

## **CHAPITRE 3**

### **Les stocks**

Sont successivement étudiés :

- Les stocks d'approvisionnement
- Les stocks de produits
- Les stocks de services
- La capitalisation des charges financières dans les stocks
- Le traitement des différences de change sur les achats et les stocks
- Le choix d'une formule d'évaluation des stocks

#### **Section 1. Les stocks d'approvisionnement**

##### **Sous-section 1. Principe de base**

Les stocks doivent être évalués au coût historique ou à la valeur de réalisation nette si elle est inférieure.

Le coût historique des stocks correspond au coût d'acquisition pour les éléments achetés.

Le coût d'acquisition des stocks comprend le prix d'achat, les droits de douane à l'importation et taxes non récupérables par l'entreprise ainsi que les frais de transport, d'assurances liés au transport de réception et autres coûts directement liés à l'acquisition des éléments achetés.

Toutes les réductions commerciales et autres éléments analogues sont déduits du coût d'acquisition des biens stockés.

##### **Sous-section 2. Formules d'évaluation des stocks d'approvisionnement**

Les éléments de stocks identifiables (stocks non fongibles, approvisionnements spécifiques à une commande et stocks gérés par lots) sont évalués à leur coût individuel. Le coût des éléments de stocks interchangeable doit être déterminé en utilisant la méthode du coût moyen pondéré ou la méthode de la première entrée première sortie (FIFO) selon celle qui permet le meilleur rattachement des charges aux produits.

##### **§ 1. Formule du coût réel**

Les éléments de stocks qui ne sont pas ordinairement fongibles et les produits fabriqués et services affectés à des projets spécifiques font l'objet d'une identification spécifique de leurs coûts individuels déterminés article par article ou catégorie par catégorie. Dans ce cas, c'est la méthode du coût individuel qui est pratiquée et qui conduit à déterminer les coûts spécifiques imputables aux éléments ou catégories d'éléments existants en stock.

##### **§ 2. Formule du coût moyen pondéré**

La méthode du coût moyen pondéré conduit à déterminer le coût des stocks comme étant la moyenne pondérée du coût des éléments existants en début de période et du coût des éléments achetés ou produits au cours de la période. Le coût moyen pondéré est normalement calculé à chaque nouvelle réception (coût moyen pondéré mobile). Il peut être calculé une seule fois en fin d'exercice ou périodiquement en cours d'année, selon les conditions particulières de l'entreprise.

**Exemple :** 01/01 Stock initial Q 1.000 x PU 10

20/02 : Achat Q 500 x PU 11

30/03 : Sortie Q 700

15/06 : Achat Q 200 x PU 9

17/09 : Sortie Q 900

30/11 : Achat Q 600 x PU 11

La fiche de stock évaluée au coût moyen pondéré se présente comme suit :

| Date  | Libellé    | Quantité |        |       | Valeur |        |        |                     |
|-------|------------|----------|--------|-------|--------|--------|--------|---------------------|
|       |            | Entrée   | Sortie | Stock | Entrée | Sortie | Stock  | coût unitaire moyen |
| 10/01 | Stock ouv. | 1 000    | -      | 1 000 | 10 000 | -      | 10 000 | 10,000              |
| 20/02 | Achat      | 500      | -      | 1 500 | 5 500  | -      | 15 500 | 10,333              |
| 30/03 | Sortie     | -        | 700    | 800   | -      | 7 233  | 8 267  | 10,333              |
| 15/06 | Achat      | 200      | -      | 1 000 | 1 800  | -      | 10 067 | 10,067              |
| 17/09 | Sortie     | -        | 900    | 100   | -      | 9 060  | 1 007  | 10,067              |
| 30/11 | Achat      | 600      | -      | 700   | 6 600  | -      | 7 607  | 10,867              |

La méthode du coût moyen pondéré consiste à évaluer les sorties selon le coût moyen pondéré à la date de sortie.

La quantité restante en stock final sera évaluée au dernier coût moyen pondéré soit  $700 \times 10,867 = 7.607$ .

