

Les stocks

Les stocks et les immobilisations

Le résultat est égal à la variation de valeur du patrimoine de l'entreprise, c'est-à-dire la différence entre ses augmentations et ses diminutions.

La valeur du patrimoine de l'entreprise est égale à la différence entre la valeur de ses actifs et ses passifs. Jusqu'ici nous n'avons tenu compte que des créances pour évaluer les actifs de l'entreprise mais l'entreprise dispose également de deux catégories d'actifs :

- les stocks ;
- les immobilisations.

Un stock est un actif détenu pour être vendu ou consommé par l'entreprise.

Une immobilisation est un actif détenu pour être utilisé durablement par l'entreprise, au-delà de l'exercice en cours.

Pour comprendre comment les stocks et les immobilisations s'intègrent à la comptabilité de l'entreprise, on peut repartir du tableau présenté au chapitre précédent montrant les mouvements enregistrés au cours de l'exercice.

Débit		Crédit	
Achats	500	Ventes	900
Autres dépenses	300	Autres recettes	100
Résultat	200		
		Résultat	200
Débiteurs	350	Créanciers	150
Total	1350	Total	1350

On peut introduire les augmentations et les diminutions de stocks et d'immobilisations à la fois dans la première et dans la seconde partie du tableau afin de ne pas le déséquilibrer.

Les augmentations de stocks et d'immobilisations correspondent à des augmentations du patrimoine, elles sont, comme les augmentations de créances, inscrites au crédit dans la première partie, leurs

diminutions sont inscrites au débit. Dans la seconde partie du tableau, on fait le contraire.

Le tableau montrant les opérations au cours de l'exercice se présente alors ainsi :

Débit		Crédit	
Achats	500	Ventes	900
Autres dépenses	300	Autres recettes	100
Diminution des stocks	400	Augmentation des stocks	550
Diminution des immobilisations	150	Augmentation des immobilisations	250
Résultat	450	Résultat	450
Débiteurs	350	Créanciers	150
Augmentation des stocks	550	Diminution des stocks	400
Augmentation des immobilisations	250	Diminution des immobilisations	150
Total	2950	Total	2950

Le résultat qui était de 200 s'élève maintenant à 450 car il tient compte des augmentations nettes des diminutions des stocks et des immobilisations.

Nous traiterons successivement le cas des stocks et celui des immobilisations

Comptabilisation des stocks

La partie haute du tableau correspond aux comptes de gestion et sa partie basse aux comptes de bilan. Deux comptes sont donc ouverts pour enregistrer les mouvements de stocks :

- un compte de gestion : le compte *Variation des stocks* ;
- un compte de bilan : le compte *Stocks*.

Les stocks sont des actifs au même titre que les créances et leurs mouvements sont enregistrés de manière similaire. Ainsi, comme le montre notre tableau, les diminutions des stocks correspondent à des sorties, elles sont enregistrées au débit du compte de gestion *Variation des stocks* et au crédit du compte de bilan *Stocks*.

Les augmentations des stocks correspondent à des entrées, elles sont enregistrées au crédit du compte *Variation des stocks* et au débit du compte *Stocks*.

Il peut paraître peu intuitif d'enregistrer une sortie de stocks au débit d'un compte de gestion puisqu'elle ne se traduit pas par une dette pour l'entreprise. Cependant, c'est rationnel si l'on se place du point de vue de l'entreprise.

Jusqu'ici nous avons enregistré au débit des comptes de gestion les opérations qui se traduisent immédiatement ou à terme par une sortie d'argent. Par exemple, un achat se traduit à plus ou moins long terme par une sortie d'argent. Toutes les sorties d'argent **doivent** être justifiées pour montrer qu'elles ont bien été utilisées au profit de l'entreprise et non à des fins personnelles. C'est également le cas des sorties de stocks, elles **doivent** être justifiées au même titre que les sorties d'argent.

L'enregistrement au crédit d'un compte de gestion des entrées en stocks est également rationnel. Jusqu'ici, nous avons enregistré au crédit des comptes de gestion toutes les opérations de l'entreprise qui se traduisent pour elle par une augmentation de créance, c'est-à-dire par une future entrée d'argent en laquelle il est raisonnable de **croire**.

