

Introduction :

A l'instar des immobilisations corporelles, les stocks constituent un élément important dans l'actif de l'entreprise quelle que soit son activité et ont un impact significatif sur sa situation financière.

Le rapprochement adéquat des coûts des différents stocks avec les revenus occasionnés par l'écoulement de ces derniers permet de déterminer le résultat et définit les contours d'une bonne gestion des stocks.

Les piliers fondamentaux de l'évaluation relative aux stocks portent sur leur comptabilisation à la date d'entrée et la détermination de leur valeur d'entrée soit dans le cas d'acquisition ou de production.

Le système comptable et financier algérien a adopté les règles d'évaluation édictées par le normalisateur international labellisé IASB. Le normalisateur national a mis en place une nomenclature des comptes concernant les stocks et en-cours qui sont représentés dans la classe 3 « comptes de stocks et en-cours ».

L'évaluation des stocks est menée pour permettre de mettre en évidence leur valeur pendant les différents stades de leur mouvement. De ce fait la gestion des stocks n'est pas une affaire aisée ; en effet, la diversification de cette catégorie d'actif courant exige que l'on définisse ce que signifie chaque élément des points de vue : sens, contenu, estimation et recensement.

La première section sera consacrée aux généralités sur les stocks, ensuite, dans la deuxième section sera abordée l'évaluation des stocks selon SCF, quant à la troisième section, elle sera réservée à la comptabilisation des stocks selon le système comptable financier.

Section 1 : Généralités sur les stocks

Chaque entreprise, quel que soit la nature de son activité ; industrielle ou commerciale et quelque soit son patrimoine se compose par des éléments non courants et autres courants. Parmi ces derniers réside l'objet de notre recherche « stocks et en-cours ». La compréhension générale des stocks et leur classification est primordiale pour une bonne tenue de sa comptabilité.

Dans cette section nous allons étudier les définitions, utilités et inconvénients des stocks, ensuite les types des stocks, et les méthodes d'inventaire des stocks.

1.1. Définitions, utilité et inconvénients des stocks :

1.1.1. Définitions des stocks :

Plusieurs définitions ont été données, parmi elles :

- ✓ Celle du normalisateur en comptabilité qui définit les stocks au niveau de l'article **123-1** que les stocks correspondent à des actifs :¹
 - Détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante ;
 - En cours de production en vue d'une telle vente ;

Correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de prestation de services ;

- Dans le cadre d'une opération de prestation de service, les stocks correspondent au coût des services pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.
- ✓ Nous appellerons « ARTICLE », ou « PRODUIT », tout objet manufacturé clairement identifiable dans l'entreprise. Le « STOCK » est alors l'ensemble des articles détenus par l'entreprise. Chaque article est repéré par une référence qui le distingue de tous les autres et qui doit suffire pour retrouver son identification et ses caractéristiques.²
- ✓ Avant toute analyse de ce concept et des problèmes qu'elle soulève. On peut tout simplement dire qu'un stock est « une provision de produits en instance de consommation. »³

1.1.2. Utilités des stocks :

Il sert d'abord à parer à la pénurie.

Des stocks peuvent être constitués dans un but spéculatif ; on achète à bas prix pour revendre à la hausse.

Dans le même esprit, des organismes nationaux ou même internationaux utilisent les stocks pour maintenir le prix de certains produits à un niveau à peu près constant.

Un stock permet aussi d'assurer une consommation régulière d'un produit bien que sa production soit irrégulière.

En achetant par grandes quantités, on bénéficie en général d'une réduction du prix unitaire ; on constitue alors un stock pour profiter de cet avantage.

¹ Journal officiel de la république Algérienne, op.cit, p.11.

² Georges JAVEL, Organisation et gestion de la production, Édition DUNOD, 2010, p.27.

³ Pierre ZERMATI, La pratique de la gestion des stocks, Édition DUNOD, 1990, p.05.

Faute de pouvoir transporter pratiquement certains produits en petites quantités, on est conduit à faire effectuer des livraisons par wagons complets, par pleins camions, par bateaux entiers ce qui entraîne la constitution d'un stock.

L'existence d'un stock se justifie aussi par le souci légitime de parer aux aléas de consommation même si celle-ci reste à peu près constante.

Le stock sert également à se prémunir contre les aléas de livraison.

Un stock permet de parer rapidement aux conséquences fâcheuses d'accidents possibles qui peuvent se produire à n'importe quel moment.

Lorsqu'un produit n'est pas disponible immédiatement, le stock permet d'en disposer dès que le besoin se fait sentir et d'éviter ainsi l'attente parfois longue de la livraison.

Enfin, l'existence d'un stock évite le dérangement dû à des achats ou des livraisons fréquentes.

Voici l'utilité d'un stock ; nous remarquons que, quel que soit le but recherché, il existe une différence entre le rythme des livraisons et celui des utilisateurs. Nous pouvons ainsi résumer en disant que le stock sert de régulateur entre des livraisons et des utilisateurs qui se font suivant des rythmes différents. Mais, déjà, on peut dire que tout stock dépassant le strict nécessaire pour jouer ce rôle de régulateur serait inutile, et même source de frais dépensés en pure perte.

1.1.3. Inconvénients des stocks :

Après avoir examiné l'utilité d'un stock, il faut en étudier les inconvénients.

Le premier qui vient à l'esprit tient au caractère périssable de certains produits. Un deuxième inconvénient tient à la présence d'invendus, qui ont immobilisé une part plus ou moins grande de la trésorerie, sans aucun profit.

N'oublions pas également qu'un stock doit être gardé (protection contre le vol), protégé des intempéries, de l'incendie, des rongeurs, des inondations. ...

Voici donc les inconvénients que présentent les stocks ; si nous les comparons à leur utilité, nous nous rendons compte que, malgré les inconvénients, un stock est utile et rend des services.⁴

1.2. Classification des stocks :

1.2.1. Classification par type de produits :

1.2.1.1. Typologie en fonction de la nature :

a) Stock de produits finis :

Ce stock regroupe les produits immédiatement livrables à la clientèle. À ce stade, les produits peuvent, ou non, être emballés.

⁴ Pierre ZERMATI, op.cit, p-p.13-15.

b) Stock de produits semi-finis :

Ce stock regroupe les ensembles prêts au montage, les rechanges ou les accessoires fabriqués par l'entreprise pour la fabrication ou la clientèle.

c) Stock de matières premières :

Ce stock regroupe les matières premières, les ébauches, les composants achetés par l'entreprise aux fournisseurs.

d) Stock de marchandises :

Dans le cas d'activité de négoce, les produits sont revendus sans opération de transformation par l'entreprise

e) Stock de maintenance :

Ce stock regroupe les pièces de rechange pour les machines outils ou les postes de travail.

f) Stock d'outils – d'outillages :

Ce stock regroupe les outils et outillages nécessaires à la fabrication, il est très important de gérer ce type de stock. S'il n'est pas nécessaire de définir ce qu'est un outil, il est bon de rappeler que les outillages regroupent tous les dispositifs de tenues des pièces sur les postes de travail et les différents gabarits nécessaires à la fabrication (perçage, cintrage...).

g) Stock d'emballages :

Ce sont les emballages nécessaires aux opérations logistiques et commerciales (palettes, cartons, sachets ...).

h) Stock de déchets :

Ils sont constitués par des restes de matières utilisées dans le processus de production.

i) Les rebuts :

Ce sont des articles produits mais non-conformes aux normes de fabrication.

1.2.1.2. Typologie en fonction de la destination :

a) Stock affecté (ou réservé)

La destination du matériel acheté pour le stock affecté, ou réservé, est connue dès son approvisionnement. Ce matériel est classé par activité ou par commande et ne peut être délivré qu'au titre de la commande ou activité concernée.

b) Stock commun

Le matériel n'a pas de destination prédéfinie et peut être livré à n'importe quel utilisateur ou pour n'importe quelle commande.

c) Le risque de la différenciation

Il est possible de constater un besoin non satisfait de matériel du stock commun alors que celui-ci se trouve en stock affecté. Il est alors tentant de l'utiliser avec le risque de ne pas pouvoir satisfaire la commande réservataire concernée. C'est pour cela que cette procédure doit rester exceptionnelle et doit faire l'objet d'une demande particulière.

