

Module 02 - Leçon 04 : Evaluation des stocks

L'article L 123-12 du Code de commerce oblige toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant de réaliser au moins une fois tous les 12 mois un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise. Le Plan Comptable Général (PCG), la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés ainsi que l'article 54 du CGI font également explicitement état de cette obligation.

Si l'inventaire physique est une obligation légale, il répond également à un besoin légitime du chef d'entreprise qui souhaite connaître avec précision la valeur des biens dont l'entreprise est propriétaire. Plusieurs services de l'entreprise sont impliqués dans la réalisation de cet inventaire qui consiste à dénombrer tous les actifs existants, quelle que soit leur forme : immobilisations, titres, stocks, créances, disponibilités.

S'agissant des stocks, les opérations de recensement physique sont généralement longues. L'expression familière "fermé pour cause d'inventaire" montre bien que les entreprises sont parfois contraintes de sacrifier une ou plusieurs journées pour réaliser ce recensement. Nous développerons donc particulièrement l'inventaire physique des stocks.

1 - La notion d'Inventaire Permanent

En comptabilité générale, on pratique, la plus part du temps, un inventaire extra-comptable, matériel (physique) au moins une fois par an. Il s'agit de l'inventaire intermittent. L'enregistrement des stocks en permanence n'est pas jugée utile à l'organisation.

En comptabilité de gestion, il est nécessaire de connaître à tout instant la valeur des éléments en stock car ils contribuent à la formation des coûts mais aussi à connaître la valeur des existants en fin de période (stock final). Il s'agit de l'inventaire permanent

2 - L'inventaire permanent en quantité

Il importe de mettre en place une procédure de gestion (de suivi) physique des stocks. Pour cela, nous pouvons utiliser un système à base de bons : bons d'entrée (ou de réception), bons de sortie avec visa du magasinier, bon de retour au fournisseur, bon de réintégration... Une fiche de stock doit être établie par article comprenant la date d'entrée, de sortie et le stock final.

Cette gestion nécessite la mise en place d'un système informatisé, d'où l'importance d'un bon outil informatique (codes barres, ...).

Cette gestion des stocks en quantité est qualifiée de comptabilité matière.

3 - L'inventaire permanent en valeur

Une fois le dénombrement réalisé, la phase suivante consiste à évaluer le stock. Conformément au principe du coût historique, chaque article en stock doit être évalué au coût d'entrée, c'est-à-dire au coût de revient total des charges engagées pour amener l'article en question à l'état où il se trouve en stock. Selon la nature du stock, ce coût de revient est le coût d'acquisition ou le coût de production.

A - La valorisation des Entrées:

La valorisation des entrées s'effectue au coût d'achat ou au coût d'acquisition. Le coût d'achat peut être défini comme étant tout ce qu'a coûté le bien jusqu'à sa mise en stock. Les éléments achetés tels que les marchandises, matières premières, emballage et autres approvisionnements seront valorisés au coût d'achat.

Les éléments produits (produits finis, produits intermédiaires, encours...) sont, eux, valorisés au coût de production.

B - La valorisation des Sorties:

La valorisation des sorties permet, d'une part, de mesurer la contribution des éléments sortis du stock à la formation des coûts, et, d'autre part, d'apprécier la valeur des existants, c'est à dire, la valeur du stock final.

Le principe de la valorisation des sorties est le suivant : tout élément qui sort du stock, sort au coût auquel il est entré.

Ce principe n'est pertinent que pour les éléments parfaitement individualisables (par exemple une œuvre d'art). Généralement, les éléments en stock sont les mêmes, ils sont fongibles et non individualisables, par ailleurs ils ont été achetés ou produits à des dates différentes, à des coûts différents qui peuvent varier en fonction des quantités. Ainsi, afin de palier cet inconvénient il convient d'utiliser des méthodes de détermination de la valeur des stocks qui s'approchent de la réalité du coût telles que les méthodes du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) et les méthodes d'épuisement des lots.

