Module : Comptabilité générale 2

Chapitre : Les stocks

Les stocks constituent un des éléments du patrimoine qui figurent à l'actif du bilan. Ils sont formés par : « l'ensemble des biens ou des services, **propriété** de l'entreprise, qui interviennent dans le cycle d'exploitation pour être :

- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours ;
- soit consommés en général au premier usage ».

Ils incluent les marchandises, matières ou fournitures, produits en cours, produits intermédiaires et résiduels et produits finis qui sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire. Entrent aussi dans les stocks, les emballages.

Après avoir présenté les différents comptes de stocks, nous nous intéresserons à l'inventaire des stocks et enfin à la tenue des comptes de stocks.

Section I : Les différents comptes de stocks :

Le plan comptable marocain opère une distinction entre :

- Le poste « **311. Marchandises » :** qui correspond à l'ensemble des biens et services acquis par l'entreprise et destinés à être revendus en l'état.
- Le poste « **312. Matières et fournitures consommables** » composé **notamment** des comptes suivants :
  - « **3121. Matières premières** » : sont enregistrés dans ce compte les objets, matières ou fournitures acquis par l'entreprise et destinés à être incorporés aux produits fabriqués ou traités.
  - « **3122. Matières et fournitures consommables** » : sont imputés à ce compte les « produits, matières, substances ou fournitures acquis par l'entreprise, qui concourent par leur consommation au premier usage ou rapidement d'une manière indirecte, à la fabrication, au traitement ou à l'exploitation sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués ».

- « **3123. Emballages** » : qui correspondent à des objets destinés à contenir les produits ou marchandises, qui sont livrés à la clientèle en même temps que leur contenu.

  La nomenclature est la suivante :

  - « **31231. Emballages perdus**» : (ou non récupérable) : qui sont destinés à être vendus à la clientèle soit distinctement (en même temps que les marchandises et les produits), soit par incorporation de leur valeur dans le prix du contenu ;
  - « **31232. Emballages récupérables non identifiables** » : qui sont destinés à être prêtés ou consignés aux clients à condition qu'ils ne soient pas commodément identifiables unité par unité ;
  - « **31233. Emballages à usage mixte** » : qui peuvent être considérés soit comme des emballages perdus, soit comme des emballages récupérables non identifiables.

- **Le poste « 313. Produits en cours » :** qui regroupe les produits en voie de formation ou de transformation à la date de l'inventaire.
- **Le poste « 314. Produits intermédiaires et produits résiduels » :** ce poste est relatif aux :

  - **Produits intermédiaires :** qui ont atteint un stade d'achèvement et qui sont disponibles pour entrer dans une nouvelle phase du cycle de production.
  - **Produits résiduels :** ils incluent les déchets et rebuts de fabrication, mais aussi les produits impropres à une utilisation ou à un écoulement normal.

- **Le poste « 315. Produits finis » :** comprend les produits fabriqués par l'entreprise et qui sont destinés à être vendus.

Section II : L'inventaire des stocks :

A la fin de l'exercice comptable, la détermination du résultat s'impose. C'est une nécessité pour la bonne gestion de l'entreprise, mais c'est aussi une obligation légale. Pour cela, il convient de procéder à plusieurs opérations qui constituent les travaux d'inventaire. C'est opérations sont précédées de **l'inventaire des divers éléments de l'actif et du passif de l'entreprise.** Ce dernier consiste à **recenser**, de manière exhaustive, et à **évaluer** les différents éléments composant l'actif et le passif et, notamment, à déterminer l'existant en stock (en quantité et en valeur) qui nous intéresse dans le présent chapitre.

Deux méthodes de suivi des stocks sont possibles : la méthode de **l'inventaire comptable permanent** et la méthode de **l'inventaire intermittent (ou extra-comptable).**

I- L'inventaire permanent :

Le C.G.N.C. définit l'inventaire comptable permanent comme étant « L'organisation des comptes, qui par l'enregistrement des mouvements (entrées, sorties) permet de connaître de façon constante, en cours d'exercices, les existants chiffrés en qualités et en valeurs… ».

Dans ce cas, le stock est mis à jour après chaque mouvement. Le solde des comptes de stocks indique à **tout moment**, et en particulier **à la clôture des comptes**, le stock théorique. L'inventaire physique permettra alors de comparer ce stock théorique au stock réel issu de cet inventaire. Cette méthode est utilisée surtout en comptabilité analytique parce qu'elle permet un suivi rigoureux de la valeur des stocks pour le calcul des coûts.