1.2.2. Classification par codification :

1.2.2.1. Définition :

La codification est une technique qui permet de pouvoir passer du langage naturel à un langage symbolique dont l'interprétation est plus aisée. Elle permet de représenter une expression plus ou moins complexe par un groupe de caractères alphanumériques plus concis, appelé CODE.

1.2.2.2. Utilisation de la codification :

Il est possible d'utiliser cette technique dès que les expressions que l'on veut manipuler nous paraissent trop longues. Elle est utilisée le plus souvent pour interpréter les caractéristiques des produits ou pour faciliter leur identification.

1.2.2.3. Qualités d'un système de codification :

Les règles de codification doivent être claires et comprises de tous. Pour cela, un bon code doit être discriminant, stable et pratique.

a) Code discriminant

Il est très mauvais que le même code désigne des expressions ou des caractéristiques très voisines. Lors de la définition d'un code, il est donc nécessaire de rechercher l'article le plus fin à codifier.

b) Code stable

Il est nécessaire de prévoir un système de codification qui peut être utilisé de nombreuses années. En effet, à chaque changement de codification il apparaît de nombreux problèmes qui nuisent au bon fonctionnement de l'entreprise.

c) Code pratique

Un bon code doit être facile à manipuler et à retenir. Pour cela, il faudra veiller à avoir un code qui ne soit pas trop long. Si ce n'est pas possible, il faudra chercher à le découper en zones homogènes (champs) séparées, ou non, par des espaces; éviter un mélange trop important de la nature des champs et préférer les codes de longueur fixe aux codes de longueur variable.

1.2.2.4. Nature de code :

- Code arbitraire

C'est une numérotation de 1 à n qui évolue au fur et à mesure de l'affectation d'un code.

- Code analytique

Le code est composé de plusieurs champs correspondants chacun à une caractéristique du produit.

- Code mixte

C'est un code constitué d'une partie arbitraire et d'une partie analytique. La partie arbitraire permet de référencer une famille de produits et la partie analytique permet d'identifier un produit particulier dans la famille. C'est un code souvent utilisé dans l'industrie de l'habillement ou du cuir.

- Code de la profession

Ce sont des codes définis par des organisations professionnelles.⁵

1.2.2.5. Codification selon le système comptable et financier :

Deux critères de classement sont généralement retenus dans le cadre de la nomenclature des comptes de stocks :

- L'ordre chronologique du cycle de production.
- La nature de l'actif stocké, qui fait l'objet d'une ventilation au sein de chaque entité selon ses besoins internes de gestion.

La distinction des stocks au niveau du plan comptable algérien se fait comme suit :

- 30 - stocks de marchandises ;
- 31 - matières premières et fournitures ;
- 32 - Autres approvisionnements ;
 - 321 Matières consommables

⁵ Georges JAVEL, op.cit, p-p.30-34.

- 322 Fournitures consommables
- 326 Emballages
- 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 ;
 - 351 Produits intermédiaires
 - 355 Produits finis
 - 358 Déchets et rebuts
- 36 - stocks provenant d'immobilisations ;
- 37 - stocks à l'extérieur (en cours de route, en dépôt ou consignation) ;
- 38 - achats stockés ;
 - 380 Marchandises stockées
 - 381 Matières premières stockées
 - 382 Autre approvisionnement stockés
- 39 - perte de valeur sur stocks et encours.

1.3. L'inventaire des stocks :

1.3.1. Définition et les objectifs de l'inventaire :

1.3.1.1. Définition de l'inventaire :

Ensemble des opérations consistant à relever, en nature, en quantité et en valeur, tous les actifs et les passifs de l'entité à la date d'inventaire, sur la base de contrôles physiques et de recensements de pièces justificatives et au moins une fois tous les douze mois (généralement à la clôture de l'exercice).⁶

L'inventaire est une opération de vérification physique et comptable de grande envergure. Il permet à l'entreprise de contrôler le bien fondé du bien (immobilisation ou stocks et encours) en ce qui concerne son existence et sa valeur. Les écarts constatés seront comptabilisés dans les documents comptables.⁷

1.3.1.2. Les objectifs de l'inventaire :

L'inventaire est un outil obligatoire et primordial pour les entreprises, il doit être fait de façon régulière afin d'établir un bilan fiable de l'entreprise. L'inventaire permet, principalement, de :

- fixer la valeur du stock présent au sein de l'entreprise.
- de vérifier si aucune marchandise ne manque, en d'autres termes de constater si il y a eu perte ou vol,
- de vérifier une éventuelle erreur de gestion.

Les marchandises sont donc répertoriées dans les entrepôts pour les comparer à la liste des ventes ou d'achats. Lors de l'inventaire les stocks doivent correspondre à la différence entre les entrées et les sorties de stock depuis le dernier inventaire. Ainsi, si jamais il y a un manque, le responsable pourra enquêter sur l'origine des disparitions ou des erreurs de gestion.

⁶ Journal officiel de la république Algérienne n°19, op.cit, p.73.

⁷ Ali SAHRAOUI, Comptabilité financière, Édition Berti, 2011, p.99.

Selon la nature de son activité et de sa politique, l'entreprise peut opter pour l'un de ces deux types d'inventaires :

- Annuel, c'est le comptage de toutes les quantités en stock et dans tous les magasins à la fin de chaque exercice comptable au minimum.
- Permanent lorsque les produits sont inventoriés après chaque entrée et sortie⁸

1.3.2. Les méthodes d'inventaire :

Il existe deux types d'inventaire : l'inventaire intermittent et l'inventaire permanent.

1.3.2.1. La méthode de l'inventaire permanent :

Cette méthode d'inventaire permanent consiste à enregistrer les marchandises, matières premières et matières consommables achetées ou les produits fabriqués dans le compte de stock au moment de leurs entrées en magasin lors de leurs achats ou production. Leurs sorties pour être utilisées ou vendues constituent des charges.

Le compte stock présentera, à tout moment, le coût d'achat ou de production des stocks en possession de l'entreprise.

1.3.2.2. La méthode de l'inventaire intermittent :

Cette méthode est la plus utilisée par les entreprises. Elle consiste à procéder à un recensement et à une évaluation des stocks à la fin de l'exercice. Les entreprises procèdent, généralement, à une fermeture pour réaliser cette opération.

Cependant, si la vérification du bien-fondé du stock est faite périodiquement (tous les trimestres par exemple) en rapprochant les quantités théoriques tenues sur fiches avec les quantités réelles recensées physiquement de manière à ce que chaque type de stock soit contrôlé au moins deux fois par an, l'on est dans la méthode de l'inventaire tournant.⁹

1.3.3. Les raisons des écarts d'inventaire :

Après l'inventaire physique, les quantités relevées sont comparées aux valeurs contenues dans les fichiers comptables. Quand apparaissent des discordances entre les quantités, c'est-à-dire des écarts d'inventaire, il sera procéder à un deuxième comptage... Cela est fréquent car l'inventaire physique des stocks est une opération fastidieuse et en conséquence source de nombreuses erreurs.

Les causes des écarts d'inventaire sont multiples :

- ✓ Erreurs sur les quantités à l'entrée
- ✓ Erreurs sur les quantités prélevées
- ✓ Articles détériorés pendant leur passage au magasin
- ✓ Confusion entre deux références
- ✓ Démarque inconnue
- ✓ Faux écarts dus à des erreurs de comptage¹⁰

Section 02 : L'évaluation des stocks selon SCF :

Le normalisateur algérien par le biais du système comptable et financier s'inspire largement des normes émanant de l'IASB et particulièrement dans ce cas de figure de l'IAS2 pour l'évaluation des stocks.

⁸ www.petite-entreprise.net, site consulté le 03/04/2016 à 08 :23mn.