1 - Les méthodes du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) :

Nous présenterons pour chacune de ces méthodes une application

1/10 Stock initial 50 unités à 100 €
 5/10 Achat de 30 unités à 120 €
 10/10 Bon de sortie 40 unités
 15/10 Achat de 20 unités à 140 €
 20/10 Bon de sortie 30 unités
 25/10 Bon de sortie 10 unités
 30/10 Achat de 40 unités à 130 €

a - La méthode du CUMP fin de période avec stock initial.

La valorisation des sorties de stock s'effectue à la fin de la période de référence avec le stock initial. Nous ne pouvons valoriser les sorties tant que la période de référence n'est pas terminée. La période de référence choisit dépend de la rotation des stocks (semaine, mois, trimestre, semestre, année).

$$CUMP = \frac{\text{Valeur}(SI + \text{Entrées})}{\text{Quantités}(SI + \text{Entrées})}$$

$$CUMP = \frac{(50 \times 100 + 30 \times 120 + 20 \times 140 + 40 \times 130)}{(50 + 30 + 20 + 40)} = \frac{16\,600}{140} = 118,57$$

Inventaire Permanent (Référence)

Dates	Libellés	Quantités	PU	Montant
01-oct	Stock Initial	50	100,00	5 000,00
05-oct	Achat	30	120,00	3 600,00
15-oct	Achat	20	140,00	2 800,00
30-oct	Achat	40	130,00	5 200,00
		140	118,57	16 600,00

Dates	Libellés	Quantités	PU	Montant
10-oct	Sortie	40	118,57	4 742,80
20-oct	Sortie	30	118,57	3 557,10
25-oct	Sortie	10	118,57	1 185,70
30-oct	Stock Final	60		7 114,40
		140		16 600,00

Alexandre VERNHET:

Le coût unitaire ne peut être calculé qu'en fin de période avec toutes les entrées en stock.

Alexandre VERNHET:

Les sorties sont quantités en cours de mois mais non valorisées. La valorisation n'intervient qu'en fin de période (après calcul du coût moyen pondéré. Toutes les sorties sont valorisées au même coût.

b - La méthode du CUMP après chaque entrée

La méthode du coût unitaire moyen pondéré est déterminé après chaque entrée et entre deux entrées, toutes les sorties sont évaluées au dernier CUMP.

$$CUMP = \frac{Valeur(Stock + Entrée)}{Quantités(Stock + Entrée)}$$

Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stock final		
		Quantités	PU	Montant	Quantités	PU	Montant	Quantités	PU	Montant
01-oct	Stock Initial	50	100,00	5 000,00				50	100,00	5 000,00
05-oct	Achat	30	120,00	3 600,00				80	107,50	8 600,00
10-oct	Sortie				40	107,50	4 300,00	40	107,50	4 300,00
15-oct	Achat	20	140,00	2 800,00				60	118,33	7 100,00
20-oct	Sortie				30	118,33	3 549,90	30	118,34	3 550,10
25-oct	Sortie				10	118,34	1 183,40	20	118,34	2 366,70
30-oct	Achat	40	130,00	5 200,00				60	126,11	7 566,70
		140		16 600,00	80		9 033,30	60		7 566,70

Alexandre VERNHET:
Les entrées sont valorisées au coût d'achat ou au coût de production (en fonction des résultats de la comptabilité analytique).

Alexandre VERNHET:
Les sorties sont valorisées au dernier coût unitaire connu. Ce coût varie tout au long de la période analytique.

Alexandre VERNHET:
Le coût unitaire varie et donc est calculé après chaque entrée. Exceptionnellement, il peut varier après certaines sorties en raison des arrondis

c - Le CUMP Fin de Période sans stock initial

La valorisation des sorties s'effectue à la valeur moyenne des achats de la période.

$$CUMP = \frac{Valeur(Entrées)}{Quantités(Entrées)}$$

2 - Les Méthodes d'épuisement des stocks

Les méthodes d'épuisement des stocks consistent à évaluer les sorties de stock au coût d'achat ou coût de production des différentes entrées supposées classées dans un certain ordre.

a - La méthode Premier Entré – Premier Sorti (ou méthode First In First Out : FIFO)

Selon cette méthode les lots les plus anciens sortent en premier.

Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stock final		
		Quantités	PU	Montant	Quantités	PU	Montant	Quantités	PU	Montant
01-oct	Stock Initial	50	100,00	5 000,00				50	100,00	5 000,00
05-oct	Achat	30	120,00	3 600,00				50	100,00	5 000,00
								30	120,00	3 600,00
10-oct	Sortie				40	100,00	4 000,00	10	100,00	1 000,00
								30	120,00	3 600,00
15-oct	Achat	20	140,00	2 800,00				10	100,00	1 000,00
								30	120,00	3 600,00
								20	140,00	2 800,00
20-oct	Sortie				10	100,00	1 000,00	10	120,00	1 200,00
					20	120,00	2 400,00	20	140,00	2 800,00
25-oct	Sortie				10	120,00	1 200,00	20	140,00	2 800,00
30-oct	Achat	40	130,00	5 200,00				20	140,00	2 800,00
								40	130,00	5 200,00
		140		16 600,00	80		8 600,00	60		8 000,00

Alexandre VERNHET:
Les entrées sont valorisées au coût d'achat ou au coût de production (en fonction des résultats de la comptabilité analytique). La valorisation est identique à celle des autres méthodes.

Alexandre VERNHET:
Les sorties sont valorisées par priorité au coût unitaire les lots les plus anciens. Les sorties peuvent être valorisées à des coûts différents en fonction de l'épuisement des lots..

Alexandre VERNHET:
Cette méthode oblige à suivre le stock lot par lot. Elle consomme plus de ressources (humaines, informatiques,...). Il est plus facile pour un système de pratiquer une moyenne pondérée par les quantités.

b - La méthode Dernier Entré – Premier Sorti (ou méthode Last In First Out : LIFO)

Selon cette méthode les lots les plus récents sortent en premier (méthode préconisée aux États-Unis).

c - La méthode Prochain Entré – Premier Sorti (ou méthode Next In First Out : NIFO)

Cette méthode consiste à valoriser l'élément qui sort du stock à sa valeur de remplacement sur le marché. Cette méthode est utilisée au Pays-Bas.

4 – Le contrôle des stocks

A - L'obligation en matière d'inventaire de stock:

Il faut dresser un inventaire annuel des stocks (obligatoire). Il comprend la liste complète des éléments du stock et l'évaluation des éléments réellement constatés.

Il indique la date de l'inventaire (en principe la date de clôture des comptes avec une tolérance de +3 mois).

Il faut une présentation matérielle composée de l'état estimatif des stocks (sur disquette ou à travers de documents) plus le lieu de stockage, les références, la quantité, le prix d'évaluation. Si ces conditions ne sont pas respectées l'administration peut sanctionner pour irrégularité de la comptabilité.

B - Le contrôle interne :

Il a un double objectif, le premier est de se prémunir des erreurs et éviter les fraudes.

Pour mettre en place ce contrôle on met en place des systèmes d'autorisation d'entrée / sortie mais aussi des protections matérielles des stocks ayant pour but de réduire les pertes, le gaspillage, le vol.

Il faut respecter le principe d'indépendance des exercices. Il faut rattacher à l'exercice que ce qui le concerne. Si on a en stock des produits déjà vendus ou si une facture d'achat a été reçue et enregistrée avant même que la marchandise ne soit arrivée, il faut en tenir compte.

Pour éviter le vol il faut faire une bonne séparation des fonctions. Ce n'est pas celui qui compte qui gère l'inventaire. Pour palier à tous ces problèmes il faut prévoir une véritable procédure qui indique les différentes phases de l'inventaire.

C - Le contrôle externe :

Il est réalisé par un réviseur des comptes, commissaire aux comptes, chargé de vérifier la réalité et la sincérité des comptes.

Le commissaire doit mettre en place des moyens pour effectuer un contrôle physique.

