

IPSAS 12—STOCKS

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 2 (révisée en 2003) Stocks, publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB). L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 2 dans cette publication de l'International Public Sector Accounting Standards Board de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - IAS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement au service des publications de l'IASB: Publications Department, 1st floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Courriel: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

L'IASCF détient les droits d'auteur sur les Normes comptables internationales, les exposés-sondages et autres publications de l'IASB et de l'IASCF.

« IAS », « IASB », « IASC », « IASCF » et « International Accounting Standards » sont des marques appartenant à l'IASCF; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IASCF.

IPSAS 12—STOCKS

SOMMAIRE

| | Paragraphe |
|---|------------|
| Introduction | IN1–IN14 |
| Objectif | 1 |
| Champ d'Application | 2–8 |
| Définitions | 9–14 |
| Valeur Nette de Réalisation | 11–14 |
| Évaluation des Stocks | 15–43 |
| Coût des Stocks | 18–31 |
| Coûts d'Acquisition | 19 |
| Coûts de Transformation | 20–23 |
| Autres Coûts | 24–27 |
| Coût des Stocks d'un Prestataire de Services | 28 |
| Coût de Produits Agricoles Récoltés à Partir d'Actifs Biologiques | 29 |
| Techniques d'Évaluation du Coût | 30–31 |
| Méthodes de Détermination du Coût | 32–37 |
| Valeur nette de Réalisation | 38–42 |
| Distribution de Biens à un Voût nul ou Symbolique | 43 |
| Comptabilisation en Charges | 44–46 |
| Présentation | 47–50 |
| Date d'Entrée en Vigueur | 51–52 |
| Retrait de IPSAS 12 (publiée en 2001) | 53 |
| Base des Conclusions | |
| Table de Concordance | |
| Comparaison avec IAS 02 | |

La Norme comptable internationale du secteur public 12, « Stocks » (IPSAS 12) est formulée dans les paragraphes 1 à 53. Tous les paragraphes ont la même autorité. IPSAS 12 doit être lue dans le contexte de la Base des conclusions, et de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public ». IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Introduction

- IN1. La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 12, « Stocks », remplace IPSAS 12, « Stocks » (publiée en décembre 2001); elle doit être appliquée pour les périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.

Raisons motivant la révision de la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 12

- IN2. L'IPSASB a élaboré la présente IPSAS 12 révisée en réponse au projet de l'IASB relatif à l'amélioration des Normes comptables internationales et dans le cadre de sa propre politique visant à faire converger, dans la mesure du possible, les normes comptables du secteur public avec celles du secteur privé.
- IN3. Dans l'élaboration de la présente IPSAS 12 révisée, l'IPSASB a adopté la politique consistant à amender l'IPSAS en ce qui concerne les changements apportés à l'ancienne IAS 2, « Stocks » à la suite du projet d'amélioration de l'IASB, sauf lorsque l'IPSAS initiale s'était écartée des dispositions de IAS 2 pour une raison spécifique au secteur public, de tels écarts sont conservés dans la présente IPSAS 12 et sont notés dans la comparaison avec IAS 2. Les modifications apportées à IAS 2, suite au projet d'amélioration de l'IASB, n'ont pas été introduites dans IPSAS 12.

Changements par rapport aux dispositions précédentes

- IN4. Les principaux changements par rapport à la version précédente de IPSAS 12 sont décrits ci-après.

Objectif et champ d'application

- IN5. Dans les paragraphes 1 et 2, la Norme précise que la Norme s'applique à tous les stocks qui ne sont pas spécifiquement exclus de son champ d'application. Auparavant, IPSAS 12 s'appliquait à la « comptabilisation des stocks selon le système du coût historique ».
- IN6. La Norme établit une distinction claire entre les stocks (a) sortant entièrement du champ d'application de la Norme; et (b) les stocks exemptés de l'application des dispositions d'évaluation tout en entrant dans le champ d'application des autres dispositions de la Norme (voir les paragraphes 2 et 3).
- IN7. Les stocks exemptés de l'application des dispositions d'évaluation de la Norme sont détenus par: (a) des producteurs de produits agricoles et forestiers, de production agricole après la récolte, 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 industries, et

(b) des courtiers-arbitragistes de marchandises évalués à la juste valeur diminuée des coûts de vente.

