

Les Stocks

Les stocks sont les éléments d'actif détenus pour être vendus dans le cours normal de l'exploitation, ou bien en cours de production pour une telle vente ; ou bien sous forme de matière ou de fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de la prestation de services.

La norme comptable tunisienne relative aux stocks (NCT 04) est comparable à celle de l'IAS (IAS 02), toutefois certaines différences apparaissent, notamment au niveau :

- La comptabilisation des stocks.
- L'acceptation de la formule du LIFO par l'IAS 02.
- La comptabilisation des dépréciations des stocks.
- La présentation des écarts et gaspillages sur coûts liés aux stocks et à la production.
- Le traitement des subventions se rapportant aux biens stockés.
- Les informations à fournir.

Les traitements prévus par la NCT 04

I. Les formules dévaluation des stocks

La NCT 04 distingue six formules dévaluation des stocks :

1. Formule du coût réel ou individuel

Cette formule est utilisée pour des éléments de stocks identifiables, ainsi que les productions fabriquées et services affectés à des projets spécifiques.

2. Formule du coût moyen pondéré

Cette formule consiste à faire 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. Cette moyenne peut être calculée périodiquement ou lors de la réception de chaque nouvelle livraison.

3. Formule du FIFO ou PEPS

Cette formule consiste à affecter aux éléments de stocks vendus ou consommés le coût des plus anciens éléments en stocks. Le coût des stocks à la clôture sera celui des plus récents articles achetés ou produits.

4. Les formules de secours

Lors qu'il n'est pas possible de déterminer leurs coûts, les stocks sont évalués :

- Au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents
- A la valeur de réalisation nette réduite de la marge bénéficiaire pour les activités commerciales.
- Au coût standard dans la mesure où le coût global standard ne s'écarte pas de manière significative du coût global réel des stocks.

II. Evaluation des stocks

1. Principe

Les stocks doivent être évalués au coût historique ou à la valeur de réalisation nette si elle est inférieure.

2. Les stocks d'approvisionnement

a. Principe

Les stocks d'approvisionnements sont évalués au coût historique qui correspond au coût d'acquisition y compris les frais nécessaires pour mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

b. Les éléments du coût d'acquisition

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

Les rabais, remises et ristournes sont déduits du coût d'acquisition.

Selon le paragraphe 13 de la NCT 04, les subventions se rapportant aux biens stockés sont incluses dans le coût des stocks, la subvention est comptabilisée en produits (selon NCT 12 relative aux subventions publiques) Toutefois ce traitement conduit à constater un profit non réalisé.

Enfin le § 14 dispose que les gains et pertes de changes liés à l'acquisition de stocks peuvent être inclus dans le coût des stocks sous certaines conditions.

3. Les stocks de produits

a. Principe

Les stocks de produits sont évalués au coût de production.

b. Les éléments du coût de production

La NCT 04 dispose que le coût de production comprend le coût d'acquisition des matières consommées et une juste part des coûts directs et indirects de production (telle que main d'œuvre, amortissements de matériel, frais d'entretien, frais de gestion et d'administration de la production) pouvant être raisonnablement rattachée à la production.

c. Clef de répartition pour les sous produits et les produits liés :

Lorsque les coûts de production ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être basée sur la valeur de vente de chaque produit

Si les sous produits sont non significatifs, ils sont mesurés à la valeur de réalisation nette et cette valeur est réduite du coût du produit principal.

d. Affectation des frais généraux fixes : Imputation rationnelle

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale de production. IL est possible de retenir la capacité réelle de production si elle est proche de la capacité de production normale.

Les frais généraux non affectés sont constatés en charges.

e. Affectation des frais généraux variable de production

Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité sur la base de l'utilisation effective des installations de production.

f. Les éléments exclus du coût de production

La NCT 04 dispose dans ses paragraphes 19,21 et 22 que les frais de commercialisation (ou distribution), les coûts de gaspillages et les frais généraux d'administration sont exclus de coût de prix.

g. Les charge d'emprunt

Les charges d'emprunt peuvent être incluses dans le coût des stocks sous certaines conditions.

III. Comptabilisation des stocks

La NCT 04 distingue deux méthodes de comptabilisation des flux d'entrées et de sorties des stocks :

Méthode de l'inventaire permanent

Cette méthode consiste à enregistrer tous les mouvements d'entrées et de sorties des stocks. Elle permet de connaître en cours d'exercice les existants, ainsi que les consommations chiffrées en quantité et en valeur.