Par ailleurs, la pratique a donné naissance à d'autres modalités de détermination du coût moyen pondéré tels que :

- Le coût moyen pondéré de l'exercice qui résulte du rapport :

Total des valeurs entrées de l'exercice + valeur du stock initial

---

Total des quantités entrées de l'exercice + quantité en stock initial

- Le coût moyen pondéré du cycle de rotation qui résulte, pour un stock qui tourne quatre fois par an, du rapport entre :

Total des valeurs des entrées du trimestre

+ les valeurs des stocks en début de trimestre

---

Le total des quantités des entrées au cours du trimestre

+ les quantités en stock en début de trimestre

Ces différentes modalités donnent des résultats différents.

Les deux dernières modalités ne permettent pas une tenue à jour des stocks.

### § 3. Formule de la PEPS ou FIFO

La méthode de la première entrée, première sortie conduit à affecter aux éléments de stock vendus ou consommés le coût des plus anciens éléments en stock. Par conséquent, le coût des stocks à la clôture de l'exercice correspond à celui des plus récents articles achetés ou produits.

Reprenons l'exemple ci-dessus, la fiche de stock évaluée selon la méthode du FIFO se présente comme suit :

| Date  | Libellé    | Quantité |        |       | Valeur |        |        |
|-------|------------|----------|--------|-------|--------|--------|--------|
|       |            | Entrée   | Sortie | Stock | Entrée | Sortie | Stock  |
| 10/01 | Stock ouv. | 1 000    | -      | 1 000 | 10 000 | -      | 10 000 |
| 20/02 | Achat      | 500      | -      | 1 500 | 5 500  | -      | 15 500 |
| 30/03 | Sortie     | -        | 700    | 800   | -      | 7 000  | 8 500  |
| 15/06 | Achat      | 200      | -      | 1 000 | 1 800  | -      | 10 300 |
| 17/09 | Sortie     | -        | 900    | 100   | -      | 9 400  | 900    |
| 30/11 | Achat      | 600      | -      | 700   | 6 600  | -      | 7 500  |

La quantité restante en stock final sera évaluée à 7.500 soit 100 unités à 9 et 600 unités à 11.

#### **§ 4. Décote directe**

Pour les activités commerciales, il peut être approprié d'évaluer les stocks à la valeur de réalisation nette, réduite de la marge bénéficiaire normale. Soit la formule :

- + Prix de vente net hors taxe effectivement pratiqué
- Marge bénéficiaire normale totale
- = Coût des stocks selon la méthode de la décote directe

#### **§ 5. Formules de secours**

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer leur coût d'acquisition, les stocks sont évalués :

(1) soit au coût d'acquisition de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition,

(2) soit à la valeur de réalisation nette, réduite de la marge bénéficiaire normale,

(3) soit au coût standard dans la mesure où le coût global standard des stocks ne s'écarte pas de manière significative du coût global réel des stocks pendant la période considérée.

### **Sous-section 3. Dépréciation des stocks**

#### **§ 1. Principe de base**

Les stocks d'approvisionnement doivent être évalués à leur coût historique récupérable qui correspond à l'une des formules du coût historique ou à la valeur nette de réalisation lorsqu'elle s'avère inférieure au coût historique.

#### **§ 2. Détermination de la valeur de réalisation nette des stocks d'approvisionnement**

La valeur de réalisation nette est le prix de vente estimé réalisable dans des conditions normales de vente, diminué des coûts estimés nécessaires pour achever le bien et réaliser la vente.

La valeur du marché, connue à la clôture de l'exercice, constitue généralement une mesure appropriée de la valeur probable de réalisation des éléments de stocks destinés à être vendus (marchandises). Toutefois, pour les stocks détenus pour satisfaire des contrats de vente fermes, le prix spécifié dans le contrat est plus approprié.

L'évaluation des matières premières et consommables destinées à être utilisées dans la production à la valeur de réalisation nette est envisagée lorsqu'une baisse des prix des matières premières ou consommables est telle que le coût des produits finis atteint un niveau supérieur à leur valeur de réalisation nette. Le coût de remplacement constitue généralement une mesure appropriée de la valeur de réalisation nette des matières premières et consommables.

