

Les stocks

Les stocks se trouvent au centre du processus de création de richesse par l'entreprise. Ils assurent le lien des achats et des approvisionnements avec la production et le passage de la production vers la vente. L'étude des stocks interfère donc nécessairement avec celle des achats et celle des ventes et par conséquent de la marge sur coût matière pour l'industrie et de la marge sur coût des marchandises vendues pour le commerce.

La réalisation de l'objet de toute entreprise passe par les opérations d'achats, de stockage et de ventes.

Les approvisionnements représentent une activité déterminante dans la formation de la position concurrentielle de l'entreprise.

Un vieil adage de commerçants tunisiens dit «le bénéfice naît à l'achat, il prend forme à la vente».

L'aptitude à gérer les stocks et à les maîtriser est aussi une compétence critique pour la performance globale de l'entreprise.

La maîtrise de gestion et l'efficacité du contrôle interne passent par la maîtrise des stocks et des consommations.

Quant à la vente, elle est généralement l'opération qui achève le processus de génération du profit et constitue, par conséquent, le critère dominant de la prise en compte des revenus de produits et marchandises.

Chapitre 1 - Définitions

§ 1. Les achats

Au sens comptable, les achats représentent l'ensemble des biens (marchandises, matières et fournitures) et services de production acquis par l'entreprise en vue de la vente, après transformation ou non, ou l'emploi comme matières consommables ou fournitures utilisées dans le cours des activités normales de l'entreprise.

§ 2. Les stocks

La NC 04 fournit certaines définitions liées aux stocks, précise les éléments à prendre en compte en stocks et détermine le critère de la destination permettant la distinction entre stocks et immobilisations.

A) Définition

Les stocks sont des actifs qui sont :

- (a) soit détenus pour être vendus dans le cours normal d'activité (marchandises ou produits finis) ;
- (b) soit en cours de production pour une telle vente (en-cours) ;
- (c) soit détenus sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services (matières premières et consommables).

B) Eléments pris en compte en stocks

La composition des stocks varie en fonction de la nature des activités de l'entreprise.

Sept éléments sont habituellement pris en compte dans les stocks :

- Les stocks de matières premières.
- Les stocks de matières consommables.
- Les stocks de produits en cours de production.
- Les stocks de produits semi-finis.
- Les stocks de produits finis et de marchandises.
- Les stocks de prestations de services.
- Les produits résiduels (déchets et rebuts).

C'est ainsi que l'IAS 2 traitant des stocks énonce que : les stocks englobent les biens achetés et détenus pour la revente y compris, par exemple, les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou des terrains ou d'autres biens immobiliers détenus pour la revente. Les

stocks englobent également les biens finis produits, ou en cours de production, par l'entité et comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production. Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent les coûts du service pour lesquels l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants (IAS2.08).

Certains pensent que le fait de retenir la méthode de l'avancement pour les services exclut cet élément des stocks puisque les services en cours de réalisation doivent figurer en revenus en fonction du stade de l'avancement des travaux ou du contrat à la date de clôture et, au besoin, limiter le revenu à constater aux coûts engagés.

Il n'en est rien à notre avis, et c'est à juste titre que la NC 04 comme l'IAS 2 confirment la possibilité de prendre en compte certaines prestations en cours en stocks. Ce serait notamment le cas des entreprises qui réalisent des services à cycle court tels que les transitaires. Ce serait aussi le traitement approprié, dans certaines situations particulières de cas de contrats de longue durée, pour les coûts engagés récupérables mais n'ayant pas donné lieu, conformément aux principes comptables, à constatation en revenus.

C) Distinction entre stocks et immobilisations

Deux critères permettent de distinguer entre les éléments classés en stocks et ceux qui doivent être immobilisés.

Le premier critère est celui de la **destination** que développent à la fois la NC 04 traitant des stocks et la NC 05 consacrée aux immobilisations corporelles.

Le deuxième critère a trait à la **durée d'utilisation** sensée être supérieure à l'exercice pour les immobilisations.

Le critère de la destination : Aux termes de la NC § 04.06, Le critère distinctif fondamental pour reconnaître un élément de stock est sa destination et son utilisation par rapport à l'activité courante de l'entreprise plutôt que sa nature. Ainsi, un même élément de stock reconnu comme tel dans une entreprise peut être traité différemment dans une autre entreprise. Par exemple, un immeuble construit par une entreprise de promotion immobilière et destiné à la vente est traité comme élément de stocks alors qu'il est traité en tant qu'immobilisation par l'entreprise qui l'a acheté pour y abriter ses services.

Le critère de la durée : Le § 06 de la NC 05 traitant des immobilisations corporelles définit une immobilisation corporelle comme étant **un élément d'actif physique et tangible qui**, ayant un potentiel de générer des avantages futurs, est détenu par une entreprise soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens et de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins administratives ou de soutien aux activités, **est sensé être utilisé sur plus d'un exercice.**

Ainsi, lorsqu'en application des deux critères cumulatifs de distinction (destination et durée d'utilisation) un élément ne peut être considéré en immobilisations (même si par ailleurs il vérifie l'ensemble des critères de prise en compte des immobilisations), il est alors classé parmi les stocks.

D) Applications pratiques de la distinction entre stocks et immobilisations

La NC 04 apporte les précisions suivantes :

- 1- La valeur de réalisation nette d'une immobilisation retirée ou démantelée est classée en immobilisation et non en stock.
- 2- Les matières premières et consommables utilisables à la fois dans le processus de production et pour produire une immobilisation à soi-même sont classées en stocks. La réalisation de l'immobilisation est constatée par le biais du compte «72 Production immobilisée».
- 3- Les pièces de rechange spécifiques utilisées exclusivement pour des immobilisations non interchangeables font partie du coût de l'immobilisation, alors que les pièces de rechange qui peuvent être utilisées de manière diversifiée constituent des stocks (NC § 04.09).

La NC 05 apporte d'autres précisions sur la prise en compte des pièces de rechange en immobilisations et par voie de conséquence leur exclusion des stocks. Ainsi, aux termes du § 10 de ladite norme, sont comptabilisées en **immobilisations corporelles** :

- Les pièces de rechange principales et les équipements en instance dont l'utilisation est supérieure à une année.
- Les pièces de rechange et le matériel d'entretien dont l'utilisation est irrégulière et ne pouvant être utilisés qu'en association avec un élément des immobilisations corporelles.

Doivent être compris dans **les stocks** :

- Les immeubles, terrains, fonds commercial et parts dans les sociétés immobilières chez les marchands de biens (personnes dont la profession consiste à acheter en vue de revendre des immeubles et des fonds de commerce).
- Les immeubles et les terrains pour les promoteurs immobiliers et les lotisseurs.
- Le matériel de démonstration dont la durée d'exploitation ne dépasse pas un exercice, telle que les voitures destinées à la vente.

§ 3. Les ventes

Au sens comptable, les ventes représentent l'ensemble des affaires réalisées par une entreprise avec ses clients dans l'exercice de ses activités professionnelles.

Les ventes comprennent les produits fabriqués par l'entreprise (activités industrielles) ainsi que les produits achetés auprès des tiers et revendus en l'état, on parlera dans ce cas de revente (activités commerciales).

Les prestations de services réalisées à titre onéreux dans le cadre des activités principales ou centrales de l'entreprise sont aussi assimilées aux ventes, du point de vue comptable.

Les achats et les ventes sont matérialisés par des factures. La facture de vente établie par le vendeur constitue pour l'acheteur une facture d'achat. Elle constitue de ce fait une pièce justificative à la fois pour le vendeur (revenu) et pour l'acheteur (charge).

Chapitre 2 - Les méthodes de comptabilisation des stocks

Il existe deux méthodes pour comptabiliser **les flux d'entrées et de sorties des stocks** : La méthode de l'inventaire permanent et la méthode de l'inventaire intermittent.

La connaissance des concepts de base utilisés pour traiter les stocks en comptabilité est importante pour les méthodes de comptabilisation des stocks.

Section 1. Les concepts de base utilisés pour traiter les stocks en comptabilité

La norme comptable tunisienne traite les stocks à partir de deux concepts de base : un concept implicite, **celui des coûts historiques récupérables** ; et un concept déclaré explicitement, à savoir la **convention de rattachement des charges aux produits**.

Les coûts historiques récupérables : Le coût historique est défini par la NC 04 comme étant "le montant de liquidités versé ou d'équivalent de liquidités ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée ou qu'il aurait fallu donner pour s'approprier un bien au moment de son acquisition ou de sa production. Lorsque la valeur de réalisation nette est supérieure au coût historique, cela indique que le coût historique dudit bien est récupérable. En revanche, lorsque la valeur de réalisation nette est inférieure au coût historique, le coût historique récupérable correspond à la valeur de réalisation nette.

La valeur de réalisation nette est constituée selon la NC 04 par la valeur probable de réalisation des stocks dans des conditions normales de vente, diminuée des coûts estimés nécessaires pour achever le bien et réaliser la vente. La valeur du marché, connue à la clôture de l'exercice, constitue généralement une mesure appropriée de la valeur probable de réalisation des éléments des stocks destinés à être vendus. Il est également tenu compte des données connues après la clôture de l'exercice dans la mesure où ces données confirment les conditions existantes à la clôture de l'exercice.

Exemple :

Produits	Coût historique	Valeur nette de réalisation
A	100	110
B	90	80
C	270	270

La valeur à retenir pour les stocks est :

Produit A = 100

Produit B (90-10) = 80

Produit C = 270

Certaines pratiques retiennent pour récupérable le coût historique ou la valeur de réalisation nette après déduction de la marge normale lorsque cette dernière valeur nette est inférieure au coût historique. Ces pratiques partent de l'idée que l'entreprise a pour vocation de réaliser des bénéfices et qu'on ne peut, par conséquent, considérer comme récupérable un coût dont la réalisation future ne permet d'enregistrer aucun bénéfice et que l'entreprise n'aurait accepté de décaisser pour acquérir le bien si le choix lui était offert à la date d'établissement des états financiers. C'est ainsi que la norme comptable canadienne (Chap 3030-11 du manuel de l'ICCA) donne en exemple de l'information à fournir sur la méthode d'évaluation retenue pour les stocks : "valeur de réalisation nette, valeur de réalisation nette réduite de la marge de profit normale".

La convention de rattachement des charges aux produits : La NC 04 se donne pour objectif la recherche d'une mesure des stocks qui permet de rapprocher de façon satisfaisante les charges aux produits dans le but d'aboutir à une mesure appropriée du résultat de l'exercice. En effet, en vertu de la convention de rattachement des charges aux produits, lorsque des produits sont comptabilisés au cours d'un exercice, toutes les charges correspondantes ayant concouru à la réalisation de ces produits doivent être déterminées et rattachées à ce même exercice.

L'inscription de la convention de rattachement des charges aux produits en concept de base de la NC 04 établit l'importance de l'impact de la mesure des stocks sur la mesure des performances d'une entreprise d'une part et l'appréciation de sa situation financière (fonds de roulement) d'autre part.

Section 2. Présentation générale des méthodes de comptabilisation des stocks

Les stocks comprennent :

- **en amont du processus d'exploitation** :
 - les marchandises à revendre en l'état,
 - les approvisionnements à transformer (matières premières) et à utiliser au cours du processus d'exploitation (matières consommables, emballages commerciaux),
- **en aval du processus de production** :
 - les productions en cours,
 - les produits intermédiaires (semi-ouvrés),
 - les produits finis,
 - les produits résiduels (déchets et rebuts).

Ces éléments peuvent être comptabilisés selon la méthode de l'inventaire permanent ou selon la méthode de l'**inventaire intermittent**.

Dans la méthode d'inventaire permanent, les produits achetés ou fabriqués sont portés dans les comptes de stocks au moment de leur acquisition ou de leur production. Leurs sorties pour être utilisés dans la production ou pour être vendus constituent des charges de l'exercice et sont portées, de ce fait, dans l'état de résultat.

A l'exception des productions en cours dont le montant résulte directement des comptes de coûts, tous les autres éléments de stocks peuvent aisément faire l'objet de comptes d'inventaire permanent.

Dans la méthode d'inventaire intermittent, tous les achats sont considérés provisoirement comme des charges de l'exercice et les stocks sont déterminés de manière extra-comptable à la date de l'arrêté de la situation comptable et portés, après valorisation, dans les comptes de situation et de résultat. Les stocks correspondent ainsi aux charges préalablement comptabilisées et non consommées à la date d'arrêté de la situation comptable.

Inventaire permanent, inventaire intermittent :

L'inventaire des stocks, destiné, du seul point de vue comptable, à déterminer les valeurs figurant au bilan de l'entreprise, peut être effectué selon l'une des deux méthodes suivantes :

- un enregistrement comptable des mouvements d'entrées et de sorties permettant de connaître, en cours d'exercice, les existants ainsi que les consommations chiffrés en quantité et en valeur : c'est la méthode dite de l'inventaire comptable permanent ;
- un comptage périodique des stocks permettant de connaître les existants, et, compte tenu des entrées, de déterminer les sorties de la période : c'est la méthode de l'inventaire intermittent.

La méthode de l'inventaire permanent, méthode de référence de la NC 04 :

La comptabilisation des flux d'entrée et de sortie des stocks par la méthode d'inventaire permanent est plus appropriée dans la mesure où elle permet d'établir une correspondance directe entre les coûts des stocks vendus et les revenus y afférents. Elle permet également un suivi comptable des stocks et favorise l'arrêt rapide des situations comptables périodiques.

La méthode de l'**inventaire permanent** constitue la **méthode de référence**. La méthode de l'**inventaire intermittent** est une **méthode autorisée**.

Section 3. Méthode de l'inventaire permanent

§ 1. Règles générales

a) Eléments de stocks

On appelle éléments de stocks des produits ou articles qui, pris individuellement ou en groupes, peuvent faire l'objet de traitements comptables non différenciés en raison de leurs caractères (exemple : dans un magasin de matières consommables, on pourra grouper dans un seul élément de stocks des pointes de dimensions voisines).

b) Mouvements de stocks

Les comptes d'inventaire sont disposés de manière à permettre l'enregistrement, pour chaque mouvement d'un élément de stocks, de la quantité et de la valeur des marchandises, matières et produits affectés par ce mouvement.

Les mouvements de stocks sont constitués par les entrées en stocks et les sorties de stocks. L'enregistrement des quantités entrées et des quantités sorties ne présente généralement pas de difficultés. La constatation des valeurs d'entrée et des valeurs de sortie est effectuée suivant les modalités suivantes :

Valeur des entrées en stocks : Au regard de l'inventaire permanent tenu pour une période de calcul déterminée, les entrées sont représentées par les reports de stocks provenant de la période antérieure et par les entrées en stock réalisées au cours de la période.

La valeur des stocks reportés est celle qui figurait aux comptes d'inventaire permanent à la clôture de la période antérieure.

En ce qui concerne les entrées réalisées au cours de la période, les valeurs à retenir sont :

- pour les marchandises, matières et emballages commerciaux achetés : le "coût d'achat" représentant tout ce qu'ont coûté les marchandises et les matières mises en stocks jusqu'au moment où la mise en stocks est réalisée, c'est-à-dire le montant figurant sur les factures d'achat majoré de tous les frais d'achat et éventuellement des frais d'approvisionnement incorporables ;

- pour les produits intermédiaires, les produits finis et les emballages commerciaux créés ou transformés par l'entreprise : le "coût de production", c'est-à-dire la somme du coût d'achat des matières, fournitures et services consommés et des autres coûts engagés par l'entreprise au cours des opérations de production ;

- pour les produits résiduels : le cours du marché (pour les produits résiduels qui ont un marché) ou la valeur probable de réalisation (pour les produits résiduels qui n'ont pas de marché), nets des frais restant à supporter pour parvenir à réalisation.