- IN8. Pour remplir les conditions de cette exemption, les variations des montants comptabilisés de ces stocks doivent être incluses en solde de la période des variations.
- IN9. La version précédente de IPSAS 12 ne faisait pas de distinction en ce qui concerne les exemptions du champ d'application.

Coût des stocks

- IN10. La Norme interdit d'inclure les écarts de change découlant directement de l'acquisition récente de stocks facturés dans une monnaie étrangère dans les coûts d'acquisition des stocks (voir le paragraphe 15 antérieur).
- IN11. Auparavant, cela était permis selon l'autre traitement autorisé contenu dans la version annulée et remplacée de IPSAS 4, « Effets des variations des cours des monnaies étrangères ». Cet autre traitement a été éliminé également dans IPSAS 4.
- IN12. Au paragraphe 26, la Norme impose que lorsque des stocks sont achetés selon des conditions de règlement différé, la différence entre le prix d'achat pour des durées normales de crédit et le montant payé soit comptabilisée en charges d'intérêts sur la période de financement. Auparavant, IPSAS 12 ne contenait pas ces dispositions.

Informations à fournir

- IN13. La Norme impose les informations complémentaires suivantes sur ces éléments (voir le paragraphe 45):
- la valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur, diminuée des coûts de vente.
 - le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période.
- IN14. Auparavant, IPSAS 12 ne contenait pas ces dispositions

Objective

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 indications pratiques sur la détermination du coût et sa comptabilisation ultérieure en charges, y compris toute dépréciation à la valeur nette de réalisation. Elle donne également des indications sur les méthodes de détermination du coût qui sont utilisées pour imputer les coûts aux stocks.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation de tous les stocks, à l'exception:**
 - (a) **des travaux en cours générés par des contrats de construction y compris les contrats de fourniture de services directement liés (voir la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 11, « Contrats de construction »);**
 - (b) **des instruments financiers;**
 - (c) **des actifs biologiques liés à l'activité agricole et au produit agricole au moment de la récolte (voir la norme comptable nationale ou internationale pertinente traitant de l'agriculture);**
et
 - (d) **des travaux en cours dans le cadre de services devant être fournis à un coût nul ou symbolique directement versé par les destinataires.**
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 solde net de la période au cours de laquelle est intervenue la variation.**
 - (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 solde net de la période au cours de laquelle est intervenue la variation.

4. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
5. La « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public » publiée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques (EP) sont définies dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers ».
6. Les stocks visés au paragraphe 2(d) ne sont pas inclus dans la Norme comptable internationale (IAS) 2 « Stocks » et sont exclus du champ d'application de la présente Norme parce qu'ils comportent des éléments spécifiquement liés au secteur public qui nécessitent de plus amples réflexions.
7. À certains stades de la production, les stocks visés au paragraphe 3(a) 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.
8. 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 3(b) sont essentiellement acquis en vue de leur vente dans un avenir proche et de dégager un bénéfice qui provient 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

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

Le coût de remplacement courant est le coût que l'entité encourrait pour acquérir l'actif à la date de reporting.

Une opération avec contrepartie directe est une opération dans laquelle l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet en contrepartie, directement à l'autre partie (essentiellement sous la forme d'espèces, de marchandises, de services

ou de l'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale.

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.

Les **stocks** sont des actifs:

- (a) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production;
- (b) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées ou distribuées dans le processus de prestation de services;
- (c) détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité; ou
- (d) en cours de production pour la vente ou la distribution.

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

Les **opérations sans contrepartie directe** sont des opérations qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe. Dans une opération sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie d'une valeur approximativement égale.

Les termes définis dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans les autres Normes; ils figurent dans le glossaire des définitions, qui fait l'objet d'une publication séparée.

Valeur nette de réalisation

10. 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 à 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.