L'estimation de la valeur de réalisation nette est faite pour chaque type d'éléments en stocks, ou par éléments autrement regroupés dans la mesure où leur traitement regroupé permet de mieux refléter le résultat de la période, par exemple lorsque la vente des éléments regroupés se fait de manière simultanée.

#### **§ 3. Constatation des provisions sur stocks**

Les provisions sur stocks de matières, marchandises et autres approvisionnements sont dotées par la contrepartie du compte «68173 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs courants - stocks et en-cours».

La reprise sur les provisions sur stocks est effectuée en créditant le compte «78173 Reprise sur provisions pour dépréciation des actifs courants - stocks et en-cours».

## **Section 2. Les stocks de produits**

### **Sous-section 1. Principe de base**

Les stocks de produits sont évalués au coût historique récupérable qui correspond au coût d'acquisition des approvisionnements majoré d'une juste part des coûts directs et indirects de

production pouvant être raisonnablement rattachée à la production ou à la valeur de réalisation nette si elle est inférieure.

Les frais de production incorporables incluent l'ensemble des coûts encourus pour mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

### **Sous-section 2. Eléments du coût des stocks de produits**

Le coût historique des stocks d'éléments produits correspond au coût de production. Il inclut l'ensemble des **coûts encourus pour mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent**.

#### **§ 1. Coût de production**

Le coût de production des stocks comprend le coût d'acquisition des matières consommées dans la production et une juste part des coûts directs et indirects de production pouvant être raisonnablement rattachée à la production.

Les coûts directs et indirects de production comprennent les coûts de main-d'œuvre directe, de main-d'œuvre indirecte, des amortissements et d'entretien des bâtiments et équipements industriels et les frais de gestion et d'administration de la production.

Ces coûts doivent être analysés pour déterminer la juste part qui peut être considérée comme ayant contribué à amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

#### **§ 2. Méthode de l'imputation rationnelle**

Lorsque le niveau réel de production est inférieur à la capacité normale de production, les frais généraux fixes de production, tels que les charges d'amortissement des bâtiments et équipements industriels et les frais de gestion et d'administration de la production, sont imputés au coût de production à hauteur du niveau réel de production comparé à la capacité normale de production. Les frais généraux fixes de production non imputés au coût de production sont constatés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus.

La capacité normale de production correspond au niveau de production nominale, diminuée de la perte de capacité résultant des périodes normales de congés et arrêts de travail et des activités d'entretien planifié.

Le montant des **frais fixes** imputés à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'une capacité inutilisée. Les frais fixes non affectés sont constatés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais fixes imputés à chaque unité produite est diminué de façon que les stocks ne soient pas mesurés au dessus de leur coût.

#### **Exemple de calcul du taux de l'imputation rationnelle**

Soit une usine qui dispose d'une capacité de production nominale ou théorique de 1.000.000 m<sup>3</sup>.

Le taux de chargement représentatif des servitudes et des contraintes de mise en marche de l'usine est estimé à 10%.

L'activité réelle n'a été que de 630.000 m<sup>3</sup>.

#### **Déterminons :**

- la capacité normale,
- la sous-activité globale,
- le taux de l'imputation rationnelle.

#### **Solution :**

- la capacité normale de cette usine correspond à la capacité nominale moins le taux de chargement soit :  $1.000.000 \times (100\% - 10\%) = 900.000 \text{ m}^3$ .

- la sous-activité s'élève à  $900.000 - 630.000 = 270.000$ .

- le taux de l'imputation rationnelle s'élève à :  $\frac{630.000 \times 100}{900.000} = 70\%$ .

Ainsi, le taux d'activité s'apprécie non pas par rapport à la capacité nominale ou théorique mais par rapport à la capacité normale.

### **§ 3. Traitement des gaspillages**

La valeur des matières premières anormalement gaspillées, de main-d'œuvre ou d'autres dépenses perdues, qui ne sont pas encourues pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ne sont pas inclus dans le coût de production.

### **§ 4. Frais de distribution**

Les frais commerciaux ne sont pas inclus dans le coût de production.

### **§ 5. Frais de recherche et de développement**

Seules les dépenses de recherche et de développement se rapportant à des commandes spécifiques peuvent être incluses dans le coût de production de ces commandes.

