



Projet de la norme des comptes de l'Etat :

NCE n°... : Les stocks

NORME DES COMPTES DE L'ETAT

NCE n°... : LES STOCKS

OBJECTIF

1. L'objectif de la présente norme est de prescrire les règles de prise en compte et d'évaluation des stocks, conformément aux principes de la comptabilité d'exercice. La norme traite également des règles de présentation des stocks au niveau des états financiers individuels de l'Etat ainsi que des informations à fournir à leur sujet au niveau des notes.

CHAMP D'APPLICATION

2. La présente norme s'applique aux stocks acquis ou produits par l'Etat et qui englobent, notamment les formes suivantes :
 - les matières premières et fournitures ;
 - les approvisionnements de consommables ;
 - les produits finis ;
 - les en-cours de production de biens ;
 - les en-cours de production de services, lorsque ces services revêtent à la fois le caractère individualisable et marchand ;
 - les biens détenus en vue de leur vente ;
 - les stocks sui-generis ;
 - les réserves stratégiques ;
 - les valeurs liées à l'activité régaliennne de l'Etat ;
 - les biens destinés à être vendus ou distribués à un prix nul ou symbolique ; et
 - les produits agricoles.
3. La présente norme ne s'applique pas aux travaux en cours dans le cadre de services devant être fournis à un coût nul ou symbolique.

DEFINITIONS

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

Les stocks sont des éléments d'actif :

- (a) devant être consommés dans le processus de production de biens ou de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ;
- (b) en-cours de production pour la vente ou la distribution ;
- (c) détenus pour être vendus en l'état ou sous forme de produits finis ; ou
- (d) détenus pour être vendus ou distribués à un prix nul ou symbolique.

Les stocks sui-generis comportent les différents éléments répondant à la définition de stocks et qui relèvent de la défense et de la sécurité nationale tels que les munitions.

Les approvisionnements de consommables sont composés de matières et fournitures destinées à être consommées au premier usage ou rapidement dans le cadre de l'activité de l'Etat et sans entrer dans la composition des produits fabriqués, telles que les produits

d'entretien ou les fournitures de bureau. Font partie également des approvisionnements de consommables, les pièces de rechange et le matériel d'entretien pouvant être utilisés de manière diversifiée.

Les réserves stratégiques comportent des produits de natures différentes destinés à être utilisés pour faire face à des situations d'urgence ou de catastrophes naturelles.

Les biens détenus en vue de leur vente englobent, notamment les biens acquis par l'Etat dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe telles que les opérations de saisie ou de confiscation. Ils sont détenus par l'Etat dans l'intention de leur vente en l'état.

Les valeurs liées à l'activité régaliennne de l'Etat comportent les timbres fiscaux et les formules ayant une valeur faciale telles que les permis de circulation et les permis de chasse.

Les produits agricoles sont les produits liés à l'activité agricole englobant les produits récoltés des actifs biologiques (animaux ou plantes vivants) ainsi que les actifs biologiques consommables destinés à une utilisation unique tels que les cheptels destinés à la production de viande.

Les éléments fongibles (ou interchangeableables) sont les éléments qui ne peuvent pas être unitairement identifiés, une fois qu'ils sont entrés en magasin. Ils sont parfaitement homogènes.

Les éléments non fongibles sont les éléments qui sont individuellement identifiables. Il s'agit également d'éléments matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques.

La valeur de réalisation nette correspond au prix de vente estimé, dans des conditions normales de marché, diminué des coûts estimés pour achever les éléments de stocks et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente ou la distribution.

Les termes définis dans le cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public et dans les autres NCEs sont utilisés dans la présente norme avec le même sens.

DISTINCTION ENTRE STOCKS, CHARGES ET IMMOBILISATIONS CORPORELLES

5. Les stocks sont des biens destinés à être utilisés dans un processus de production, de prestation de services ou à être vendus ou distribués. Contrairement aux immobilisations corporelles, les stocks ne sont pas destinés à servir de façon durable l'activité de l'Etat. A cet égard, il est à signaler que les pièces de rechange principales et les pièces de sécurité que l'Etat compte utiliser sur plus d'une période comptable ainsi que les pièces de rechange et le matériel d'entretien qui ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle ne constituent pas des stocks mais plutôt des immobilisations corporelles au sens de la NCE02 relative aux immobilisations corporelles.
6. A la différence d'une charge qui correspond soit à la consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou dans la prestation d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, les stocks sont des éléments identifiables qui répondent aux critères

de définition d'un actif. Les achats d'éléments stockables consommés pendant la période comptable constituent une charge tandis que ceux non consommés constituent des stocks.