Stocks

11. Les stocks englobent les biens acquis et détenus pour la revente, y compris par exemple les marchandises achetées par une entité et détenues pour la revente, ou les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la vente. Les stocks englobent également les produits finis ou les travaux en cours produits par l'entité. Les stocks comprennent également les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production et les biens acquis ou produits par une entité qui sont destinées à être distribués à d'autres parties à un coût nul ou symbolique; par exemple, des livres éducatifs produits par une autorité sanitaire en vue d'être donnés à des écoles. Dans de nombreuses entités du secteur public, les stocks sont liés à la prestation de services plutôt qu'à des biens achetés et détenus en vue de leur revente ou des biens fabriqués pour être vendus. Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent le coût du service, tel que décrit au paragraphe 27, pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé le produit correspondant (voir IPSAS 9 « Produits des opérations avec contrepartie directe »).
12. Dans le secteur public, les stocks peuvent comprendre:
- (a) des munitions;
 - (b) des magasins de consommables;
 - (c) des matières premières pour la maintenance;
 - (d) des pièces détachées pour des immobilisations corporelles autres que celles traitées dans les normes comptables relatives aux Immobilisations corporelles;
 - (e) des réserves stratégiques (par exemple, des réserves énergétiques);
 - (f) des stocks de monnaie non émise;
 - (g) des fournitures des services postaux détenues en vue de la vente (des timbres, par exemple);
 - (h) des travaux en cours, et notamment:
 - (i.) des matériels éducatifs/de formation; et
 - (ii.) des services rendus à des clients (par exemple, des services d'audit) lorsque ces services sont vendus dans des conditions normales du marché; et
 - (i) des terrains/biens immobiliers détenus en vue de leur vente.
13. Lorsque le gouvernement contrôle les droits de création et d'émission d'actifs divers, et notamment de timbres postaux et de monnaie, ces éléments de stocks sont comptabilisés comme des stocks aux fins de la présente Norme. Ils ne sont pas comptabilisés à leur valeur faciale mais

évalués conformément au paragraphe 15, c'est-à-dire à leur coût d'impression ou de frappe.

14. Lorsqu'un gouvernement conserve des réserves stratégiques de produits divers, comme des réserves énergétiques (pétrole, par exemple) afin de les utiliser dans des situations d'urgence ou autres (par exemple, catastrophes naturelles ou autres urgences de défense civile), ces réserves stratégiques sont comptabilisées dans les stocks aux fins de la présente Norme et traitées en conséquence.

Évaluation des Stocks

15. **Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, sauf dans les cas où le paragraphe 16 s'applique.**
16. **Lorsque les stocks sont acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, leur coût doit être évalué à leur juste valeur à la date d'acquisition.**
17. **Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et du coût de remplacement courant s'ils sont détenus à des fins de:**
 - (a) **distribution à un coût nul ou symbolique**
 - (b) **consommation dans le processus de production de biens destinés à être distribués à un coût nul ou symbolique.**

Coût des stocks

18. **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

19. Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (hormis 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

20. Les coûts de transformation de stocks de travaux en cours en stocks de produits finis sont essentiellement encourus dans un environnement de fabrication. Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels ceux de 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.

21. 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.
22. Par exemple, l'affectation de coûts, fixes et variables, encourus dans le cadre de l'aménagement de terrains non bâtis détenus en vue de leur vente sous la forme de propriétés foncières résidentielles ou commerciales peut comprendre des coûts d'aménagement paysager, de drainage, de pose de canalisations pour les raccordements aux services d'intérêt général, etc.
23. Un processus de production peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. Tel 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, par leur nature même, non significatifs. 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

24. 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 encore les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques.
25. 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 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.
26. IPSAS 5 « Coûts d'emprunt » identifie les circonstances limitées dans lesquelles des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks.
27. 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

28. Dans la mesure où des prestataires de services disposent de stocks, à l'exception de ceux mentionnés au paragraphe 2(d), 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. Les coûts de main-d'œuvre non engagée dans la prestation du service ne sont pas inclus. 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

29. Selon la norme comptable nationale ou internationale pertinente traitant de l'agriculture, les stocks comprenant la production agricole, récoltée par une entité à partir de ses actifs biologiques, peuvent être 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

30. 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.
31. Les stocks peuvent être transférés à l'entité au moyen d'une transaction sans contrepartie directe. Par exemple, un organisme d'aide internationale peut faire don de fournitures médicales à un hôpital public à la suite d'une catastrophe naturelle. Dans ces cas, le coût du stock est sa juste valeur à la date d'acquisition.