### **§ 6. Administration**

Les frais généraux administratifs sont exclus du coût de production parce qu'ils ne contribuent pas directement à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

## **Sous-section 3. Formules de valorisation des stocks de produits**

### **§ 1. Coût réel, coût moyen pondéré et FIFO**

Les éléments de stocks identifiables sont évalués à leur coût individuel. Le coût des éléments de stocks interchangeables doit être déterminé en utilisant la méthode du coût moyen pondéré ou la méthode de la première entrée, première sortie selon celle qui permet le meilleur rattachement des charges aux produits.

Les éléments de stocks qui ne sont pas ordinairement fongibles et les produits fabriqués et services affectés à des projets spécifiques font l'objet d'une identification spécifique de leurs coûts individuels déterminés article par article ou catégorie par catégorie. Dans ce cas, c'est la méthode du coût individuel qui est pratiquée et qui conduit à déterminer les coûts spécifiques imputables aux éléments ou catégories d'éléments existants en stock.

La méthode du coût moyen pondéré conduit à déterminer le coût des stocks comme étant la moyenne pondérée du coût des éléments existants en début de période et du coût des éléments achetés ou produits au cours de la période. Le coût moyen pondéré est normalement calculé à chaque nouvelle réception (coût moyen pondéré mobile). Il peut être calculé une seule fois en fin d'exercice ou périodiquement en cours d'année, selon les conditions particulières de l'entreprise.

La méthode de la première entrée, première sortie conduit à affecter aux éléments de stock vendus ou consommés le coût des plus anciens éléments en stock. Par conséquent, le coût des stocks à la clôture de l'exercice correspond à celui des plus récents articles achetés ou produits.

### **§ 2. Formules de secours**

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût de production réel, les stocks de produits sont évalués :

(1) soit au coût de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de la production,

(2) soit à la valeur de réalisation nette, réduite de la marge bénéficiaire normale.

(3) enfin, les coûts de production peuvent être déterminés sur la base de coût standard dans la mesure où le coût global standard des stocks ne s'écarte pas de manière significative du coût global réel des stocks pendant la période considérée.

Quant aux produits résiduels, notamment les déchets et sous produits, ils sont évalués à leur valeur de réalisation nette ; cette valeur est déduite du coût de production du produit principal.

#### **Sous-section 4. Dépréciation des stocks de produits**

##### **§ 1. Principe de base**

La valeur des stocks de produits doit être dépréciée à la valeur nette de réalisation lorsque cette valeur est inférieure au coût historique déterminé selon l'une des formules de calcul de coût.

##### **§ 2. Détermination de la valeur de réalisation nette**

La valeur de réalisation nette des stocks doit être déterminée sur la base de l'hypothèse la plus vraisemblable de la valeur probable de réalisation des stocks dans des conditions normales de vente. Il est également tenu compte des données connues après la clôture de l'exercice dans la mesure où ces données confirment les conditions existantes à la clôture de l'exercice.

La valeur du marché, connue à la clôture de l'exercice, constitue généralement une mesure appropriée de la valeur probable de réalisation des éléments de stocks de produits destinés à être vendus (produits finis et produits en cours). Toutefois, pour les stocks détenus pour satisfaire des contrats de vente fermes, le prix spécifié dans le contrat est plus approprié.

L'estimation de la valeur de réalisation nette est faite pour chaque type d'éléments en stocks, ou par éléments autrement regroupés dans la mesure où leur traitement regroupé permet de mieux refléter le résultat de la période, par exemple lorsque la vente des éléments regroupés se fait de manière simultanée.

##### **§ 3. Comptabilisation des provisions sur stocks de produits**

La méthode la plus usitée pour constater les dépréciations sur stocks de produits est la dotation aux provisions pour dépréciation des stocks.