Valeur des sorties de stocks : La valeur des sorties de stocks constatées au cours d'une période déterminée est, généralement, obtenue en appliquant la méthode "première entrée - première sortie" ou la méthode du coût moyen pondéré.

§ 2. Comptabilisation des stocks d'approvisionnement selon la méthode de l'inventaire permanent

Le plan des comptes doit distinguer entre les achats stockables et les achats non stockables qui sont directement portés en achats consommés.

La méthode de l'inventaire permanent ne peut concerner que les achats stockés.

La norme comptable générale a conçu une technique originale de comptabilisation des achats en inventaire permanent :

- Dans un premier temps, l'achat est porté au débit du compte «601 Achats stockés» ;
- Cette écriture est suivie par une écriture qui solde le compte 601 débité initialement par le débit du compte de stocks concerné.

La recherche de la présentation d'une information sur les achats, **information généralement utile**, n'est pas satisfaite par la technique proposée par la N.C.G qui aboutit à solder le compte «achats».

Ainsi, deux solutions de remplacement peuvent être préconisées :

Première solution : Cette solution, conforme à la pratique comptable internationale, consiste à porter directement l'achat au débit du compte de stocks (comptes 31 à 37).

Deuxième solution : Cette solution consiste à comptabiliser l'achat par nature dans un compte de charges «601 Achats stockés» dans un premier temps, puis le transférer en stocks par le crédit d'un compte réfléchi «6011 Achats transférés en stocks».

Pourquoi le compte achats stockés est suivi de son image de transfert ?

Pour permettre de vérifier que tous les achats stockés ont été effectivement transférés en stocks sans pour autant solder le compte «Achats stockés».

A) Valorisation des achats consommés

Le coût des achats consommés englobe tous les coûts (externes) d'acquisition des stocks. Ces coûts comprennent :

- Le prix d'achat, les droits de douane à l'importation et taxes non récupérables par l'entreprise, ainsi que les frais de transport, de transit, d'assurances liées au transport de réception, les commissions versées sur les achats et autres coûts directement liés à l'acquisition des éléments achetés.

Les entreprises peuvent, néanmoins, retenir la comptabilisation dans les comptes par nature de certains frais sur achats tels que le transport, l'assurance du transport et les commissions sur achats pour lesquels des comptes par nature sont prévus dans le plan des comptes de référence. Dans ce cas, les comptes par nature de frais sur achats sont transférés en stocks par le biais du compte «79 Transferts de charges».

C'est ainsi, par exemple, que les commissions sur achats versées au personnel de l'entreprise sont initialement comptabilisées au compte «64 Frais de personnel» : salaires + charges sociales + charges connexes, avant leur transfert en stocks par le biais du compte «79 Transferts de charges».

- Toutes les réductions commerciales et autres éléments analogues sont déduits du coût d'acquisition.

Le traitement comptable des rabais, remises et ristournes sur achats portés sur la facture consiste à déduire directement le montant de la réduction du montant comptabilisé.

En revanche, le traitement comptable des rabais, remises et ristournes obtenus hors facture d'achat dans la méthode de l'inventaire permanent consiste à déduire le montant de la réduction du compte d'achats concerné et corrélativement du compte de stocks.

En revanche, les escomptes de règlement sont toujours portés au crédit du compte «755 Escomptes obtenus».

- Les coûts d'acquisition peuvent inclure les différences de change provenant directement de l'acquisition récente des stocks facturés dans une monnaie étrangère en cas de dépréciation grave de la monnaie, contre laquelle il est pratiquement impossible de se couvrir pourvu que la valeur comptable ainsi redressée ne soit pas supérieure au moins élevé des deux montants suivants : le coût de remplacement de l'article en stock et le montant récupérable par le biais de son utilisation ou de sa vente.

Lorsque l'entreprise a reçu les marchandises ou les approvisionnements et non la facture correspondante, il convient, pour ne pas fausser l'inventaire permanent, de débiter les comptes de stocks susvisés par le crédit du compte «408 Fournisseurs - factures non parvenues».

a) Prise en compte d'une estimation provisoire des frais sur achats

Une partie des frais sur achats est généralement connue après l'entrée des approvisionnements en stocks. La nécessité d'évaluer les approvisionnements lors de leur entrée en stocks dans la méthode de l'inventaire permanent amène à les prendre en compte selon une estimation.

Cette estimation peut être traitée comme étant provisoire. Elle est alors annulée et remplacée par les charges définitives entraînant une reprise rectificative des opérations réalisées entre le temps d'entrée en stocks et celui de la prise en compte de la charge définitive. Cette procédure est envisageable si l'entreprise dispose d'une bonne maîtrise informatique.

L'estimation peut être considérée comme étant définitive si les écarts avec les dépenses réelles restent non significatifs. Dans ce cas, les écarts sur estimation des frais sur achats sont imputés en ajustement des achats consommés, compte 603, en utilisant de préférence un sous-compte approprié créé à cet effet.

b) Prise en compte des écarts sur stocks

Les écarts ordinaires relevés lors des inventaires physiques sont, en principe, portés en achats consommés. Les écarts d'un montant anormalement élevé peuvent être portés en autres charges ou autres produits. Lorsque leur montant s'avère significatif, les écarts sur stocks doivent faire l'objet d'une information dans une note aux états financiers.

B) Date d'enregistrement des achats

En théorie, les achats doivent être comptabilisés lorsque les principaux risques et avantages inhérents à la propriété ont été transférés à l'entreprise.

C'est ainsi que pour les marchandises achetées départ usine ou FOB (Free On Bord), la propriété est transférée dès que la marchandise est remise au transporteur. Dans ce cas, elle devrait être enregistrée alors même qu'elle n'est pas encore réceptionnée.

En revanche, les marchandises reçues en consignation demeurent la propriété du fournisseur et ne sont de ce fait comptabilisées en achats que lors de leur vente au client du dépositaire.

En pratique : L'achat est généralement enregistré non pas à l'instant du transfert de propriété mais au moment de la réception des marchandises (méthode de l'inventaire permanent) ou même de la réception des factures (méthode de l'inventaire intermittent).

Cette simplification pratique s'est imposée en raison de sa commodité sans qu'elle ne soit, généralement, source d'erreurs dans la mesure où elle s'applique de façon permanente d'une année à une autre d'une part et où le principe de rattachement des charges aux produits est bien respecté d'autre part.

C) Distinction entre méthode de l'inventaire permanent et comptabilité matières

Certaines entreprises assurent le suivi de leurs stocks en tenant une comptabilité matières dissociée de la comptabilité financière. La comptabilité matières est souvent tenue en quantités et en valeurs et constitue une référence pour la prise en compte des stocks finals. Elle se distingue, néanmoins, de la méthode de l'inventaire permanent en raison de l'absence de synchronisation permanente avec la comptabilité financière du fait de la non interdépendance des deux comptabilités.

§ 3. Comptabilisation des stocks de produits selon la méthode de l'inventaire permanent

L'inventaire permanent nécessite une adaptation à l'organisation et au circuit industriel de l'entreprise. Selon le cas, il peut couvrir les produits en cours et les produits finis ou se limiter uniquement aux produits finis.

En cours d'année, l'évaluation de la production et des consommations peut se faire selon des coûts standards ou approchés à charge de corriger l'évaluation des stocks à la date de clôture selon la méthode de coût la plus appropriée dans le contexte de l'entreprise.

Lors de l'entrée en stock :

1er temps			
33 à 35 Stocks de produits		xxx,xxx	
	713 Variation des stocks		xxx,xxx
Bulletin d'entrée en stocks des produits			

Lors de la sortie du stock (pour la vente par exemple) :

2ème temps			
713 Variation des stocks	35 Stocks de produits	xxx,xxx	xxx,xxx
Bulletin de sortie des stocks de produits finis.			
41 Clients	70 Ventes de produits	xxx,xxx	xx,xxx
	4367 Taxes collectées		x,xxx
Facture de vente n° ... / Bulletin de sortie			

A la date de clôture :

Un ajustement de la valeur des stocks doit se faire pour intégrer la valeur retenue pour l'évaluation des produits en stocks de clôture et les différences sur stocks.

- Cas d'ajustement en diminution de valeur :

713 Variation des stocks	35 Stocks de produits	xxx,xxx	xxx,xxx
---------------------------------	------------------------------	---------	---------

- Cas d'ajustement en augmentation de valeur :

35 Stocks de produits	713 Variation des stocks	xxx,xxx	xxx,xxx
------------------------------	---------------------------------	---------	---------

§ 4. Exemples d'illustration, activités commerciales

(1) Soit un commerçant A, assujetti, qui achète une marchandise M aux conditions suivantes :

Q = 1000

PU hors TVA = 6

TVA = 18%

Remise sur facture = 5%

L'entreprise reçoit du fournisseur Z une facture n° 15 du 15 janvier N.

Facture n° 15

Montant brut	6.000 D
Remise 5%	300 D
Net commercial hors taxe	5.700 D
TVA 18%	1.026 D
Droit de timbre	0,200 D
Montant TTC	6.726,200 D

15/01/N			
37 Stocks de marchandises (1)		5.700,000	
43666 TVA déductible sur autres biens et services		1.026,000	
6654 Droit de timbre		0,200	
	401 Fournisseur d'exploitation Z		6.726,200
Fournisseur Z, sa facture n° 15.			

(2) Le 16 janvier N, le commerçant A décide de payer au comptant moyennant l'obtention d'un escompte de règlement de 2%. Il reçoit un avoir financier n° 2 et paie le montant net par chèque tiré sur la BIAT.

Avoir financier n° 2

Escompte 2%	114 (soit 5.700 x 2%)
Montant de l'avoir hors TVA	<u>114,000 D</u>
TVA 18%	20,520 D
Montant de l'avoir TTC	134,520 D
A déduire : droit de timbre	<u>- 0,200 D</u>
Montant net	134,320 D

Vérification : 6.726 D x 2% = 134,520 D soit le montant TTC de l'avoir qui est égal au montant TTC de la facture d'achat x 2%.

16/01/N			
401 Fournisseur d'exploitation Z		134,320	
6654 Droit de timbre		0,200	
	755 Escomptes obtenus		114,000
	43666 TVA déductible sur autres biens et services		20,520
Fournisseur Z, sa note d'avoir financier n° 2.			
d°			
401 Fournisseur d'exploitation Z		6.591,880	
	532 Banque (BIAT)		6.591,880
Chèque BIAT à l'ordre de Z en paiement de :			
Fact n° 15	6.726,200 D		
Note avoir financier n° 2	<u>134,320 D</u>		
Montant net dû	6.591,880 D		

(1) Selon la NCG (NC 01), cette opération s'enregistre en deux temps :

15/01/N			
607 Achats de marchandises		5.700,000	
43666 TVA déductible sur autres biens et services		1.026,000	
6654 Droit de timbre		0,200	
	401 Fournisseurs d'exploitation		6.726,200
Fournisseur Z, sa facture n° 15			
d°			
37 Stocks de marchandises		5.700,000	
	607 Achats de marchandises		5.700,000

Ce procédé de comptabilisation en deux temps tel que retenu par la NC 01 est inutile puisqu'il solde le compte 607. Nous avons par conséquent retenu la comptabilisation directe de l'achat en stocks.

(3) Le 17/01/N, A vend à son client B une quantité de la marchandise M (Facture n° 20) :

Q : 200

Prix unitaire de vente H TVA : 8 D

Facture n° 20

Prix hors TVA	1.600 D
TVA 18%	288 D
Droit de timbre	0,200 D
Prix TTC	<u>1.888,200 D</u>

17/01/N			
411 Client B		1.888,200	
	707 Ventes de marchandises		1.600,000
	43671 TVA collectée		288,000
	4365 Droit de timbre à payer		0,200
Notre facture de vente n° 20 à B			
	d°		
603 Achats consommés Marchandises		1.140,000	
	37 Stocks de marchandises		1.140,000
Sortie marchandises 200 M, facture de vente n° 20, soit 200 x 5,700 D = 1.140 D			

La sortie des stocks s'effectue au coût de revient effectif des marchandises vendues.

Le coût de revient ne tient pas compte des escomptes obtenus qui sont comptabilisés en tant que produit financier.

(4) Le 18/01/N, le client B règle par chèque sa dette tout en bénéficiant d'un escompte de 4% (Note d'avoir financier n° 18).

Facture d'avoir n° 18

Escompte hors TVA = 64,000 D (soit 1.600 D x 4% = 64 D).

TVA 18%	11,520 D
A déduire Droit de timbre	0,200 D
Avoir TTC	<u>75,320 D</u>

18/01/N			
654 Escomptes accordés		64,000	
43671 TVA collectée		11,520	
	411 Client B		75,320
	4365 Droit de timbre à payer		0,200
. Notre note d'avoir n° 18, Client B			
	d°		
532 Banque		1.812,680	
	411 Client B		1.812,680
Client B, son chèque en règlement pour solde :			
Fact n° 20	1.888,000 D		
Avoir n° 18	- 75,320 D		
Montant net de la créance =	<u>1.812,680 D</u>		

§ 5. Exemples d'illustration, activités industrielles

L'activité industrielle gère deux types de stocks :

- les stocks d'approvisionnement,
- et les stocks de produits.

(1) Une société industrielle achète auprès de Y des matières premières le 10/01/N pour un montant TTC de 1.180,200 D (dont TVA 18%).

10/01/N			
311 Stocks matières premières		1.000,000	
43666 TVA récupérable sur autres biens et services		180,000	
6654 Droit de timbre		0,200	
	401 Fournisseurs d'exploitation		1.180,200
. Fournisseur Y, sa facture d'achat de MP ...			

(2) Le 11/01/N, retrait des stocks de matières pour les ateliers 50% des achats du 10 courant.

11/01/N			
60311 Achats consommés matières premières		500	
	311 Stocks matières premières		500
. Bon de sortie vers les ateliers n° ...			

(3) Le 12/01/N, entrée en stocks de produits finis 200 articles dont le coût de production unitaire est estimé à 6 dinars l'unité.

12/01/N			
35 Stocks de produits		1.200	
	7135 Variation des stocks		1.200
. Bulletin d'entrée en stocks des produits n° ...			

La prise en compte des produits fabriqués en stocks de produits finis s'effectue au coût de production.

(4) Le 14/01/N, établi facture n° 100 de vente à C aux conditions suivantes :

Quantité : 100

Prix unitaire de vente hors taxes : 8 D

Remise : 5%

Taxe professionnelle (FODEC) : 1%

TVA : 18%

Facture n° 100

Montant brut hors taxes	800,000 D
Remise 5%	40,000 D
Net commercial hors taxes	760,000 D
Taxe professionnelle 1%	7,600 D
Montant hors TVA	767,600 D
TVA 18%	138,168 D
Timbre / facture	0,200 D
Montant TTC	905,968 D

14/01/N			
411 Clients		905,968	
	701 Ventes de produits finis		760,000
	43671 TVA collectée		138,168
	43678 Autres taxes sur le chiffre d'affaires collectées		7,600
	4365 Droit de timbre à payer		0,200
. Notre facture de vente n° 100 à C			
d°			
7135 Variation des stocks de produits		600,000	
	35 Stocks de produits		600,000
Bon de livraison au client C ; facture n° 100, [100 (Q) x 6 (coût unitaire) = 600]			

(5) Le 15/01/N, le client C réclame un rabais de 10% que la société lui accorde (note d'avoir n° 12).
Le client C accepte de payer le montant net par chèque moyennant un escompte de 5% (note d'avoir n° 13).