REGLES DE PRISE EN COMPTE

7. Les stocks doivent être pris en compte à l'actif de l'Etat, lorsque les conditions suivantes sont réunies :
 - (a) ils sont contrôlés par l'Etat ; et
 - (b) leur valeur peut être évaluée de manière fiable.
8. Le contrôle des stocks implique la capacité de l'Etat à en maîtriser les conditions d'exploitation et d'assumer les risques y afférents, afin de bénéficier des avantages économiques futurs ou du potentiel de service liés à leur détention.
9. Un élément répondant ainsi à la définition et à la règle de prise en compte de stocks doit être comptabilisé au titre de la période comptable au cours de laquelle il y a eu transfert du contrôle au profit de l'Etat. La date de transfert du contrôle correspond, généralement, à la date du transfert des risques et des avantages économiques futurs afférents à la détention de cet élément de stocks.
10. Les stocks acquis à travers une opération sans contrepartie directe, notamment les opérations de saisie, de confiscation, de dons ou de donations sont comptabilisés conformément à la NCE relative aux produits des opérations sans contrepartie directe.

REGLES D'EVALUATION

11. Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût historique et de la valeur de réalisation nette, sauf dans les cas prévus par le paragraphe 12 et 13 de la présente norme.
12. Les stocks destinés à être vendus ou distribués à un prix nul ou symbolique ainsi que les valeurs liées à l'activité régaliennne de l'Etat sont évalués à leur coût historique. En cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie de ces stocks, une dépréciation ou une perte doit être constatée en charges de la période.
13. Les stocks sui-generis sont évalués au coût historique. En cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie de ces stocks, une dépréciation ou une perte doit être constatée. Les stocks sui-generis sont présentés aux états financiers individuels de l'Etat à une valeur globale.
14. Le coût historique des stocks correspond soit :
 - (a) au coût d'acquisition pour ceux acquis à titre onéreux ;
 - (b) au coût de production pour ceux produits par l'Etat ; et
 - (c) à la juste valeur pour ceux acquis dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe ou d'opérations d'échange ainsi que pour les stocks de produits agricoles.

Coût d'acquisition

15. Le coût d'acquisition des stocks acquis à titre onéreux comprend :
 - (a) leur prix d'achat, y compris les droits et les taxes non récupérables, après déduction des remises et rabais commerciaux ; et

(b) les coûts directement attribuables à l'acquisition et au transfert des stocks à l'endroit et dans l'état permettant leur exploitation de la manière prévue par l'Etat tels que les frais de transport et de manutention.

16. Les frais administratifs et autres frais généraux, les frais de distribution ainsi que les coûts d'emprunt ne sont pas pris en compte dans la détermination du coût d'acquisition des stocks.

17. Le coût d'acquisition des valeurs liées à l'activité régaliennne de l'Etat correspond à leur coût d'impression. Lesdites valeurs ne sont pas comptabilisées à leur valeur faciale.

Coût de production

18. Le coût de production des stocks comprend :

(a) les coûts directement liés aux unités produites tels que le coût de la matière première ou de la main d'œuvre directe ; et

(b) l'affectation systématique des frais généraux de production tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et des équipements industriels ainsi que les frais de gestion et d'administration.

Juste valeur

19. La juste valeur d'un élément de stocks est déterminée en se référant à un prix observé sur un marché actif et liquide. A défaut, la juste valeur peut être établie sur la base de la valeur de marché d'éléments de stocks ayant des caractéristiques similaires.

20. Lorsqu'on ne dispose d'aucune indication sur la valeur de marché des éléments de stocks en question ou d'articles dotés de caractéristiques similaires, la juste valeur peut être déterminée par référence à la valeur de réalisation nette.

21. Dans le cadre d'une opération d'échange, les stocks reçus sont évalués à leur juste valeur. Si celle-ci ne peut être évaluée de manière fiable, les stocks reçus sont évalués à la juste valeur de l'actif abandonné, et à défaut, à la valeur comptable nette de l'actif abandonné.