Une entrée en stocks devrait, elle aussi, se traduire à terme et plus ou moins directement par une entrée d'argent. Par exemple, une entrée en stocks de marchandises permettra une vente future et donc une entrée d'argent. Une entrée en stocks de matières premières permettra une production qui pourra générer une entrée d'argent par sa vente.

Ainsi, les comptes de gestion enregistrent au **débit** les opérations de l'entreprise qui correspondent à des **sorties d'actifs** puisque celles-ci **doivent** être justifiées.

Les comptes de gestion enregistrent au **crédit** les **entrées d'actifs** puisqu'on peut **croire** qu'elles se traduiront directement ou indirectement par des entrées d'argent.

Les comptes de bilan fonctionnent en sens inverse.

Les comptes d'actifs du bilan enregistrent au **débit** les **entrées** d'actifs, ils enregistrent au **crédit** les **sorties d'actifs**.

Le compte *Variation des stocks* est un compte de gestion, il se présente donc sous la forme suivante :

Débit	Crédit
Sorties des stocks	Entrées en stocks
Solde = variation des stocks	

Le compte *Stocks* est un compte de bilan, son solde présente donc la valeur du stock en fin d'exercice.

Stocks	
Débit	Crédit
Solde à nouveau : stock à l'ouverture	
Entrées en stocks	Sorties des stocks
	Solde : stock à la clôture

Valorisation des stocks

Pour que la variation des stocks enregistrée dans les comptes ait un sens, l'entrée en stocks d'un bien et sa sortie des stocks doivent nécessairement être valorisées au même prix.

Si ce n'était pas le cas, une entrée en stocks d'un bien suivie de sa sortie des stocks au cours du même exercice ferait apparaître une variation des stocks non nulle. Par exemple, si un bien était valorisé à 10 au moment de son entrée et à 12 au moment de sa sortie, la variation des stocks serait négative et égale à -2 alors que les stocks sont restés les mêmes.

Cela implique que les entrées et les sorties des stocks doivent être évaluées à leur prix au moment de l'entrée car, tant qu'un bien reste en stock on ne connaît pas son prix à la sortie. Plus précisément, l'entrée d'un bien en stocks et sa sortie doivent être évaluées à son coût d'acquisition puisqu'un bien peut avoir été produit par l'entreprise et non acheté.

Inventaire permanent et inventaire intermittent

Le compte *Stocks* exprime l'équation suivante :

Stock de clôture = Stock d'ouverture + entrées en stocks – sorties des stocks

Cette égalité signifie simplement que le stock de clôture provient du stock au début de l'exercice et qu'il a augmenté avec les entrées en stocks et diminué avec les sorties de stocks.

Elle peut également s'écrire :

Entrées – sorties = stock de clôture – stock d'ouverture

C'est-à-dire :

Variation des stocks = stock de clôture – stock d'ouverture

Cette égalité signifie que si l'on remplace dans le compte *Variation des stocks* les entrées par le stock de clôture et les sorties par le stock d'ouverture on obtient le même solde égal à la variation des stocks. Ainsi, le compte *Variation des stocks* peut également se présenter sous la forme suivante :

Variation de stocks

Débit	Crédit
Stock d'ouverture	Stock de clôture
Solde : variation des stocks	

La détermination des stocks et de leur variation à partir des entrées et des sorties s'appelle la méthode de l'inventaire permanent, la détermination des stocks et de leur variation à partir de leur valeur de clôture et d'ouverture s'appelle la méthode de l'inventaire intermittent.

En pratique, une entreprise peut suivre à tout moment l'évolution de ses stocks grâce à la méthode de l'inventaire permanent mais, en fin d'exercice, elle est tenue de faire une évaluation physique de ses stocks et donc d'appliquer la méthode de l'inventaire intermittent.

Conséquences sur le résultat

Grâce à l'enregistrement des stocks, le résultat n'apparaît que quand il devient certain.

Prenons l'exemple d'une entreprise qui achète des marchandises au prix de 100 et qui les revend au prix de 120 au cours de l'exercice suivant. L'opération d'achat et de revente a dégagé un bénéfice de 20. Mais regardons les comptes de résultat des deux exercices consécutifs.