⁹ Ali SAHRAOUI, op.cit, p.99.

¹⁰ www.aunege.org, site consulté le 03/04/2016 à 08 :48mn.

Au niveau de cette section, nous présentons l'évaluation des stocks selon le SCF. Commençant par l'évaluation à partir des entrées en stocks, ensuite les méthodes de déterminations des coûts et l'évaluation à la sorties de stocks.

2.1. L'évaluation des entrées en stocks :

Pour le suivi et le contrôle ultérieur des stocks il faut qu'il y est une comptabilisation initiale lors de leurs entrées, cette constatation est représentée par le coût d'achat ainsi que tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent :

- En règle générale l'évaluation selon le SCF se fait comme suit selon les articles suivants :

112-1. La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Cependant il est procédé dans certaines conditions fixées par le présent règlement et pour certains éléments à une révision de cette évaluation sur la base :

- De la juste valeur (ou coût actuel) ;
- De la valeur de réalisation ;
- De la valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

112-2. Le coût historique des biens et marchandises inscrits à l'actif du bilan lors de leur comptabilisation est constitué, après déduction des taxes récupérables et des remises commerciales, rabais et autres éléments similaires :

- Pour les biens acquis à titre onéreux, par le coût d'acquisition ;
- Pour les biens reçus à titre d'apport en nature, par la valeur d'apport ;
- Pour les biens acquis à titre gratuit, par la juste valeur à la date d'entrée ;
- Pour les biens acquis par voie d'échange, les actifs dissemblables sont enregistrés sur la juste valeur des actifs reçus, et les actifs similaires sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange ;
- Pour les biens ou services produit par l'entité, par les coûts de production.¹¹

- Particulièrement pour ce qui est propice aux stocks et en-cours, le SCF précise l'évaluation au sein de l'article qui suit :¹²

123-2. Le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent :

- Coûts d'acquisition (achats, matières consommables, frais liés aux achats...) ;
- Coûts de transformation (frais de personnels et autres charges variables ou fixes à l'exception des charges qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production de l'entité) ;
- Frais généraux, frais financiers (conformément aux dispositions du point 126-3 et frais administratifs directement imputables aux stocks).

Ces coûts sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés (coûts standards) régulièrement révisés en fonction des coûts réels.

2.1.1. Coûts d'acquisition :

Le SCF stipule au niveau de l'article **112-3** que le coût d'acquisition d'un actif est égal au prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de l'opération déduction faite des rabais et remises commerciaux, majoré des droits de douanes et autres taxes fiscales non récupérables

¹¹ Journal officiel de la république Algérienne n°19, op.cit, p.p.06.07.

¹² Idem, p.11.

par l'entité auprès de l'administration fiscale ainsi que des frais directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'actif et sa mise en état d'utilisation.

Les frais de livraison et de manutention initiaux, les frais d'installation, les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs constituent des frais directement attribuables.

Sont exclus des coûts d'acquisition les frais généraux administratifs et les frais engagés à l'occasion de la mise en exploitation d'un bien immobilisé pendant la période intérimaire entre la fin de son installation (date d'arrêt du cumul des coûts d'entrée) et son utilisation à capacité normale.

2.1.2. Coûts de transformation :

Les coûts de production sont fixés par l'article **112-4** de l'arrêt du 26 juillet 2008 ;

Le coût de production d'un bien ou d'un service est égal au coût d'acquisition des matières consommées et services utilisés pour cette production augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et des charges indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les charges liées à une utilisation non optimale des capacités de production (sous activité) sont exclues lors de la détermination du coût de production d'un actif.¹³

2.1.3 .Autres coûts :¹⁴

2.1.3.1. Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques :

Pour le cas particulier des produits agricole, il est précisé dans l'arrêt du 26 juillet 2008 au niveau de l'article **123-7** conformément à l'IAS 41 que :

Les produits agricoles sont évalués lors de leur comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à leur juste valeur diminuée des coûts estimés du point de vente.

2.1.3.2. Cas particulier pour l'évaluation des entrées en stocks :

Dans le cas où des difficultés sont approuvées par l'entreprise pour l'évaluation des coûts, l'arrêt susvisé préconise ce qui est requis pour y remédier tel que suit au niveau des articles suivants :

123-3. Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production des actifs équivalents constatés ou estimés à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits actifs.

123-4. Dans le cas où une évaluation sur la base des coûts entraîne des contraintes excessives ou n'est pas réalisable, les actifs en stock (autres que les approvisionnements) sont évalués en pratiquant sur leur prix de vente à la date de clôture de l'exercice un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie d'actifs.

123-5. Conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation correspondant au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.

Une perte de valeur sur stocks est comptabilisée en charge dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock.

¹³ Idem, p.07.

¹⁴ Idem, p.p.11.12.

Les pertes de valeur sur stocks sont déterminées article par article, ou, dans le cas d'articles fongibles, catégorie par catégorie.

2.2. Les méthodes de déterminations des coûts :

Pour la détermination des coûts de stocks, plusieurs alternatives s'offrent à l'entreprise ; des méthodes avec des démarches et des principes différents mais avec une même finalité, celle de mesurer l'objet de coût.

2.2.1. La méthode des coûts complets :

2.2.1.1. Principe de la méthode :

Cette méthode consiste à décomposer l'activité de l'entreprise en centres de coûts, puis à répartir les charges indirectes dans les subdivisions de l'entreprise. Chaque compartiment de charges indirectes doit être défini par une unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée « unité d'œuvre ».

Soulignons que, si la démarche de calcul des coûts est ici respectée (affectation des charges directes et imputation des charges indirectes), l'incorporation de ces dernières est cependant plus complexe et nécessite un travail de répartition préalable aux calculs des coûts.¹⁵

a) - La répartition des charges indirectes :

Elle se fait sous la forme d'un tableau en deux étapes :

Première étape : répartition primaire

Grâce à des clés librement choisies par l'entreprise (% le plus souvent, ou fractions), les charges indirectes sont réparties entre tous les centres concernés, et l'on obtient les totaux primaires.

Deuxième étape : répartition secondaire

Grâce à d'autres clés, les totaux des centres auxiliaires sont répartis dans les centres principaux et s'ajoutent donc aux sommes déjà enregistrées lors de la répartition primaire ; on obtient les totaux secondaire, c'est-à-dire les totaux définitifs des centres principaux.

Lors de cette répartition secondaire, il est fréquent qu'il y ait des prestations réciproques (croisées) entre centre auxiliaires.

b) - L'imputation des charges indirectes aux coûts :

- Cas des centres opérationnels (centres de travail), leur activité est mesurée par unité appelée unité d'œuvre (OU), dite physique en raison de sa nature même, ces dernières sont choisies du fait qu'elles sont en relation étroite avec l'activité des centres (il doit y avoir la meilleure corrélation possible entre le coût d'un centre et le nombre d'unités d'œuvre de ce centre). Pour chaque centre, le coût de l'OU est ainsi calculé:

$$\text{Coût UO} = \frac{\text{Coût du centre}}{\text{Nombre d'UO}}$$

¹⁵ Thierry JACQUOT, Richard MILKOFF, Comptabilité de gestion, analyse et maîtrise des coûts, Édition GUALINO LOXTENSO, 2012, p.122.

Et c'est ce coût d'UO qui va permettre l'imputation des charges indirectes.¹⁶

- Cas des centres de structures (centres de frais), leur activité est mesurée par une unité monétaire appelée taux de frais, et l'on a pour chaque centre :

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Coût du centre}}{\text{Valeur de l'assiette de frais}}$$

2.2.1.2. Intérêt de la méthode des centres d'analyses :

- Les méthodes de coûts complets permettent d'obtenir les coûts de revient complets de chacun des produits de l'entreprise, donc le résultat analytique est celui de l'ensemble de l'activité ;
- La méthode des centres d'analyse sert de moyen de traitement des charges pour le calcul des coûts complets « corrects et précis » par produit, fonction, étape de fabrication ;
- Les coûts complets sont adaptés aux entreprises travaillant sur commande, ainsi que pour l'établissement du devis il y a peu de problèmes d'imputation ;
- L'obtention d'un coût de revient constitue une aide à la fixation des prix de vente ;
- Le détail de la formation des coûts constitue une aide aux décisions de sous-traitance.