II – L'inventaire intermittent :

Dans ce cas, les comptes de stock ne sont pas mouvementés au cours de l'exercice. L'inventaire périodique et physique (matériel) est le seul moyen de connaître la valeur des différents éléments du stock final à la date de clôture des comptes.

L'inventaire extra-comptable comporte deux opérations :

2-1- Le dénombrement matériel des stocks ; c'est-à-dire la détermination des quantités des différents éléments de stock, catégorie par catégorie :

Lors de cette opération, seuls doivent être compris dans les stocks les différents éléments qui sont **la propriété** de l'entreprise. De ce fait, sont exclus tous les éléments détenus par l'entreprise et dont elle n'est pas propriétaire ; c'est le cas, par exemple, des emballages consignés ou prêtés par les fournisseurs. C'est le cas, aussi, des biens achetés par l'entreprise mais non encore reçus sauf si, de façon **certaine**, ils sont déjà la propriété de la nomenclature est la suivante :

2-2-2-1- La méthode du coût moyen pondéré :

2-2-2-1-1- Le coût moyen pondéré après chaque entrée :

La valeur du stock final au **coût unitaire moyen pondéré** est obtenue en rapportant la valeur du stock précédent, augmenté du coût de l'entrée (achat ou production), à la quantité en stock augmentée de la quantité achetée ou produite :

$$\textbf{Coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée} = \frac{\textbf{Valeur du stock précédent + coût de l'entrée}}{\textbf{Quantité en stock + quantité entrée}}$$

2-2-2-1-2- Le coût moyen pondéré de « période de stockage » :

« Le coût unitaire d'entrée du stock à la date de l'inventaire est égal à **la moyenne** des derniers coûts unitaires d'entrée, observée sur la « durée moyenne d'écoulement » dudit stock ; cette moyenne des derniers coûts étant pondérée par les quantités entrées » :

$$\textbf{Coût unitaire moyen pondéré en fin de période} = \frac{\textbf{Stock initial (en valeur) + somme des entrées de la période (en valeur)}}{\textbf{Stock initial (quantité) + somme des entrées de la période (en quantité)}}$$

2-2-2-2- La méthode de FIFO :

Dans cette méthode, on admet que les éléments sortent du stock dans l'ordre même où ils sont entrés. Les sorties de stocks sont donc comptabilisées à la valeur à laquelle ont été enregistrés, à l'entrée, les plus **anciens éléments** qui sont actuellement en stock. Par suite, le **stock final** est évalué aux coûts d'entrée **les plus récents**.

Il est clair que le choix de l'une ou de l'autre des deux méthodes d'évaluation des stocks, exposées ci-dessus, a une incidence sur le résultat de l'entreprise et, en conséquence, sur le montant de l'impôt à payer à l'Eta.

Ainsi, le choix de la méthode du **coût moyen pondéré** aura pour effet de minorer le stock final, et par là, les produits de l'entreprise ainsi que le résultat imposable. Pour l'exercice concerné, il y aurait donc une économie d'impôt, mais comme ce **stock final** deviendra le **stock initial** de l'exercice suivant, il y aurait également une minoration du stock initial au cours de l'exercice suivant et, en conséquence, une augmentation des produits et du résultat imposable ; l''économie d'impôt réalisée au titre de l'exercice précédent s'estomperait et l'avantage fiscal consisterait en un simple report du paiement de l'impôt.

En période d'inflation, le choix de la méthode **FIFO**, qui repose sur la valorisation des sorties au prix des articles les plus anciens en stock, entraînera une appréciation du stock final et une sous-estimation de la consommation. Les entreprises se trouvant dans cette situation auront intérêt à choisir la méthode du **coût moyen pondéré**, les entreprises se trouvant dans la situation inverse choisiront plutôt la méthode **FOFO**.

2-2-2-3- Autres méthodes :

Le plan comptable marocain donne aux entreprises la possibilité d'utiliser d'autres méthodes pour la gestion de leurs stocks. On relève ainsi :

- la méthode du « **dernier entré, premier sortie »** dite **LIFO** (en anglais, last in, first out) ;
- la méthode de la « **valeur de remplacement** » appelée « **NIFO** »

Toutefois, « ces méthodes ne sont pas acceptées pour l''élaboration des états de synthèse ; leur utilisation en gestion et en comptabilité analytique implique donc des « **retraitements** » pour la valorisation des stocks devant figurer au bilan ».

