

Chapitre VII : Stocks et en cours IAS 2 :

< Définition des stocks :

Les stocks correspondent à des actifs :

- détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante,
- en cours de production en vue d'une telle vente,
- correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de prestation de services.

La date d'entrée des stocks n'est pas celle du transfert de propriété mais celle du transfert des risques et avantages et du contrôle.

Exemple : les matières premières, les pièces détachées, les marchandises, les produits finis, Les produits et travaux en cours figurent tous dans les stocks.

Par contre, dans une entreprise de production d'automobiles, les voitures de services sont des immobilisations, les autres voitures produites sont des stocks.

< Catégories des stocks :

Dans le cadre d'une opération de prestation de service, les stocks correspondent au coût des services pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

Le classement d'un actif en stocks (actifs courants) ou en immobilisations (actifs non courants) s'effectue non pas sur la base de la nature de l'actif mais en fonction de sa destination ou de son usage dans le cadre de l'activité de l'entité.

< Évaluation initiale des stocks :

Le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent :

- coûts d'acquisition (achats, matières consommables, frais liés aux achats...) déduction faite des rabais, ristournes et escomptes ;
- coûts de transformation (frais de personnel et autres charges variables ou fixes à l'exception des charges qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production de l'entité),
- frais généraux, frais financiers et frais administratifs directement imputables aux stocks. Ces coûts sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés (coûts standards) régulièrement révisés en fonction des coûts réels.

Dans le présent système, les escomptes de règlement comptant ne sont pas compris dans les coûts d'acquisition. Par contre les frais généraux fixes de production sont incorporés à la valeur du stock à l'exception des coûts des sous activité.

Exemple : une entité a acquis des pièces détachées soit 20 000 pièces à 1000 DA par pièce. Payables à 90 jours, avec un escompte pour règlement comptant de 02%. Les achats sont enregistrés pour leur juste valeur (coût d'achat) pour 20 000 x 1000 DA moins 02% soit 19 600 000 DA. Si l'entité paye effectivement à 90 jours, les intérêts sont comptabilisés en charges financières pour 400 000 DA correspondant au différé de paiement.

< Évaluation initiale par estimation :

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par Application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production des actifs équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits actifs.

Donc c'est un coût des actifs équivalents, sans marge, qui est comptabilisé (notamment en cas d'échanges des stocks).

< Évaluation à partir du prix de vente :

Dans les cas où une évaluation sur la base des coûts entraîne des contraintes excessives ou n'est pas réalisable, les actifs en stock (autres que les approvisionnements) sont évalués en pratiquant sur leur prix de vente à la date de clôture de l'exercice un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie d'actifs.

Cette règle doit être utilisée avec prudence, car cela risque d'aboutir à des imprécisions.

< Évaluation postérieure au plus bas du coût du marché :

Conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation correspondant au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.

< Perte de valeur des stocks :

Une perte de valeur sur stocks est comptabilisée en charge dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock. Les pertes de valeur sur stocks sont déterminées article par article, ou, dans le cas d'actifs fongibles, catégorie par catégorie.

Exemple : un stock à une valeur au coût de production de 1 000 000 DA, Sa valeur de marché n'est plus que 900 000 DA au prix de vente, et son coût de Commercialisation est de 50 000 DA. Il sera donc déprécié par une perte de Valeur de 150 000 DA et n'apparaîtra en net que pour 850 000 DA.

< Méthode d'évaluation par épuisement des lots :

A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeable (fongibles) Sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien Sorti (PEPS ou FIFO), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production. La méthode utilisée pour l'évaluation et le suivi des stocks est indiquée dans l'annexe avec L'impact du choix de la méthode.

Le détail des informations à donner en annexe est plus complet : catégories des

**Stocks, la valeur de réalisation nette, reprise des dépréciations, différences dues
À l'application de la méthode coût moyen unitaire pondéré et FIFO.**

**La méthode de LIFO n'est pas appliquée car elle à l'inconvénient de surestimer
le stock en cas de hausse des prix.**

< Variation des stocks :

**Les variations des stocks de matières premières et de matières consommables
Apparaissent en correction des achats (plus ou moins) pour calculer les achats
Consommés.**

**Les variations de stocks de produits finis et d'en cours ne figurent plus dans
Les produits des activités ordinaires de la période, dans le compte de résultat
Par nature mais après ces produits.**

ÉNONCÉ EXERCICE 15 :

Évaluation des stocks

- Selon les normes comptables internationales, comment établirait-on

Le cout de production de 180 000 unités sachant que le stock initial de

Produits finis était de 2 000 unités et que le stock final est de 28 000

Unités :

- ✓ Stock initial : 35 245 DA.
- ✓ Production : 180 000 unités.
- ✓ Prix de vente moyen par article : 38 DA.
- ✓ Consommations de matières : 900 000 DA.
- ✓ Main d'œuvre de production : 1 300 000 DA.

Autres frais directs variables et fixes de production :

- ✓ services extérieurs et fournitures) : 200 000 DA.
- ✓ Frais fixes de production (dont amortissements 100 000, salaires 1 000 000 et services 400 000) : 1 500 000 DA.