Si l'on n'enregistrait pas les variations des stocks, le compte de résultat de l'exercice où a lieu l'achat se présenterait ainsi :

Compte de résultat du premier exercice

Débit		Crédit	
Achats	100	Ventes	0
Bénéfice		Perte	100

Au premier exercice, on trouverait en charges l'achat de marchandises mais pas de produits, le résultat serait une perte de 100.

Le compte de résultat de l'exercice suivant se présenterait ainsi :

Compte de résultat du deuxième exercice

Débit		Crédit	
Achats	0	Ventes	120
Bénéfice	120	Perte	

Au deuxième exercice, on trouverait en produits la vente de marchandises mais pas de charges, le résultat serait un bénéfice de 120.

En tenant compte de la variation des stocks, le compte de résultat du premier exercice devient :

Compte de résultat du premier exercice

Débit		Crédit	
Achats	100	Ventes	0
Sorties des stocks	0	Entrées en stocks	100
Bénéfice		Perte	0

Celui du deuxième exercice devient :

Compte de résultat du deuxième exercice

Débit		Crédit	
Achats	0	Ventes	120
Sorties des stocks	100	Entrées en stocks	0
Bénéfice	20	Perte	

Ainsi, grâce à la comptabilisation des stocks, le bénéfice n'apparaît qu'au moment de la vente, c'est-à-dire quand il devient certain, c'est le principe de prudence.

Les variations des stocks au compte de résultat

Le Plan comptable français distingue trois grandes catégories de stocks :

- les stocks de marchandises ;
- les stocks de matières premières et autres approvisionnements ;
- la production stockée.

Les stocks de marchandises

Les marchandises sont des biens que l'entreprise achète pour les revendre sans transformation.

Au compte de résultat, les variations de stocks de marchandises sont associées négativement aux achats de marchandises. En effet :

$$\text{Variation des stocks} = \text{entrées} - \text{sorties}$$

Les entrées en stocks correspondent aux achats de marchandises. On a donc :

$$\text{Variation des stocks} = \text{achats de marchandises} - \text{sorties}$$

Et donc :

$$\text{Achats de marchandises} - \text{variation des stocks de marchandises} = \text{sorties des stocks}$$

Les sorties des stocks de marchandises correspondent aux ventes de marchandises évaluées à leur coût d'achat. En les comparant aux ventes, on obtient la marge commerciale.

Le compte de résultat se présente alors de la manière suivante :

Compte de résultat

Débit	Crédit
Achats de marchandises	Ventes de marchandises
Variation des stocks de marchandises	
Résultat	

La présentation du Plan comptable général français est quelque peu trompeuse puisque sous l'appellation *Variation des stocks* se trouve, en fait, son opposé, c'est-à-dire la différence entre les sorties des stocks et les entrées en stocks, soit encore la différence entre le stock

d'ouverture et le stock de clôture. Il aurait été moins trompeur d'écrire *Moins variation des stocks*.

Les stocks de matières premières et autres approvisionnements

Les matières premières et autres approvisionnements sont des biens destinés à être consommés dans le processus de production, c'est-à-dire que, contrairement aux marchandises, ils sont destinés à être détruits et non vendus.

Là encore, la variation des stocks n'apparaît pas au crédit du compte de résultat mais négativement au débit en association avec les achats de matières premières et autres approvisionnements de manière à faire apparaître le coût des matières consommées.

Le raisonnement est le même que pour les stocks de marchandises. Les biens achetés correspondent aux entrées en stocks et les biens consommés aux sorties des stocks. La différence entre les achats et la variation des stocks est égale aux sorties des stocks, c'est-à-dire au coût d'achat des matières consommées.

Là encore l'intitulé *Variation des stocks* doit être compris comme la différence entre les sorties des stocks et les entrées en stocks ou comme la différence entre le stock d'ouverture et le stock de clôture.

La production stockée

Les biens produits par l'entreprise peuvent être soit vendus, soit stockés. La production correspond aux entrées en stocks et la production vendue aux sorties des stocks. L'équation de base est ici la suivante :

Variation des stocks = production – production vendue

Soit :

Production = production vendue + variation des stocks

Ici, à la différence des cas précédents, tous les éléments ne sont pas valorisés de la même manière. En effet, la production vendue doit être évaluée au prix de vente mais les entrées en stocks et les sorties de stocks doivent être évaluées au coût de production.