Section III : La tenue des comptes de stocks :

La tenue des comptes de stocks diffère selon que l'entreprise pratique l'inventaire permanent ou l'inventaire intermittent. Dans les développements qui suivent, on se limitera à la comptabilisation selon la méthode la plus courante, à savoir celle de **l'inventaire intermittent.** Rappelons que selon cette méthode, les existants en stock ne peuvent être connus qu'en fin d'exercice. Il faudrait alors en ce moment **ajuster les stocks**.

Dans ce cas, les comptes utilisés ne sont pas les mêmes selon qu'il s'agit de stocks acquis par l'entreprise (marchandises, matières et fournitures consommables) ou de stocks produits par l'entreprise (produits en cours, produits intermédiaires et résiduels, produits finis).

I- Cas des stocks acquis par l'entreprise :

Dans ce cas, il y a lieu avant de présenter les écritures de régularisation des stocks, d'éclaircir la notion de **consommation de l'exercice**, via la notion de **variation des stocks**.

1-1- Consommation de l'exercice :

Au cours de l'exercice, les achats de marchandises, de matières et fournitures sont enregistrés dans les comptes de charges correspondants (« **6111.Achats de marchandises** », « **6121.Achats de matières premières** », « **6122.Achats de matières et fournitures consommables** », « **6123.Achats d'emballages** »…).

Or ces marchandises, matières et fournitures achetées ne sont pas toutes forcément **revendues** ou **consommées** durant cet exercice, une partie des achats non consommées ou non revendus sera alors stockée. C'est ce qui se traduira par une **augmentation des stocks** de marchandises, matières ou fournitures. Aussi, pour calculer la consommation de l'exercice, convient-il de déduire cette augmentation des stocks ; on aura donc la formule suivante :

Consommation = Achats nets – augmentation des stocks

Donc, une augmentation des stocks d'approvisionnements et de marchandises est appréciée comme une **réduction des charges** (stock initial (SI) – stock (SF) < 0 .

A l'inverse, une diminution des stocks de marchandises et/ou d''approvisionnement constatée à la fin de l'exercice signifie que, pour ses besoins, l'entreprise a non seulement consommé ou revendu la totalité des marchandises et/ou matières et fournitures achetées au cours de l'exercice, mais elle a également **prélevé** une partie des biens existants en stocks.

Pour déterminer la consommation de l'exercice, le montant de ce **déstockage** doit être ajouté au montant des achats. On aura ainsi la formule suivante :

Consommation = Achats nets + diminution des stocks

La diminution des stocks d'approvisionnements et de marchandises est donc appréciée comme une charge (stock initial – stock final > 0).

De manière générale :

Consommation de l'exercice = Achats nets + Stock initial – Stock final

Variation des stocks acquis par l'entreprise = Stock initial – Stock final

1-2- Comptabilisation de la variation des stocks :

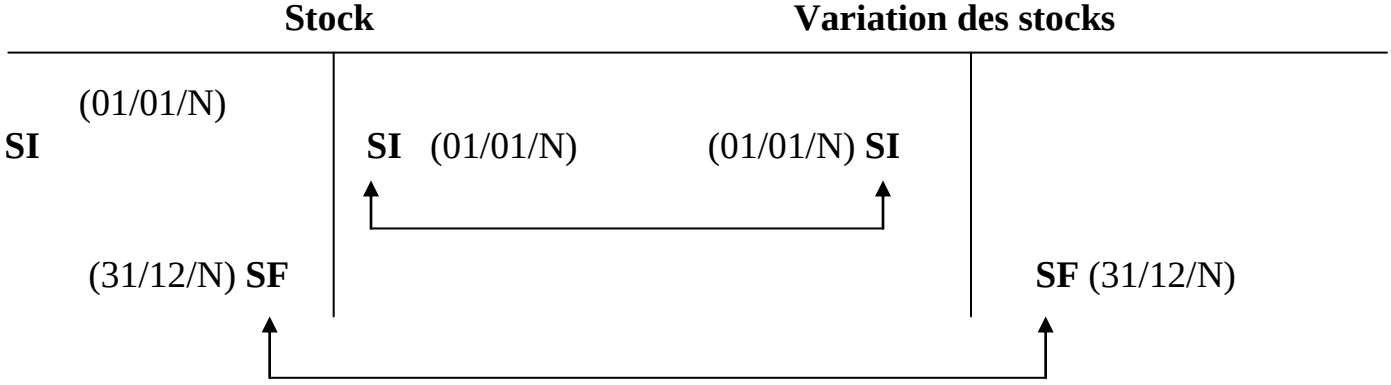
La variation des stocks fait intervenir deus catégories de comptes : des comptes de stocks, d'une part et des comptes de charges, d'autre part :