2.2.1.3. Limites de la méthode des centres d'analyse :

- Cette méthode nécessite souvent une analyse très détaillée des activités de l'entreprise ;
- La multiplication des centres alourdit les calculs et rend plus complexe la répartition des charges indirectes ;
- Les risques d'arbitraire ne sont pas négligeables en raison de trois difficultés :
 - Séparation des sections homogènes notamment des centres auxiliaires,
 - Définitions des clés de répartition pertinentes pour la répartition primaire et surtout pour la répartition secondaire, les prestations fournies par les centres auxiliaires n'étant pas toujours facilement mesurables,
 - Définitions des unités d'œuvres des centres principaux, qui doivent constituer un facteur explicatif de l'évolution des charges du centre et une unité de mesure pertinente de son activité ;
- Les tâches composant les centres n'étant pas toujours homogènes, il est difficile voire impossible de définir une unité identique de mesure de ces activités et représentative des ressources engagées- la méthode ABC apporte une réponse à cette limite majeure ;
- La méthode des centres est peu adaptée aux entreprises commerciales distribuant une large gamme de produits ;
- Les coûts obtenus par les méthodes des coûts complets- sauf à utiliser la technique de l'imputation rationnelle des charges fixes- sont fortement influencés par les variations de l'activité ;
- Ces coûts à posteriori, valable uniquement pour l'activité réelle réalisée, n'autorisent pas les prévisions et rendent les simulations délicates ;
- Les résultats obtenus sont de faible utilité pour la prise de décision commerciale ou stratégique : comme on ne connaît pas la contribution des produits à la couverture des charges fixes communes, il n'est pas possible d'analyser l'influence d'une évolution de l'activité d'un produit sur la rentabilité globale. Les décisions de lancement ou d'abandon d'un produit ne peuvent pas être prises au regard des résultats obtenus.¹⁷

¹⁶Henri DAVASSE, Comptabilité analytique et gestion budgétaire, Édition Berti, 2010, p-p.24-27.

¹⁷Thierry JACQUOT, op.cit, p.p.136.137.

2.2.2. La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes :

2.2.2.1. Principe de la méthode :

La méthode l'imputation rationnelle des charges fixes permet de calculer des coûts de revient complets des produits indépendants des variations du niveau d'activité, en éliminant l'influence de la sous-activité ou de la suractivité lors de l'imputation des charges fixes.

La méthode de l'imputation rationnelle consiste à ne faire supporter au coût du produit qu'une fraction des frais fixes proportionnelle à l'activité réalisée.¹⁸

L'imputation des charges fixes est réalisée par rapport à un niveau d'activité considéré normal par l'entreprise et par les modalités de calcul suivantes :

- a) **Calculer un niveau d'activité normal** : soit d'après les capacités des facteurs de production dont dispose l'entreprise, soit d'après une moyenne mensuelle de l'activité réelle de l'année précédente.
- b) **Répartir l'ensemble des charges en charges fixes et en charges variables** ;
- c) **Déterminer le coefficient d'imputation rationnelle** : le niveau d'activité pour une période donnée peut être différent du niveau normal ; il sera alors imputé aux coûts un montant des charges fixes proportionnel à l'activité réelle, déterminé à l'aide d'un rapport égal à :

$$\frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}}$$

- d) **Calculer le montant des coûts fixes à imputer aux coûts** : le calcul se fait de la manière suivante :

$$\text{Charges fixes imputées} = \text{Charges fixes constatées} \times \text{Coefficient d'imputation rationnelle}$$

- e) **Calculer le coût de revient avec imputation rationnelle** :

$$\text{Coût d'imputation rationnelle globale} = \text{Charges variables constatées} + \text{Charges fixes imputées}$$

- f) **Déterminer les différences sur niveau d'activité** : c'est-à-dire une différence d'imputation rationnelle qui peut être positive ou négative et dont le calcul s'effectue toujours dans le sens suivant :

$$\text{Charges fixes constatées} - \text{Charges fixes imputées} = \pm \text{Différences d'incorporation}$$

- Une différence d'incorporation positive traduit un coût de sous-activité ou un coût de chômage ; L'entreprise supporte des coûts fixes non utilisés. Cela découle des relations suivantes :
 - Activité réelle < activité normale.
 - Coefficient d'imputation rationnelle < 1.
 - Coûts fixes constatés > coût fixes imputés.
 - Coût de sous-activité = Coût fixe unitaire normale × Nombre d'unités non produites.
- Une différence d'incorporation négative traduit un gain de suractivité ; L'entreprise impute aux coûts des charges fixes fictives. Cela découle des relations suivantes :

¹⁸ Idem, p.209.

- Activité réelle > activité normale.
- Coefficient d'imputation rationnelle > 1.
- Coûts fixes constatés < coût fixes imputés.
- Coût de sur-activité = Coût fixe unitaire normale × Nombre d'unités produites en plus.

g) Tirer les conclusions de l'évolution du coût variable : mettre en évidence les variations des coûts unitaires dues aux charges variables.¹⁹

2.2.2.2. Intérêts de la méthode :

- Des coûts complets non affectés par des variations du niveau d'activité ;
- La fixation des prix de vente de longue période ;
- La mise en évidence du coût de sous-activité ou de boni de suractivité ;
- La méthode de l'imputation rationnelle est un premier pas vers les coûts standards et la gestion prévisionnelle ;
- Les coûts d'imputation rationnelle permettent de bien mesurer l'efficacité des centres de responsabilité.

2.2.2.3. Limites de la méthode :

- Le principal problème posé par la méthode de l'imputation rationnelle est la fixation de l'activité normale ;
- Les coûts d'imputation rationnelle ne sont pas plus précis et fiable que ceux obtenus avec la méthode des coûts complets ;
- La méthode de l'imputation rationnelle est lourde à mettre en place et à utiliser ;
- Des difficultés techniques indéniables apparaissent ;
- Les risques d'arbitraire des coûts complets maintenus.²⁰

2.2.3. La méthode des coûts à base d'activités :

2.2.3.1. Principe de la méthode :

La méthode des coûts à base d'activités, ou méthode ABC (activity-based costing), est fondée sur l'idée que les principaux objets de coût sont les activités. Une activité est un ensemble de tâches coordonnées dans un but particulier. La méthode ABC calcule le coût de chaque activité consacrée à la production de chacun des biens ou services.

Cette méthode qui repose sur une vision transversale de l'entreprise part du principe qui stipule que « les activités consomment les ressources, les produits consomment les activités ».²¹

Ressources consommées → Coût des activités → Coût des produits

¹⁹ Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, Comptabilité de gestion, Édition GUALINO LOXTENSO, 2012, p-p.124-127.

²⁰ Louis DUBRULLE, Didier JOURDAIN, Comptabilité analytique de gestion, Édition DUNOD, 2007, p-p.222-226.

²¹ Charles HORNGREN, Alnoor BHIMANI, Comptabilité de gestion, Pearson Education, 2009, p.367.

La méthode ABC suit les étapes suivantes :²²

- a) **Saisie des charges indirectes** : se fait généralement par division de l'entreprise ; par fonction, par centre de travail. Chaque centre est décomposé en activités puis leurs sont affectées les charges indirectes après détermination.
- b) **Etablissement de la liste des activités** : elle ne doit être ni trop détaillée (une activité n'est pas une tâche) ni trop succincte (sinon, manque d'homogénéité). L'affectation des ressources aux activités peut se faire sans calcul préalable s'il existe un lien étroit entre charge et activité ; ou, dans le cas contraire, grâce à l'utilisation de clés de répartition.
- c) **Choix des inducteurs** : il sert à imputer les coûts des activités aux coûts des produits ; à expliquer le coût de ces activités, et permet de les mesurer. L'inducteur choisi peut être volumique ; lié au lancement des lots, des séries ; lié au nombre de références des composants d'un produit.
- d) **Regroupement des activités par inducteurs** : il est fréquent que plusieurs activités aient un même inducteur ; on regroupe donc les activités par inducteur : on obtient des centres de regroupement ou centres d'activité. Et par là même, les charges indirectes, réparties à l'origine par activité, sont maintenant réparties par inducteur.
- e) **Calcul du coût des inducteurs : dans chaque centre** :

$$\text{Coût inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

- f) **Imputation des charges indirectes aux coûts des produits** : les inducteurs jouent ici un rôle analogue au rôle des unités d'œuvre.