Les provisions sont dotées selon le schéma suivant (dans les deux méthodes de comptabilisation des stocks) :

|       |    |   |         |         |
|-------|----|---|---------|---------|
| 68173 |    | Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs courants - stocks et en-cours | xxx xxx |         |
|       | 39 | Provisions pour dépréciation des stocks   |         | xxx xxx |

Les reprises sur provisions sont comptabilisées selon le schéma suivant :

|    |       |  |         |         |
|----|-------|--|---------|---------|
| 39 |       | Provisions pour dépréciation des stocks  | xxx xxx |         |
|    | 78173 | Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs courants - stocks et en-cours |         | xxx xxx |

#### **Section 3. Les stocks de services**

Le coût des stocks d'un prestataire de services comprend la main-d'œuvre et les autres frais de personnel directement engagés pour la réalisation du service y compris le personnel d'encadrement et les frais généraux s'y rapportant. Les coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général n'y sont pas inclus.

La constatation d'un stock de prestations de services concerne généralement les activités de prestations à cycle très court (tels que les transitaires) et certaines activités spécifiques. Les contrats

de services de longue durée comptabilisés selon la méthode de l'avancement ne donnent pas lieu à la constatation d'un stock de travaux en cours puisque les produits sont pris en compte en revenus selon le degré d'avancement à la clôture de l'exercice.

#### **Section 4. Capitalisation des charges financières dans les stocks**

Les frais financiers sont incorporables dans le coût d'acquisition ou dans le coût de production des stocks lorsque ces frais sont liés à des emprunts ayant financé des cycles d'approvisionnement, de stockage ou de production **supérieurs à 12 mois**, lorsque ces charges d'emprunt satisfont aux trois conditions suivantes :

**1) récupérables** : il est probable qu'elles donneront lieu à des avantages économiques futurs pour l'entreprise (c'est-à-dire recouvrables), et

**2) mesure fiable** : leur coût peut être évalué de façon fiable, et

**3) évitables** : elles correspondent à des charges financières qui auraient pu être évitées si les dépenses relatives à la production de ces stocks n'avaient pas été faites (c'est-à-dire évitables).

Il résulte des règles ci-dessus que les stocks qui sont fabriqués de façon routinière ainsi que les produits fabriqués en larges quantités de façon répétitive ne peuvent pas donner lieu à capitalisation des charges d'emprunt.

#### **Section 5. Traitement des différences de change sur les achats et les stocks**

##### **Sous-section 1. Evaluation lors de la prise en compte de l'achat**

Les achats effectués en devises doivent être convertis en monnaie de comptabilisation à la date de l'opération, selon le taux de change en vigueur à cette date.

Lorsque le taux de change est relativement stable, il est possible d'utiliser un taux proche du taux réel tel que le taux moyen de la semaine ou du mois.

##### **Sous-section 2. Fluctuation intervenant après la prise en compte initiale**

Les fluctuations ultérieures du cours de la monnaie étrangère ont une incidence sur l'équivalent dans la monnaie de comptabilisation des éléments monétaires, ce qui donne lieu à une différence de change : gain ou perte de change.

Le gain ou la perte de change est considéré comme étant le résultat d'un fait, la fluctuation du cours, **qui est distinct de l'opération d'origine**.

De ce fait, la norme tunisienne considère que toute fluctuation ultérieure du cours n'a pas d'incidence sur le coût historique des achats et des stocks acquis en monnaie étrangère.

A la date de clôture, les dettes dues aux fournisseurs sont converties au cours de clôture. Toute différence entre le montant de la dette et son montant après conversion selon le cours de clôture constitue une perte ou un gain de change de l'exercice sans incidence sur le coût à retenir pour l'évaluation des stocks.

#### **Section 6. Le choix d'une formule d'évaluation des stocks**

Le système comptable tunisien reconnaît les formules suivantes :

- La formule du coût réel ;
- La formule du FIFO ;
- La formule du coût moyen pondéré ;
- La formule de la décote directe ;
- Certaines formules de secours dont le coût standard.

Il ignore la formule du LIFO ou «dernière entrée, première sortie» et la formule du NIFO ou «prochaine entrée, première sortie».

### **Critères de choix d'une formule d'évaluation des coûts :**

Le choix de la formule d'évaluation la plus appropriée est dicté par les considérations suivantes :

- 1) Obtenir le meilleur rapprochement des charges aux produits.
- 2) Présenter les stocks à une valeur réaliste parmi les actifs.
- 3) Permettre une meilleure comparabilité dans le temps et dans l'espace.