Comptes de stock	**Comptes de charges**
« 3111. Marchandises » « 312.Matières et fournitures consommables » « 3121. Matières premières » « 3122. Matières et fournitures consommables » « 3123. Emballages »	« 6114. Variation des stocks de marchandises » « 6124. Variation des stocks de matières et fournit. » « 6124. Variation des stocks de matières premières » « 61242. Variation des stocks de fournit. Consommables » « 61243. Variation des stocks des emballages »

Voyons maintenant comment fonctionnent ces différents comptes :

Au début de l'exercice, les comptes de stocks enregistrement à leur débit le stock initial qui n'est autre que le stock final de l'exercice précédent. Ce stock doit être mis à jour à la fin de l'exercice. Pour cela, on procède, dès le **début de l'exercice**, à son **annulation** en **créditant le compte de stocks.** En contrepartie, on **débite le compte de variation des stocks** correspondant.

En fin d'exercice, après avoir effectué l'inventaire extra-comptable et déterminé la valeur du stock final, il faudrait introduire cette valeur en comptabilité ; c'est-à-dire : **constater le stock final**. Pour cela, on **débite le compte de variation des stocks** concerné (**3111**, **3121**, **3122** ou **3123**) et on **crédite le compte de variation des stocks** correspondant (**6114** ou **6124**).



Après ces écritures,

- Le **solde débiteur** du compte de stock de marchandises, matières et fournitures consommables indique le montant du **stock final** de ces biens ;
- Le compte **variation des stocks** de marchandises, matières et fournitures consommables peut avoir un solde débiteur, créditeur ou nul. Le solde **débiteur** de ce compte traduit une **diminution** des stocks (**SI >SF**) et donc une consommation plus élevée que les achats. Son solde **créditeur** (**SI < SF**) est l'expression d'une consommation inférieure au montant des achats de l'exercice.

Ainsi, dans le **C**ompte de **P**roduits et **C**harges (**C.P.C**), c'est la **consommation** de l'exercice qui apparaît dans les postes suivants : « **611.Achats revendus de marchandises** » et « **612. Achats consommés de matières et fournitures** ».

II- Cas des stocks produits par l'entreprise :

Nous présenterons, tous d'abord, **la notion de production de l'exercice** qui passe par celle de **la variation des stocks** de biens produits par l'entreprise, avant de nous intéresser à la comptabilisation des variations des stocks.

2-1-Production de l'exercice :

Pour une entreprise industrielle, les ventes de biens fabriqués par elle ne correspondent pas forcément à la production de l'exercice. Cette dernière peut être supérieure aux ventes comme elle peut leur être inférieure. En d'autres termes, la production de l'exercice ne correspond pas seulement à la production vendue, elle englobe en outre la **production stockée**. Pour déterminer cette production de l'exercice, il convient de corriger le montant des ventes de biens produits par la **variation des stocks** de ces produits.

Deux cas de figure sont envisagés :

- Le stock de produits enregistre une variation positive (SF – SI > 0) ;

cela signifie que

l'entreprise n'a pas pu écouler sur le marché la totalité des biens produits au cours de la période ; ce qui l'a contraint à **stocker** une partie de ces biens, induisant ainsi une augmentation des stocks. Dans ce cas, la production de l'exercice sera égale à :

Production de l'exercice = Ventes nettes + Augmentation des stocks

L'augmentation du stock de produits est appréciée comme un produit.

