clairement que, lorsqu'une entité détermine les coûts nécessaires pour réaliser la vente, il ne lui est pas permis de limiter ces coûts aux seuls coûts marginaux. Par conséquent, les coûts marginaux ne constituent qu'un élément obligatoire des coûts nécessaires pour réaliser la vente. Toutefois, une entité doit également déterminer les coûts supplémentaires nécessaires pour réaliser la vente.

Sous-question 1 : Lorsqu'une entité détermine les « coûts nécessaires pour réaliser la vente », devrait-elle inclure les coûts directs nécessaires pour réaliser la vente?

Analyse

Il serait approprié d'inclure certains coûts directs lors de la détermination des coûts nécessaires pour réaliser une vente. Les normes IFRS ne définissent pas ce qu'est un « coût direct ». Néanmoins, dans le cadre de cette mise en situation, un « coût direct » peut être considéré comme un coût directement lié à l'activité de vente ou comme un coût directement attribuable qu'il est nécessaire d'engager pour vendre les produits de la société A.

Lorsqu'une entité détermine ses coûts directs, elle doit prendre en compte la nature de ses stocks, les canaux de vente utilisés pour la vente de ses produits (par exemple, en magasin, en ligne) et sa structure de coûts. Voici des exemples de coûts directs :

- a) les coûts engagés par le personnel des ventes pour la vente de stocks;
- b) les coûts de délégation liés à la vente de stocks;
- c) les coûts d'une campagne de marketing spécifique pour la vente de stocks;
- d) les coûts de transport.

Étant donné que les indications ne sont pas suffisamment précises, plusieurs catégories de coûts directs pourraient être considérées comme des coûts nécessaires pour réaliser la vente.

Catégorie A – Coûts directs liés à l'activité de vente, engagés uniquement au point de vente.

L'inclusion de ces coûts est étayée par l'interprétation de l'expression « coûts nécessaires pour **réaliser** la vente » [mise en relief ajoutée], qui les apparente aux coûts que l'entité doit engager lorsque la vente est effectuée (c'est-à-dire au point de vente).

Par exemple, si le personnel des ventes est tenu de vendre des stocks, les coûts liés au temps que le personnel des ventes consacre à l'exécution de la vente (c'est-à-dire au point de vente) seraient considérés comme des coûts directs nécessaires pour réaliser la vente. Ces coûts sont directement liés à l'activité de vente et sont engagés au point de vente. Les coûts liés à l'emballage (sacs, boîtes, etc.) constituent un autre exemple de coûts directs engagés au point de vente.

Catégorie B – Coûts directs liés à l'activité de vente, allant jusqu'au point de vente, mais excluant le point de vente.

L'inclusion de ces coûts est étayée par une interprétation plus large de l'expression « coûts nécessaires pour **réaliser** la vente » qui englobe tous les coûts directs de vente qu'une entité doit engager jusqu'au point de vente.

Par exemple, les coûts comprendraient le temps que le personnel des ventes consacre à toutes les étapes clés nécessaires pour qu'une vente ait lieu (notamment le temps consacré à exposer les produits, à réduire le prix des produits, à répondre aux questions des clients et à aider les clients à choisir les produits).

Catégorie C – Coûts directement attribuables nécessaires pour que les stocks soient vendus.

Ces coûts directement attribuables ne sont pas directement liés à l'activité de vente, mais il est nécessaire de les engager pour que les stocks soient vendus.

Par exemple, les coûts d'une campagne de marketing visant à vendre un produit spécifique seraient considérés comme des coûts directement attribuables parce qu'ils sont engagés pour que des stocks spécifiques soient vendus. En outre, les coûts de transport de la marchandise d'un magasin à un autre afin qu'elle soit plus facilement disponible pour les clients seraient considérés comme des coûts directement attribuables, car il s'agit de coûts nécessaires pour que la vente du produit ait lieu.

Le Groupe a examiné les points de vue suivants quant aux catégories de coûts directs à inclure pour déterminer les « coûts nécessaires pour réaliser la vente » :

Point de vue 1A : Coûts de la catégorie A seulement;

Point de vue 1B : Coûts des catégories A et B;

Point de vue 1C : Coûts des catégories A, B et C;

Point de vue 1D : Coûts des catégories A et C;

Point de vue 1E : Autres points de vue.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe sont d'avis que toutes les combinaisons des catégories A, B et C pourraient être considérées comme des coûts nécessaires pour réaliser la vente, selon les faits et circonstances propres à l'entité.

