Le traitement des comptes de stocks

I. L'évaluation des stocks

A. Le comptage physique : l'inventaire extracomptable

Une fois tous les douze mois, les entreprises sont tenues de procéder à l'inventaire physique de leur stock. Ce comptage physique des quantités présentes en stock doit être effectué le dernier jour de l'exercice comptable et recenser les stocks dont l'entreprise est propriétaire, quel que soit leur lieu de stockage.

Certaines entreprises tiennent un inventaire permanent : à chaque instant, elles sont à même de donner la liste de leurs stocks. Mais il peut y avoir des différences entre le stock théorique et le stock réel (éléments détériorés, périmés, ou volés, par exemple).

L'obligation de contrôler l'existence physique des stocks demeure donc, mais ce contrôle peut se faire à une date légèrement différente de la clôture de l'exercice, le système informatique de gestion des stocks permettant alors de recalculer avec fiabilité le stock à la bonne date.

B. La valorisation de l'inventaire

Pour passer du stock en quantité (issu du comptage physique) au stock valorisé, il faut multiplier les quantités de chaque élément présent en stock par son coût d'acquisition pour les matières premières ou approvisionnements, ou par son coût de production pour les produits. Seules deux méthodes de valorisations sont autorisées : Premier Entré, Premier Sorti (PEPS) ou Coût Moyen Unitaire Pondéré (CUMP).

Le PCG précise les éléments à prendre en compte dans les coûts d'acquisition et de production des stocks :

« Le coût d'acquisition des stocks est constitué du :
– prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;
– ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. » (PCG, art. 321-20)

« Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main-d'œuvre directe. Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. » (PCG, art. 321-21)

Ces coûts sont calculés par la comptabilité de gestion.

II. La nécessité de corriger le bilan et le compte de résultat

A. Le bilan

Avant l'enregistrement des opérations d'inventaire, on trouve dans le bilan les stocks au 01/01/N, tels qu'ils ressortent de l'écriture de reprise des à-nouveaux. On voudrait y trouver les stocks au 31/12/N, valorisés dans l'inventaire.

B. Le compte de résultat

Avant inventaire, on trouve dans le compte de résultat :

• Les *achats* de l'année, alors qu'on voudrait la *consommation* de l'année

Pour calculer la consommation de l'exercice :

– on ajoute aux achats les éléments consommés ou vendus pendant l'exercice mais acquis antérieurement (stock initial) ;

– on soustrait des achats les éléments non consommés ou non vendus à la clôture de l'exercice (stock final).

$$\text{Achats} + \underbrace{\text{Stock initial d'approvisionnements} - \text{Stock final d'approvisionnements}}_{\text{Variation des stocks d'approvisionnements}} = \text{Consommation de l'exercice}$$

• Les *ventes* de produits de l'année, alors qu'on voudrait la *production* de l'année destinée à la vente

Pour calculer la production de l'exercice :

– on soustrait des ventes les produits vendus pendant l'exercice mais fabriqués antérieurement (stock initial) ;

– on ajoute aux ventes les produits fabriqués pendant l'exercice mais non encore vendus (stock final).

$$\text{Production vendue} - \underbrace{\text{Stock initial de produits} + \text{Stock final de produits}}_{\text{Production stockée}} = \text{Production de l'exercice destinée à la vente}$$

Variation des stocks de produits

La production de l'exercice n'est pas un calcul homogène : la production vendue est valorisée au prix de vente alors que les stocks sont valorisés au coût de production.

III. Les écritures de variation de stocks

Les écritures de variation de stocks ont pour but de corriger le bilan et le résultat.

À la clôture de l'exercice :

– on annule le stock initial ; le sens normal d'un compte de stock (classe 3) est d'être débiteur puisqu'il se situe à l'actif du bilan. Pour le solder, il faut le créditer ;

– on comptabilise le stock final.

Dans les deux écritures, la contrepartie est un compte de variations de stocks, qui se place dans le compte de résultat.

A. La variation des stocks de matières premières, d'approvisionnements et de marchandises

Les comptes de variation des stocks de marchandises, de matières premières et d'autres approvisionnements sont des comptes de charges, sous-comptes de **603 – Variations des stocks.**

Exemple : la société IXA clôture ses comptes au 31/12/N.

	Stocks		Achats de l'exercice N
	Fin N–1	Fin N	
Matières premières	35 000	28 000	260 000
Marchandises	18 000	21 000	320 000

		31/12/N		
6031		Variation des stocks de matières premières	35 000	
6037		Variation des stocks de marchandises	18 000	
	31	Stocks de matières premières		35 000
	37	Stocks de marchandises		18 000
		Annulation stock initial		
		d°		
31		Stocks de matières premières	28 000	
37		Stocks de marchandises	21 000	
	6031	Variation des stocks de matières premières		28 000
	6037	Variation des stocks de marchandises		21 000
		Création stock final		

Report dans les comptes en T :

31 – Stocks de matières premières

À-nouveau	35 000	Annulation stock initial	35 000
Création stock final	28 000		
Total	**63 000**	**Total**	**35 000**
Solde débiteur	**28 000**		