#### **Sous-section 1. Méthode du coût d'achat réel**

Cette méthode est utilisée dans les situations où il est possible de distinguer physiquement et administrativement chaque article acheté ou produit. Tous les articles stockés peuvent alors être rattachés à un achat ou à une production déterminée, il est possible de déterminer le coût d'achat ou le coût spécifique de la production de chaque lot ou chaque article.

En pratique, la méthode est d'application limitée. Néanmoins, elle est particulièrement indiquée pour les entreprises qui traitent un nombre restreint d'articles coûteux et faciles à identifier :

#### **Commerce :**

- Bijouteries.
- Fourrures.
- Automobiles.
- Meubles.
- Appareils électroménagers.
- Gestion par lot.
- Engins et véhicules.

#### **Industrie :**

- Commandes spéciales.
- Organisation permettant de dégager le coût de revient par lancement ou par commande.

Cette méthode ne s'applique de façon pertinente qu'à des articles ou commandes spécifiques distincts les uns des autres.

Lorsqu'elle peut s'appliquer de façon précise, la méthode du coût réel permet d'effectuer le meilleur rattachement possible des coûts aux produits. En revanche, lorsqu'il n'est pas possible d'identifier de façon précise les articles et leur coût, la méthode du coût réel est une méthode arbitraire.

#### **Sous-section 2. Méthode du FIFO**

Cette méthode repose sur l'hypothèse selon laquelle les marchandises sont vendues dans l'ordre où l'entreprise les a achetées ou produites.

Les articles restants en stocks sont évalués selon les derniers coûts.

Cette méthode permet le meilleur rapprochement du coût réel lorsqu'elle correspond au rythme physique d'écoulement des stocks :

- Silo de blé.
- Commerce de produits périssables ou à date limite d'utilisation (tels que les médicaments ou produits alimentaires).
- Articles à rotation rapide.
- Produits importés.

Le coût des stocks qui résulte de l'application de la méthode du FIFO est très proche du coût de remplacement des stocks, dans la mesure où les prix restent relativement stables.

Ce point constitue à la fois un avantage et un inconvénient de la méthode dans la mesure où les coûts des ventes rapprochés des ventes peuvent s'éloigner des coûts de remplacement. En cas de variation importante des prix, cette méthode est source de bénéfices inflationnistes.

Quand on utilise la méthode du FIFO, le coût des stocks est le même selon la méthode de l'inventaire permanent et selon la méthode de l'inventaire intermittent.

### **Sous-section 3. La méthode du coût moyen pondéré**

La méthode du coût moyen pondéré avec ses différentes modalités d'application constitue la méthode du compromis : l'évaluation du stock au bilan est moins proche du coût de remplacement en cas de variation de prix mais la mesure des coûts des ventes est plus proche du coût de remplacement que dans la méthode du FIFO.

Le principal avantage des méthodes du coût moyen pondéré est leur simplicité pratique. Elles sont particulièrement indiquées pour les stocks homogènes.

Seule la formule du coût moyen pondéré déterminé après chaque entrée s'adapte à la méthode de l'inventaire permanent.

### **Sous-section 4. La méthode du coût standard**

La méthode du coût standard est utilisée en comptabilité financière par les entreprises industrielles pour le suivi des stocks de produits notamment en cours d'exercice.

### **Sous-section 5. Choix d'une formule d'évaluation**

Pour déterminer la formule de coût la plus appropriée dans le contexte de l'entreprise, il faut analyser le processus de stockage de l'entreprise, définir les objectifs poursuivis, avoir une bonne connaissance technique des différentes formules qui peuvent être utilisées, évaluer la valeur de chacune des formules par rapport au processus de stockage et aux objectifs poursuivis pour enfin choisir la formule qui procure le meilleur rapprochement des charges aux produits.

Une entreprise peut concomitamment utiliser différentes formules d'évaluation pour différents types de stocks.

Le choix d'une formule est le résultat d'un compromis car il est rare qu'une formule réponde parfaitement à tous les critères. Il relève par conséquent du jugement professionnel.

Mais, une fois la formule choisie, elle constitue une base de mesure qu'il convient d'appliquer avec constance d'un exercice à l'autre et d'observer les procédures applicables aux changements de méthodes lorsqu'un changement devient nécessaire.