Cela dit, plusieurs membres du Groupe font observer qu'un lien clair et direct devrait exister entre les stocks vendus et les coûts directs pour que ces derniers soient inclus dans les coûts nécessaires pour réaliser la vente. Ils font remarquer que, lors de l'évaluation du lien entre les coûts et les stocks, l'entité devrait tenir compte de divers facteurs, notamment la nature des stocks vendus, le secteur d'activité et les circonstances qui lui sont propres. Certains membres du Groupe relèvent que les coûts de la catégorie A représentent le lien le plus direct avec les stocks, parmi les trois catégories. En revanche, les coûts des catégories B et C exigent davantage de jugement pour

conclure qu'il existe un lien direct entre ces coûts et les stocks vendus. Un membre du Groupe fait remarquer que, sur le plan opérationnel, l'adoption du point de vue 1C (c'est-à-dire les coûts des catégories A, B et C) pour imputer les coûts aux stocks vendus peut être assez fastidieuse et complexe.

Certains membres du Groupe s'attachent notamment à la définition de la valeur nette de réalisation figurant dans IAS 2 qui tient compte des « coûts **nécessaires** pour réaliser la vente » et du libellé de la décision qui spécifie les « coûts que l'entité **doit engager** pour vendre ses stocks » aux fins de la détermination de la valeur nette de réalisation des stocks [mise en relief ajoutée]. Ils estiment que les coûts doivent être inévitables dans l'optique de la réalisation de la vente pour être considérés comme nécessaires.

Sous-question 2 : Les coûts directs et les coûts directement attribuables qui sont nécessaires pour réaliser la vente doivent-ils être imputés à l'ensemble des stocks?

Analyse

Il n'est pas nécessaire que les coûts directs et les coûts directement attribuables soient imputés à l'ensemble des stocks; ils doivent seulement être imputés aux stocks dont la valeur nette de réalisation doit être déterminée.

Conformément au [paragraphe 28](#) d'IAS 2, la valeur nette de réalisation doit être déterminée pour les stocks dont le coût peut ne pas être recouvrable, ce qui peut être le cas si les stocks ont été endommagés, si leur prix de vente a subi une baisse ou si les coûts estimés d'achèvement ou les coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente ont augmenté.

Si les coûts nécessaires pour réaliser la vente contribuent à la vente d'autres articles en stock ainsi que des stocks dont la valeur nette de réalisation est déterminée, l'entité imputera une partie du coût total aux articles en question. Par exemple, si la campagne de marketing vise à vendre des stocks dont le prix de vente a subi une baisse ainsi que d'autres articles en stock, l'entité détermine la proportion des coûts de la campagne de marketing relatifs aux stocks dont le prix de vente a subi une baisse et impute cette partie des coûts à ces stocks.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient cette analyse.

Certains membres du Groupe font observer que l'imputation des coûts aux stocks décrite dans l'analyse peut être complexe et subjective en pratique. Par conséquent, la direction pourrait devoir faire largement appel au jugement et formuler des estimations importantes.

Sous-question 3 : Lorsque l'entité détermine les coûts nécessaires pour réaliser la vente, est-elle tenue d'inclure les coûts indirects imputés?

Les coûts indirects se rapportent généralement aux coûts qui ne sont pas directement liés à la vente des stocks, mais qui sont engagés afin de la faciliter.

Les coûts indirects comprennent par exemple une partie des éléments suivants :

- a) les coûts liés au gérant du magasin;
- b) les coûts du siège social liés au service de distribution/vente;
- c) l'amortissement du magasin (par exemple, le magasin, les accessoires fixes);
- d) les coûts d'exploitation du magasin (par exemple, le chauffage, l'éclairage, la sécurité);
- e) les frais généraux de publicité et de marketing de la société.

Point de vue 3A – Oui, les coûts indirects doivent être inclus.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que l'entité devrait inclure les coûts indirects imputés se rapportant aux efforts de vente lorsqu'elle détermine les coûts « nécessaires pour réaliser la vente ». Les coûts indirects sont « nécessaires pour réaliser la vente » de stocks, car ils facilitent la vente même s'ils ne sont pas liés à la vente de stocks. En fait, ces coûts peuvent être engagés même si le magasin est fermé et qu'aucune vente de stocks n'est effectuée.

Les tenants de ce point de vue font remarquer que, afin de se conformer à l'objectif du [paragraphe 28](#) d'IAS 2 selon lequel les stocks « 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 », une partie de ces coûts indirects devrait être imputée aux articles particuliers en stock lors de la détermination de leur valeur nette de réalisation.

Point de vue 3B – Non, les coûts indirects ne doivent pas être inclus.

Les tenants de ce point de vue estiment que ces coûts ne sont pas nécessaires pour réaliser la vente parce qu'il ne s'agit pas de coûts directement associés à la vente d'articles particuliers en stock.

De plus, les tenants de ce point de vue font remarquer que la décision a été modifiée, passant de [TRADUCTION] « l'entité inclut **tous** les coûts nécessaires pour réaliser la vente dans le cours normal de l'activité » dans sa version provisoire à [TRADUCTION] « l'entité estime **les** coûts nécessaires pour réaliser la vente » dans sa version définitive [mise en relief ajoutée]. Bien que cela ne soit pas explicite, les tenants de ce point de vue considèrent que la modification appuie le fait qu'une entité ne serait pas tenue d'inclure les coûts indirects lorsqu'elle détermine les coûts nécessaires pour réaliser la vente.