- Le stock de produits enregistre une variation négation (SF – SI < 0) ;

cela signifie que

l'entreprise a non seulement vendu la totalité des produits fabriqués au cours de l'exercice, mais également une partie des produits qui a été prélevée sur les stocks ; c'est ce qui explique la diminution du stock de produits. Pour le calcul de la production de l'exercice, ce déstockage vient en déduction du montant des ventes réalisées au cours de l'exercice. Ainsi :

Production de l'exercice = Ventes nettes - diminution des stocks

La diminution du stock de produits est appréciée comme une diminution de produits.

De manière générale :

Production de l'exercice = production vendue + production stockée + immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même.

Production stockée ou variation des stocks de produits = Stock final – stock initial

2-2- Comptabilisation de la variation des stocks :

Pour l'enregistrement de la variation des stocks de produits, on utilise des comptes de stocks et des comptes de produits :

Comptes de stock	Comptes de produits
« 313. Produits en cours » « 314.Produits intermédiaires et produits résiduels » « 315. Produits finis »	« 713. Variation des stocks de produits » « 7131. Variation des stocks de produits en cours. » « 7132. Variation des stocks de biens de produits » « 7134. Variation des stocks de services en cours »

Les comptes de stock et de variation des stocks de biens produits par l'entreprise fonctionnent de la même façon que les comptes de stock et de variation des stocks des biens acquis par l'entreprise. Les «écritures de régularisation des stocks de produits consistent à :

- **Annuler le stock initial** en créditant les comptes de stocks appartenant à l'un des postes **313,314** ou **315** du montant du stock d'ouverture (**SI**) par le débit des comptes de variation des stocks correspondants (**7131, 7132, 7134**). Cette écriture doit être passée, rappelons le, **au début de l'exercice.**
- **Constater le stock final**, en fin d'exercice, en **créditant les comptes de stocks** du montant du stock de clôture (**SF**) par **le débit des comptes de variation des stocks** de produits.
- **Le solde débiteur** du compte de stock indique le montant du **stock final** de produits ;
- Le compte variation des stocks de produits peut avoir un solde débiteur, créditeur ou nul.

Le **solde débiteur** du compte de variation des stocks traduit une diminution des stocks (SI > SF) et donc une production **inférieure** aux ventes. Son **solde créditeur** (SI < SF) est l'expression d'une production **supérieur** au montant des ventes.

Ainsi dans le Compte de Produits et Charges (**C.P.C**), et contrairement à la variation des stocks de marchandises, matières et fournitures consommables, la variation des stocks de produits apparaît **distinctement** avec le signe **(+)**, en cas d'augmentation des stocks (SF > SI) ou avec le signe (-), en cas de leur diminution (SF < SI). Cette différence s'explique par la composition même des deux concepts de consommation e de production. La consommation est constituée par les **achats nets** corrigés de la **variation des stocks** de marchandises, matières et fournitures consommables, les deux éléments étant évalués au même coût, comme nous l'avons vu précédemment, à savoir le coût d'acquisition. Par contre, le concept de production est hétérogène ; il englobe, entre autres, les ventes qui sont évaluées au prix de vente (qui intègre une marge bénéficiaire) et la variation des stocks de produits qui eux, sont évalués au coût de production.

Application :

Au **31/12/2002** et au **31/12/2003**, après inventaire extra-comptable, l'état des stocks finaux de l'entreprise « **TEXMOD** » se présente comme suit :

	31/12/2002		**31/12/2003**	
	Valeur (en DH)	**Provisions**	**Valeur (en DH)**	**Provision**
Marchandises	64 000	3 200	112 000	4 000
Matières premières	95 000	9 500	70 000	2 300
Emballages :				
-propriété de l'entreprise	25 000	1 090	30 000	1 200
-à rendre	10 000	-	9 000	-
-consignés	15 000	-	17 000	-
Produits en cours	50 000	-	32 000	-
Produits finis	82 000	3 600	101 000	4 900

Passons au journal de l'entreprise « MARWA » les différentes écritures de régularisation des stocks pour les deux exercices 2002 et 2003 :

- **Pour l'exercice 2002 :**

- Le stock final doit apparaître dans les comptes de stock, il faut donc débiter le compte de stock concerné (**3111, 3121, 3123, 3131** et **3151**) et créditer le compte de variation des stocks correspondant (**6114, 61241, 61243, 7131** ou **7132**) selon la nature des stocks.