Autres frais hors production :

- ✓ Frais de commercialisation (services extérieurs) : 300 000 DA.
- ✓ Salaires administratifs et commerciaux (Dont commerciaux 600 000) : 1 600 000.
- ✓ Autres services extérieurs hors production : 350 000 DA.
- ✓ Créances irrécouvrables : 145 000 DA.
- ✓ Coûts de stockage des produits finis (frais financiers) : 15 000 DA.

La capacité normale de l'entreprise étant de 200 000 pièces par an, Calculer le cout d'activité et établir le cout de production excluant Le cout de sous-activité, ainsi que la valeur du stock final, et faire Apparaître le compte de résultat par nature et le compte de résultat Par fonction.

L'impôt différé actif constaté lors de l'exercice antérieur s'élève

à : 30.000,00

CORRECTION EXERCICE 15 :

Évaluations des stocks

- Cout de production (hors couts rattachés à la sous-activité) :

- Consommation de matière : 900 000.

- Main d'œuvre de production (hors frais fixes de production) :
1 300 000.

- Autres frais directs variables de production : 200 000.

- Frais fixes de production (90% du total des frais fixes) : 1 350 000.

3 750 000

- Valeur du stock final (valorisation méthode FIFO) :

$28\,000 \times 3\,750\,000 / 180\,000 = 587\,688$

Production stockée $35\,245 - 28\,000 \times 3\,750\,000 / 180\,000 = 548\,088$

<u>Compte de résultat par nature</u>		<u>Compte de résultat par fonction</u>	
chiffre d'affaires (2)	5 852 000	Produits activités ordinaires	5 852 000

Production stockée (3)	548 088	Couts des ventes ⁽¹⁾	3 201 912
Production de l'exercice	6 400 088	Marge brute	2 650 088
Achats consommés	900 000	Frais de sous activité	150 000
Services ext. et autres c consommés.	1 250 000	Couts commerciaux	900 000
Consommation de l'exercice	2 150 000	Charges administratives	1 350 000
Valeur ajoutée d'exploitation	4 250 088	Autres charges opération	145 000
Charges personnel	- 3 900 000	Résultat opérationnel	105 088
Excédent brut d'exploitation	350 088	Charges financières	15 000
Autres charges opérationnelles	- 245 000	Résultat avant impôts	90 088
Résultat opérationnel	105 000	Impôts sur les sociétés	30 029
Charges financières	15 000		
Résultat avant imports	90 088		
Impôts sur les sociétés	30 029		
Résultat net	60 059	Résultat net	60 059

(1) $35\,245 + (3750000/180000) \times 152000$.

(2) $180\,000 + (2\,000 - 28\,000) \times 38$.

(3) $583\,333 - 32\,245$ (stock final - stock initial).

Exemple : capacité normale de production :

Une entreprise fabrique un produit P. En période normale, les quantités produites sont de 300 000 unités par an. Au 31/12/N, le stock est de 40 000 unités.

Calcul du coût de production des unités produites en N :

Quantités produites (80 % de l'activité normale)	240 000
Consommation de matières premières	480 000
Main d'œuvre directe	340 000
Autres frais variables de production	60 000
Frais fixes de production	100 000
Quote-part de frais généraux (services du siège: comptabilité, direction...)	70 000
Quote-part de frais de recherche fondamentale	30 000
Coût total de production	1 080 000

Si l'on incorporait la totalité des frais fixes de production, le coût de production unitaire serait de 980 000 DA/240 000. Soit 4,083 DA par unité (les frais généraux et la recherche fondamentale n'entrent pas dans le coût de stocks). Le stock final serait évalué à 1 63 320 DA (4,083 x 40 000).

En excluant le coût de la sous activité du coût de production ainsi que l'exige la norme 1AS 2, on obtient le coût de production suivant :

$980\ 000 - 20\ \% (100\ 000) = 960\ 000\ \text{DA}$ (ce qui signifie que les frais fixes de production ne sont pas retenus dans le coût de production qu'à hauteur de 80 % de leur montant, 80% correspondant au rapport entre activité réelle et activité

normale, 240 000/300 000) soit 4 DA par unité. Le stock final est de 160 000 DA. Le coût de la sous-activité, soit 3 320 DA, est comptabilisé dans les charges de l'exercice.

Cette méthode d'imputation des frais fixes de production ne peut pas être appliquée dans les surproductions puisque les stocks ne peuvent pas être évalués à un montant supérieur à leur coût.

Par exemple, si la production avait été de 320 000 unités, les frais fixes de production auraient été incorporés à hauteur de 100 000 DA.

Exemple : calcul du prix en détail

L'inventaire physique réalisé au 31/12/N au rayon Vêtements enfants d'un grand magasin a établi que le stock final valorisé en prix de vente était de 500 .La marge moyenne sur ce rayon au cours de l'année précédente était de 60 %

Le prix d'achat du stock correspond donc à 40 % de sa valeur en prix de vente.

Le stock apparaîtra à l'actif du bilan pour une valeur de 200 (500 x 40 %).