Les tenants de ce point de vue remettent également en cause l'interaction entre IAS 2 et IAS 36 *Dépréciation d'actifs* et se demandent si l'affectation de l'amortissement (ou la valeur comptable d'un actif à long terme) doit être prise en compte dans le test de la valeur de réalisation nette des stocks lorsque cet actif est soumis à un test de dépréciation selon IAS 36.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient le point de vue 3 B. Certains membres du Groupe font remarquer que les coûts nécessaires pour réaliser la vente se rapportent à la vente spécifique de

stocks. Par conséquent, comme les coûts indirects ne sont pas associés aux ventes considérées, ils ne doivent pas être inclus dans les coûts nécessaires pour réaliser la vente.

Sous-question 4 : Quelles sont les étapes clés qu'une entité doit prendre en compte pour mettre en œuvre cette décision?

Analyse

L'entité doit commencer par examiner sa méthode comptable existante pour évaluer la valeur nette de réalisation des stocks et déterminer :

- a) les types de coûts qui ont été identifiés en tant que « coûts nécessaires pour réaliser la vente »;
- b) si les coûts sont limités uniquement aux « coûts marginaux »;
- c) s'il existe des coûts non marginaux qui sont nécessaires pour réaliser la vente et qui devraient également être pris en compte dans la détermination des « coûts nécessaires pour réaliser la vente »;
- d) si l'entité a pris en compte la nature de ses stocks, les canaux de vente utilisés et d'autres facteurs pertinents aux fins de la détermination des « coûts nécessaires pour réaliser la vente ».

Compte tenu de la part de jugement qui intervient dans la détermination des coûts nécessaires pour réaliser la vente, l'entité est encouragée à commencer le processus au plus tôt et à entamer le dialogue avec ses auditeurs.

Si l'entité arrive à la conclusion que sa méthode comptable n'est pas conforme à la décision, par exemple parce qu'elle exclut des coûts non marginaux qui sont nécessaires pour réaliser la vente aux fins de la détermination de la valeur nette de réalisation, l'entité doit procéder à un changement de méthode comptable. Tout changement de méthode comptable devrait être appliqué de façon rétrospective conformément à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

La décision s'applique aux états financiers des périodes closes à compter du 25 juin 2021, sous réserve que les entités disposent de suffisamment de temps pour la mettre en œuvre. Les entités doivent se reporter à l'article de l'IASB intitulé « [Agenda decisions – time is of the essence](#) » et aux [articles 8.2 à 8.7](#) de son manuel de procédures officielles pour obtenir des indications sur la mise en œuvre dans les meilleurs délais des décisions concernant le programme de travail.

Lorsque les répercussions de la décision sont encore en cours d'analyse et qu'elles sont susceptibles d'être importantes, les entités devraient envisager d'appliquer les dispositions des paragraphes 30 et 31 d'IAS 8 pour fournir des informations sur le moment où elles prévoient d'appliquer la décision ainsi que sur l'incidence possible de cette application sur leurs états financiers.

Discussion du Groupe

Les membres du Groupe appuient cette analyse. Un membre du Groupe fait remarquer que, étant donné la part de jugement qui intervient dans la détermination des coûts à inclure dans les coûts nécessaires pour réaliser la vente dans certains secteurs, les entités devraient fournir des informations sur les jugements importants portés dans le processus d'application de leurs méthodes comptables conformément au [paragraphe 122](#) d'IAS 1 *Présentation des états financiers*.

Un membre du Groupe fait observer qu'une entité du secteur agricole peut comptabiliser une « perte au jour 1 » lorsqu'elle applique cette décision pour évaluer les stocks agricoles après la récolte. En effet, selon [IAS 41 Agriculture](#), les produits agricoles doivent être évalués à leur juste valeur diminuée des coûts de vente au moment de la récolte, qui se limitent aux coûts marginaux. Lorsque ces produits sont reclassés dans les stocks, leur valeur nette de réalisation peut diminuer. En conséquence, les stocks pourraient devoir être ramenés à leur valeur nette de réalisation. Un autre membre du Groupe fait observer que cette question a également été soulevée par certains répondants dans leur lettre de commentaires au sujet de la décision provisoire sur le programme de travail. La description de cette question et l'analyse effectuée par le personnel technique de l'IASB font partie des documents d'accompagnement pour la réunion de [juin 2021](#) (en anglais) de l'IFRS Interpretations Committee.

La discussion du Groupe sur ces questions attire l'attention sur la décision du Comité quant aux coûts qu'une entité inclut dans les coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente. Aucune autre mesure n'est recommandée au CNC.