Avoir n° 12 (Avoir commercial)		Avoir n° 13 (Avoir financier)	
Rabais 760 x 10%	76,000	Assiette : [(760 - 76 = 684) x 5%]	34,200
Taxe professionnelle 1%	0,760	Taxe professionnelle 1%	0,342
Assiette TVA	76,760	Assiette TVA	34,542
TVA 18%	13,816	TVA 18%	6,217
Montant TTC de l'avoir	90,576	Montant TTC de l'avoir	40,759
A déduire droit de timbre	0,200	A déduire droit de timbre	0,200
Montant net	90,376	Montant net	40,559

15/01/N			
709 RRR accordés par l'entreprise		76,000	
43671 TVA collectée		13,816	
43678 Autres taxes sur le chiffre d'affaires collectées		0,760	
	411 Clients		90,376
	4365 Droit de timbre à payer		0,200
. Notre note d'avoir commercial n° 12			
d°			
654 Escomptes accordés		34,200	
43671 TVA collectée		6,217	
43678 Autres taxes sur le chiffre d'affaires collectées		0,342	
	411 Clients		40,559
	4365 Droit de timbre à payer		0,200
Notre note d'avoir financier n° 13			
d°			
532 Banque		774,433	
	411 Clients		774,433

Client C, son règlement par chèque soit :			
Facture n° 100	905,968		
- Avoir n° 12	(90,376)		
- Avoir n° 13	(40,559)		
Montant net de la créance due	<u>775,033</u>		

La méthode de l'inventaire permanent est la méthode de référence en Tunisie. Elle présente de nombreux avantages mais, elle est souvent difficile à mettre en œuvre.

Pour alléger la tenue des comptes des petites et moyennes entreprises notamment, on a autorisé une deuxième méthode dite de l'inventaire intermittent qui consiste à constater les flux de stocks en charges au moment de l'achat et en produits au moment de la vente et à procéder au rattachement des charges aux produits en fin de période par la prise en compte en comptabilité des stocks existants à la date de l'inventaire.

Section 4. Méthode de l'inventaire intermittent

La méthode de l'inventaire intermittent consiste à traiter momentanément les achats d'éléments stockables comme des charges de l'exercice. Ils sont de ce fait portés dans les comptes de charges «60 Achats» pour leur montant hors TVA récupérable à la date de l'achat. Il en est de même des ventes qui sont portées en produits sans constater la charge correspondant à la diminution des stocks.

A chaque arrêté des comptes, on procède à l'inventaire physique pour corriger les charges et les produits imputés et rattachés à l'exercice.

Contrairement à la méthode de l'inventaire permanent qui permet à la comptabilité de fournir constamment le montant des stocks, la méthode de l'inventaire intermittent assimile dans un premier temps l'achat à une charge puis on procède à la correction de cette charge par la prise en compte de l'inventaire des stocks à la date d'arrêté des comptes.

§ 1. Règles de fonctionnement des comptes

- **Achats stockés - matières premières et fournitures** liées (compte 601) : Les matières premières sont les objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués par l'entreprise.

- **Achats stockés - matières consommables** (compte 6021) : Les matières consommables sont les objets et substances plus ou moins élaborés **consommés au premier usage ou rapidement** et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

- **Achats stockés - fournitures consommables** (compte 6022) : Sont notamment comptabilisés dans ce compte lorsqu'ils sont gérés en stocks :

- Les combustibles.
- Les produits d'entretien.
- Les fournitures d'atelier.
- Les fournitures de magasin.
- Les fournitures de bureau.

- **Achats stockés - emballages** (compte 6026) : Ce compte enregistre les emballages commerciaux qui comprennent :

- Les emballages non récupérables ou emballages perdus qui sont destinés à être vendus à la clientèle ou dont la valeur est incorporée dans le prix du contenu.

- Les emballages récupérables qui sont susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que l'entreprise s'engage à reprendre dans les conditions déterminées selon le plan des comptes de la NCG. Ces emballages non identifiables unité par unité sont assimilés à des stocks et non portés en immobilisations. Ce classement est, néanmoins, l'objet de controverses.

- **Achats d'études et de prestations de services** (y compris achat de sous-traitance de production) (compte 604) et achats de matériels, équipements et travaux (compte 605) : La norme comptable générale distingue entre les biens et services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de

production de l'entreprise de la sous-traitance générale, non incorporée directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués.

Les biens et services sous-traités qui s'intègrent directement dans le cycle de production de l'entreprise sont portés dans ces comptes. Tel est le cas des travaux de sous-traitance industrielle suivants :

- Imprimerie : sous-traitance de capacité et de technicité.
- Presse : travaux de composition, d'impression, de façonnage, de conditionnement et de routage.

Sont aussi comptabilisées dans ce compte, les sous-traitances de services suivants :

- Ingénieurs conseils : achats d'études et de prestations de services incorporés aux produits vendus.
- Travaux publics : achats d'études de soumission, frais de pilotage, manutention, transport sous-traité.

La distinction entre les comptes 604 et 605 n'est pas toujours nette : le premier comptabilise la sous-traitance de services et le second comptabilise les sous-traitances de biens et travaux portant sur ces biens.

▪ **Achat de marchandises** (compte 607) : Les marchandises sont les biens que l'entreprise achète pour revendre en l'état. Toute modification apportée aux marchandises et qui augmente leur coût de production transforme celles-ci en produits finis.

§ 2. Comptabilisation des stocks d'approvisionnement selon la méthode de l'inventaire intermittent

La méthode de l'inventaire intermittent s'applique par hypothèse aux achats non stockés de matières et fournitures ainsi qu'aux achats stockés non gérés selon la méthode de l'inventaire permanent.

A) Traitement des achats non stockés de matières et fournitures

Le compte «606 Achats non stockés de matières et fournitures» comptabilise les achats non stockables (eau, énergie) et les achats non stockés par l'entreprise comme les diverses fournitures qui ne passent pas par un compte magasin tels que :

- Les produits ou matériels d'usine, de laboratoire, de conditionnement ou d'entretien ;
- Les pièces de rechange non individualisables ;
- Les carburants et lubrifiants ;
- Les fournitures diverses d'atelier et de magasin (produits d'entretien, air liquide, vêtements de protection, etc...) ;
- Les fournitures non refacturées à la clientèle ;
- Le petit outillage et le petit matériel de bureau ;
- Les frais de nourriture pour gardiens et chiens de garde.
- Les fournitures de bureau.

Les éléments non consommés à la date de clôture sont portés en régularisation par le biais du compte «471 charges constatées d'avance».

La prise en compte des éléments non consommés des achats non stockables par le biais du compte «471 Charges constatées d'avance» pose un problème de cohérence avec la règle implicite (de correction portée sur l'avenir) régissant le fonctionnement de ce compte. Néanmoins, cette solution semble la moins mauvaise en raison du fait qu'il apparaîtrait peu sensé, sur le plan de la sémantique, de constater un stock pour des achats, par hypothèse, non stockables ou non stockés.

B) Traitement des achats stockés selon la méthode de l'inventaire intermittent

Les coûts d'achats sont portés pour leur montant hors taxe dans les comptes par nature lors de l'achat.

Le compte «603 Variation des stocks» est réservé à l'enregistrement des variations des stocks d'approvisionnements et de marchandises.

Ces comptes de variation des stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur du stock initial et crédités de la valeur du stock final. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice. Ce solde peut être créditeur ou débiteur.

§ 3. Comptabilisation des stocks de produits selon la méthode de l'inventaire intermittent

Cette méthode dissocie totalement entre l'enregistrement des ventes et la prise en compte des mouvements des stocks :

- Les ventes sont comptabilisées au fur et à mesure de leur réalisation ;
- Les produits en cours et les produits finis de clôture sont intégrés dans les comptes à la date de clôture par le biais du crédit du compte «71 production stockée».
- Les produits en cours et les produits finis d'ouverture sont soldés dans les comptes à la date de clôture en contrepartie du débit du compte «71 Production destockée».

Plan des comptes de référence

71. Production stockée (ou destockage)
713. Variation des stocks (en-cours de production, produits).
7133. Variation des en-cours de production de biens.
7134. Variation des en-cours de production de services.
7135. Variation des stocks de produits.

Le compte 713 est réservé à l'enregistrement des variations des stocks des produits finis et des en-cours de production (y compris la production de services).

Ces comptes de variation des stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la valeur de la production stockée finale.

En conséquence, le solde du compte 71 représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice. Ce solde peut être créditeur ou débiteur.

- Les stocks de produits sont enregistrés dans les comptes suivants :

33. En-cours de production de biens
331. Produits en cours.
335. Travaux en cours.
34. En-cours de production de services
341. Etudes en cours.
345. Prestations de services en cours.
35. Stocks de produits.

§ 4. Exemples d'illustration, activités commerciales

Reprenons les exemples traités au § 4 de la section 3 du présent chapitre (voir pages 80 à 83) selon la méthode de l'inventaire permanent pour les retraiter selon la méthode de l'inventaire intermittent.

- (1) L'achat de marchandises M est comptabilisé comme suit :

	15/01/N		
607 Achats de marchandises		5.700,000	
43666 TVA déductible sur autres biens et services		1.026,000	
6654 Droit de timbre		0,200	
	401 Fournisseur d'exploitation Z		6.726,200
Fournisseur Z, sa facture n° 15.			

(2) Comptabilisation de l'escompte obtenu et du règlement de la facture :

16/01/N			
401 Fournisseur d'exploitation Z		134,320	
6654 Droit de timbre		0,200	
	755 Escomptes obtenus		114,000
	43666 TVA récupérable sur autres biens et services		20,520
. Fournisseur Z, sa note d'avoir financier n° 2.			
d°			
401 Fournisseur d'exploitation Z		6.591,880	
	532 Banque		6.591,880
Chèque BIAT à l'ordre de Z pour solde			

(3) Comptabilisation de la vente au client B :

17/01/N			
411 Client B		1.888,200	
	707 Ventes de marchandises		1.600,000
	43671 TVA collectée		288,000
	4365 Droit de timbre à payer		0,200
. Notre facture de vente n° 20 à B.			

(4) Comptabilisation de l'escompte accordé et de l'encaissement de la vente faite à B :

18/01/N			
654 Escomptes accordés		64,000	
43671 TVA collectée		11,520	
	411 Client B		75,320
	4365 Droit de timbre à payer		0,200
. Notre note d'avoir n° 18, client B.			
d°			
532 Banque		1.812,880	
	411 Client B		1.812,880
Client B, son chèque en règlement pour solde			

§ 5. Exemples d'illustration, activités industrielles

Reprenons les exemples traités au § 5 de la section 3 du présent chapitre selon la méthode de l'inventaire permanent pour les retraiter selon la méthode de l'inventaire intermittent.

(1) Comptabilisation de l'achat de matières premières

10/01/N			
601 Achats stockés, matières premières et fournitures liées		1.000,000	
43666 TVA récupérable sur autres biens et services		180,000	
6654 Droit de timbre		0,200	
	401 Fournisseurs d'exploitation		1.180,200
. Fournisseur Y, sa facture d'achat de M.P. ...			

(2) Prélèvement des matières des stocks vers la production

Ce mouvement de sortie interne des stocks de matières vers la production n'est pas saisi en comptabilité dans la méthode de l'inventaire intermittent car tout l'achat est déjà porté en charges.

(3) Entrée en stocks des produits finis

Ce mouvement d'entrée interne des stocks de produits finis provenant de la production n'est pas saisi en comptabilité dans la méthode de l'inventaire intermittent qui n'assure pas le suivi des stocks en comptabilité.

(4) Comptabilisation de la vente à C

		14/01/N	
411 Clients			905,968
	701 Ventes de produits finis		760,000
	43671 TVA collectée		138,168
	43678 Autres taxes sur le chiffre d'affaires collectées		7,600
	4365 Droit de timbre à payer		0,200
. Notre facture de vente n° 100 à C			

Le prélèvement sur les stocks ne donne lieu à aucun enregistrement comptable dans la méthode de l'inventaire intermittent.

(5) Comptabilisation du rabais sur vente, de l'escompte et de l'encaissement reçu de C

Les mêmes écritures que dans l'hypothèse de l'inventaire permanent.

Section 5. Comptabilisation des achats non stockables ou non stockés

Que l'entreprise utilise la méthode de l'inventaire permanent (réservée aux seuls éléments stockables et stockés par hypothèse) ou la méthode de l'inventaire intermittent, les achats non stockables par nature telle que l'électricité ou non gérés en tant que stocks organisés et contrôlés par l'entreprise généralement en raison de leur faible enjeu financier (rapport coût / avantage), sont portés au débit du compte «**606** Achats non stockés de matières et fournitures» pour leur montant hors TVA récupérable.

Sont généralement portés au débit de ce compte les achats suivants :

- l'eau ;
- l'électricité et le gaz ;
- les carburants : essence et gasoil ;
- les fournitures d'atelier et d'usine ;
- les fournitures de bureau ;
- le petit outillage ;
- les produits d'entretien ;
- les fournitures de magasin ;
- le fuel pour le chauffage ;
- les fournitures informatiques ;
- les huiles pour atelier et usine ;
- les huiles et fournitures pour matériel de transport ;
- les imprimés administratifs ;
- les pièces de rechange ;
- les vêtements de travail ;

En fin de période, l'entreprise procède à l'inventaire des éléments neufs non encore consommés des achats comptabilisés au débit du compte «606». Ces éléments sont portés en régularisation par le biais du compte «471 Charges constatées d'avance» pour que le solde du compte «606» représente les achats effectivement consommés au cours de la période.

Exemple :

- le 10/01/N - Achat de fournitures diverses non stockées pour un montant de 1.180,200 D TTC (TVA 18%).

- de l'inventaire physique effectué au 31/12/N, il ressort un stock neuf de fournitures diverses évalué au coût d'achat H TVA à 600 D.

Les écritures à passer sont les suivantes :

10/01/N			
606 Achats non stockés de matières et fournitures		1.000,000	
43666 TVA récupérable sur autres biens et services		180,000	
6654 Droit de timbre		0,200	
	401 Fournisseurs d'exploitation		1.180,200
Fournisseur X, sa facture n°...			
31/12/N			
471 Charges constatées d'avance		600,000	
	606 Achats non stockés de matières et fournitures		600,000
Prise en compte de l'inventaire physique au 31/12/N des fournitures diverses neuves			

Ainsi le compte «606 Achats non stockés de matières et fournitures» s'établit comme suit :

606 Achats non stockés de matières et fournitures

Le 10/01/N	1.000	Le 31/12/N	600
		Solde débiteur	400
Total	1.000	Total	1.000

Le solde du compte 606 qui s'établit à 400 représente le montant effectivement consommé au cours de l'exercice N.

Section 6. Schéma récapitulatif des modèles de traitement des achats

Section 7. Comptabilisation des frais accessoires sur achats

Le référentiel comptable tunisien offre une certaine marge de liberté pour le choix du mode de comptabilisation des frais accessoires sur achats.