Exemple : valeur de réalisation :

Soit un stock de produits finis dont le coût de production est de 500. Les frais restant à supporter (frais de commercialisation) sont estimés à 200. Sa valeur de marché (prix de vente possible) est estimée à 550, mais un contrat de vente ferme à été conclu pour un prix de 600.

Dans ce cas, la valeur nette de réalisation est de $600 - 200 = 400$. Une provision pour dépréciation de 100 doit donc être constatée. Si le stock n'avait pas fait l'objet d'un contrat de vente ferme, la provision à constituer aurait été de 150 (la valeur nette de réalisation étant de $550 - 200 = 350$).

Exercice sur les stocks

ÉVALUATION DU COUT D'ENTRÉE D'UN STOCK A L'ACTIF

Une entreprise fabrique des produits finis P à partir d'une matière première M.

Un cycle de fabrication dure 6 mois. Au 31/12/N, date de clôture de l'exercice comptable, il reste un stock de 3 000 P. Les stocks sont évalués en coût réel et selon la méthode du coût moyen pondéré. Au 30 juin N, date du dernier inventaire, le stock était de 1 000 P, valorisé 150 DA l'unité. La production moyenne normale est de 25 000 unités au cours du second semestre de l'année N, Les dépenses concernant la production du second semestre N, sont les suivantes :

- consommation de matières premières :
1 800 000 ;**
- coût de la main d'œuvre directe : 900 000 ;**
- charges fixes de production : 875 000 ;**
- quote-part de frais de recherche et développement affectée à la production du second semestre par le contrôleur de gestion : 100 000 ;**

- quote-part de frais généraux (administration) affectée à la production du second semestre par le contrôleur de gestion : 200 000 ;
- coût de stockage des produits P : 10 000 ;
- frais de commercialisation prévisionnels : 30 000.

-

Pour quelle valeur le stock de P apparaîtra-t-il à l'actif au 31/12/N pour une production de 20 000 pièces ?

Corrigé

**Il faut d'abord déterminer le coût de production des 20 000 unités produites au second semestre
Il est composé :**

- * **Des matières consommées : 1 800 000 ;**
- * **de la main d'œuvre directe : 900 000 ;**
- * **des charges fixes de production ramenées au niveau d'activité du second semestre, soit :
 $875\ 000 \times 20\ 000/25\ 000 = 700\ 000$ DA (les 175 000 DA restant sont considérées comme coût de la sous activité et sont donc comptabilisées en charges de l'exercice N)**

Les autres charges (quote-part de frais de recherche et développement, quote-part de frais généraux, coût de stockage des produits et frais de commercialisation) affectées à la production du second semestre n'entrent pas dans le coût de production. Ce sont des frais hors production.

Le coût de production total est donc de 3 400 000 DA pour 20 000 unités, soit 170 par unité.

Au 31/12/N, la valeur unitaire des produits P en stock est de : $[(1\ 000 \times 150) + 3\ 400\ 000] / 21\ 000 = 169$ DA.

La valeur du stock final à l'actif au 31/12/N est donc de : $169 \times 3\ 000 = 507\ 000$ DA.

ÉVALUATION DES STOCKS A L'INVENTAIRE

Au 31/12/N, une entreprise possède plusieurs stocks de matières premières, un stock de produits finis. Le comptable se demande si ces stocks doivent être dépréciés :

Stocks	Coût d'achat ou de production	Prix de vente à des conditions normales	Frais supplémentaires pour réaliser la vente
Matières premières	500 000	400 000 (1)	0
Marchandises	700 000	800 000	250000
Produits finis	1 200 000	1 700 000	200000

(1) Le prix d'achat des matières premières utilisées a rapidement baissé lors des deux derniers mois.

Déterminez la valeur nette de réalisation de chacun des stocks ainsi que le montant des éventuelles provisions à constater.

Corrigé

Hypothèse 1 : le prix de vente des produits finis est estimé à 1 700 000 DA.

Stock de marchandises : sa valeur nette de réalisation est de $800\,000 - 250\,000 = 550\,000$. Elle est donc inférieure au coût d'achat. Une provision pour dépréciation de 150 000 DA doit donc être constatée.

Stock de produits finis : sa valeur nette de réalisation est de $1\,700\,000 - 200\,000 = 1\,500\,000$. Aucune provision n'est donc nécessaire.

Stock de matières premières : il est destiné à être incorporé au coût de production des produits finis, lequel est inférieur à la valeur nette de réalisation des produits finis. Le stock de matières ne doit donc pas être déprécié.

Hypothèse 2 : le prix de vente des produits finis est estimé à 1 250 000 DA

Stock de marchandises : situation inchangée par rapport à l'hypothèse 1.

Stock de produits finis : sa valeur nette de réalisation est de $1\,250\,000 - 200\,000 = 1\,050\,000$. Elle est inférieure au coût de production ; une provision pour dépréciation de $150\,000$ DA ($1\,200\,000 - 1\,050\,000$.) doit être comptabilisée.

Stock de matières premières : le coût de production des produits finis étant supérieure à leur valeur nette de réalisation, le stock de matières premières doit être évalué à sa valeur de remplacement, soit $400\,000$ DA. Une provision pour dépréciation de $100\,000$ DA doit donc être constatée