Méthodes de détermination du coût des éléments stockés

22. Les méthodes de détermination du coût des éléments stockés permettent de déterminer le coût des éléments sortant des stocks (consommés, vendus ou distribués), ainsi que la valeur des stocks inscrits à l'actif. Le coût des stocks est déterminé en distinguant entre les éléments non fongibles et les éléments fongibles.

23. Le coût des stocks d'éléments non fongibles doit être déterminé en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels déterminés article par article ou catégorie par catégorie.

24. Le coût des stocks d'éléments fongibles est déterminé en utilisant la méthode du premier entré-premier sorti ou celle du coût moyen pondéré.

25. La méthode du premier entré-premier sorti implique que la sortie d'éléments de stocks doit suivre l'ordre de leur entrée. Ainsi, le coût des éléments de stocks consommés, vendus ou distribués correspond à celui des plus anciens éléments en stocks et le coût des

stocks, à la clôture de la période comptable, correspond au coût des plus récents éléments acquis ou produits.

26. Selon la méthode du coût moyen pondéré, le coût de chaque élément de stocks est déterminé à partir de la moyenne pondérée du coût des éléments similaires existants au début de la période comptable et du coût des éléments de stocks similaires acquis ou produits au cours de la période comptable. Cette moyenne peut être calculée périodiquement ou à chaque nouvelle entrée en stocks, sur la base du total des coûts d'entrée en stocks et des quantités stockées.
27. La méthode de détermination du coût retenue doit être respectée pour tous les stocks de même nature et d'usage similaire. Pour les stocks ayant une nature ou un usage différent, l'adoption de méthodes différentes de détermination du coût peut être justifiée.

Valeur de réalisation nette

28. A la date de clôture de chaque période comptable, l'Etat doit estimer la valeur de réalisation nette des éléments de stocks afin de la comparer au coût historique. Cette comparaison peut amener l'Etat à constater une dépréciation si la valeur de réalisation nette est plus faible que le coût historique. Il s'agit, notamment des éléments de stocks qui ont été endommagés, qui sont devenus complètement ou partiellement obsolètes ou dont le prix de vente a subi une baisse.
29. La valeur de réalisation nette 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 marché. Celle-ci tient compte des données connues et dont la survenance est prévue après la clôture de la période comptable, dans la mesure où ces données confirment les conditions existantes à la date de clôture.
30. La dépréciation des stocks à la valeur de réalisation nette s'effectue habituellement sur une base individuelle, c'est-à-dire article par article. Toutefois, la dépréciation des stocks peut s'effectuer catégorie par catégorie, lorsqu'il s'agit d'éléments similaires.
31. Lorsque les circonstances qui justifiaient précédemment la dépréciation des stocks n'existent plus, ou lorsqu'il y a des indications claires d'une augmentation de la valeur de réalisation nette en raison d'un changement de la situation économique, le montant de la dépréciation fait l'objet d'une reprise de sorte que la nouvelle valeur comptable corresponde à la plus faible du coût historique et de la valeur de réalisation nette révisée.

COMPTABILISATION DES STOCKS

32. Il existe deux méthodes pour comptabiliser le flux d'entrée et de sortie des stocks : la méthode d'inventaire permanent et la méthode d'inventaire intermittent.
33. Selon la méthode de l'inventaire intermittent, les acquisitions d'éléments stockables sont traitées initialement comme des charges de la période comptable. A chaque date de clôture, l'Etat procède à l'inventaire physique des biens stockés pour corriger les charges préalablement comptabilisées et non consommées et constater la valeur des stocks finaux.

34. Selon la méthode de l'inventaire permanent, les éléments de stocks acquis ou produits sont portés dans les comptes de stocks appropriés au moment de leur acquisition ou de leur production. Leurs sorties pour être consommés, vendus ou distribués constituent des charges de la période comptable.
35. Le choix d'une méthode d'inventaire s'appuie sur l'analyse de la qualité de l'information financière divulguée dans les états financiers de l'Etat et eu égard au coût engendré par la méthode retenue.

INFORMATIONS A FOURNIR

36. Les notes doivent indiquer les informations suivantes :
- (a) les méthodes comptables adoptées pour comptabiliser les stocks;
 - (b) les méthodes utilisées pour la détermination du coût des stocks;
 - (c) la valeur comptable des stocks ventilée selon les différentes formes ;
 - (d) les montants des dépréciations, des reprises ou des pertes éventuelles des stocks ; et
 - (e) les circonstances ou les événements ayant conduit à la constatation des dépréciations, des reprises ou des pertes éventuelles.