N.B : Les éléments de stocks qui ne figurent pas parmi les existants en stock et qui sont la propriété de l'entreprise doivent être comptabilisés ; c'est le cas des emballages consignés ou prêtés aux clients. Par contre, ceux qui existent parmi les stocks et qui ne sont pas la propriété de l'entreprise ne doivent pas paraître dans les comptes de stocks ; c'est le cas des emballages à rendre (prêtés ou consignés par les fournisseurs).

- La provision pour dépréciation du stock final doit être constituée.
  A cet effet, on débitera un compte de charges « **61961. D.E.P.pour dépréciation des stocks** » et on créditera un compte de provision correspondant au bien concerné (**3911, 3912, 3913** ou **3915**).

- **Pour l'exercice 2003 :**

- **Au début de l'exercice,** le **01/01/2003.** Il faut annuler aussi bien le stock initial (stock final constaté à la clôture des comptes de l'exercice précédent), que la provision existante. En effet, le stock concerné par cette provision n'existe vraisemblablement plus, la provision doit donc être annulée. Comme nous l'avons vu précédemment (chapitre 2), les provisions pour dépréciation des stocks, à l'image des stocks, ne donnent pas lieu à réajustement. On passera alors l'écriture inverse pour annuler le stock initial. La provision relative au stock sera annulée en débitant un compte du poste « **391. Provision pour dépréciation des stocks** » par le crédit du compte de produit « **7196. Reprises sur provisions pour dépréciation de l'actif circulant** ».

- **A la fin de l'exercice 2003,** on procède à **la constatation du stock final** (résultant de l'inventaire intermittent en ne considérant, bien sûr, que les biens qui sont la propriété de l'entreprise) et à **la constitution de la provision** pour dépréciation correspondante. On passera alors les mêmes écritures que celles du **31/12/2002**.

Les écritures comptables concernant ces informations sont retracées dans le jour ci-après :

	31/12/2002		
3111	Marchandises	**64 000**	
3121	Matières premières	**95 000**	
3123	Emballages	**40 000**	
3131	Biens en cours	**50 000**	
3151	Produits finis	**82 000**	
6114	Variation des stocks de marchandises		**64 000**
61241	Variation des stocks de matières premières		**95 000**
61243	Variation des stocks d'emballages		**40 000**
7131	Variation des stocks de produits en cours		**50 000**
7132	Variation des stocks de biens produits		**82 000**
	Constatation des stocks finaux		
	d°		
6196	D.E.P. pour dépréciation de l'actif circulant	**17 390**	
3911	P.P.D. des marchandises		**3 200**
3912	P.P.D. des matières et fournitures		**10 590**
3915	P.P.D. des produits finis		**3 600**
	Constitution des provisions sur les stocks finaux		
	01/01/2003		
6114	Variation des stocks de marchandises	**64 000**	
61241	Variation des stocks de matières premières	**95 000**	
61243	Variation des stocks d'emballages	**40 000**	
7131	Variation des stocks de produits en cours	**50 000**	
7132	Variation des stocks de biens produits	**82 000**	
3111	Marchandises		**64 000**
3121	Matières premières		**95 000**
3123	Emballages		**40 000**
3131	Biens en cours		**50 000**
3151	Produits finis		**82 000**
	Annulation des stocks initiaux		
3911	P.P.D. des marchandises	**3 200**	
3912	P.P.D. des matières et fournitures	**10 590**	
3915	P.P.D. des produits finis	**3 600**	
7196	Reprise sur P.P.D de l'actif circulant		**17390**
	Annulation des provisions sur les stocks initiaux		

31/12/2003

3111	Marchandises	**112 000**	
3121	Matières premières	**70 000**	
3123	Emballages	**47 000**	
3131	Biens en cours	**32 000**	
3151	Produits finis	**101 000**	
6114	Variation des stocks de marchandises		**112 000**
61241	Variation des stocks de matières premières		**70 000**
61243	Variation des stocks d'emballages		**47 000**
7131	Variation des stocks de produits en cours		**32 000**
7132	Variation des stocks de biens produits		**101 000**
	Constatation des stocks finaux		
	d°		
6196	D.E.P. pour dépréciation de l'actif circulant	**12 400**	
3911	P.P.D. des marchandises		**4 000**
3912	P.P.D. des matières et fournitures		**3 500**
3915	P.P.D. des produits finis		**4 900**
	Constitution des provisions sur les stocks finaux		