2.2.3.2. Intérêts de la méthode :

- Une amélioration de la connaissance et du fonctionnement de l'entreprise ;
- Les inducteurs, des unités de mesure plus représentatives des relations de causalité dans la formation des coûts ;
- Vers un pilotage de type Activity Based Management ;

2.2.3.3. Limites de la méthode :

- Problème des charges fixes et charges indirectes ;
- Problème d'évaluation des activités du management ;
- Problème posé par la granularité de l'activité.²³

2.2.4. Les méthodes des coûts partiels :²⁴

Le coût partiel est la partie du coût complet ou synthétique. Un coût variable lorsque les coûts de production comportent en outre des coûts qui varient avec les quantités produites constitue un coût partiel. Si seul le coût variable est pris en compte en négligeant le coût fixe, il s'agit encore d'un coût partiel. La différence entre un prix et un coût partiel est une marge, alors que la différence entre un prix et un coût complet est un résultat.

²² Henri DAVASSE, op.cit, p.p.76.77.

²³ Thierry JACQUOT, op.cit, p-p.249-251.

²⁴ Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, op.cit, p-p-.135-162.

2.2.4.1. La méthode des coûts variables :

a) Le coût variable :

Un coût variable est un coût partiel constitué uniquement par les charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité. Il s'agit des charges variables ou opérationnelles ; elles sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit.

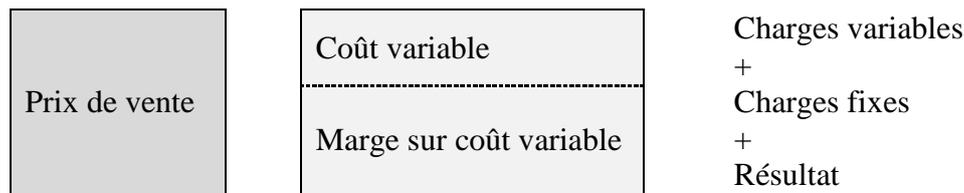
La différence entre le total des charges et les charges variables représente les charges fixes qui sont supportées par l'entreprise quel que soit le volume des ventes réalisées dans une structure donnée.

Les charges fixes ne sont pas réparties par produit, elles sont traitées globalement pour la détermination du résultat.

La méthode des coûts variables exclut, au niveau des coûts unitaires, l'incidence des charges fixes lors des variations d'activité.

b) La marge sur coût variable :

La comparaison entre le chiffre d'affaires d'un produit ou d'une activité et son coût variable permet de calculer la marge sur coût variable (MCV) par produit ou par activité.



$$\text{Marge sur coût variable d'un produit} = \text{Prix de vente} - \text{Coût variable}$$

La marge sur coût variable est proportionnelle au chiffre d'affaires. Elle s'exprime en pourcentage de ce dernier. On obtient alors le taux de marge sur coûts variables :

$$\text{Taux de marge sur coûts variables} = \frac{\text{Marge sur coûts variables}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100$$

La marge sur coût variable unitaire est fixe ainsi que le taux de marge sur coût variable.

La somme des marges sur coûts variables par produit, déduction faite des coûts fixes globaux, permet de déterminer le résultat global de l'entreprise :

$$\text{Résultat de l'entreprise} = \Sigma \text{ des marges sur coûts variables} - \text{Coûts fixes}$$

La marge sur coût variable est un indicateur de gestion qui mesure la performance d'un produit ou d'une activité.

Elle permet de répondre aux questions suivantes :

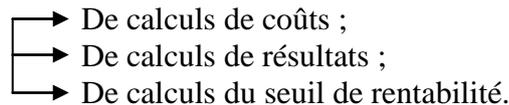
- Quelle est la contribution du produit ou de l'activité à absorber les charges fixes ?
- Ce produit ou cette activité est-il rentable ?
- L'entreprise a-t-elle intérêt :

- A développer sa production ou sa commercialisation ?
- A supprimer sa production ou sa commercialisation ?

Avant de décider de la suppression d'un produit ou d'une activité, il faut s'assurer que cette suppression n'entraînera pas une diminution du résultat global. En effet, la marge sur coûts variables dégagée par chaque produit représente le manque à gagner qui résulterait de l'abandon du produit, au niveau global de l'entreprise ;

- Quelles sont les conséquences d'une augmentation ou d'une diminution des coûts variables ou des coûts fixes sur la rentabilité ?
- Faut-il sous-traiter ou non ?

La méthode des coûts variables permet d'effectuer aisément des prévisions à court terme :



Elle facilite la prise de décision.

2.2.4.2. La méthode des coûts directs :

La méthode des coûts directs consiste à calculer et à analyser une marge sur coûts directs par produit ou activité, pour en mesurer la performance.

a) Le coût direct

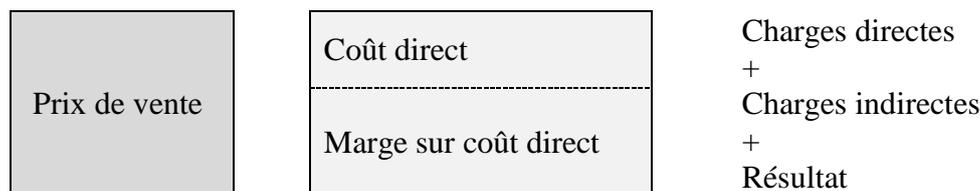
Le coût direct est un coût partiel qui comprend essentiellement des charges variables directes mais également des charges fixes affectables ou imputables sans ambiguïté au produit ou à l'activité.

Les charges indirectes ne sont pas réparties par produit ; elles sont traitées globalement pour la détermination du résultat.

b) La marge sur coût direct

La comparaison entre le chiffre d'affaires d'un produit ou d'une activité et son coût direct permet de calculer la marge sur coût direct (MCD) par produit ou par activité.

Elle mesure la performance d'un produit, sa contribution à l'absorption des coûts communs ou indirects non répartis et à la rentabilité globale



$$\text{Marge sur coût direct d'un produit} = \text{Prix de vente} - \text{Coût direct}$$

La somme des marges sur coût direct par produit, déduction faite des coûts indirects globaux, permet de déterminer le résultat global de l'entreprise :

$$\text{Résultat de l'entreprise} = \Sigma \text{ des marges sur coût direct} - \text{Coûts indirects globaux}$$

2.2.4.3. La méthode des coûts spécifiques :

La méthode des coûts spécifiques, encore appelée méthode des coûts variables évolués, complète et améliore la méthode du coût variable dans la mesure où elle distingue les charges selon deux critères :

- Variables ou fixes ;
- Directes ou indirectes.

Elle permet ainsi de calculer et d'analyser, en plus de la marge sur coût variable, une marge sur coût spécifique par produit ou par activité pour en mesurer la performance.

a) Le coût spécifique

Un coût spécifique est un coût partiel qui intègre pour chaque produit ou activité son coût variable ainsi que les charges fixes directes qui lui sont propres. Les charges fixes indirectes représentent les charges fixes communes qu'il n'est pas pertinent de répartir par produit ; elles sont traitées globalement pour la détermination du résultat.

b) La marge sur coût spécifique

La comparaison entre le chiffre d'affaires d'un produit ou d'une activité et son coût spécifique permet de calculer la marge du coût spécifique (MCS) par produit ou par activité.