Méthode de l'inventaire intermittent

Cette méthode consiste à enregistrer tous les stocks initiaux en charges. A la date de l'inventaire on détermine les stocks finaux inscrits en ajustement des charges, le solde de la variation des stocks d'approvisionnements avec les achats constitue les achats consommés au cours de l'exercice.

Les stocks de produits sont comptabilisés en produits : production stockée ou déstockage.

IV. Evaluation des stocks à l'inventaire : valeur d'inventaire

1. Principe

L'évaluation des stocks à l'inventaire se fait à la valeur la plus faible du coût et de la valeur de réalisation nette. Pour les contrats de vente ferme, la valeur de réalisation nette est déterminée sur la base du prix spécifié au contrat.

2. Les stocks d'approvisionnement

a. Evaluation de la VRN

Pour les stocks de marchandises, la valeur de marché constitue une mesure appropriée de la valeur de réalisation nette. Pour les stocks de matières premières, le coût de remplacement constitue généralement une mesure appropriée de la valeur de réalisation nette

b. Dépréciation des stocks

Lorsque la VRN des stocks d'approvisionnement devient inférieure à leur coût des produits finis atteint un niveau supérieur à leur VRN : on doit constater une dépréciation des stocks d'approvisionnement.

c. Comptabilisation des pertes de valeur sur stock

Toute dépréciation est constatée en charge soit :

- Par la constatation d'une provision pour dépréciation des stocks.
- Par une réduction de valeur.

d. Reprise d'une perte de valeur sur stock

La provision constatée à la clôture de l'exercice doit être reprise automatiquement à l'ouverture de l'exercice suivant.

3. Les stocks de produit

a. Evaluation de la VRN

La valeur de marché constitue une mesure appropriée de la VRN des produits finis.

b. Dépréciation des stocks de produits

Lorsque la VRN devient inférieure au coût, on procède à une dépréciation.

c. Comptabilisation de la dépréciation des stocks

Toute dépréciation est constatée en charge soit :

- Par la constatation d'une provision pour dépréciation des produits finis.
- Par une constatation d'une réduction de valeur.

d. Reprise de la dépréciation des stocks de produits finis

Les provisions pour dépréciation des stocks de produits finis doivent être reprises à l'ouverture de l'exercice suivant.

V. Comptabilisation des charges d'emprunt dans le coût des stocks

Pour pouvoir capitaliser les charges d'emprunt dans le coût des stocks, quatre conditions doivent être satisfaites :

- Les stocks doivent avoir un cycle d'approvisionnement, de stockage ou de production supérieure à douze mois.
- Il est probable qu'ils donneront lieu à des avantages économiques futurs pour l'entreprise.
- Leur coût peut être mesuré de façon fiable.
- Elles correspondent à des charges évitables.

Les charges d'emprunt ayant financées des stocks qui sont fabriqués de façon routinière ainsi que les produits finis fabriqués en large quantité de façon répétitive sont exclus de la possibilité de capitalisation.

Les charges d'emprunt incluses dans les stocks sont traités comme un coût incorporable aux produits concernés.

VI. Les stocks de services

Sont inclus dans le coût des stocks

La main d'œuvre 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.

Sont exclus du coût des stocks

Les frais de vente et les frais relatifs au personnel administratif général. Ces frais sont comptabilisés en charges.

Les contrats de service de longue durée sont comptabilisés selon la méthode du degré d'avancement et donc ne donne pas lieu à la constatation d'un stock de produit.

VII. Traitement des différences de change sur les stocks

Selon la NCT 15 relative « aux opérations en monnaie étrangère », les fluctuations du cours de change n'ont pas d'incidence sur le coût historique des achats et des stocks sauf dans les deux cas suivants :

1. Les stocks sont présentés à la valeur de marché (dans le cas où le coût historique est supérieur à la valeur de marché) et dans le cas où le prix de marché est fixé en monnaie étrangère.
2. Dans le cas d'une grave dévaluation de monnaie pour des stocks acquis récemment à 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.
 - Le montant recouvrable par Le biais de l'utilisation ou de la vente de ces stocks.

VIII. Présentation des écarts et gaspillages sur coûts liés aux stocks et à la production

Selon la norme comptable générale NG 01, la quote part des frais généraux non affectés au coût des ventes est présentée dans « les autres charges d'exploitation »

De même pour les coûts de gaspillage.