Ainsi, certains frais sur achats sont généralement enregistrés selon leur destination dans le compte achats concerné. Tel est le traitement réservé aux frais accessoires suivants :

- Droits de douanes ;
- TVA non récupérable ;
- Droit de consommation non récupérable ;
- Taxe professionnelle sur achats.

En revanche, certains autres frais accessoires peuvent, au choix de l'entreprise, être comptabilisés par destination dans le compte achats concerné ou par nature :

Transports sur achats : Les transports sur achats sont ou bien portés dans le compte achats ou dans le compte de stocks concerné ou bien portés au débit du compte «6241 transports sur achats» suivi ou non d'un transfert au compte achats.

Les primes d'assurance liée au transport sur achats : Elles peuvent être comptabilisées dans les comptes d'achat par destination ou portées au compte «616 Primes d'assurances».

Les commissions sur achats : Lorsqu'elles ne sont pas comptabilisées en achats, elles sont portées au débit du compte «622 Rémunération d'intermédiaires et honoraires».

Les honoraires de transit : Ils sont généralement portés en achats. Ils peuvent néanmoins être comptabilisés au débit du compte «622 Rémunération d'intermédiaires et honoraires».

La comptabilisation des frais sur achats en stocks est particulièrement adaptée à la méthode de l'inventaire permanent.

Lorsqu'une telle affectation s'avère difficile, les frais accessoires sur achats peuvent être comptabilisés par nature avant leur transfert en stocks par le crédit du compte «**79 Transferts de charges**».

Exemple : payé 1.000 D de transport sur achats en espèces :

1er temps :

	1			
6241 Transports sur achats		5411 Caisse	1.000,000	1.000,000
. Payé transport sur achat				

2ème temps :

	2			
31-32-37 Comptes de stocks		79 Transferts de charges	1.000,000	1.000,000
. Incorporation des frais accessoires sur achats en stocks				

Le compte «79 Transferts de charges» permet de conserver les charges au débit des comptes par nature de la classe 6 tout en neutralisant leur effet sur les résultats si le transfert s'effectue dans un compte d'actif ou de les reclasser dans leur compte de destination s'il s'agit d'un transfert à un autre compte de charges.

Exemple d'illustration :

Comptabilisons au journal les opérations suivantes selon les deux méthodes de comptabilisation des frais accessoires sur achats (chez un assujetti) et selon les deux méthodes de comptabilisation des stocks.

1- Importation de marchandises :

a) Valeur en douanes	100.000 D
- Droits de douanes	30.000 D
- TVA 18%	

b) Transit	
- Frais de stationnement au port	500 D
- Frais de transport international	300 D
- Honoraires transitaire	500 D
- TVA (500 x 18%)	90 D
Total	1.390 D

2- Payé par chèque le transitaire avec un escompte obtenu sur ses honoraires de 2%.

3- Achat marchandises aux conditions suivantes :

a) Valeur H TVA	300.000 D
TVA 18%	
b) Port H TVA	3.000 D
TVA 10%	
c) Commission sur achat H TVA	15.000 D
TVA 18%	
d) Assurance transport sur achats	1.000 D
Total	319.000 D

4- Achat de marchandises auprès d'un non assujetti

Montant	15.000 D
Transport	300 D
Total	15.300 D

Frais sur achat par destination : inventaire permanent

1a			
37 Stocks m/ses	130.000		
43666 TVA récupérable	23.400		
401 Frs d'exploitation		100.000	
532 Banque		53.400	
Importation marchandises			
Frs étrangers	100.000		
Droits de douane	30.000		
	130.000		
TVA 18% = 23.400			
Les droits dus à l'importation sont payables au comptant ou par obligation cautionnée			
1b			
37 Stocks m/ses	1.300		
43666 TVA récupérable	90		
401 Frs d'exploitation		1.390	
Facture transit. achat comptabilisé au 1a			
2			
401 Frs d'exploitation	1.390		
532 Banque		1.378,2	
755 Escomp. obtenus		10	
43666 TVA récup.		1,8	
Payé facture transit. escompte 2% 500 x 2% = 10			

Frais sur achat par destination : inventaire intermittent

1a			
607 Achats m/ses	130.000		
43666 TVA récupérable	23.400		
401 Frs d'exploitation		100.000	
532 Banque		53.400	
Importation marchandises			
Frs étrangers	100.000		
Droits de douane	30.000		
	130.000		
TVA 18% = 23.400			
Les droits dus à l'importation sont payables au comptant ou par obligation cautionnée			
1b			
607 Achats m/ses	1.300		
43666 TVA récupérable	90		
401 Frs d'exploitation		1.390	
Facture transit. achat comptabilisé au 1a			
2			
401 Frs d'exploitation	1.390		
532 Banque		1.378,2	
755 Escomp. obtenus		10	
43666 TVA récup.		1,8	
Payé facture transit. escompte 2% 500 x 2% = 10			

Frais sur achat par destination : inventaire permanent

1a			
37 Stocks m/ses	130.000		
43666 TVA récupérable	23.400		
401 Frs d'exploitation		100.000	
532 Banque		53.400	

Frais sur achat par destination : inventaire intermittent

1a			
607 Achats m/ses	130.000		
43666 TVA récupérable	23.400		
401 Frs d'exploitation		100.000	
532 Banque		53.400	

Importation marchandises			
Frs étrangers	100.000		
Droits de douane	30.000		
	130.000		
TVA 18% = 23.400			
Les droits dus à l'importation sont payables au comptant ou par obligation cautionnée			
1b			
6241 Transport sur achats	800		
622 Rémunération d'intermédiaires et honor.	500		
43666 TVA récupérable	90		
401 Frs d'exploitation		1.390	
Facture transit. achat comptabilisé au 1a			
d°			
37 Stocks m/ses	1.300		
79 Transf. de charges		1.300	
Coût incorp. aux stocks			
2			
401 Frs d'exploitation	1.390		
532 Banque		1.378,2	
755 Escomp. obtenus		10	
43666 TVA récup.		1,8	
Payé facture transit. escompte 2% 500 x 2% = 10			
3			
37 Stocks m/ses	319.000		
43666 TVA récupérable	57.000		
401 Frs d'exploitation		376.000	
a) Achats m/ses	300.000		
b) Port	3.000		
c) Commis.	15.000		
d) Ass. tran	1.000		
Total	319.000		
TTC	376.000		
4			
37 Stocks m/ses	15.300		
401 Frs d'exploitation		15.300	
Achat auprès d'un non assujetti			

Importation marchandises			
Frs étrangers	100.000		
Droits de douane	30.000		
	130.000		
TVA 18% = 23.400			
Les droits dus à l'importation sont payables au comptant ou par obligation cautionnée			
1b			
6241 Transport sur achats	800		
622 Rémunération d'interm. et honoraires	500		
43666 TVA récupérable	90		
401 Frs d'exploitation		1.390	
Facture transit. achat comptabilisé au 1a			
2			
401 Frs d'exploitation	1.390		
532 Banque		1.378,2	
755 Escomptes obtenus		10	
43666 TVA récup.		1,8	
Payé facture transit. escompte 2% 500 x 2% = 10			
3			
607 Achats m/ses	319.000		
43666 TVA récupérable	57.000		
401 Frs d'exploitation		376.000	
a) Achats m/ses	300.000		
b) Port	3.000		
c) Commis.	15.000		
d) Ass. tran	1.000		
Total	319.000		
TTC	376.000		
4			
607 Achats m/ses	15.300		
401 Frs d'exploitation		15.300	
Achat auprès d'un non assujetti			

Frais sur achat par destination : inventaire permanent

3			
37 Stocks m/ses	300.000		
6241 Transp/achats	3.000		
622 Rémun. d'inter. et hon.	15.000		
616 Primes d'assurances	1.000		
43666 TVA récupérable	57.000		
401 Frs d'exploitation		376.000	

Frais sur achat par destination : inventaire intermittent

3			
607 Achats m/ses	300.000		
6241 Transp/achats	3.000		
622 Rémun. d'inter. et hon.	15.000		
616 Primes d'assurances	1.000		
43666 TVA récupérable	57.000		
401 Frs d'exploitation		376.000	

	Coût	TVA					
a) Achats m/ses	300.000	54.000			a) Achats m/ses	300.000	54.000
b) Port	3.000	300			b) Port	3.000	300
c) Commis.	15.000	2.700			c) Commis.	15.000	2.700
d) Ass. tran	1.000				d) Ass. tran	1.000	
Total	319.000	57.000			Total	319.000	57.000
TTC	376.000				TTC	376.000	
4					4		
37 Stocks m/ses			19.000				
79 Transf. de charges				19.000			
Achat auprès d'un non assujetti							
Transfert des frais sur achat incorporables							
4					4		
37 Stocks m/ses			15.000		607 Achats m/ses		15.000
6241 Transp/achats			300		6241 Transp/achats		300
401 Frs d'exploitation				15.300	401 Frs d'exploitation		
Achat auprès d'un non assujetti					Achat auprès d'un non assujetti		
d°							
37 Stock de m/ses			300				
79 Transf. de charges				300			
Transfert des frais de transport en stocks							

Chapitre 3 - Les politiques comptables de l'entreprise en matière de stocks

Les politiques comptables de l'entreprise expriment le choix des méthodes et procédures comptables de l'entreprise. Elles relèvent de la responsabilité des dirigeants sociaux et déterminent la qualité de l'information comptable et de la communication financière de l'entreprise.

Les politiques comptables font appel au sens de l'analyse comptable et au jugement professionnel permettant d'effectuer des arbitrages motivés pour le choix des méthodes et principes comptables appliqués par l'entreprise.

En matière de comptabilisation des stocks, les politiques comptables de l'entreprise portent notamment sur les questions suivantes :

- 1- Le choix d'une méthode de comptabilisation et de suivi des stocks (section 1).
- 2- Le choix des règles de comptabilisation des frais sur achats et des escomptes obtenus des fournisseurs (section 2).
- 3- Le choix d'une méthode d'évaluation des stocks (section 3).

Section 1. Le choix d'une méthode de comptabilisation et de suivi des stocks

La pratique comptable répandue (dit méthode de l'inventaire intermittent) consistant à enregistrer les achats dans un compte de charges au compte «60 Achats» présente l'avantage de simplifier les travaux comptables courants en dispensant l'entreprise de mettre en place un système de suivi permanent et de contrôle en comptabilité financière des mouvements des stocks, le comptable pouvant se suffire d'une prise d'inventaire physique à la clôture de la période pour assurer un bon rattachement des charges aux produits.

Cet avantage de la simplicité se révèle de plus en plus comme étant le principal handicap pour la sortie rapide de situations comptables fréquentes, la prise d'inventaire physique et son évaluation étant une opération très lourde et coûteuse.

Aussi, la mise en place d'une organisation physique de gestion des stocks avec une traduction comptable littérale des opérations permet-elle d'apporter une grande amélioration qualitative de la prestation comptable.

Dans ce système, les achats d'intrants sont transférés en comptes de stocks «comptes de la classe 3». Au moment de l'entrée en production ou au moment de la vente selon le cas, les prélèvements sur les stocks sont transférés en achats consommés qui est un compte de charges «compte 603».

Aussi, la disponibilité en permanence du montant des stocks dans la méthode de l'inventaire permanent dispense-t-elle de la prise d'inventaire physique et des travaux fastidieux d'évaluation des stocks pour l'arrêté rapide de situations intermédiaires fiables et pertinentes en cours d'exercice. L'inventaire physique et son évaluation ne seront plus nécessaires pour arrêter des situations comptables pertinentes en cours d'année.

L'inventaire physique de fin d'exercice permet d'exercer un contrôle interne et de gestion plus instructif puisque les chiffres qui en résulteront pourront être recoupsés et comparés avec les chiffres de l'inventaire comptable permanent.

§ 1. Inventaire intermittent

Le plus grand nombre des entreprises ne tiennent pas de comptes d'inventaire permanent et se bornent à des inventaires physiques annuels des quantités physiques restant en stocks auxquelles elles appliquent les coûts déterminés selon différentes méthodes d'évaluation.

§ 2. Inventaire permanent

Un des outils pertinents de maîtrise des stocks consiste à tenir une comptabilité précise et constamment à jour avec suffisamment de détail pour permettre aux managers de mettre en œuvre des politiques efficaces de stockage, de fabrication et de vente. Pour ce faire, il est nécessaire d'utiliser la méthode de l'inventaire permanent.

La méthode de l'inventaire permanent permet d'effectuer un contrôle de l'utilisation des éléments entrés en stocks et constitue de ce fait un excellent outil de contrôle interne.

De même, en dispensant des travaux, souvent fastidieux lorsqu'ils sont effectués en bloc, de récolement physique des existants et d'évaluation des inventaires, la méthode de l'inventaire permanent permet d'accélérer la production et la date de sortie des états financiers intermédiaires (mensuels, trimestriels ou semestriels) ainsi que des comptes annuels.

§ 3. Application informatique de gestion des stocks

Sans aller jusqu'à la tenue d'un inventaire permanent intégré à la comptabilité financière ou à la comptabilité de gestion, certaines entreprises tiennent un inventaire permanent extra-comptable grâce à des applications de gestion.

Ces pratiques, qui présentent généralement une grande utilité, offrent, néanmoins, moins de fiabilité comptable et favorisent moins l'accélération de la production des informations comptables de synthèse.

§ 4. Coût de la méthode de l'inventaire permanent

La méthode de l'inventaire permanent peut être onéreuse, mais elle fournit, lorsqu'elle est mise en œuvre efficacement, des avantages généralement supérieurs aux coûts. En fait, elle constitue un outil des plus pertinents pour une saine gestion des stocks.

L'informatique est appelée à jouer un rôle déterminant dans la généralisation de l'adoption de la méthode de l'inventaire permanent qui permet de connaître en temps très approché sinon réel à la fois les quantités, les références et le coût des articles en stock et des articles consommés au cours de l'exercice.

La mise en œuvre de la méthode de l'inventaire permanent repose nécessairement sur des procédures et une informatique performantes (équipements, logiciels et opérateurs). L'outil informatique est déterminant dans la mise en œuvre de la méthode de l'inventaire permanent. De même, généralement la mise en œuvre de ladite méthode implique une mise au point voire des fois même une réorganisation des procédures et des services de l'entreprise.

Le coût de l'informatique et le coût de la réorganisation doivent être comparés aux avantages de la méthode pour juger s'il y a lieu de l'adopter. Néanmoins, il est utile de préciser que l'adoption de la méthode de l'inventaire permanent peut se faire de façon partielle pour les articles les plus coûteux par exemple.

Ainsi, dans la même entreprise les deux méthodes peuvent cohabiter, chacune étant réservée à une partie des stocks.

Cas d'utilisation des méthodes :

La méthode de l'inventaire permanent s'adapte particulièrement aux articles dont le coût unitaire est élevé.

A l'inverse, les stocks composés d'un nombre élevé de produits dont le coût unitaire est faible sont généralement suivis selon la méthode de l'inventaire intermittent.

Section 2. Le choix des règles de comptabilisation des frais sur achats et des escomptes obtenus des fournisseurs

Alors que le nouveau système comptable tunisien laisse le choix pour le mode de comptabilisation des frais sur achats, il a opté pour la comptabilisation des escomptes obtenus des fournisseurs en produits financiers, option qui nous paraît discutable dans certaines circonstances.