Elle pour objet :

- D'estimer l'incidence des frais fixes spécifiques sur le résultat global ;
- D'analyser la contribution de chaque produit ou activité à la couverture des charges fixes communes ;
- D'affiner la prise de décision relative à l'abandon d'un produit.

Prix de vente	Coût spécifique	(Coût variable + Charges fixes directes)
	Marge sur coût spécifique	+ Charges fixes indirectes + Résultat

Marge sur coût spécifique d'un produit = Prix de vente – Coût spécifique

La somme des marges sur coût spécifique par produit, déduction faite des coûts fixes indirects, permet de déterminer le résultat global de l'entreprise :

Résultat de l'entreprise = Σ des marges sur coût spécifique – Coûts fixes indirects

2.2.4.4. La comparaison des méthodes des coûts partiels :

L'objet des méthodes des coûts partiels est de déterminer des marges propres à chacune d'elles qui mettent en évidence la contribution de chaque produit ou de chaque activité à couvrir les charges non réparties ou communes et à former le résultat.

Les méthodes des coûts partiels se distinguent les unes des autres par le ou les critères retenus pour intégrer les charges aux coûts des produits ou activités :

Méthodes des coûts partiels			Commentaires
Coûts variables			La méthode des coûts variables considère uniquement les charges variables par activité ou par produit. Elle ignore l'influence des frais fixes
Eléments	Charges directes	Charges indirectes	
Charges variables			
Charges fixes			
Coûts directs			La méthode des coûts directs ne prend pas en considération les charges indirectes. L'intérêt de cette méthode est de mesurer l'apport fait par les différents produits ou activités à la couverture des charges communes.
Eléments	Charges directes	Charges indirectes	
Charges variables			
Charges fixes			
Coûts spécifiques			La méthode isole les charges fixes communes. Elle permet de mieux apprécier le coût d'un produit et son véritable concours à la formation du résultat
Eléments	Charges directes	Charges indirectes	
Charges variables			
Charges fixes			

Tableau N° 2 : Comparaison des méthodes des coûts partiels.

Le gestionnaire doit choisir la méthode la plus pertinente en fonction de l'activité de l'entreprise et de la structure de ses coûts. Les méthodes de coûts partiels ne permettent pas de calculer le coût total et le résultat de chaque produit ou activité contrairement à la méthode des coûts complets.

2.2.4.4. La méthode du coût marginal :

L'analyse marginale permet de savoir ce que va coûter en plus (coût marginal) ou rapporter en plus (recette marginale) la production ou la vente d'une unité produite supplémentaire.

Elle permet de répondre :

- Est-il rentable
 - d'accroître la production ?
 - d'accepter une commande supplémentaire ?
 - de diminuer le niveau d'activité de l'entreprise ?
 - de sous-traiter ?
- Quel est le prix promotionnel acceptable ?

a) Le coût marginal :

Le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité.

L'unité peut être

- un article ;
- un lot ;
- une série ;
- ...

On peut dire également que le coût marginal est la variation du coût total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité.

$$\text{Coût marginal à l'unité} = \frac{\Delta \text{ du coût total}}{\Delta \text{ de la quantité}}$$

b) La recette marginale et le résultat marginal :

La recette marginale est le prix de vente de la production ou de la commande supplémentaire. Le résultat marginal s'obtient par la différence entre la recette marginale et le coût marginal.

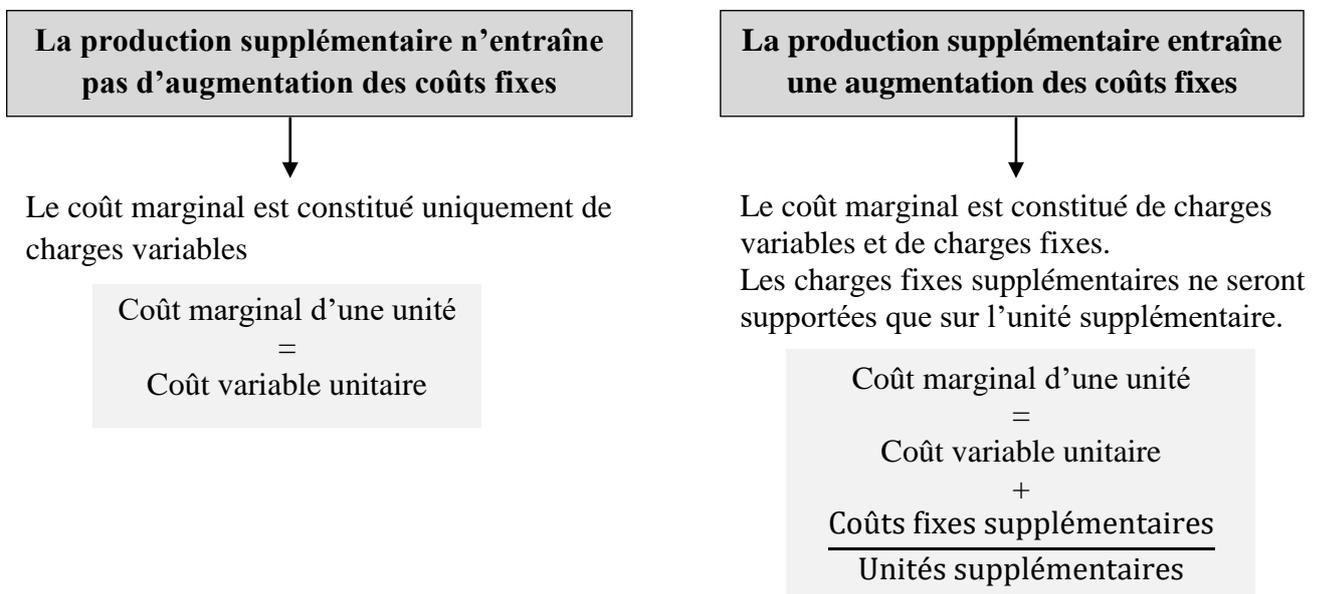
$$\text{Résultat marginal} = \text{Recette marginale} - \text{Coût marginal}$$

La décision de produire plus, d'accepter la commande ne peut être prise que si le résultat marginal est positif.

c) La composition du coût marginal

Le coût marginal est composé de charges variables majorées éventuellement des coûts fixes supplémentaires qu'il est nécessaire de supporter pour augmenter la production.

On distingue deux possibilités :



2.3. L'évaluation des sorties de stocks :

123-6. A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeables (fongibles) sont évalués, soit en considérant que le premier entré est le premier sorti (PEPS ou FIFO), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production.²⁵

²⁵ Journal officiel de la république Algérienne n°19, op.cit, p.12.

La méthode utilisée pour l'évaluation et le suivi des stocks est indiquée dans l'annexe.

2.3.1. La méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) :

La méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) calcule le coût de l'équivalent d'unité pour les travaux effectués jusqu'au jour du calcul, c'est-à-dire, en pratique, jusqu'à la clôture de la période courante (quelle que soit la période au cours de laquelle les travaux ont été faits).

Elle impute ce coût unitaire aux équivalents d'unités, tant achevées et sorties qu'en cours de production.

Le CUMP est obtenu en divisant le total des coûts de production (ces coûts concernant aussi bien l'en-cours initial que les travaux de la période courante) par le nombre total d'équivalents d'unités des travaux effectués jusqu'à la fin de la période courante.

On calcule un coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée et, entre deux entrées, toutes les sorties sont évaluées au dernier coût moyen calculé.

$$\text{CUMP} = \frac{\text{Valeur du stock avant l'entrée} + \text{valeur des entrées}}{\text{Quantité du stock avant l'entrée} + \text{quantité des entrées}}$$

2.3.2. La méthode du premier entré, premier sorti (FIFO: first in - first out) :

Au contraire de la méthode du CUMP, la méthode du premier entré, premier sorti (PEPS) impute :

- Le coût de l'en-cours initial, aux premiers articles achevés et transférés hors de l'atelier ;
- Le coût des équivalents d'unités traités pendant la période courante, dans l'ordre suivant : d'abord à l'achèvement des éléments de l'en-cours initial, ensuite aux nouveaux articles entrés en fabrication et achevés, enfin aux éléments de l'en-cours final. Cette méthode présume que les éléments les plus anciens sont les premiers à être achevés. La méthode a d'abord été connue en France sous l'appellation de FIFO (first-in, first-out) et qui est encore employée.