6031 – Variation des stocks de matières premières

Annulation stock initial	35 000	Création stock final	28 000
Total	**35 000**	**Total**	**28 000**
Solde débiteur	**7 000**		

37 – Stocks de marchandises

À-nouveau	18 000	Annulation stock initial	18 000
Création stock final	21 000		
Total	**39 000**	**Total**	**18 000**
Solde débiteur	**21 000**		

6037 – Variations des stocks marchandises

Annulation stock initial	18 000	Création stock final	21 000
Total	**18 000**	**Total**	**21 000**
		Solde créditeur	**3 000**

B. La variation des stocks de produits finis et en-cours de fabrication

Les comptes de variations des stocks de produits finis et de produits en-cours sont des comptes de produits, sous-comptes de **71 – Production stockée (ou déstockage)** et plus précisément **713 – Variations des stocks (en-cours de production, produits)**.

Exemple (suite) : les stocks de produits de la société IXA sont les suivants :

	Stocks		Production vendue de l'exercice N
	Fin N–1	Fin N	
Produits finis	53 000	69 000	650 000
Produits en-cours	13 000	11 000	–

		31/12/N		
71355		Variation des stocks – Produits finis	53 000	
71331		Variation des stocks – Produits en-cours	13 000	
	355	Stocks de produits finis		53 000
	331	Stocks de produits en-cours		13 000
		Annulation stock initial		
		d°		
355		Stocks de produits finis	69 000	
331		Stocks de produits en-cours	11 000	
	71355	Variation des stocks – Produits finis		69 000
	71331	Variation des stocks – Produits en-cours		11 000
		Création stock final		

Report dans les comptes en T :

355 – Stocks de produits finis

À-nouveau	53 000	Annulation stock initial	53 000
Création stock final	69 000		
Total	**122 000**	**Total**	**53 000**
Solde débiteur	**69 000**		

71355 – Variation des stocks – Produits finis

Annulation stock initial	53 000	Création stock final	69 000
Total	**53 000**	**Total**	**69 000**
		Solde créditeur	**16 000**

331 – Stocks de produits en-cours

À-nouveau	13 000	Annulation stock initial	13 000
Création stock final	11 000		
Total	**24 000**	**Total**	**13 000**
Solde débiteur	**11 000**		

71331 – Variations des stocks – Produits en-cours

Annulation stock initial	13 000	Création stock final	11 000
Total	**13 000**	**Total**	**11 000**
Solde débiteur	**2 000**		

IV. La place dans les documents de synthèse

A. Dans le bilan

Dans le bilan, les stocks finaux apparaissent à l'actif.

Exemple (suite) : extrait du bilan de la société IXA.

Extrait du BILAN au 31/12/N – Actif				
	Exercice N			Exercice N–1
	Brut	Amortissements et dépréciations	Net	Net
ACTIF CIRCULANT				
Stocks et en-cours				
Mat. 1res et autres approvisionnements	28 000		28 000	35 000
En-cours de production (biens et services)	11 000		11 000	13 000
Produits intermédiaires et finis	69 000		69 000	53 000
Marchandises	21 000		21 000	18 000

Si une dépréciation a été constatée à l'inventaire, elle est inscrite dans la colonne « Amortissements et dépréciations ».

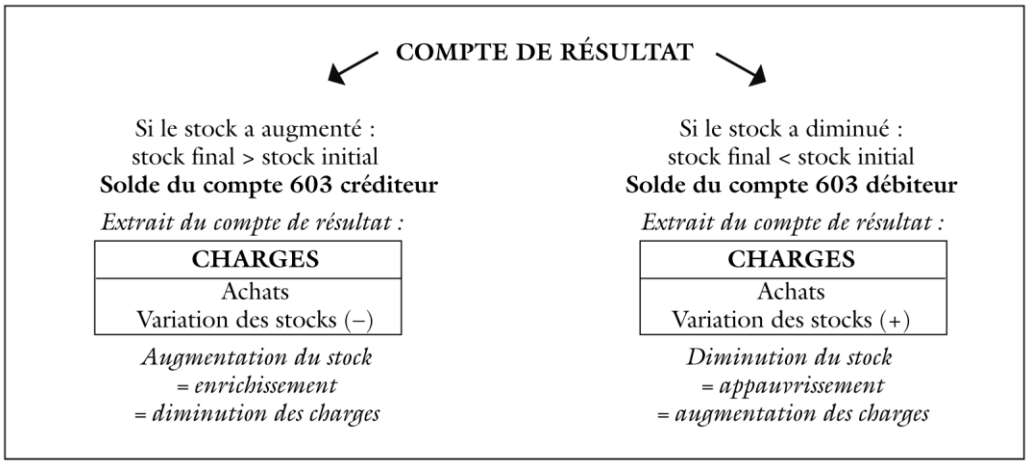
B. Dans le compte de résultat

Les variations des stocks apparaissent dans le compte de résultat avec un signe (+) ou (–). Pour trouver leur signe, il faut considérer les stocks comme une partie du patrimoine de l'entreprise, de sa richesse.