§ 1. Comptabilisation des frais sur achats

Les frais sur achats peuvent être comptabilisés :

- soit dans les achats,
- soit par nature dans les différents comptes de charges.

La comptabilisation des frais sur achats externes dans le coût des achats est particulièrement adaptée à la méthode de l'inventaire permanent.

Elle permet aussi de dégager des marges (notamment la marge sur coût matière dans l'industrie et la marge sur coût des marchandises vendues dans le commerce) plus significatives.

Néanmoins, les frais internes sur achats (telles que les commissions sur achats versées au personnel de l'entreprise portées en frais de personnel) sont toujours comptabilisés par nature.

Lorsque l'affectation directe dans les coûts d'achat s'avère difficile ou inappropriée (tel par exemple le cas des commissions salariées sur achats), les frais accessoires sur achats sont comptabilisés par nature dans un premier temps avant leur transfert en stocks ou dans les achats par le crédit du compte «79 Transferts de charges».

§ 2. Comptabilisation des escomptes obtenus des fournisseurs

La norme comptable générale retient la comptabilisation des escomptes obtenus par l'entreprise de ses fournisseurs au crédit d'un compte de produits financiers, le compte «755 Escomptes obtenus».

Au niveau théorique, deux méthodes peuvent être utilisées pour la comptabilisation des escomptes obtenus sur achats :

- la prise en compte en produits financiers,
- la prise en compte en diminution du coût des achats.

A) Argumentation en faveur de la comptabilisation des escomptes obtenus des fournisseurs en produits financiers

- Les escomptes ne se rapportent pas au coût de la marchandise achetée mais constituent une réduction obtenue par l'acheteur parce qu'il consent à son fournisseur l'avantage financier de le payer avant le terme courant. L'escompte obtenu est une sorte d'intérêt gagné. Néanmoins, ne s'agissant pas d'une opération de prêt, un tel argument paraît contestable.

- Les escomptes obtenus sont par hypothèse généralement non significatifs, d'où l'absence d'impact sur la signification des marges sur coût d'achat du mode de comptabilisation.

- La prise en compte des escomptes obtenus, par hypothèse, hors facture complique l'évaluation des stocks en net d'escompte notamment dans la méthode de l'inventaire intermittent. L'évaluation des stocks en brut, bien que moins rigoureuse, a l'avantage d'être plus simple.

B) Argumentation en faveur de la comptabilisation des escomptes obtenus des fournisseurs en déduction des achats

- La comptabilisation des escomptes obtenus grâce à un paiement rapide du fournisseur en produits financiers amène à constater un produit avant que la marchandise ne soit vendue pour les articles figurant en stocks à la date de clôture. Elle constitue une entorse à la convention de rattachement des charges aux produits.

- Les escomptes de règlement affectent le coût d'achat, la comptabilisation en déduction des achats permet de mieux mesurer les coûts et la marge sur coût matière (marge brute).

- Alors que les ventes à crédit sans intérêt sont comptabilisées pour leur équivalent au comptant, la différence entre le prix pratiqué et le prix au comptant est rapportée à la période en tant que produits financiers, les achats sont portés pour leur prix compte non tenu de la réduction obtenue en raison du paiement au comptant et de la renonciation au délai de crédit gratuit.

Section 3. Le choix d'une formule de valorisation des stocks

Le système comptable tunisien reconnaît les méthodes suivantes :

- La méthode du coût réel ou individuel ;
- La méthode du FIFO ;
- La méthode du coût moyen pondéré ;
- La méthode de la décote directe ;
- Certaines formules de secours dont le coût standard.

Il ignore les méthodes du LIFO ou «dernier entré, premier sorti» et la méthode du NIFO ou «prochaine entrée, première sortie».

Selon la nouvelle version de l'IAS 2 (révisée 2003), les méthodes de détermination du coût sont régies par les règles suivantes :

- Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels. (IAS 2.23).

- L'identification spécifique du coût signifie que des coûts spécifiques sont attribués à des éléments identifiés des stocks. C'est le traitement approprié pour les éléments qui sont affectés à un projet spécifique, qu'ils aient été achetés ou produits. Toutefois, l'identification spécifique des coûts n'est pas appropriée lorsqu'il existe un grand nombre d'éléments des stocks qui sont ordinairement fongibles. En de telles circonstances, le mode de sélection des éléments qui restent dans les stocks pourrait être utilisé pour obtenir des effets prédéterminés sur le résultat net. (IAS 2.24)

- Le coût des stocks, autres que spécifiques, doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré. Une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires dans l'entreprise. Pour les stocks ayant une nature ou un usage différent, l'application d'autres méthodes de détermination du coût peut être justifiée. (IAS 2.25)

Par exemple, des stocks utilisés dans un secteur d'activité peuvent avoir un usage différent pour l'entité du même type de stocks utilisés dans un autre secteur d'activité. Toutefois, une différence dans la situation géographique des stocks (ou dans les règles fiscales applicables) n'est pas suffisante en soi pour justifier l'utilisation de méthodes différentes de détermination du coût. (IAS 2.26)

- La méthode PEPS suppose que les éléments du stock qui ont été acquis ou produits les premiers sont vendus les premiers, et qu'en conséquence, les éléments restant en stock à la fin de la période sont ceux qui ont été achetés ou produits le plus récemment. Selon la méthode du coût moyen pondéré, le coût de chaque élément est déterminé à partir de la moyenne pondérée du coût d'éléments similaires au début d'une période et du coût d'éléments similaires achetés ou produits au cours de la période. Cette moyenne peut être calculée périodiquement ou lors de la réception de chaque nouvelle livraison, selon la situation particulière de l'entité. (IAS 2.27)

L'IAS 2 consacre aussi ce qu'elle qualifie de techniques d'évaluation de coût pour certaines activités. Ainsi, selon l'IAS 2 : Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'oeuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles. (IAS 2.21)

La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de la distribution au détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage de marge brute approprié. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est souvent utilisé. (IAS 2.22)

§ 1. Critères de choix d'une méthode d'évaluation des stocks

Les déterminants du choix d'une formule d'évaluation des stocks sont notamment :

- Obtenir le meilleur rapprochement des charges aux produits.
- Présenter les stocks à une valeur réaliste parmi les actifs.

A) La méthode du coût d'achat réel ou individuel

Cette méthode est utilisée dans les situations où il est possible de distinguer physiquement et administrativement chaque article acheté ou produit. Tous les articles stockés peuvent alors être rattachés à un achat ou à une production déterminée, il est possible de déterminer le coût d'achat ou le coût spécifique de la production de chaque lot ou de chaque article.

En pratique, la méthode est d'application limitée. Néanmoins, elle est particulièrement indiquée pour les entreprises qui traitent un nombre restreint d'articles coûteux et faciles à identifier :

Commerce :

- Bijouteries.
- Fourrures.
- Automobiles.
- Meubles.
- Appareils d'électroménagers.
- Gestion par lot.

Industrie :

- Commandes spéciales.
- Organisation permettant de dégager le coût de revient par lancement ou par commande.

Immobiliers :

- Promotion immobilière.
- Construction.

La méthode du coût d'achat réel ou individuel ne s'applique de façon pertinente qu'à des articles ou des commandes spécifiques distincts les uns des autres.

Lorsqu'elle peut s'appliquer de façon précise, la méthode du coût réel ou individuel permet d'effectuer le meilleur rattachement possible des coûts aux produits. En revanche, lorsqu'il n'est pas possible d'identifier de façon précise les articles et leur coût, la méthode du coût réel est une méthode arbitraire.

Exemple :

Une entreprise de commerce de bijoux vous demande conseil sur les deux questions suivantes :

- 1) Quelle est la méthode de comptabilisation des stocks la plus appropriée ?
- 2) Quelle est la méthode d'évaluation des stocks la plus appropriée ?

Solution :

1. Les bijoux sont des objets identifiables et dont le montant unitaire est élevé.

La méthode de comptabilisation et de suivi des stocks la plus appropriée pour ce type de marchandises est la méthode de l'inventaire permanent.

2. La méthode d'évaluation des stocks la plus appropriée est celle qui permet le meilleur rattachement des charges aux produits. Le caractère non fongible et identifiable des bijoux fait que c'est la méthode du coût réel qui permet la meilleure évaluation des stocks et le meilleur rattachement des charges aux produits.

B) La méthode du FIFO

Cette méthode repose sur l'hypothèse selon laquelle les marchandises sont vendues dans l'ordre où l'entreprise les a achetées ou produites.

Les articles restants en stocks sont évalués selon les derniers coûts.

Cette méthode permet le meilleur rapprochement du coût réel lorsqu'elle correspond au rythme physique d'écoulement des stocks :

- Silo de blé.

- Commerce de produits périssables ou à date de préemption.
- Articles à rotation rapide.
- Produits importés.

Le coût des stocks qui résulte de l'application de la méthode du FIFO est très proche du coût de remplacement des stocks, dans la mesure où les prix restent relativement stables.

Ce point constitue à la fois un avantage et un inconvénient de la méthode dans la mesure où les coûts des ventes rapprochés des ventes peuvent s'éloigner des coûts de remplacement. En cas de variation importante des prix, cette méthode est source de bénéfices inflationnistes.

Quand on utilise la méthode du FIFO, le coût des stocks est le même selon la méthode de l'inventaire permanent et selon la méthode de l'inventaire intermittent.

Exemple :

Pendant le mois de janvier, les mouvements de la matière P ont été les suivants :

- 02-01 Stock 500 kg ; coût d'achat : 9,650 D
- 08-01 Bon de sortie n° 25 : 150 kg
- 12-01 Bon de réception n° 16 : 200 kg, Coût d'achat : 3,900 D
- 23-01 Bon de sortie n° 26 : 120 kg
- 24-01 Bon de sortie n° 27 : 80 kg
- 25-01 Bon de réception n° 17 : 300 kg, Coût d'achat : 5,910 D
- 29-01 Bon de sortie n° 28 : 160 kg
- 30-01 Bon de sortie n° 29 : 300 kg

Etablissons la fiche de stock selon les procédés suivants :

- C.M.U.P. à chaque nouvelle entrée.
- F.I.F.O. (premier entré, premier sorti).

Fiche de stock selon la méthode du CMUP à chaque nouvelle entrée dite méthode du coût moyen pondéré mobile (mois de janvier - matière P)

Dates	N° bons	Entrées			Sorties			Stock		
		Q	P.U.	V	Q	P.U.	V	Q	P.U.	V
02/01	Stock	500 kg	9,650	4 825				500	9,650	4825,000
08/01	BS n° 25				150 kg	9,650	1447,500	350	9,650	3377,500
12/01	BE n° 16	200 kg	3,900	780				550	7,559	4157,500
23/01	BS n° 26				120 kg	7,559	907,080	430	7,559	3250,420
24/01	BS n° 27				80 kg	7,559	604,720	350	7,559	2645,700
25/01	BE n° 17	300 kg	5,910	1 773				650	6,798	4418,700
29/01	BS n° 28				160 kg	6,798	1087,680	490	6,798	3331,020
30/01	BS n° 29				300 kg	6,798	2039,400	190	6,798	1291,620

Fiche de stock selon la méthode FIFO (mois de janvier - matière P)

Dates	N° bons	Entrées			Sorties			Stock		
		Q	P.U.	V	Q	P.U.	V	Q	P.U.	V
02/01	Stock	500 kg	9,650	4 825				500	9,650	4825,000
08/01	BS n° 25				150 kg	9,650	1447,500	350	9,650	3377,500
12/01	BE n° 16	200 kg	3,900	780				350 200	9,650 3,900	4157,500
23/01	BS n° 26				120 kg	9,650	1158,000	230	9,650	2999,500

								200	3,900	
24/01	BS n° 27				80 kg	9,650	772,000	150 200	9,650 3,900	2227,500
25/01	BE n° 17	300 kg	5,910	1773				150 200 300	9,650 3,900 5,910	4000,500
29/01	BS n° 28				150kg 10 kg	9,650 3,900	1486,500	190 300	3,900 5,910	2514,000
30/01	BS n° 29				190 kg 110 kg	3,900 5,910	1391,100	190	5,910	1122,900

Exemple :

A - Un grossiste en produits pharmaceutiques tient sa comptabilité selon la méthode de l'inventaire intermittent.

Indiquez en motivant votre réponse, la méthode d'évaluation des stocks la plus appropriée pour ce type de marchandises.

B - L'inventaire physique a permis de constater pour un médicament G une quantité de 5.600 boîtes en stock au 31/12/N. La fiche de stock du mois de décembre de cette marchandise est la suivante :

	Entrées	Sorties	Prix unitaire d'achat H TVA
Stock au 01/12/1997	8.000		15,260 D
02/12/1997		1.300	
04/12/1997		1.800	
15/12/1997		2.000	
20/12/1997	4.000		16,020 D
25/12/1997		1.000	

1- Evaluer le stock de marchandise G au 31/12/N selon la méthode du FIFO (premier entré, premier sorti).

2- Passer au journal la prise en compte du stock final de la marchandise G au 31/12/N.

Solution :

A) La méthode d'évaluation des stocks la plus appropriée pour ce type de marchandises est la méthode FIFO, car les produits pharmaceutiques sont périssables (durée limitée de validité).

B) Quantité selon l'inventaire physique = 5 600 boîtes dont la valeur est égale à :

4 000 à 16,020 D =	64 080 D
1 600 à 15,260 D =	24 416 D
TOTAL =	88 496 D

Ecriture de prise en compte du stock final de marchandise G selon la méthode de l'inventaire intermittent :

		31/12/1997		
37 Stocks de marchandises			88.496	
	6037 Variation des stocks			88.496
Constatation du stock final de marchandise G.				

C) La méthode du coût moyen pondéré

La méthode du coût moyen pondéré avec ses différentes modalités d'application constitue la méthode du compromis : l'évaluation du stock au bilan est moins proche du coût de remplacement en cas de variation de prix mais la mesure des coûts des ventes est plus proche du coût de remplacement que dans la méthode du FIFO.

Le principal avantage des méthodes du coût moyen pondéré est leur simplicité pratique. Elles sont particulièrement indiquées pour les stocks homogènes.

Seule la formule du coût moyen pondéré déterminé après chaque entrée dite coût moyen pondéré mobile s'adapte à la méthode de l'inventaire permanent.

Exemple :

Le 01/01 : Stock initial Q 1.000 x PU 10

Le 20/02 : Achat Q 500 x PU 11

Le 30/03 : Sortie Q 700

Le 15/06 : Achat Q 200 x PU 9

Le 17/09 : Sortie Q 900

Le 30/11 : Achat Q 600 x PU 11

La fiche de stock évalué au coût moyen pondéré se présente comme suit :

Date	Libellé	Quantité			Valeur			
		Entrée	Sortie	Stock	Entrée	Sortie	Stock	coût unitaire moyen
01/01	Stock ouv.	1 000	-	1 000	10 000	-	10 000	10,000
20/02	Achat	500	-	1 500	5 500	-	15 500	10,333
30/03	Sortie	-	700	800	-	7 233	8 267	10,333
15/06	Achat	200	-	1 000	1 800	-	10 067	10,067
17/09	Sortie	-	900	100	-	9 060	1 007	10,070
30/11	Achat	600	-	700	6 600	-	7 607	10,867

La méthode du coût moyen pondéré la plus utilisée est la méthode du coût moyen pondéré mobile. Elle consiste à évaluer les sorties selon le coût moyen pondéré à la date de sortie.