Méthodes de détermination du coût

32. **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.**
33. L'identification spécifique des coûts 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 des effets prédéterminés sur le solde net de la période.
34. **Pour appliquer le paragraphe 33, une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks présentant une nature et un usage similaires dans l'entité. Des stocks présentant des natures ou des usages différents (par exemple, des marchandises utilisées dans un secteur d'activité et le même type de marchandises utilisées dans un autre secteur d'activité) peuvent justifier des méthodes de détermination du coût différentes. Une différence dans**

l'implantation géographique des stocks (et dans les règles fiscales applicables) n'est pas suffisante en soi pour justifier l'utilisation de méthodes différentes de détermination du coût.

35. **Le coût des stocks autres que ceux traités au paragraphe 30, 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.**
36. Par exemple, des stocks utilisés dans un secteur d'activité peuvent avoir un usage différent pour l'entité du même type de stocks utilisés dans un autre secteur d'activité. Toutefois, une différence dans la situation géographique des stocks n'est pas suffisante en soi pour justifier l'utilisation de formules différentes de détermination du coût.
37. 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 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

38. 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, l'échange ou la distribution 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 des avantages économiques futurs ou du potentiel de service que l'on s'attend à obtenir de leur vente, de leur échange, de leur distribution ou de leur utilisation.
39. 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 qui ont des finalités ou usages finaux similaires, 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 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.

40. 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. La Norme comptable internationale IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » contient des indications relatives au traitement des provisions ou des passifs éventuels, tels que ceux qui résultent de contrats de vente fermes supérieurs aux quantités détenues en stock et de contrats d'achat fermes.
41. 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, échangés ou distribués 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 un tel cas, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation.
42. 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.

Distribution de biens à coût nul ou symbolique

43. Une entité du secteur public peut détenir des stocks dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de service ne sont pas directement liés à leur capacité à générer des flux de trésorerie nets entrants. Ces types de stocks peuvent exister lorsqu'un État a décidé de distribuer certains biens à un coût nul ou symbolique. Dans ces cas, les avantages économiques futurs ou le potentiel de service des stocks pour la communication d'informations sont reflétés par le montant que l'entité devrait payer pour acquérir les avantages économiques ou le potentiel de service si cela s'avérait nécessaire pour réaliser les objectifs de l'entité. Si les avantages économiques ou le potentiel de service ne peuvent être acquis sur le marché, il conviendra d'effectuer une estimation du coût de remplacement. Si l'objet pour lequel le stock est détenu change, le stock est alors évalué par application des dispositions du paragraphe 15.

Comptabilisation en charges

44. **Lorsque les stocks sont vendus, échangés ou distribués, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés. S'il n'y a pas de produits correspondants, la charge est comptabilisée au moment de la distribution des biens ou de la fourniture du service correspondant. Le montant de toute dépréciation des stocks ainsi que 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 doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans la période au cours de laquelle la reprise intervient.**
45. Pour un prestataire de services, le moment où les stocks sont comptabilisés en charges intervient normalement lorsque les services ont été fournis ou lors de la facturation de services imputables.
46. 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 selon cette modalité sont comptabilisés en charges au cours de la durée d'utilité de cet actif.

