

Ministère des finances Conseil National de la Comptabilité

NOTE METHODOLOGIQUE DE PREMIERE APPLICATION DU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

[LES STOCKS]

La présente note vient en appui de l'Instruction n° 2 du 29 octobre 2009 du Ministère des Finances portant première application du Système Comptable Financier, ainsi que de la Note méthodologique du Conseil National de Comptabilité du 19 octobre 2010 portant modalités d'application de l'instruction suscitée. Elle traite des travaux liés au passage du PCN au SCF concernant les stocks.

MINISTÈRE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

Note méthodologique de première application : Les stocks

Table des matières

1. Les stocks dans le SCF par rapport au PCN.....	3
2. L'impact du passage sur les reclassements à opérer.....	4
Exemple reclassement des stocks.....	4
3. L'impact du passage sur la détermination des couts.	7
Exemple sur l'exclusion de la sous activité.....	8
4. L'impact du passage sur les évaluations de fin d'année.....	9
Exemple sur la perte de valeur.	9
5. L'impact du passage sur les méthodes de valorisation des stocks.	10
Exemple de changement de méthode de valorisation.	10
6. Le retraitement des stocks dans le cadre des comptes consolidés.	11
7. Informations en annexe.....	12

MINISTERE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

Note méthodologique de première application : Les stocks

Cette note consacrée aux stocks découle de la note méthodologique de première application et fait suite à l'instruction N°02 du ministère des finances - Première adoption du SCF-.

Elle vise à expliciter les modalités d'application particulières à respecter lors du passage du PCN au SCF, pour les rubriques stocks et encours, recensées au 31/12/2009.

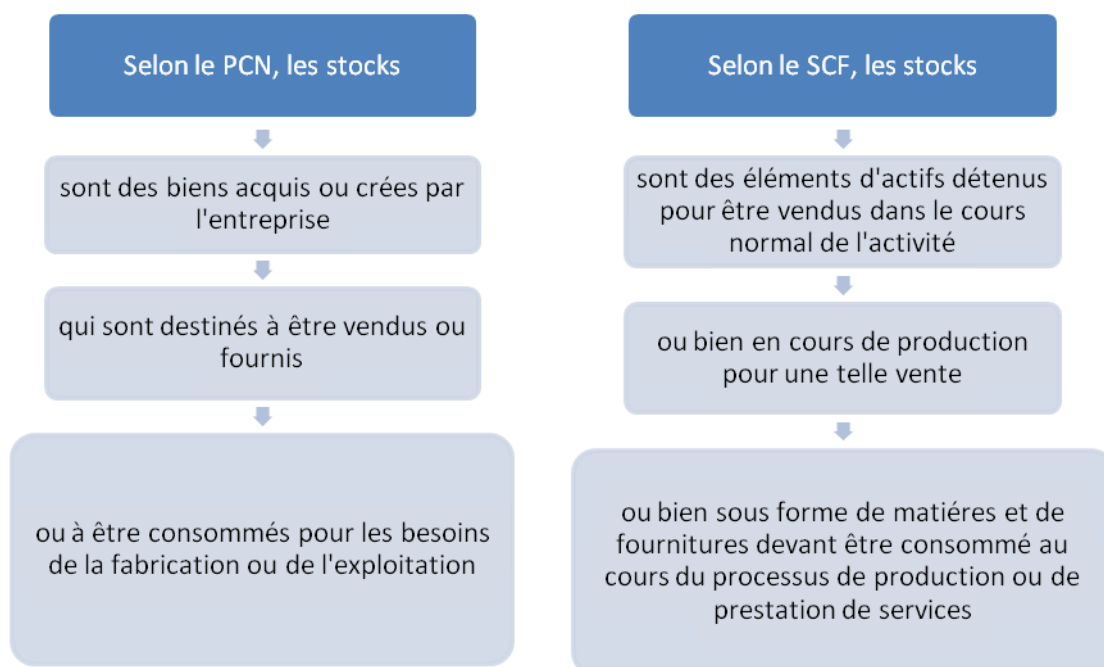
En vertu du principe de comparabilité, les stocks et encours sont à retraiter, au même titre que les autres rubriques, en veillant à ne pas limiter ce retraitement aux soldes de fin d'exercice uniquement. Le retraitement des données de l'exercice comparatif 2009 suppose, dans certains cas, que les consommations des stocks au cours de l'année sont à revoir avec un impact sur les ventes et par voie de conséquence sur le résultat de la période en question.

Pour beaucoup d'entreprises, le poids des stocks est important et leur proportion dans l'actif est considérable. Le lien intime qu'ils ont avec les consommations d'une part et le résultat d'autre part, implique que l'on doit assurer un traitement adéquat de ces actifs lors du passage, au risque d'altérer l'image fidèle et la fiabilité des données.