La quantité restante en stock final sera évaluée au dernier coût moyen pondéré soit $700 \times 10,867 = 7.607$.

Par ailleurs, la pratique a donné naissance à d'autres modalités de détermination du coût moyen pondéré tels que :

- Le coût moyen pondéré de l'exercice qui résulte du rapport :

Total des valeurs entrées de l'exercice + valeur du stock initial

Total des quantités entrées de l'exercice + quantité en stock initial

- Le coût moyen pondéré du cycle de rotation qui résulte, pour un stock qui tourne quatre fois par an, du rapport entre :

Total des valeurs des entrées du trimestre + les valeurs des stocks en début de trimestre

Total des quantités des entrées au cours du trimestre + quantités en stock en début de trimestre

Ces différentes modalités d'application de la méthode du coût moyen pondéré donnent des résultats différents.

Les deux dernières modalités ne permettent pas une tenue à jour des fiches de stocks d'où la nécessité de les combiner avec d'autres méthodes d'évaluation en cours d'exercice.

Le passage d'une modalité à une autre dans l'application de la formule du coût moyen pondéré ne constitue pas un changement de méthode comptable.

D) La méthode du coût standard

La méthode du coût standard est utilisée en comptabilité financière par les entreprises industrielles pour le suivi des stocks de produits notamment en cours d'exercice dans la méthode de l'inventaire permanent.

E) La méthode de la dernière entrée, première sortie (LIFO)

Bien que non admise ni par les normes tunisiennes ni par l'IAS 2, la méthode du LIFO peut présenter un intérêt en période de forte inflation. Cette méthode qui consiste à évaluer les sorties des stocks par épuisement des dernières entrées et en remontant ainsi vers les entrées précédentes aboutit à retenir une valeur des stocks déterminée selon les plus anciens prix alors que la charge consommée est évaluée en prix actuels. Lorsqu'on compare les prix retenus pour l'évaluation des stocks avec les prix actuels, ils sont plus faibles alors que les consommations prises en compte en résultat sont évaluées en prix proches des prix courants.

La méthode du LIFO réduit, par conséquent, les capitaux propres mais préserve la signification de la marge brute et assure un meilleur rattachement des charges (évaluées en prix actuel) et des produits (réalisés en prix actuel).

§ 2. Choix d'une formule de valorisation

Pour déterminer la formule de coût la plus appropriée dans le contexte de l'entreprise, il faut analyser le processus de stockage de l'entreprise, définir les objectifs poursuivis à travers les politiques comptables de l'entreprise, avoir une bonne connaissance technique des différentes méthodes qui peuvent être utilisées, évaluer la valeur de chacune des méthodes par rapport au processus de stockage et aux objectifs poursuivis en matière d'information financière pour enfin choisir la méthode qui procure le meilleur rapprochement des charges aux produits.

Chapitre 4. La marge brute

On appelle marge, toute différence entre un prix de vente et un coût.

Une marge est généralement qualifiée à partir du coût auquel elle correspond. Par exemple, la marge sur coût des marchandises vendues désigne pour le commerce la différence entre les ventes et le coût des marchandises vendues.

De même, la marge sur coût matière désigne pour l'industrie la différence entre la valeur de la production et le coût des matières consommées pour réaliser cette production.

Dans le modèle d'état de résultat par destination, la marge brute désigne la différence entre les revenus et les coûts des ventes.

Cette notion concorde pour l'activité commerciale avec le concept de marge sur coût des marchandises vendues appelé aussi marge commerciale.

Pour l'industrie, la marge brute au sens de l'état de résultat du modèle de référence désigne la différence entre les revenus et les coûts de production correspondant aux revenus.

Un autre concept dont la signification est très utile apparaît en tant que premier solde dans l'état des soldes intermédiaires de gestion, il s'agit de la marge sur coût matières.

La marge commerciale pour le négoce et la marge sur coût matières pour l'industrie synthétisent les échanges commerciaux de l'entreprise avec le marché (achats d'intrants ou de marchandises et ventes de produits ou de marchandises). C'est la raison pour laquelle ces marges constituent un indicateur essentiel de l'activité des entreprises. Le contrôle de la vraisemblance de la marge sur coût des marchandises vendues ou sur coût matières constitue aussi une technique de vérification analytique très percutante.

Section 1. Activités commerciales, la marge sur coût des marchandises vendues

§ 1. Définition

La marge brute commerciale ou marge sur coût des marchandises vendues ou marge commerciale désigne la différence entre le montant des ventes de marchandises et le coût d'achat de ces marchandises vendues. Elle traduit l'activité de négoce de l'entreprise.

La marge commerciale hors taxes peut être calculée en pourcentage :

- soit par rapport au prix de vente hors taxes et l'on obtient un «taux de marque» ;
- soit par rapport au coût d'achat hors taxes de la marchandise vendue et l'on obtient alors un «taux de marge».

En pratique, les entreprises appliquent, assez souvent, un coefficient multiplicateur au coût d'achat hors taxes des marchandises pour déterminer leur prix de vente hors taxe ou divisent le coût d'achat par (100% - le taux de marge) pour obtenir leur prix de vente hors taxes.

Exemple : Une entreprise réalise un taux de marque de 40%. Son taux de marge s'élève à 66,666%.

Pour une marchandise dont le coût s'élève à 1.000 D hors taxes, le prix de vente peut être déterminé de deux façons.

(1) soit en multipliant 1.000 par 166,666% = 1.666,666.

(2) soit en divisant 1.000 par (100% - 40%) = $1.000 / 0,6 = 1.666,666$.

§ 2. Composantes

La marge sur coût des marchandises vendues représente la différence entre les ventes et les coûts des marchandises vendues.

1. Les ventes : Les ventes sont représentées par les revenus nets de remises commerciales et de rendues sur marchandises.

2. Le coût des marchandises vendues : Le coût des marchandises vendues résulte de l'équation suivante :

+ Achats de marchandises
+ Frais accessoires d'achat de marchandises comptabilisés par nature dans les comptes autres qu'achats
+ Stocks initiaux de marchandises
- Stocks finals de marchandises
<hr/>
= Coût d'achat des marchandises vendues

Les frais accessoires d'achat sont compris dans l'évaluation des stocks de marchandises. Ils ne figurent cependant pas obligatoirement dans le montant des achats puisqu'il est possible de les enregistrer dans les comptes par nature.

Il importe que les achats et les stocks soient évalués de façon homogène.

Les achats doivent donc être pris en compte dans le calcul de la marge sur coût des marchandises vendues y compris les frais accessoires d'achat.

Les stocks peuvent être retenus pour leur montant brut hors provisions pour dépréciation des marchandises ou pour leur montant net des provisions pour dépréciation. Lorsque le montant des provisions n'est pas significatif, la provision déduite n'est pas de nature à nuire à la comparabilité d'un exercice à un autre. Dans le cas inverse, une variation significative des provisions pour dépréciation des stocks affecte la signification de la comparabilité de la marge brute.

Section 2. Activités industrielles, la marge sur coût matières

§ 1. Définition

La marge sur coût matières est un solde intermédiaire spécifique au système comptable tunisien très pertinent pour les activités industrielles de transformation. Elle désigne la différence entre la production de l'exercice et le coût des matières consommées pour réaliser cette production.

En pratique, il s'établit des normes de marge sur coût matière par branche d'activité.

Les entreprises appliquent alors un coefficient multiplicateur au coût des intrants hors taxes pour obtenir une approche, souvent pertinente, du prix de vente à retenir ou pour apprécier le niveau de prix de vente pratiqué. Elles peuvent aussi obtenir les mêmes chiffres en divisant le coût des intrants par le pourcentage des achats consommés.

§ 2. Composantes

Selon les pratiques généralement usitées, la marge sur coût matière représente la différence entre la production de l'exercice et les achats consommés.

Production de l'exercice : La production de l'exercice résulte du calcul suivant :

+ Revenus
+ Stocks finals de produits finis, de produits semi-finis et de produits en cours
- Stocks initiaux de produits finis, de produits semi-finis et de produits en cours
+ Production immobilisée de l'exercice
<hr/>
= Production de l'exercice

Achats consommés : Les achats consommés sont déterminés comme suit :

- + Achats de matières premières et consommables
 - + Frais accessoires d'achat de matières premières et consommables comptabilisés par nature dans les comptes autres qu'achats
 - + Stocks initiaux de matières premières et consommables
 - Stocks finals de matières premières et consommables
-
- = Achats consommés (se rapportant à la production de l'exercice)

On peut reprocher à cette méthode le fait qu'elle mélange des éléments hétérogènes (revenus mesurés en prix de vente et stocks mesurés en coûts).

Une autre approche nécessitant des calculs plus élaborés permet de déterminer la marge sur coût matières par rapport aux seules ventes de l'exercice. Selon cette approche, la marge est calculée en faisant la différence entre les revenus (ventes) et le coût des achats consommés pour réaliser ces ventes.

Le coût des matières consommées dans les ventes est déterminé comme suit :

- + Achats de matières premières et consommables
 - + Frais accessoires d'achat de matières premières et consommables comptabilisés par nature dans les comptes autres qu'achats
 - + Stocks initiaux de matières premières et consommables
 - + Matières incluses dans les stocks initiaux de produits
 - Stocks finals de matières premières et consommables
 - Matières incluses dans les stocks finals de produits
 - Matières comprises dans la production immobilisée de l'exercice
-
- = Achats consommés (correspondant aux ventes de l'exercice)

Chapitre 5. L'inventaire et la présentation des stocks dans les états financiers

Les stocks constituent généralement une rubrique importante des états financiers. Les travaux relatifs aux stocks à l'inventaire sont généralement complexes et exigent une préparation minutieuse. Compte tenu de l'incidence des stocks sur la fiabilité des états financiers, le plus grand soin doit être accordé aussi bien aux inventaires qu'à la mesure des stocks.

Section 1. L'inventaire physique annuel (NCT 04.33)

§ 1. Domaine de l'inventaire physique

• Stocks d'approvisionnement

Quelle que soit la méthode de comptabilisation retenue, les stocks d'approvisionnement doivent faire l'objet d'un inventaire physique au moins une fois par exercice. Lorsque l'entreprise utilise la méthode de l'inventaire permanent, l'inventaire physique est substitué au stock comptable et la différence est portée au compte «603 Achats consommés».

• Stocks de produits

Quelle que soit la méthode de comptabilisation retenue, les stocks de produits doivent faire l'objet d'un inventaire physique au moins une fois par exercice. Lorsque l'entreprise utilise la méthode de l'inventaire permanent, l'inventaire physique est substitué au stock comptable et la différence est portée au compte «713 Variation des stocks».

§ 2. Inventaire tournant dans la méthode de l'inventaire permanent

Les entreprises qui tiennent l'inventaire comptable permanent peuvent :

- soit effectuer l'inventaire physique en une seule fois, au moins annuellement ;
- soit le fractionner par catégorie d'éléments de stocks suivant la méthode de l'inventaire tournant ; dans ce cas, la périodicité adoptée doit être réglée de telle manière que tous les éléments du stock soient inventoriés au moins une fois par exercice.

Les différences constatées sont ajustées au fur et à mesure des inventaires physiques tournants.

§ 3. La date de prise d'inventaire

Aux termes de l'article 17 de la loi comptable "l'opération d'inventaire doit être réalisée, au moins une fois par exercice, à l'effet de vérifier l'existence des éléments d'actifs et de passifs et de s'assurer de leur valeur". Le paragraphe 33 de la NCT 4 ajoute que "l'inventaire physique a lieu au moins une fois par an".

Cet inventaire physique a lieu généralement à une date proche de la clôture pour éviter les travaux de suivi entre la date de prise d'inventaire et la date de clôture. Néanmoins, les entreprises peuvent procéder en raison de contraintes pratiques à la prise d'inventaire à une date autre que la date de clôture.

En pratique autant que possible, on procédera à l'inventaire physique vers la fin de l'exercice de façon à disposer du montant des stocks à la date de clôture. Cela n'est toutefois pas toujours aisé.

Dans le cas de l'impossibilité ou de l'impertinence pour la gestion de l'entreprise de procéder à la prise d'inventaire à la date de clôture, l'inventaire physique peut avoir lieu à une date antérieure (aussi rapprochée que possible de la date de clôture) à condition d'être en mesure de suivre de façon fiable les mouvements des stocks entre la date effective de prise d'inventaire et la date de clôture.

Les entreprises qui tiennent un inventaire comptable ou sur fiches étalent généralement l'inventaire physique sur toute l'année (inventaire tournant).

Lorsque la prise d'inventaire n'est pas faite à la date de clôture (derniers jours d'activité de l'exercice), un dispositif doit être mis en place pour appréhender et prendre en compte les mouvements de stocks qui interviennent entre la date de prise d'inventaire et la date de clôture.

Section 2. Formules d'évaluation des stocks

Les stocks doivent être évalués et présentés dans les états financiers au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation. (IAS 2.07)

Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. (IAS 2.10)

Sous-section 1. Evaluation

Les éléments de stocks identifiables (stocks non fongibles, approvisionnements spécifiques à une commande et stocks gérés par lots) sont évalués à leur coût individuel ou réel. Le coût des éléments de stocks interchangeable (fongibles) doit être déterminé en utilisant la méthode du coût moyen pondéré ou la méthode du premier entré premier sorti (FIFO) selon celle qui permet le meilleur rattachement des charges aux produits.

§ 1. Formule du coût réel ou individuel

Les éléments de stocks qui ne sont pas ordinairement fongibles et les produits fabriqués et services affectés à des projets spécifiques font l'objet d'une identification spécifique de leurs coûts individuels déterminés article par article ou catégorie par catégorie. Dans ce cas, c'est la méthode du coût individuel qui est pratiquée et qui conduit à déterminer les coûts spécifiques imputables aux éléments ou catégories d'éléments existants en stock.

§ 2. Formule du coût moyen pondéré

La méthode du coût moyen pondéré conduit à déterminer le coût des stocks comme étant la moyenne pondérée du coût des éléments existants en début de période et du coût des éléments achetés ou produits au cours de la période. Le coût moyen pondéré est normalement calculé à chaque nouvelle réception (coût moyen pondéré mobile). Il peut être calculé une seule fois en fin d'exercice ou périodiquement en cours d'année, selon les conditions particulières de l'entreprise.

§ 3. Formule du PEPS ou FIFO

La méthode du premier entré, premier sorti conduit à affecter aux éléments de stock vendus ou consommés le coût des plus anciens éléments en stock. Par conséquent, le coût des stocks à la clôture de l'exercice correspond à celui des plus récents articles achetés ou produits.

§ 4. Décote directe

Pour les activités commerciales, il peut être approprié d'évaluer les stocks à la valeur de réalisation nette, réduite de la marge bénéficiaire normale. Soit la formule :

+ Prix de vente hors taxe effectivement pratiqué
- Marge bénéficiaire normale totale

= Coût des stocks selon la méthode de la décote directe dans le commerce

§ 5. Formules de secours

(1) Stocks d'approvisionnement

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer leur coût d'acquisition, les stocks sont évalués :

a) soit au coût d'acquisition de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition,

b) soit à la valeur de réalisation nette, réduite de la marge bénéficiaire normale,

c) soit au coût standard dans la mesure où le coût global standard des stocks ne s'écarte pas de manière significative du coût global réel des stocks pendant la période considérée.