La méthode PEPS est caractérisée par la distinction entre les travaux effectués lors de la période précédente et ceux effectués pendant la période courante. Les charges supportées pendant la période courante et les unités produites pendant cette même période sont utilisées pour calculer le coût par équivalent d'unité du travail effectué pendant la période courante.²⁶

2.4. L'évaluation des stocks à la clôture :

L'évaluation des stocks à la clôture de l'exercice selon le Système Comptable et Financier Algérien est régie par les articles allant de 112-5 jusqu'à 112-100 tel que démontrer ci-dessous :

112-5. Une entité apprécie à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de sa valeur. S'il existe un tel indice, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif.

112-6. La valeur recouvrable d'un actif est évaluée à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et sa valeur d'utilité.

²⁶ Charles HORNGREN, op.cit, p..

Le prix de vente net d'un actif est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.

Dans le cas où il n'est pas possible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable sera considérée comme égale à sa valeur d'utilité.

112-7. Lorsque la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable nette d'amortissement, cette dernière doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la valeur recouvrable constitue une perte de valeur.

112-8. La perte de valeur d'un actif est constatée par la diminution du dit actif et par la comptabilisation d'une charge.

112-9. A chaque arrêté des comptes, l'entité apprécie s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée, pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si un tel indice existe, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif.

112-10. La perte de valeur constatée sur un actif au cours d'exercices antérieurs est reprise en produit dans le compte de résultat lorsque la valeur recouvrable de cet actif redevient supérieure à sa valeur comptable.

La valeur comptable de l'actif est alors augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, sans toutefois pouvoir dépasser la valeur comptable nette qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.²⁷

Section 03 : La comptabilisation des stocks selon SCF

Dans cette section, le principal point porte sur la comptabilisation des stocks selon ce système comptable et financier.

Le système comptable financier autorise l'utilisation de deux méthodes de comptabilisation des stocks à savoir :

- La méthode de l'inventaire permanent ;
- La méthode de l'inventaire intermittent

Le choix de la méthode de suivi en comptabilité des stocks (méthode de l'inventaire permanent ou méthode de l'inventaire intermittent), relève d'une décision de gestion.

3.1. Comptabilisation dans le cadre de l'inventaire intermittent :²⁸

Dans l'inventaire intermittent les stocks sont valorisés une fois par an à la suite de l'inventaire physique. Le stock est d'abord déterminé en quantité puis valorisé au coût d'achat ou au coût de production adéquat.

²⁷ Journal officiel de la république Algérienne n°19, op.cit, p.07.

²⁸ Idem, p.p.53.54.

3.1.1. Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :

3.1.1.1. Au cours de la période :

Le compte 38 « achats stockés » est débité du montant des achats et des frais accessoires d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie, en fonction des besoins d'information et de gestion.

		Date		
38		achats stockés	xxx	
4456		TVA déductible sur l'achat des biens et services	xxx	
	401	Fournisseurs de stocks et services		xxx
	403	Fournisseurs effets à payer		xxx
	512	Banques comptes courants		xxx
	53	Caisse		xxx
		Facture n°		

Le compte 38 est subdivisé selon le même schéma que les comptes 60 « achats consommés » et que les autres comptes de stocks, 380 « marchandises stockées », 381 « matières premières et fournitures stockées », 382 « autres approvisionnements stockés ».

3.1.1.2. A la clôture de la période :

Après avoir procédé à un inventaire extra-comptable, il convient

- De procéder à l'annulation des stocks existant en début de période : crédit des comptes 30 « marchandises », 31 « matières premières et fournitures » et 32 « autres approvisionnements » par le débit des comptes 60 correspondant (comptes achats consommés) ;

		Date		
600		Achat de marchandises vendues stockées	xxx	
601		Matières consommables	xxx	
602		Autres approvisionnements stockés	xxx	
	30	Stock de marchandises		xxx
	31	matières premières et fournitures		xxx
	32	Autres approvisionnements		xxx
		Annulation des stocks début de période		

- De solder les comptes 38 « achats stockés » par le débit des comptes 60 achats consommés (600 achats de marchandises, 601 matières premières, 602 autres approvisionnements) ;

		Date		
600		Achat de marchandises vendues stockées	xxx	
601		Matières consommables	xxx	
602		Autres approvisionnements stockés	xxx	
	380	marchandises stockées		xxx
	381	matières premières stockées		xxx
	382	Autres approvisionnements stockés		xxx
		Annulation du compte n°38		

- De constater les stocks de fin de période au débit des comptes de stocks (comptes 30, 31, 32, ...) par le crédit des comptes 60.

		Date		
30		stock de marchandises	xxx	
31		stocks matières premières et fournitures	xxx	
32		stocks autres approvisionnements	xxx	
	600	Achat de marchandises vendues stockées		xxx
	601	Matières consommables		xxx
	602	Autres approvisionnements stockés		xxx
		Constataion du solde fin de période		xxx

3.1.2. Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication :

3.1.2.1. En cours de période :

Aucune écriture spécifique n'est enregistrée en classe 3 (les éléments nécessaires à la production sont enregistrés dans les comptes de charges par nature).

3.1.2.2. En fin de période :

Après avoir procédé à un inventaire extra-comptable, il convient comme pour l'enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :

- De procéder à l'annulation du stock de début de période : crédits des comptes 33 « en cours de production de biens », 34 « en cours de production de services » et 35 « stocks de produits » par le débit des comptes 72 « production stockée ou déstockée » correspondants ;

		Date		
723		Variation des stocks des en cours	xxx	
724		Variation des stocks de produits	xxx	
	33	Encours de production de bien	xxx	
	34	en cours de production de service		xxx
	35	Encours de production de bien		xxx
		Annulation du stock initial		

- De constater le stock de fin de période par le débit des comptes stocks et le crédit des comptes 72 correspondants.

		Date		
33		Encours de production de bien	xxx	
34		en cours de production de service	xxx	
35		stock de produit	xxx	
	723	Variation des stocks des en cours		xxx
	724	Variation des stocks de produits		xxx
		Constataion du stock final		

3.2. Comptabilisation dans le cas de l'inventaire permanent :²⁹

La méthode de l'inventaire permanent permet un suivi comptable des stocks et favorise l'arrêt rapide des situations comptables périodiques. Elle permet également au niveau des produits finis d'établir une correspondance directe entre les coûts des stocks vendus et les revenus y afférents.

L'inventaire permanent exige une organisation, des moyens, du temps, mais évite à la fois les ruptures de stock et les stocks pléthoriques et donc les surcoûts induits.

Pour les produits de valeur unitaire élevée ou dont la rupture de stock serait dangereuse l'inventaire permanent en quantités s'impose.

Les sorties de stocks sont valorisées systématiquement, le stock mathématique ou théorique est donc connu en permanence en quantité et en valeur.

Il faut rapprocher périodiquement le stock théorique et le stock physique en raison de l'existence possible d'écarts dus à des incidents de type accident, vol, détérioration par mauvais stockage.

3.2.1. Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :

3.2.1.1. Au cours de la période :

Les comptes 38 « achats stockés » sont débités du montant des achats et des frais accessoires d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie, comme dans le cadre d'un inventaire intermittent.

38 4456		Date		
		achats stockés	xxx	
		TVA déductible sur l'achat des biens et services	xxx	
	401	Fournisseurs de stocks et services		xxx
	403	Fournisseurs effets à payer		xxx
	512	Banques comptes courants		xxx
53	Caisse		xxx	
		Facture n°		

Les comptes de stocks (30 « stocks de marchandises », 31 « matières premières et fournitures », 32 « autres approvisionnements ») fonctionnent comme des comptes de magasin : ils sont débités des entrées en magasin par le crédit du compte 38.