Lors de l'opération de passage au nouveau référentiel comptable, certaines rubriques des stocks connaîtront de simples reclassements. Dans d'autre cas, des évaluations sont à reconsidérer assorties de retraitements, avec un impact sur les capitaux propres.

Note méthodologique de première application : Les stocks

1. Les stocks dans le SCF par rapport au PCN.



Si au niveau des définitions des stocks dans les deux référentiels comptables, il apparaît des similitudes, les méthodes d'évaluation et de valorisation, présentent par moment des divergences, dont il faudra tenir compte lors des retraitements liés au passage.

Rappelons que dans le nouveau référentiel comptable, les stocks sont des actifs courants, contrôlés, procurant des avantages économiques futurs et évalués de façon fiable.

D'une manière générale, le classement en immobilisation ou en stock d'un actif dépend de l'usage et de la destination qui l'emportent sur sa nature.

Note méthodologique de première application : Les stocks

2. L'impact du passage sur les reclassements à opérer.

Le passage du PCN au SCF nécessite dans la majorité des cas, des reclassements des comptes comptables. L'examen des aspects suivants, entre autres, permettraient de recenser les travaux à effectuer pour assurer la mise en conformité au SCF.

- a. Deux critères de classement peuvent être envisagés dans le cadre de la nomenclature :
 - Soit l'ordre chronologique du cycle de production, et c'est en général le cas dominant dans les entreprises, notamment de production.
 - Soit la nature physique de l'actif stocké, dans certaines situations exceptionnelles ou le classement selon l'ordre chronologique du cycle de production peut s'avérer sans intérêt.

Lors de la confection du plan de comptes SCF de l'entreprise, la prise en compte de cette situation peut conduire à configurer la nomenclature en utilisant des sous comptes, pour répondre à des préoccupations particulières de l'entité.

- b. Le compte matières et fourniture PCN est éclaté en deux comptes dans le SCF. Les matières et fournitures qui entrent directement dans la substance du produit sont à classer dans le compte 31 et les autres fournitures sont classées dans le compte 32.
- c. Les encours de production de biens et les encours de services sont classés séparément.
- d. Les produits intermédiaires et les déchets sont classés dans le même compte de regroupement que les produits finis.
- e. Le fait qu'un élément d'actif immobilisé, amortissable ou non, soit retiré du service actif pour être vendu n'implique pas nécessairement qu'il soit classé dans les stocks, dans la mesure où le but de sa détention initiale par l'entreprise est de l'utiliser de façon durable. Par contre si l'actif en question est démonté pour une réutilisation en tant que pièces de rechange de récupération, ces derniers doivent figurer dans les stocks pour une valeur estimée qui se rapproche de leur juste valeur.

Exemple de reclassement des stocks.

Au 31/12/2009, une entreprise de production de biens et services dispose dans sa comptabilité en PCN, des données suivantes :

MINISTERE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

Note méthodologique de première application : Les stocks

Rubriques	Valeur (Milliers de DA)
243 Matériel et outillage (Cintreuse)	800
2943 Amortissement du matériel et outillage	800
30 Marchandises	700
31 Matières et fournitures	400
33 Produits semi ouvrés	500
34 Produits et travaux en cours	800
35 Produits finis	600
36 Déchets et rebus	90
390 Provision pour dépréciation de stocks concernant des marchandises	50

Le préparateur des états financiers avait comptabilisé les stocks globalement en les regroupant, mais l'inventaire physique de fin d'année a permis de disposer des informations suivantes :

- i. Le compte matières et fournitures contient au 31/12/2009, 160 Mda de matières consommables qui entrent dans la substance du produit traité et 40 Mda de matières qui ne rentrent pas dans la substance du produit traité, ainsi que 155 Mda de fournitures consommables. On sait également que l'entreprise dispose pour 45 Mda d'emballage.
- ii. Les produits et travaux en cours sont composés de 320 Mda de produits en cours, de 280 Mda de travaux en cours. De même elle réalise une étude pour compte inventoriée pour 150 Mda ainsi qu'une prestation de service en cours pour 50 Mda.
- iii. Une machine « cintreuse » démantelée fin 2009 (compte PCN 243), amortie totalement depuis trois ans, figure dans les investissements. Au cours de l'exercice 2009, après décision de l'organe de gestion, elle a été démontée en pièces en vue de leurs utilisations futures comme pièces de rechange de récupération. On estime leurs valeurs à 100 Mda.

Le taux d'impôt sur les résultats est de 19%.