(2) Stocks de produits

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût de production réel, les stocks de produits sont évalués :

- soit au coût de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de la production,

- soit à la valeur de réalisation nette réduite de la marge bénéficiaire normale,

- les produits résiduels, notamment les déchets et sous produits, sont évalués à leur valeur de réalisation nette ; cette valeur est déduite du coût de production du produit principal,

- les coûts de production peuvent être déterminés sur la base de coût standard dans la mesure où le coût global standard des stocks ne s'écarte pas de manière significative du coût global réel des stocks pendant la période considérée.

Sous-section 2. Valeur nette de réalisation

Selon l'IAS 2, la valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

La valeur nette de réalisation désigne le montant net qu'une entité prévoit réaliser sur la vente de stocks dans le cours normal de l'activité. La juste valeur reflète le montant pour lequel les mêmes stocks pourraient être échangés entre acquéreurs et vendeurs bien informés et consentants sur le marché. La première est une valeur spécifique à l'entreprise, contrairement à la seconde. La valeur nette de réalisation des stocks peut ne pas être égale à la juste valeur diminuée des coûts de vente. (IAS 2.07)

Le coût des stocks peut ne pas être recouvrable si ces stocks ont été endommagés, s'ils sont devenus complètement ou partiellement obsolètes ou si leur prix de vente a subi une baisse. Le coût des stocks peut également ne pas être recouvrable si les coûts estimés d'achèvement ou les coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente ont augmenté. La pratique consistant à déprécier les stocks au-dessous du coût pour les ramener à leur valeur nette de réalisation est cohérente avec le principe suivant lequel les actifs ne doivent pas figurer pour un montant supérieur au montant que l'on s'attend à obtenir de leur vente ou de leur utilisation. (IAS 2.28)

Les stocks sont habituellement dépréciés à la valeur nette de réalisation élément par élément. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas des éléments de stocks ayant trait à la même ligne de produits qui ont des finalités ou usages finaux similaires, qui sont produits et commercialisés dans la même zone géographique, et qui pratiquement ne peuvent pas être évalués séparément des autres éléments de cette ligne de produits. Il n'est pas approprié de pratiquer une dépréciation des stocks sur la base d'une classification des stocks, comme par exemple les produits finis, ou pour la totalité des stocks d'un secteur d'activité ou d'un secteur géographique. Les prestataires de services cumulent généralement les coûts relatifs à chaque service donnant lieu à la facturation d'un prix de vente distinct. En conséquence, chacun de ces services est traité comme un élément distinct. (IAS 2.29)

Les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables disponibles à la date à laquelle elles sont faites, du montant que l'on s'attend à réaliser des stocks. Ces estimations tiennent compte des fluctuations de prix ou de coût directement liées aux événements survenant après la fin de la période dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de la période. (IAS 2.30)

Les estimations de la valeur nette de réalisation prennent également en considération le but dans lequel les stocks sont détenus. Par exemple, la valeur nette de réalisation de quantités détenues en stocks pour satisfaire à des contrats de vente ou de services fermes est fondée sur le prix spécifié dans le contrat. Si les quantités spécifiées dans le contrat sont inférieures aux quantités détenues en stock, la valeur nette de réalisation des quantités en excédent est fondée sur les prix de vente généraux. Des provisions peuvent survenir au titre de contrats de vente fermes supérieurs aux quantités de stocks détenues ou de contrats d'achat fermes. (IAS 2.31)

Les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas dépréciées en dessous du coût s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus au coût ou au-dessus de celui-ci. Cependant, lorsqu'une baisse du prix des matières premières indique que le coût des produits finis est supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont dépréciées à leur valeur nette de réalisation. Dans de telles circonstances, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation. (IAS 2.32)

Une nouvelle évaluation de la valeur nette de réalisation est effectuée lors de chaque période suivante. Lorsque les circonstances qui justifiaient précédemment de déprécier les stocks en dessous du coût n'existent plus ou lorsqu'il y a des indications claires d'une augmentation de la valeur nette de réalisation en raison d'un changement de la situation économique, le montant de la dépréciation fait l'objet d'une reprise (c'est-à-dire que la reprise est limitée au montant de la dépréciation initiale) de sorte que la nouvelle valeur comptable est le plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation révisée. Tel est le cas par exemple lorsqu'un élément des stocks qui est comptabilisé à la valeur nette de réalisation parce que son prix de vente a baissé est encore disponible lors d'une période ultérieure et que son prix de vente a augmenté. (IAS 2 ; § 33)

Section 3. Mesure des stocks d'approvisionnement

Principe de base : Les stocks doivent être évalués au coût historique ou à la valeur de réalisation nette si elle est inférieure c'est-à-dire au coût historique recouvrable.

§ 1. Détermination du coût historique recouvrable des stocks d'approvisionnement

Selon l'IAS 2 § 11, les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

Le coût historique des stocks correspond au coût d'acquisition pour les éléments achetés comprenant les frais nécessaires pour mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Le coût d'acquisition des stocks comprend le prix d'achat, les droits de douane à l'importation et taxes non récupérables par l'entreprise ainsi que les frais de transport, d'assurances liés au transport de réception et autres coûts directement liés à l'acquisition des éléments achetés.

Toutes les réductions commerciales et autres éléments analogues sont déduits du coût d'acquisition et ce y compris, contrairement aux dispositions du § 13 de la NCT 4 traitant des stocks, les subventions se rapportant aux biens stockés (2).

(2) Le fait que la norme exclut les subventions des éléments à déduire des coûts des stocks est en contradiction avec la convention de rattachement des charges aux produits :

Exemple : Soit une entreprise qui n'a réalisé qu'une seule opération :

Achat 1000 unités x 100 = 100.000 - (moins) Subvention reçue 10 par unité soit 10.000.

La subvention est portée en produits de l'exercice au compte «741 Subventions d'exploitation».

Si aucune vente n'est réalisée, l'application du § 13 de la NCT 4 donne la situation ci-après

Les coûts d'acquisition peuvent inclure les différences de change provenant directement de l'acquisition récente des stocks facturés dans une monnaie étrangère et à l'occasion d'une grave dévaluation ou d'une dépréciation forte de la monnaie contre laquelle il est pratiquement impossible de se couvrir et à la condition que la valeur comptable incluant la perte de change ne soit pas supérieure au moins élevé des deux montants suivants :

- le coût de remplacement du bien en cause, et
- le montant recouvrable par le biais de l'utilisation ou de la vente de ce bien.

§ 2. Détermination de la valeur de réalisation nette des stocks d'approvisionnement

A) Stocks de marchandises

Définition : La valeur de réalisation nette est le prix de vente estimé réalisable dans des conditions normales de vente, diminué des coûts estimés nécessaires pour achever le bien et réaliser la vente.

La valeur de réalisation nette des stocks 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. Il est également tenu compte des données connues après la clôture de l'exercice dans la mesure où ces données confirment les conditions existantes à la clôture de l'exercice.

La valeur du marché, connue à la clôture de l'exercice, constitue généralement une mesure appropriée de la valeur probable de réalisation des éléments de stocks destinés à être vendus (marchandises). Toutefois, pour les stocks détenus pour satisfaire des contrats de vente fermes, le prix spécifié dans le contrat est plus approprié.

B) Stocks de matières premières

L'évaluation des matières premières et consommables destinées à être utilisées dans la production à la valeur de réalisation nette est envisagée lorsqu'une baisse des prix des matières premières ou consommables est **telles que le coût des produits finis atteint un niveau supérieur à leur valeur de réalisation nette**. Le coût de remplacement constitue généralement une mesure appropriée de la valeur de réalisation nette des matières premières et consommables.

Exemple : Soit un stock de matières premières acquis pour 1.000 nécessitant un coût de transformation de 800.

Si, à la date de clôture, le coût de remplacement de la matière baisse à 800, les stocks de matières nécessiteront la constitution d'une provision pour dépréciation si la valeur de réalisation nette du produit fini baisse au dessous de 1.800. Dans ce cas, la provision pour dépréciation s'élève à 200 soit (1.000 - 800).

L'estimation de la valeur de réalisation nette est faite pour chaque type d'éléments en stocks, ou par éléments autrement regroupés dans la mesure où leur traitement regroupé permet de mieux refléter le résultat de la période, par exemple lorsque la vente des éléments regroupés se fait de manière simultanée.

C) Stocks subventionnés

Etat de résultat			
Charges			
Achats			100.000
Stocks finals			-100.000
Achats consommés			0
Produits			
Subvention d'exploitation			10.000
Bénéfice brut			10.000
Bilan			
Stocks	100.000	Capital	100.000
Trésorerie	10.000	Bénéfice brut	10.000
Total	110.000	Total	110.000

Ainsi, la règle qui consiste à ne pas déduire la subvention du coût des stocks qu'elle a financés se trouve à l'origine de l'anomalie qui consiste à dégager un bénéfice avant qu'aucune vente ne soit réalisée.

Pour que la disposition de la norme puisse s'appliquer sans fausser le résultat, il faut constater la subvention d'exploitation correspondant aux éléments en stocks à la date de clôture en régularisation actif «472 Produits constatés d'avance».

Cette solution qui rétablit la logique comptable est pénalisante fiscalement car dans ce cas, la régularisation comptable n'est pas fiscalement opérante. En effet, fiscalement les subventions d'exploitation sont soumises à l'impôt sur les bénéfices au titre de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées.

Lorsque les produits sont subventionnés ou bénéficient d'une compensation à la vente, la valeur de réalisation nette inclut la valeur de la subvention ou de la compensation dans la mesure où :

- a) une certitude raisonnable de recevoir la subvention ou la compensation est établie, et
- b) l'entreprise pourra se conformer aux conditions afférentes à cette subvention ou compensation.

D) Techniques de comptabilisation des pertes de valeur sur stocks

L'évaluation des stocks à leur valeur de réalisation nette doit aboutir à la constatation de toute dépréciation et perte éventuelle sur les stocks détenus par l'entreprise en charges de l'exercice au cours duquel la dépréciation ou la perte s'est produite.

Les pertes éventuelles sur les engagements fermes d'achat d'éléments stockables doivent être également déterminées et constatées en charges de l'exercice, dans la mesure où les contrats de vente conclus ou d'autres circonstances indiquent que la vente de ces éléments se fera à des conditions ne permettant pas de couvrir ces pertes.

Lorsque la perte éventuelle provient d'un contrat de vente à terme portant sur des marchandises non disponibles en stocks, elle est constatée par le biais d'une «provision pour risques, compte 151» et non d'une provision pour dépréciation.

Dans certains cas, les nouvelles normes autorisent la décote directe pour évaluer les stocks à leur valeur réalisable nette réduite de la marge bénéficiaire normale. Dans ce cas, la dépréciation est déduite directement du montant des stocks. Néanmoins, cette technique n'est pas fiscalement admise.

Section 4. Mesure des stocks de produits

Principe de base : Les stocks de produits sont évalués au **coût historique recouvrable** qui correspond au coût de production constitué du coût d'acquisition des approvisionnements majoré d'une juste part des coûts directs et indirects de production pouvant être raisonnablement rattachée à la production ou à la **valeur de réalisation** nette si elle est inférieure au coût de production.

Les frais de production incorporables incluent l'ensemble des coûts encourus pour mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

§ 1. Règles retenues par l'IAS 2

A) Coûts de transformation

Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main d'oeuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, et les frais de gestion et d'administration de l'usine. Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'oeuvre indirecte. (IAS 2.12)

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre de périodes ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant d'un entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes affecté à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite est diminué de telle sorte que les stocks ne soient pas évalués au-dessus du coût. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production. (IAS 2.13)

Un processus de production peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. C'est le cas, par exemple, en cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont repartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée par exemple sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production ou les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de

la production. La plupart des sous-produits sont non significatifs par nature. Lorsque tel est le cas, ils sont souvent évalués à la valeur nette de réalisation et cette valeur est déduite du coût du produit principal. De ce fait, la valeur comptable du produit principal n'est pas différente de façon significative de son coût. (IAS 2.14)

B) Autres coûts

Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que ceux de production ou les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques. (IAS 2.15)

Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus:

- (a) montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production;
- (b) coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;
- (c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent; et
- (d) frais de commercialisation. (IAS 2.16)

La norme relative aux coûts d'emprunt identifie les circonstances limitées dans lesquelles des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks. (IAS 2.17)

Une entité peut acheter des stocks selon des conditions de règlement différé. Lorsque l'accord contient effectivement un élément de financement, celui-ci, par exemple une différence entre le prix d'achat pour des conditions normales de crédit et le montant payé, est comptabilisé comme une charge d'intérêt sur la période du financement. (IAS 2.18)

§ 2. Le modèle de détermination des charges incorporables

La NCT 4 laisse au chef d'entreprise le soin de juger dans quelle mesure les charges font partie ou non de la juste part des coûts directs et indirects de production pouvant être raisonnablement rattachée à la production.

En l'état actuel de la doctrine comptable, les changements des clés de répartition des coûts de production constituent un simple changement de modalité d'application s'inscrivant dans la même méthode comptable et ne constituent pas de ce fait un changement de méthode comptable.

Coûts non incorporables dans les stocks : Les frais de vente et les frais généraux d'administration ne sont pas des coûts incorporables ; ces frais ayant si peu de rapport ou ayant un rapport tellement indirect avec le processus de fabrication.

§ 3. Détermination du coût historique des stocks de produits

A) Éléments du coût des stocks de produits

Le coût historique des stocks d'éléments produits correspond au coût de production. Il inclut l'ensemble des coûts **encourus pour mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent**.

Les stocks de produits comprennent les stocks de produits physiques et des stocks dans les activités de prestations de services.

a) Coût de production

(1) Principe

Le coût de production des stocks comprend le coût d'acquisition des matières consommées dans la production **et une juste part des coûts directs et indirects de production** pouvant être raisonnablement rattachée à la production.

Les coûts directs et indirects de production comprennent les coûts de main-d'œuvre directe, de main-d'œuvre indirecte, des amortissements et d'entretien des bâtiments et équipements industriels et les frais de gestion et d'administration de la production.

Ces coûts doivent être analysés pour déterminer la juste part qui peut être considérée comme ayant contribué à amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

(2) Clef de répartition

Un processus de production peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. À titre d'exemple, on peut citer le cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un

sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils **sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente**. Cette répartition peut être basée par exemple sur la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production. La plupart des sous-produits, de par leur nature, sont non significatifs. Lorsque tel est le cas, ils sont souvent mesurés à la valeur réalisable nette et cette valeur est déduite du coût du produit principal. Par suite, la valeur comptable du produit principal n'est pas différente de façon significative de son coût.

En l'état actuel de la doctrine comptable, les changements des clefs de répartition des coûts de production constituent un simple changement de modalité d'application s'inscrivant dans la même méthode comptable et ne constituent pas de ce fait un changement de méthode.

(3) Méthode de l'imputation rationnelle

Lorsque le niveau réel de production est inférieur à la capacité normale de production, les frais généraux fixes de production, tels que les charges d'amortissement des bâtiments et équipements industriels et les frais de gestion et d'administration de la production, **sont imputés au coût de production à hauteur du niveau réel de production comparé à la capacité normale de production**. Les frais généraux fixes de production non imputés au coût de production sont constatés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus.

La capacité normale de production correspond au niveau de production nominale, diminuée de la perte de capacité résultant des périodes normales de congés et arrêts de travail et des activités d'entretien planifié.

Le montant des frais généraux fixes imputés à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'une capacité inutilisée. Les frais généraux non affectés sont constatés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes imputés à chaque unité produite est diminué de façon que les stocks ne soient pas mesurés au dessus de leur coût.