• Dans les charges : variation des stocks de marchandises, matières premières et autres approvisionnements

Une diminution du stock de marchandises, matières premières ou approvisionnements constitue pour l'entreprise un appauvrissement. La variation des stocks est débitrice, sens normal pour un compte de charges : elle s'inscrit donc avec le signe (+) (plus de charges).

À l'inverse, une augmentation du stock constitue un enrichissement. La variation des stocks est créditrice, sens normal pour un compte de produits, mais pas pour un compte de charges : la variation des stocks s'inscrit alors avec le signe (–) (moins de charges).



• Dans les produits : variation des stocks de produits

Dans les produits, les variations des stocks apparaissent sous l'intitulé « Production stockée », qui regroupe l'ensemble du compte **71**.

Une augmentation du stock de produits constitue pour l'entreprise un enrichissement. La variation des stocks est créditrice, sens normal pour un compte de produits : la production stockée porte alors le signe (+) (plus de produits).

À l'inverse, une diminution du stock constitue un appauvrissement. La variation des stocks est débitrice, sens normal pour un compte de charges, mais pas pour un compte de produits : la production stockée porte alors le signe (–) (moins de produits).

COMPTE DE RÉSULTAT

Si le stock a augmenté : stock final > stock initial **Solde du compte 713 créditeur**	Si le stock a diminué : stock final < stock initial **Solde du compte 713 débiteur**
Extrait du compte de résultat :	*Extrait du compte de résultat :*
PRODUITS	**PRODUITS**
Production vendue	Production vendue
Production stockée (+)	Production stockée (–)
Augmentation du stock = enrichissement = augmentation des produits	*Diminution du stock = appauvrissement = diminution des produits*

Remarque : Un stock qui augmente, qu'il soit de marchandises, de matières premières ou de produits, implique toujours un compte de variation des stocks créditeur, donc une augmentation du résultat ; un stock qui diminue implique toujours un compte de variation des stocks débiteur, donc une diminution du résultat.

Exemple (suite) : extrait du compte de résultat de la société IXA.

Extrait du COMPTE DE RÉSULTAT du 01/01/N au 31/12/N			
CHARGES		**PRODUITS**	
CHARGES D'EXPLOITATION		PRODUITS D'EXPLOITATION	
Achats de marchandises	320 000	...	
Variation des stocks (1)	– 3 000	Production vendue (biens et services)	650 000
Achats de matières premières	260 000	...	
et autres approvisionnements		Production stockée (3) (4)	+ 14 000
Variation des stocks (2)	+ 7 000	(16 000 – 2 000)	

(1) Solde du compte 6037 créditeur parmi les charges ⇒ signe (–) pour la variation des stocks de marchandises

(2) Solde du compte 6031 débiteur parmi les charges ⇒ signe (+) pour la variation des stocks de matières premières

(3) Solde du compte 71355 créditeur parmi les produits ⇒ signe (+) pour la variation des stocks de produits finis

(4) Solde du compte 71331 débiteur parmi les charges ⇒ signe (–) pour la variation des stocks de produits en-cours

Les dépréciations des stocks

I. L'évaluation des stocks à l'inventaire

La valeur actuelle des stocks est égale à leur valeur vénale, déterminée en fonction des prix du marché, mais aussi des perspectives de vente.

II. Le calcul et la comptabilisation des dépréciations

La valeur brute des stocks est égale à leur coût d'achat (marchandises et approvisionnements) ou à leur coût de production (produits finis). Elle se calcule en utilisant la règle du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) ou du « Premier Entré, Premier Sorti » (PEPS). À la clôture de l'exercice, on compare la valeur brute des éléments stockés avec leur valeur actuelle, calculée article par article. Après les écritures d'annulation du stock initial et de constatation du stock final, on constate, si nécessaire, l'ajustement de la dépréciation des stocks.

Exemple :

	31/12/N–1		31/12/N	
	Valeur brute	Valeur inventaire	Valeur brute	Valeur inventaire
Stock de marchandises	80 000	73 000	65 000	59 000

Dépréciation au 31/12/N-1 : 80 000 - 73 000 = 7 000 €
Dépréciation au 31/12/N : 65 000 - 59 000 = 6 000 € → Comptabilisation d'une reprise sur dépréciation des stocks de 7 000 - 6 000 = 1 000 €

		31/12/N		
6037		Variation des stocks de marchandises	80 000	Valeur brute du stock initial
	37	Stocks de marchandises	80 000	
		Annulation stock initial		
		31/12/N		
37		Stocks de marchandises	65 000	Valeur brute du stock final
	6037	Variation de stocks de marchandises	65 000	
		Création stock final		
		d°		
397		Dépréciations des stocks de marchandises	1 000	Ajustement de la provision
	7817	Reprises sur prov. pour dépréciation des actifs circ.	1 000	
		Dot. pour dépr. des stocks (N)		

En droit on doit annuler la totalité de la dépréciation existante au 31/12/N-1 juste après l'écriture d'annulation du stock initial, puis constater la dépréciation au 31/12/N après l'écriture de constatation du stock final.