IX. Les informations à fournir

Selon le paragraphe 44 de la NCT 04, les états financiers doivent faire apparaître :

- Le coût d'origine, la provision pour dépréciation et la valeur comptable nette pour la totalité des stocks et par catégories de stocks si l'information est significative.
- Le coût des stocks constatés en charges de l'exercice.
- Les méthodes utilisées en matière de traitement des stocks incluant l'évaluation des éléments de coût, la valorisation et la comptabilisation des stocks.
- Les changements de méthode de traitement des stocks qui ont un effet significatif sur le résultat doivent être indiqués.

Les divergences avec la norme comptable internationale IAS 02

I. Les formule d'évaluation

L'IAS 02 retient aussi six formules d'évaluation des stocks. Toutefois la formule « du coût d'acquisition ou de production de biens similaires » n'est pas retenue par l'IAS 02 qui retient par contre la formule du LIFO (dernier entré premier sortie) qui suppose que les éléments du stock qui ont été acquis ou fabriqués les derniers sont vendus les premiers. Le coût des stocks à la clôture sera celui des premiers achetés ou premiers vendus.

II. Evaluation des stocks

La NCT 04 et l'IAS 02 retiennent pratiquement les mêmes principes pour l'évaluation des stocks.

Cependant le traitement des subventions d'exploitations est différent, en effet l'IAS 02 prévoit l'exclusion des subventions d'exploitation du coût des stocks.

L'IAS 02 utilise le terme « coût de transformation » au lieu de coût de production et lui donne la définition suivante : Le coût de transformation comprend les coûts directement liés aux unités produites (telle que la main d'œuvre directe), ainsi que les frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis.

Enfin au niveau des éléments exclus du coût de production, l'IAS 02 exclut aussi les coûts de stockage à moins qu'ils ne soient nécessaires au processus de production.

III. Comptabilisation des stocks

L'IAS 02 ne présente pas une technique de comptabilisation pour les stocks, toutefois elle dispose dans son § 31 que les stocks vendus doivent être passés en charge de l'exercice au cours duquel les produits correspondants sont comptabilisés.

La pratique internationale consacre la méthode de l'inventaire permanent.

IV. Evaluations des stocks à l'inventaire

L'IAS 02 prévoit le même traitement que la NCT 04 pour l'évaluation des stocks à l'inventaire, toutefois la constatation des dépréciations est différente. En effet la norme internationale dispose que toute perte de valeur doit être constatée en charges en tant que réduction de valeur.

Les pertes pour des contrats de ventes fermes et des contrats d'achats fermes sont comptabilisées selon IAS 10 éventualités et événements survenant après la clôture (en tant que provision au passif)

Toute reprise du montant déprécié est constatée comme une réduction du montant des stocks comptabilisés en charges.

V. Comptabilisation des charges d'emprunt dans les stocks

L'IAS 23 relative aux coûts d'emprunt prévoit les mêmes traitements que ceux prévus par la NCT 13 relative aux charges d'emprunt.

VI. Les stocks de service

Les traitements prévus par l'IAS 02 sont comparable à ceux prévus par la NCT 04.

VII. Traitement des différences de change sur les stocks

L'IAS 21 relative aux effets des variations des cours des monnaies étrangères prévoit les mêmes traitements que ceux prévus par la NCT 15 relative aux opérations en monnaies étrangères.

VIII. Présentation des écarts et gaspillages sur coûts liés aux stocks et à la production

L'IAS 02 prévoit un traitement différent que celui prévu par la NCT04 pour la présentation des écarts et gaspillages sur coûts liés aux stocks à la production. En effet l'IAS 02 dispose que les frais généraux de production non affectés et les coûts de production des stocks d'un montant anormal sont inclus dans le coût des stocks consommés constatés en charges de l'exercice.

IX. Les informations à fournir

L'IAS 02 dispose que les états financiers doivent indiquer :

- Les méthodes comptables d'évaluation des stocks y compris la méthode de détermination du coût utilisé.
- La valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégorie appropriée à l'entreprise.
- La valeur comptable des stocks comptabilisés à la valeur nette de réalisation.
- Le montant de toute reprise de dépréciation qui est comptabilisé en produits de l'exercice.
- Les circonstances ou événement ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks.
- La valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passif.

Lorsque le coût des stocks est déterminé en utilisant la méthode de LIFO, les états financiers doivent la différence entre le montant des stocks apparaissant au bilan et ;

- Soit le plus faible du montant obtenu selon la méthode FIFO et la VRN.
- Soit le plus faible du coût actuel à la date de clôture et de la VRN.

Les états financiers doivent indiquer aussi :

- Soit le coût des stocks comptabilisés en charges au cours de l'exercice.
- Soit les coûts opérationnels, applicables aux produits comptabilisés en charges au cours de l'exercice, classés selon leur nature.