Présentation

47. **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'entité;**
 - (c) **la valeur comptable des stocks comptabilisés à la juste valeur, diminuée des coûts de vente;**
 - (d) **le montant des stocks comptabilisés en charges dans la période;**
 - (e) **le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période selon le paragraphe 42;**
 - (f) **le montant de toute reprise de dépréciation qui est comptabilisé dans l'état de la performance financière de la période selon le paragraphe 42;**
 - (g) **les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks selon le paragraphe 42; et**
 - (h) **la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.**
48. 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.
49. Le coût des stocks comptabilisé en charges de la période se compose des coûts précédemment inclus dans l'évaluation des éléments de stocks vendus, échangés ou distribués, et des frais généraux de production non affectés et des coûts de production des stocks d'un montant anormal. Les particularités de chaque entité peuvent également justifier l'inclusion d'autres coûts, tels que les coûts de distribution.
50. Certaines entités adoptent pour le solde net un format qui conduit à présenter des montants 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

51. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1^{er} juillet 2008. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2008, elle doit l'indiquer.**

52. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Retrait de IPSAS 12 (2001)

53. La présente Norme annule et remplace IPSAS 12, « Stocks » publiée en 2001.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne la Norme comptable internationale du secteur public proposée mais n'en fait pas partie intégrante. La présente base des conclusions note uniquement les raisons pour lesquelles l'IPSASB s'est écarté des dispositions de la Norme comptable internationale liée.

Contexte

- BC1. Le programme de convergence avec les Normes internationales d'information financière (IFRS) de l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) est un élément important du programme de travail de l'IPSASB. La politique de l'IPSASB est de faire converger les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) fondées sur la comptabilité d'exercice avec les IFRS publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB) lorsque cela est approprié pour des entités du secteur public.
- BC2. Les IPSAS fondées sur la méthode de la comptabilité d'exercice qui convergent avec les IFRS conservent les dispositions, la structure et le texte des IFRS, à moins qu'une raison spécifique au secteur public ne motive un écart. L'écart par rapport à la Norme internationale d'information financière (IFRS) équivalente se produit lorsque les dispositions ou la terminologie de l'IFRS ne sont pas adaptées au secteur public ou lorsque l'inclusion de commentaires ou d'exemples supplémentaires est nécessaire pour illustrer certaines exigences dans le contexte du secteur public. Les différences entre les IPSAS et les IFRS équivalentes sont identifiées dans la « comparaison avec les IFRS » incluse dans chaque IPSAS.
- BC3. En mai 2002, l'IASB a publié un Exposé-sondage des amendements proposés à treize Normes comptables internationales (IAS)¹ dans le cadre de son Projet d'améliorations générales. Les objectifs du Projet d'améliorations générales de l'IASB étaient « de réduire ou d'éliminer les options, les redondances et les conflits au sein des Normes, de résoudre certains problèmes de convergence, et d'apporter d'autres améliorations. » Les IAS définitives ont été publiées en décembre 2003.
- BC4. IPSAS 12, publiée en décembre 2001 était basée sur IAS 2 (révisée en 1993), « Stocks » qui a été publiée de nouveau en décembre 2003. Vers la fin 2003, le prédécesseur de l'IPSASB, le Public Sector Committee (PSC)² a mis en place

¹ Les Normes comptables internationales (IAS) ont été publiées par le prédécesseur de l'IASB – l'International Accounting Standards Committee (IASC). Les Normes publiées par l'IASB portent le nom de Norme internationale d'information financière (International Financial Reporting Standards (IFRS)). L'IASB a défini les IFRS comme comprenant les IFRS, les IAS et les Interprétations des Normes. Dans certains cas, l'IASB a amendé les IAS au lieu de les remplacer, auquel cas l'IAS conserve son ancien numéro.

² The PSC became the IPSASB when the IFAC Board changed the PSC's mandate to become an independent standard-setting board in November 2004.

un Projet d'amélioration des IPSAS pour assurer la convergence, dans les cas appropriés, des IPSAS avec les IAS améliorées publiées en décembre 2003.

- BC5. L'IPSASB a revu IAS 2 améliorée et a accepté en règle générale les raisons de l'IASB motivant la révision de l'IAS et les modifications apportées. Les Bases des conclusions de l'IASB ne sont pas reproduites ici. Les abonnés au Comprehensive Subscription Service de l'IASB peuvent consulter les Bases des conclusions sur le site de l'IASB - www.iasb.org).
- BC6. IAS 2 a été encore modifiée à la suite de la publication des IFRS postérieurement à décembre 2003. IPSAS 12 n'inclut pas les modifications ultérieures résultant de la publication des Normes IFRS postérieures à décembre 2003. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas encore revu et formé une opinion sur l'applicabilité aux entités du secteur public des dispositions présentes dans ces IFRS.