- Il doit s'assurer qu'un inventaire physique a été effectivement réalisé.
- Il vérifie les documents d'inventaires, les méthodes employées.
- Il vérifie que les instructions de procédure d'inventaire ont été suivies.
- Il réalise un contrôle effectif ou, plus souvent, par sondage

Il porte une attention toute particulière aux stocks dépréciés et aux dépréciations qui doivent être constatées.

D - Les différences d'inventaire:

Les existants (stocks) réels (information issue de l'inventaire physique/matériel) peuvent ne pas correspondre exactement aux stocks théoriques (information issue de l'inventaire permanent). Dans ce cas, soit nous observons un boni d'inventaire (stock réel > stock théorique), soit un mali d'inventaire (stock réel < stock théorique)

Les différences, en plus ou en moins, peuvent provenir :

- en amont, lors de l'entrée en stock, sur les livraisons (il existe des tolérances selon les marchés et la nature des produits), perte en cours de livraison.
- en cours de stockage : évaporation naturelle ou forcée, casse, vol, ...
- en aval, lors de la sortie de stock: mesure approximative...

E - Présentation des comptes de stock:

1 - Exemple méthode CUMP

Eléments	Quantités	PU	Montant
1 Stock Initial	40	50,00	2 000,00
2 Entrées	60	55,00	3 300,00
3 Mouvements (et calcul du CUMP) (1+2)	100	53,00	5 300,00
4 Sorties	-80	53,00	-4 240,00
5 Stock Final théorique (3 - 4)	20		1 060,00
6 Stock Final réel	18		954,00
7 Différence d'inventaire (6 - 5)	-2	53,00	-106,00

Alexandre VERNHET:
CUMP = 5 300 / 100

Alexandre VERNHET:

Le stock final en montant est égal au stock théorique (en montant) moins les différences d'inventaire valorisées au CUMP arrondi = 1 060 - 106

2 - Exemple méthode FIFO

Eléments	Quantités	PU	Montant
1 Stock Initial	40	50,00	2 000,00
2 Entrées	60	55,00	3 300,00
4 Sorties	-40	50,00	-2 000,00
	-40	55,00	-2 200,00
5 Stock Final théorique (3 - 4)	20	55,00	1 100,00
6 Stock Final réel	18		990,00
7 Différence d'inventaire (6 - 5)	-2	55,00	-110,00

Alexandre VERNHET:

On commence par valoriser au coût le plus ancien (50) puis en fonction de l'épuisement des lots au coût suivant.

Alexandre VERNHET:

La différence d'inventaire est valorisée également selon la méthode PEPS (ici le plus ancien = 55)

5 – Annexe le plan comptable général (stocks)

Sous-section 4 Coût d'entrée des stocks (Règlement n°2004-06 du CRC)

321-19. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les pertes et gaspillages sont exclus des coûts.

Les coûts d'emprunt peuvent être inclus dans le coût des stocks selon les dispositions prévues à l'article 321-5.

321-20. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coûts d'acquisition.

Le coût d'acquisition des stocks est constitué du :

- ✓ prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;
- ✓ ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services ».

Les coûts administratifs sont exclus du coût de production et d'acquisition à l'exclusion des coûts des structures dédiées.

321-21. – (Règlement n°2004-06 du CRC) – Coût de production

Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe. Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. 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, augmentés, le cas échéant de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- ✓ la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

Les frais 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'œuvre indirecte.

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 d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'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 l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

321-22. – (Règlements n°2004-06 et 2007-02 du CRC) – Méthodes de détermination du coût

- ✓ 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 procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.
- ✓ Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :
 - le coût des stocks à l'arrêt du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
 - le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.

Ce total est réparti, entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existants en stocks, par application d'un mode de calcul sur la base du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage ou selon la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS - FIFO).

- ✓ Une entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité. Pour des stocks de nature ou d'usage différents, différentes méthodes peuvent être utilisées.
- ✓ 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.
 - Méthode des coûts standards
Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.
 - Méthode du prix de détail.
Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation. 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 le cas échéant appliqué.