Exemple de calcul du taux de l'imputation rationnelle

Soit une usine qui dispose d'une capacité de production nominale ou théorique de 1.000.000 m3.

Le taux de chargement représentatif des servitudes et des contraintes de mise en marche de l'usine est estimé à 10%.

L'activité programmée pour l'année N est de 800.000 m3. L'activité réelle n'a été que de 630.000 m3 de la capacité normale.

Déterminons :

- la capacité normale,
- la sous-activité globale (avec analyse en sous-activité programmée et sous-activité réelle),
- le taux de l'imputation rationnelle.

Solution :

- la capacité normale de cette usine correspond à la capacité nominale moins le taux de chargement soit $1.000.000 \times (100\% - 10\%) = 900.000 \text{ m}^3$

- la sous-activité s'élève à $900.000 - 630.000 = 270.000 \text{ m}^3$.

La sous-activité s'analyse comme suit :

Sous-activité programmée :

$$900.000 - 800.000 = 100.000 \text{ m}^3$$

Sous-activité constatée

$$800.000 - 630.000 = 170.000 \text{ m}^3$$

$$\text{—} \text{ Sous-activité totale} = 270.000 \text{ m}^3$$

- le taux de l'imputation rationnelle s'élève à :
$$\frac{630.000 \times 100}{900.000} = 70\%$$

Ainsi le taux d'activité s'apprécie non pas par rapport à la capacité nominale ou théorique mais par rapport à la capacité normale.

(4) Frais de recherche et de développement

Dans certaines circonstances, les avantages économiques résultant des dépenses de développement engagés sont utilisés par l'entreprise à produire d'autres actifs. Dans ce cas, l'amortissement des dépenses de développement comprend une partie du coût de ces autres actifs et figure dans la valeur comptable de ces autres actifs. A titre d'exemple, les dépenses de développement précédemment inscrites à l'actif peuvent figurer dans le coût des stocks produits. Les dépenses de développement incluses de la sorte dans la valeur comptable des autres actifs sont constatés en charges en même temps que les autres coûts de ces actifs (NC § 20.31).

b) Eléments exclus du coût de production

(1) Frais de distribution

Les frais commerciaux ne sont pas inclus dans le coût de production.

(2) Coût des gaspillages

La valeur des matières premières anormalement gaspillées, de main-d'œuvre ou d'autres dépenses perdues, qui ne sont pas encourues pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ne sont pas inclus dans le coût de production de ces stocks.

(3) Frais d'administration

Les frais généraux administratifs sont exclus du coût de production parce qu'ils ne contribuent pas directement à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

§ 3. Capitalisation des charges financières dans les stocks

Les charges financières sont incorporables dans le coût d'acquisition ou dans le coût de production des stocks lorsque ces charges sont liées à des emprunts ayant financé des cycles d'approvisionnement, de stockage ou de production **supérieurs à 12 mois**, lorsque ces charges d'emprunt satisfont aux trois conditions suivantes :

- 1) il est probable qu'elles donneront lieu à des avantages économiques futurs pour l'entreprise, et
- 2) leur coût peut être évalué de façon fiable, et

3) elles correspondent à des charges financières qui auraient pu être évitées si les dépenses relatives à la production de ces stocks n'avaient pas été faites.

Stocks exclus de la possibilité de capitalisation des charges d'emprunt

Les stocks qui sont fabriqués de façon routinière ainsi que les produits fabriqués en grandes quantités de façon répétitive ne peuvent pas donner lieu à capitalisation des charges d'emprunt.

Début de la capitalisation des charges d'emprunt

L'incorporation des charges d'emprunt dans le coût d'un stock pouvant donner lieu à capitalisation des charges d'emprunt doit commencer lorsque :

- a) les dépenses relatives au stock ont été réalisées ;
- b) les activités indispensables à la préparation du stock préalablement à sa vente sont en cours ;
- c) les charges d'emprunt sont encourues.

Les activités indispensables à la préparation du stock préalablement à sa vente vont au-delà de la construction physique du bien concerné. Elles comprennent les travaux techniques et administratifs, préalables au commencement de la construction physique, telles que les activités associées à l'obtention d'autorisations préalablement au commencement de la construction physique. Toutefois, de telles activités ne comprennent pas le fait de détenir un bien lorsqu'il n'y a ni production ni développement modifiant la substance de ce bien. A titre d'exemple, les charges d'emprunt, supportées pendant la phase de développement d'un terrain, sont capitalisées dans la période au cours de laquelle les activités relatives à ces développements sont entreprises. Toutefois, les charges d'emprunt, supportées lorsque le terrain acquis à des fins de construction est détenu sans s'accompagner d'une activité de développement, n'ont pas qualité pour être capitalisées.

Cessation de la capitalisation des charges d'emprunt

La capitalisation des charges d'emprunt doit cesser lorsque les activités indispensables à la préparation du stock, préalablement à sa vente, sont pratiquement toutes terminées.

Un stock est en général prêt à être vendu, comme prévu, lorsque sa construction physique est achevée, même si des travaux administratifs de routine se poursuivent toujours. Si seules des modifications mineures, telles que la décoration d'une propriété selon les spécifications de l'acheteur ou de l'utilisateur, restent à apporter, cela indique que les activités sont pratiquement toutes terminées.

Lorsque la construction d'un bien est partiellement terminée et que chacune des parties constitutives est utilisable, indépendamment des autres dont la construction se poursuit, il faut cesser de capitaliser les charges d'emprunt et ce, quand pratiquement toutes les activités indispensables à la préparation d'une de ces parties constitutives préalablement à sa vente prévue sont terminées.

Un parc immobilier comprenant plusieurs immeubles, dont chacun peut être vendu individuellement, est un exemple de bien pour lequel chaque partie est en mesure d'être vendue pendant que la construction se poursuit sur d'autres parties.

§ 4. Détermination de la valeur de réalisation nette

A) Base de détermination de la valeur de réalisation nette

La valeur de réalisation nette des stocks 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. Il est également tenu compte des données connues après la clôture de l'exercice dans la mesure où ces données confirment les conditions existantes à la date de clôture de l'exercice.

La valeur du marché, connue à la clôture de l'exercice, constitue généralement une mesure appropriée de la valeur probable de réalisation des éléments de stocks destinés à être vendus (produits finis et produits en cours). Toutefois, pour les stocks détenus pour satisfaire des contrats de vente fermes, le prix spécifié dans le contrat est plus approprié.

L'estimation de la valeur de réalisation nette est faite pour chaque type d'éléments en stocks, ou par éléments autrement regroupés dans la mesure où leur traitement regroupé permet de mieux refléter le résultat de la période, par exemple lorsque la vente des éléments regroupés se fait de manière simultanée.

Lorsque les produits sont subventionnés ou bénéficient d'une compensation à la vente, la valeur de réalisation nette inclut la valeur de la subvention ou de la compensation dans la mesure où :

- a) une certitude raisonnable de recevoir la subvention ou la compensation est établie, et
- b) l'entreprise pourra se conformer aux conditions afférentes à cette subvention ou compensation.

B) Comptabilisation des dépréciations des stocks de produits

Deux techniques sont utilisables, sur le plan comptable, pour constater la dépréciation des stocks : la réduction de valeur ou la dotation aux provisions :

a) La réduction de valeur consiste à présenter les stocks pour leur montant net évalué à la valeur nette de réalisation correspondant au cours du jour. Cette technique n'est, néanmoins, pas admise sur le plan fiscal.

b) La dotation aux provisions.

Les provisions sont dotées selon le schéma suivant (dans les deux méthodes de comptabilisation des stocks) :

68173 Dotations aux provisions - stocks et en-cours 39 Provisions pour dépréciation des stocks	xxx,xxx	xxx,xxx
---	---------	---------

Les reprises sur provisions sont comptabilisées selon le schéma suivant :

39 Provisions pour dépréciation des stocks 78173 Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs courants, stocks et en-cours	xxx,xxx	xxx,xxx
---	---------	---------

Section 5. Les stocks de services

Selon l'IAS 2.19, dans la mesure où des prestataires de services ont des stocks, ils les évaluent à leur coût de production. Ces coûts se composent essentiellement de la main-d'oeuvre et des autres frais de personnel directement engagés pour fournir le service, y compris le personnel d'encadrement, et les frais généraux attribuables. La main-d'oeuvre et les autres coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général ne sont pas inclus mais sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus. Le coût des stocks d'un prestataire de services ne comprend pas les marges bénéficiaires ou les frais généraux non attribuables qui sont souvent incorporés dans les prix facturés par les prestataires de services.

Le coût des stocks d'un prestataire de services comprend la main-d'oeuvre et les autres frais de personnel directement engagés pour la réalisation du service y compris le personnel d'encadrement et les frais généraux s'y rapportant. Les coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général n'y sont pas inclus.

La constatation d'un stock de prestations de services concerne généralement les activités de prestations à cycle très court (tels que les transitaires) et certaines activités spécifiques (production culturelle par exemple). Les contrats de services de longue durée comptabilisés selon la méthode de l'avancement ne donnent pas lieu à la constatation d'un stock de produits puisque les produits sont pris en compte selon le degré d'avancement à la clôture de l'exercice.

Section 6. Traitement des différences de change sur les achats et les stocks

§ 1. Evaluation lors de la prise en compte de l'achat

Les achats effectués en devises doivent être convertis en monnaie de comptabilisation à la date de l'opération, selon le taux de change en vigueur à cette date.

La NCT 15 n'a pas défini ce qu'il convient d'entendre par date d'opération.

Ainsi, l'entreprise dans le cadre de ses politiques comptables peut retenir en fonction de ses spécificités l'un des taux de change suivants :

- Le taux de change à la date de transfert de propriété.
- Le taux de change le jour de la date de facturation.
- Le taux de change retenu pour le dédouanement des marchandises.
- Le taux moyen de la semaine ou du mois de comptabilisation lorsque le taux de change est relativement stable.

§ 2. Fluctuation intervenant après la prise en compte initiale

Les fluctuations ultérieures du cours de la monnaie étrangère ont une incidence sur l'équivalent dans la monnaie de comptabilisation des éléments monétaires, ce qui donne lieu à une différence de change : gain ou perte de change.

Le gain ou la perte de change est considéré comme étant le résultat d'un fait, la fluctuation du cours, **qui est distinct de l'opération d'origine.**

De ce fait, la norme tunisienne traitant des opérations en monnaies étrangères considère que toute fluctuation ultérieure du cours n'a pas d'incidence sur le coût historique des achats et des stocks acquis en monnaie étrangère.

A la date de clôture, seules les dettes éventuellement dues aux fournisseurs sont converties au cours de clôture. Toute différence entre le montant de la dette et son montant après conversion selon le cours de clôture constitue une perte ou un gain de change de l'exercice.

§ 3. Cas particuliers

1) Lorsque les stocks sont présentés à leur valeur réduite à la valeur du marché, (dans le cas où le coût historique est supérieur à la valeur du marché) et dans le cas où le prix du marché pour ces

stocks est fixé en monnaies étrangères, la valeur du marché pour ces stocks est déterminée en convertissant leur montant en devises étrangères selon le cours de la devise à la date de clôture et non celui de la date de l'opération.

2) Toute différence de change qui résulte d'une grave dévaluation ou dépréciation de la monnaie, contre laquelle il est pratiquement impossible de se couvrir et qui affecte les dettes en devises ayant trait à des stocks récemment acquis peut être incorporée à la valeur comptable de ces stocks à la condition que la valeur comptable des stocks incorporant la perte de change ne soit pas supérieure au moins élevé des deux montants suivants :

- le coût de remplacement des stocks concernés ; et
- le montant recouvrable par le biais de l'utilisation ou de la vente de ces stocks.

3) Lorsqu'un contrat de change à terme est conclu afin de fixer en monnaies de comptabilisation les montants qui seront payés pour une opération à court terme, les taux de change à terme, figurant dans les contrats de change correspondants, peuvent être utilisés pour comptabiliser et présenter les opérations (achats, fournisseurs et stocks). Dans ce cas, l'opération ne dégage aucune différence de change.

Section 7. La présentation des écarts et gaspillages sur coûts liés aux stocks et à la production ainsi que la dépréciation des stocks dans l'état de résultat

§ 1. Présentation des écarts sur inventaire permanent et des charges non incorporables en raison de l'imputation rationnelle dans l'état de résultat

Au nombre des causes des écarts entre l'inventaire physique et le stock tel qu'il ressort de l'inventaire permanent, on peut citer :

- Le gaspillage ;
- La casse ou bris ;
- Le vol ;
- Les erreurs d'enregistrement comptable (double sorties, fausse imputation de compte à compte, ...) ;
- Mauvaise transcription des bons de mouvements (entrée ou sortie) ;
- Non enregistrement d'un bon de sortie notamment ;
- Erreur dans la prise d'inventaire physique.

Il existe deux façons de présenter les écarts sur stocks et charges liées à la production mais non incorporables aux coûts de production :

- La présentation parmi les coûts des ventes dans l'état de résultat ;
- La présentation parmi les autres charges ou autres produits et non en ajustement des coûts des ventes.

Lorsque l'entreprise utilise la méthode de l'inventaire intermittent, aucun écart sur inventaire ne peut être dégagé. **De ce fait, les écarts invisibles sont intégrés nécessairement au coût des ventes.**

A) Solution retenue par l'IASC

L'IAS 02.38 inclut dans le coût des stocks consommés constatés en charges de l'exercice :

- Les coûts compris dans l'évaluation des éléments de stocks vendus, et
- Les frais généraux de production non affectés et des coûts de production des stocks d'un montant anormal.

Ce même paragraphe ajoute que les particularités de chaque entreprise peuvent également justifier l'inclusion d'autres coûts, tels que les frais de distribution.

B) Solution retenue par la Norme Comptable Générale

Aux termes du paragraphe 49 de la NCG, alinéa 3 : "La quote-part de frais généraux non affectés aux coûts des ventes est présentée dans les "autres charges d'exploitation". Une note expliquant le mode d'affectation des frais généraux doit être présentée lorsqu'elle est utile à la compréhension des performances et que le montant de ces frais est significatif".

Le même traitement est applicable aux coûts des gaspillages.

C) Pratique internationale

Au plan international, les deux méthodes de présentation des charges de production non incorporées sont usitées. Lorsque le montant de la quote-part de charges non incorporées est significatif, une information en notes aux états financiers est toujours nécessaire quelle que soit la méthode de présentation retenue.

On n'incorpore aux stocks que les coûts qui sont en relation directe avec la marchandise produite.

§ 2. Présentation de la dépréciation des stocks dans l'état de résultat

Les dépréciations de stocks peuvent être constatées selon deux modalités :

1ère modalité : La réduction de valeur ou imputation directe : dans ce cas la valeur réduite des stocks affecte le coût des ventes. Cette méthode n'est pas admise sur le plan fiscal.

2ème modalité : La constitution de provision en fin d'exercice avec reprise systématique en début d'exercice suivant.

Dans ce cas, l'entreprise peut ou bien prendre en compte la dotation puis la reprise dans le coût des ventes, ou bien les présenter parmi les autres charges et produits d'exploitation, les deux modes de présentation peuvent avoir des applications préférentielles selon les secteurs d'activité. Une note aux états financiers doit fournir l'information nécessaire aux lecteurs des états financiers, quelles que soient les techniques de constatation et de présentation retenues.