30 31 32		Date		
		Stock de marchandises	xxx	
		matières premières et fournitures	xxx	
		Autres approvisionnements	xxx	
	380	Achats stockés de marchandises		xxx
	381	achats stockés matières premières et fournitures		xxx
382	achats stockés d'autres approvisionnements		xxx	
		Bon d'entrée n°		

²⁹ Journal officiel de la république Algérienne n°19, op.cit, p.p.54.55.

Ils sont crédités des sorties par le débit des comptes 60 « achats consommés » (600 « achats de marchandises vendues », 601 « matières premières », 602 « autres approvisionnements »).

		Date		
600		Achat de marchandises vendues stockées	xxx	
601		Matières consommables	xxx	
602		Autres approvisionnements stockés	xxx	
	30	Stock de marchandises		xxx
	31	matières premières et fournitures		xxx
	32	Autres approvisionnements		xxx
		Bon de sortie consommation n°		

3.2.1.2. En fin de période :

Après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique évalué de façon extra-comptable et le stock figurant au débit des comptes de stocks 30, 31, 32, 35 sont enregistrés afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique.

Les écarts justifiés et considérés comme normaux sont constatés en contrepartie des comptes 60 ou 72, les autres écarts sont enregistrés aux comptes 657 « charges exceptionnelles de gestion courante » ou 757 « produits exceptionnels sur opérations de gestion ».

a) Ecart positif justifié et non justifié :

		Date		
30		Stock de marchandises	xxx	
31		matières premières et fournitures	xxx	
32		Autres approvisionnements	xxx	
	600	Achat de marchandises vendues stockées		xxx
	601	Matières consommables		xxx
	602	Autres approvisionnements stockés		xxx
	757	produits exceptionnels sur les opérations de gestion		xxx
		Fiche d'inventaire au .././....		

b) Ecart négatif justifié et non justifié :

		Date		
600		Achat de marchandises vendues stockées	xxx	
601		Matières consommables	xxx	
602		Autres approvisionnements stockés	xxx	
657		charge exceptionnelle de gestion courante		xxx
	30	Stock de marchandises		xxx
	31	matières premières et fournitures		xxx
	32	Autres approvisionnements		xxx
		Fiche d'inventaire au .././...		

3.2.2. Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication :

3.2.2.1. Au cours de la période :

Les comptes de stocks (35 « stocks de produits » et éventuellement 34 « en cours de production de services » et 33 « en cours de production de biens ») fonctionnent comme des comptes de magasin. Ils sont débités des entrées en magasin par le crédit des comptes 72 « production stockée ou déstockée », et sont crédités des sorties par le débit de ces mêmes comptes 72.

a) Constatation des entrées :

		Date		
33		Encours de production de bien	xxx	
34		en cours de production de service	xxx	
35		stock de produit	xxx	
	723	Variation des stocks des en cours		xxx
	724	Variation des stocks de produits		xxx
		Bon d'entrée de produit n°		

b) Constatation des sorties :

		Date		
723		Variation des stocks des en cours	xxx	
724		Variation des stocks de produits	xxx	
	33	Encours de production de bien	xxx	
	34	en cours de production de service		xxx
	35	Encours de production de bien		xxx
		Bon d'entrée de produit n°		

3.2.2.2. En fin de période :

Après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique, évalué de façon extra-comptable, et le stock figurant au débit des comptes 33, 34 ou 35 en comptabilité, sont enregistrés afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique. Ces *boni* et *mali* d'inventaire sont généralement enregistrés également en compte 72 « production stockée ou déstockée ».

3.2.3. Stocks provenant des immobilisations :³⁰

Ce compte enregistre les éléments démontés ou récupérés des immobilisations corporelles dont la nature correspond à la définition des pièces stockables. Ce compte est débité par le crédit du compte d'immobilisation concerné.

3.2.3.1. L'entrée en stocks :

a) L'entrée en stocks par la juste valeur en cas d'immobilisations amorties :

		Date		
360		stocks provenant d'immobilisations	xxx	
	757	Produits exceptionnels de gestion courante		xxx

³⁰ Accompagnement dans le passage au SCF, op.cit, p.21.

b) L'entrée en stocks en cas d'immobilisations non amorties :

360	21	Date		
		stocks provenant d'immobilisations	xxx	
		immobilisations corporelles		xxx

3.2.3.2. La sortie des stocks :

21	360	Date		
		immobilisations corporelles	xxx	
		stocks provenant d'immobilisations		xxx

3.2.4. Stocks à l'extérieur :

Les stocks mis en dépôt ou en consignation ou qui sont en voie d'acheminement font l'objet d'une comptabilisation dans un compte 37 « stocks à l'extérieur » jusqu'à réception dans les magasins de l'entité ou jusqu'au dénouement de l'opération (en cas de dépôt-vente).

37	4456	Date		
		Stocks à l'extérieur	xxx	
		TVA déductible sur l'achat des biens et services	xxx	
	401	Fournisseurs de stocks et services		xxx
	403	Fournisseurs effets à payer		xxx
	512	Banques comptes courants		xxx
	53	Caisse		xxx
		Facture n°		

En fin de période, si ce compte n'est pas soldé, un état détaillé des stocks correspondants est établi par l'entité.

3.2.4. Pertes de valeur sur stocks :

Lors de leur constitution, les pertes de valeur sur stocks sont créditées aux comptes 39 créés par nature d'éléments en stocks :

- Pertes de valeur sur stocks de marchandises ;
- Pertes de valeur sur stocks de matières premières et fournitures ;
- Pertes de valeur sur autres approvisionnements ;
- Pertes de valeur sur stocks d'en-cours de production ;
- Pertes de valeur sur stocks de produit.

En contrepartie, les comptes de dotation concernés sont débités.

685	39	Date		
		Dotations aux amortissements, provisions et perte de valeur actifs courants	xxx	
		Pertes de valeur sur stocks et encours constatation de la perte de valeur		xxx

Le compte pertes de valeur relatif à chaque nature d'éléments en stocks, est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- Le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la provision est augmenté ;
- Le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la provision est diminué ou annulé (perte de valeur devenue en tout ou partie sans objet).

		Date		
39		Pertes de valeur sur stocks et encours	xxx	
	785	Reprises de perte de valeur actifs courants		xxx
		diminution de la perte de valeur		

Le montant net des stocks, après déduction des pertes de valeur, figurera au bilan.

Les soldes des comptes 39 sont imputés en diminution du montant des stocks concernés lors de la sortie des stocks de l'actif.

		Date		
411		marchandises stockées	xxx	
512		TVA déductible sur l'achat des biens et services	xxx	
53		Fournisseurs de stocks et services		xxx
39		Fournisseurs effets à payer		xxx
	70	Banques comptes courants		xxx
	4457	Caisse		xxx
		Facture n°		

Conclusion :

Le Système Comptable et Financier Algérien adopté une grande importance aux stocks, ces derniers se retrouvent au niveau du bilan des entreprises et fait partie de la composition des actifs courants, ils peuvent être en amont et en aval affectant ainsi le fonctionnement de l'entreprise dans toute sa largeur.

Les stocks doivent être évalués lors de leurs entrées en coûts réels, ces derniers comprennent le coût d'achat ou de production afin de valoriser leurs sorties.

La comptabilisation initiale de l'entrée des stocks fait l'objet d'un débit des comptes de stocks concernés, il s'agit donc de l'augmentation des stocks de l'entreprise par le crédit d'un compte de trésorerie ou de tiers (fournisseurs). Après viendra le suivi des mouvements des stocks, ce qui permet d'évaluer le stock à leur sortie.

L'évaluation des stocks assure l'existence réel de soldes, avec la prise en compte des pertes affectées sur certains comptes, comme la dépréciation ce qui oblige l'entreprise à prendre les décisions convenables pour les traiter.

Donc l'évaluation permet de déterminer et prendre en considération les variations de stocks soit selon la méthode de l'inventaire permanent ou de l'inventaire intermittent pour le calcul du résultat.