Au compte de résultat, le Plan comptable général français associe quand même la variation des stocks à la production vendue. La variation des stocks de produits prend alors le nom de *Production stockée* et apparaît au crédit du compte de résultat en association avec la

production vendue. Il faut toutefois être conscient que la production vendue et la production stockée ne sont pas valorisées au même prix.

Un exemple de compte de résultat simplifié pourrait être le suivant :

Compte de résultat

Débit	Crédit
Achats de marchandises	Ventes de marchandises
Variation des stocks de marchandises	Production vendue
Achats de matières premières	Production stockée
Variation des stocks de matières	Produits financiers
Charges de personnel	
Charges financières	
Résultat	

La dépréciation des stocks

La valeur des stocks ne diminue pas uniquement du fait des sorties, elle peut également baisser à la suite de dégradations ou d'une baisse du prix sur le marché des biens stockés. Si la valeur réelle du stock baisse en-dessous de sa valeur à l'actif du bilan, il faut enregistrer la perte de valeur à la fois au bilan et au compte de résultat.

Puisque la dépréciation correspond à une diminution des stocks, elle est enregistrée au débit d'un compte de gestion, le compte *Dotation aux dépréciations des stocks* et au crédit d'un compte de bilan, le compte *Dépréciations des stocks*.

Au bilan, il aurait été possible de créditer directement le compte *Stocks* mais il a été jugé préférable de conserver l'estimation initiale du stock.

Par exemple, si l'entreprise a enregistré à son bilan un stock de marchandises pour une valeur de 100 et qu'elle pense ne pouvoir vendre ses marchandises qu'au prix de 80, elle doit enregistrer une dépréciation de 20.

Celle-ci sera enregistrée au compte de résultat de la manière suivante :

Compte de résultat - Exercice 1

Débit		Crédit	
Achats de marchandises	100	Ventes de marchandises	0
Variation des stocks (marchandises)	-100		
Dotations aux dépréciations	20	Résultat (perte)	20
Total	20	Total	20

Au bilan, le compte *Dépréciations sur stocks* qui est créditeur aurait pu être présenté au passif du bilan, mais il a été jugé préférable de l'inscrire négativement à l'actif du bilan de manière à faire apparaître la valeur nette du stock, c'est-à-dire sa valeur estimée après déduction de la dépréciation. L'actif du bilan se présentera alors ainsi :

Actif du bilan - Exercice 1

Actif	Brut	Dépréciations	Net
Stocks de marchandises	100	20	80

Au moment de la sortie des stocks, il faut annuler la dépréciation puisqu'elle n'est qu'une perte estimée et la remplacer par la perte réelle. Pour cela, on utilisera au compte de résultat un nouveau compte, le compte *Reprises sur dépréciations des stocks*. La dépréciation sera alors annulée en créditant le compte *Reprises sur dépréciations des stocks* par le débit du compte de bilan *Dépréciations des stocks*.



Ainsi, dans notre exemple, si les marchandises sont vendues au cours du deuxième exercice au prix de 85, le compte de résultat se présentera comme suit :

Compte de résultat - Exercice 2

Débit		Crédit	
Achats de marchandises	0	Ventes de marchandises	85
Variation des stocks (marchandises)	100	Reprises sur dépréciations	20
Dotations aux dépréciations	0		
Résultat (bénéfice)	5		
Total	105	Total	105

La comptabilisation de la dépréciation a permis d'enregistrer la perte dès qu'elle a été connue, ce qui est conforme au principe de prudence.

Les vols et autres manquants sur stocks ne sont pas comptabilisés en dépréciations, mais en variations des stocks. En effet, dans la méthode de l'inventaire intermittent, la variation des stocks est calculée par différence entre le stock de clôture et le stock d'ouverture, elle exclut donc les manquants sur stocks puisque ceux-ci n'apparaissent pas au stock de clôture. Dans la méthode de l'inventaire permanent, l'entreprise est tenue de procéder à un inventaire physique de ses stocks au moins une fois par an, la variation des stocks calculée est alors ajustée pour tenir compte du stock réel.

Auteur : Francis Malherbe