

NORME DES COMPTES DE L'ETAT

NCE 10 : 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 produits agricoles,
 - les travaux en cours dans le cadre de services revêtant à la fois le caractère individualisable et marchand,
 - les biens détenus en vue de la vente,
 - les stocks liés à l'activité régaliennne de l'Etat,
 - les stocks sui-generis,
 - les réserves stratégiques, et
 - les biens destinés à être distribués à un prix nul ou symbolique.
3. La présente norme ne s'applique pas aux travaux en cours relatifs aux services devant être fournis à un prix 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) sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production de biens ou de services,
- (b) en cours de production pour la vente ou la distribution à un prix nul ou symbolique, ou
- (c) détenus pour être consommés, vendus, ou distribués à un prix nul ou symbolique, dans le cadre des activités de l'Etat.

Les approvisionnements de consommables sont composés de matières et de 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 pouvant être utilisés de manière diversifiée.

Les produits agricoles sont les produits issus de l'activité agricole englobant :

- les produits récoltés des actifs biologiques, et
- les actifs biologiques consommables destinés à une utilisation unique tels que le cheptel destiné à la production de viande.

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

Les stocks liés 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, ainsi que les autres approvisionnements de consommables tels que les imprimés des cartes d'identité nationale et des passeports.

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

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

Les biens destinés à être distribués à un prix nul ou symbolique englobent principalement les matières, les fournitures et les équipements destinés à être distribués à un prix nul ou symbolique tels que les brochures et les aides en nature distribuées dans le cadre du rôle de régulateur économique et social de l'Etat.

Les éléments fongibles 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.

La valeur de réalisation nette est le prix de vente estimé réalisable dans des conditions normales de vente, diminué des coûts estimés pour achever les éléments de stocks et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente ou l'échange.

Le coût de remplacement est le coût le plus économique nécessaire pour que l'Etat puisse remplacer l'élément de stocks.

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, IMMOBILISATIONS CORPORELLES ET CHARGES

5. Les stocks sont des biens destinés à être utilisés dans un processus de production de biens ou de prestation de services ou à être consommés, vendus ou distribués. Contrairement aux immobilisations corporelles, les stocks ne sont pas destinés à servir de façon durable l'activité de l'Etat en raison de leurs destinations ou de leurs natures. Ainsi, 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 bien déterminée ne constituent pas des

stocks, mais plutôt des immobilisations corporelles au sens de la NCE 02 « Les immobilisations corporelles ».

6. A la différence des charges qui correspondent 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 constituent des éléments d'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 en tant qu'actif lorsque :
 - (a) l'Etat les contrôle, et
 - (b) leur valeur peut être évaluée de manière fiable.
8. Le contrôle des stocks est 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 principaux risques et avantages économiques futurs afférents à la détention de l'élément de stocks.
10. Les stocks acquis à travers une opération sans contrepartie directe, telle que les opérations de saisie, de confiscation, de dons ou de donations sont pris en compte conformément à la NCE 07 « Les 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 les paragraphes 12 et 13 de la présente norme.
12. Les stocks de biens destinés à être distribués à un prix nul ou symbolique, les en-cours de production y afférents ainsi que les stocks liés à l'activité régaliennne de l'Etat demeurent 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 doit être constatée.
13. Les stocks sui-generis demeurent 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 doit être constatée. Les stocks sui-generis sont présentés aux états financiers individuels de l'Etat à une valeur globale et dispensés de détails au niveau des notes.
14. Le coût historique des stocks correspond :
 - (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) tous 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 stocks liés à l'activité régaliennne de l'Etat correspond à leur coût d'impression.

Coût de production

18. Le coût de production des stocks comprend :
- (a) les coûts directement liés aux unités produites tels que les coûts de matières premières ou de la main d'œuvre directe ; et
 - (b) l'affectation systématique des frais généraux de production tels que l'amortissement et les frais de gestion et d'administration de l'unité de production.

Juste valeur

19. La juste valeur d'éléments de stocks est déterminée en se référant à la valeur de marché d'éléments de stocks identiques, observée sur un marché ouvert, actif et ordonné. 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'aucune indication sur la valeur de marché d'éléments de stocks identiques ou d'éléments de stocks ayant des caractéristiques similaires n'est disponible, l'Etat peut déterminer la juste valeur par référence au coût de remplacement.
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 de stocks permettent de déterminer le coût des éléments qui sortent du stock lorsqu'ils sont vendus, consommés ou distribués ainsi que la valeur des stocks restants. Le coût des stocks est déterminé en distinguant entre les éléments non fongibles et les éléments fongibles.
23. Le coût des éléments des stocks 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 éléments des stocks fongibles est déterminé en utilisant la méthode du premier entré-premier sorti ou celle du coût moyen pondéré.
25. Selon la méthode du premier entré-premier sorti, le coût des éléments des stocks sortants 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 même période. Le coût moyen pondéré peut être calculé périodiquement ou à chaque nouvelle entrée en stocks.
27. La méthode de détermination du coût retenue doit être appliquée 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 à leur coût historique. Cette comparaison peut amener 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 vente. Celle-ci tient compte des événements survenus après la date de clôture de la période comptable, dans la mesure où ces événements confirment les conditions existantes à la date de clôture.
30. Pour les stocks détenus pour satisfaire des contrats de vente ferme, la valeur de réalisation nette correspond au prix spécifié dans le contrat.
31. Les matières premières et fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas évaluées en dessous de leurs coûts s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus ou échangés à une valeur égale ou supérieure à leurs coûts. Cependant, lorsqu'une baisse du prix des matières premières indique que le coût des produits finis est supérieur à la valeur de réalisation nette, les matières premières sont dépréciées à leur valeur de réalisation nette. Dans un tel cas, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur de réalisation nette.
32. 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 ou ayant un rapport entre eux.

33. Lorsque les circonstances qui justifiaient précédemment la comptabilisation d'une 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 au plus faible du coût historique et de la valeur de réalisation nette révisée.

COMPTABILISATION DES STOCKS

34. Il existe deux méthodes pour comptabiliser les flux d'entrée et de sortie des stocks : la méthode d'inventaire permanent et la méthode d'inventaire intermittent.
35. 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 constituent des charges de la période comptable.
36. Selon la méthode de l'inventaire intermittent, les acquisitions d'éléments de stocks sont traitées initialement comme des charges de la période comptable. A la date de clôture de chaque période comptable, l'Etat procède à l'inventaire physique des biens stockés pour corriger les charges initialement comptabilisées et non consommées et constater la valeur des stocks finaux.
37. Le choix d'une méthode d'inventaire s'appuie sur la qualité requise de l'information financière tout en tenant compte du coût engendré par la méthode retenue.
38. Le montant de toute perte de stocks doit être comptabilisé en charges de la période comptable au cours de laquelle la perte s'est produite, suite notamment à un cas de vol ou d'incendie.

INFORMATIONS A FOURNIR

39. Les notes doivent indiquer les informations suivantes :
- (a) les méthodes comptables adoptées pour comptabiliser les stocks y compris les méthodes utilisées pour la détermination de leurs coûts,
 - (b) la valeur comptable des stocks ventilée selon leurs différentes formes,
 - (c) les méthodes de détermination des valeurs de réalisation nettes,
 - (d) les montants des dépréciations, des reprises ou des pertes des stocks ventilées selon les différentes formes de stocks, et
 - (e) les circonstances ou les événements ayant conduit à la constatation des dépréciations, des reprises ou des pertes.

DATE D'ENTREE EN VIGUEUR

40. La présente norme est applicable aux états financiers relatifs aux périodes comptables ouvertes à partir du 1^{er} janvier 2030.