Tableau de concordance

Cette tableau montre la façon dont le contenu de la version de IPSAS 12 annulée et remplacée correspond à celui de la version actuelle de IPSAS 12. Les paragraphes sont considérés correspondre s'ils traitent substantiellement de la même question bien que les commentaires puissent différer.

| Paragraphes de l'IPSAS 12 annulée et remplacée | Paragraphe de l'IPSAS 12 actuelle |
|--|-----------------------------------|
| Objectif | 1 |
| 1 | 2 |
| 2 | 4 |
| 3 | 5 |
| 4 | 7 |
| 5 | 6 |
| 6 | 9 |
| 7 | 11 |
| 8 | 12 |
| 9 | 13 |
| 10 | 14 |
| 11 | 15 |
| 12 | 16 |
| 13 | 17 |
| 14 | 18 |
| 15 | Aucun |
| 16 | 19 |
| 17 | 20 |

| Paragraphes de l'IPSAS 12 annulée et remplacée | Paragraphe de l'IPSAS 12 actuelle |
|--|-----------------------------------|
| 18 | 21 |
| 19 | 22 |
| 20 | 23 |
| 21 | 24 |
| 22 | 25 |
| 23 | 27 |
| 24 | 29 |
| 25 | 30 |
| 26 | 31 |
| 27 | 32 |
| 28 | 33 |
| 29 | 34 |
| 30 | 35 |
| 31 | 36 |
| 32 | 37 |
| 33 | 38 |
| 34 | 39 |
| 35 | 40 |

| Paragraphes de l'IPSAS 12 annulée et remplacée | Paragraphe de l'IPSAS 12 actuelle |
|--|-----------------------------------|
| 36 | 41 |
| 37 | 42 |
| 38 | 43 |
| 39 | 44 |
| 40 | 45 |
| 41 | 46 |
| 42 | Aucun |
| 43 | 47 |
| 44 | 48 |
| 45 | Aucun |
| 46 | 49 |
| 47 | 50 |
| Aucun | 3 |
| Aucun | 8 |
| Aucun | 10 |
| Aucun | 26 |
| Aucun | 28 |
| Aucun | 51 |

Comparaison avec IAS 2

La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 12, « *Stocks* » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale (IAS) 2 (révisée en 2003) « *Stocks* ». Les principales différences entre IPSAS 12 et IAS 2 sont les suivantes:

- Au moment de publier la présente Norme, le Public Sector Committee n'avait pas encore étudié l'applicabilité de IAS 41 « Agriculture » aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 12 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 2 suite à la publication de la Norme comptable internationale IAS 41.
- IPSAS 12 utilise une définition différente de celle de IAS 2, la différence formulée étant que dans le secteur public, certains stocks sont distribués à un coût nul ou symbolique.
- IPSAS 12 clarifie le fait que les travaux en cours de services destinés à être distribués à un coût nul ou symbolique en contrepartie directe par les destinataires sont exclus du champ d'application de la Norme.
- Une définition du « coût de remplacement courant », qui s'ajoute aux définitions de IAS 2, a été intégrée à IPSAS 12.
- IPSAS 12 impose que lorsque les stocks sont acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, leur coût soit évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.
- IPSAS 12 impose, lorsque des stocks sont fournis à un coût nul ou symbolique, d'évaluer ceux-ci au plus faible du coût et du coût de remplacement courant.
- Un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 2 a été intégré à IPSAS 12 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 12 utilise une terminologie différente, dans certains cas, de celle de IAS 2. L'exemple le plus notable est le recours aux termes « état de la situation financière » dans IPSAS 12. Le terme équivalent dans IAS 2 est « compte de résultat. »
- IPSAS 12 n'utilise pas le terme « produit, résultat », qui dans IAS 2 a un sens plus large que le terme « produits ».