Le journal 01 est le journal de translation (il peut être présenté sous forme de tableau de concordance, en application de la note méthodologique de première adoption). Il reprend l'ensemble des comptes, avec un transfert direct dans les comptes appropriés pour ceux dont la correspondance est établie. Les comptes pour lesquels la correspondance n'est pas établie ou qui nécessitent un retraitement sont affectés dans des comptes d'attente de la classe correspondante (Par exemple n° compte SCF suivi du 99) afin de les retraiter dans un journal créé à cet ef

MINISTÈRE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

Note méthodologique de première application : Les stocks

Le tableau de concordance peut être présenté comme suit :

Compte PCN	Désignation	Montant	Compte SCF	Désignation	Montant
2943	<i>Amortissement de la cintreuse</i>	800	2815499	Compte d'attente Amortissement du matériel industriel « cintreuse »	800
243	<i>Matériel industriel « cintreuse »</i>	800	215499	Compte d'attente Matériel et outillage « cintreuse »	800
300	<i>Stocks de marchandises</i>	700	300	Marchandises	700
390	<i>Provisions pour dépréciation de stocks</i>	50	390	Perte de valeur sur stocks de marchandises	50
31	<i>Matières premières et fournitures</i>	400	310	Matières premières et fournitures	160
			321	Matières consommables	40
			322	Fournitures consommables	155
			326	Emballages	45
33	<i>Produits semi ouvrés</i>	500	351	Produits intermédiaires	500
34	<i>Produits et travaux en cours</i>	800	331	Produits en cours	320
			335	Travaux en cours	280
			341	Études en cours	150
			345	Prestations de services en cours	50
35	<i>Produits finis</i>	600	355	Produits finis	600
36	<i>Déchets et rebus</i>	90	358	Produits résiduels ou matières de récupération	90

MINISTÈRE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

Note méthodologique de première application : Les stocks

Dans le journal de retraitement « journal 02 », il s'agit de solder tous les comptes d'attente.

Compte débité	Compte crédité	Intitulé	Débit	Crédit
2815499		Amortissement matériel industriel	800	
	215499	Matériel industriel		800
36		Stocks provenant d'immobilisations	100	
	115	Report à nouveau «Ajustements résultant de changement de méthodes comptables »		81
	134	Passif d'impôt différé		19
	Traitement des comptes de stocks			

- ❖ La « cintreuse » démontée est reclassée en actif courant avec une valeur estimée en contrepartie du report à nouveau après effet d'impôt différé.
- ❖ Ces écritures sont transcrites sur la base d'une documentation et de pièces justificatives.

3. L'impact du passage sur la détermination des coûts.

Les changements introduits dans la détermination des coûts peuvent avoir un impact sur le retraitement. A titre indicatif les points qui suivent, sont à considérer pour lister les retraitements éventuels à effectuer :

- a. Lorsque le niveau réel de production est inférieur à la capacité normale de production, les frais généraux fixes de production, tels que les charges d'amortissement des bâtiments et équipements industriels et les frais de gestion et d'administration attribuables à la production, sont imputés au coût de production et activés à hauteur du niveau réel de production par rapport à la capacité normale de production (exclusion de la sous activité).
- b. La valeur des déchets anormaux de matières premières, de main-d'œuvre ou d'autres dépenses perdues, qui ne sont pas encourues pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent, n'est pas incluse dans le coût de production.

MINISTERE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

Note méthodologique de première application : Les stocks

Exemple sur l'exclusion de la sous activité.

Rappelons que selon le SCF 112.4 « 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 ».

Ainsi, le SCF a mis l'action sur l'exclusion de la sous activité. Pour cela, il convient pour chaque secteur de production ou entité de définir sa capacité normale qui est à distinguer de la capacité théorique ou nominale. Ceci permettra d'ajuster les coûts en cas d'utilisation de ces capacités en deçà du niveau « normal ».

Les frais fixes sont affectés aux coûts de transformation sur la base de la capacité normale des installations de production. Cette dernière correspond à la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur une période dans des conditions normales, en prenant en considération les diminutions de capacité découlant de déperditions incompressibles (Maintenance planifiée, temps de réglage, contraintes structurelles de l'organisation, temps de réglage des machines, etc...). La capacité normale est fonction du secteur d'activité, de ses spécificités, et doit être fixée par l'entité.

Le coût des stocks est à corriger pour les charges fixes, sur la base d'un coefficient d'imputation rationnelle = capacité réelle / capacité normale.

Supposons que la production normale d'une entité est de 1 000 000 unités par an d'un produit unique.

L'entreprise a utilisé la méthode des coûts complets en inventaire permanent.

La production annuelle réelle en 2009 a été de 750 000 unités.

Le coût variable d'une unité de produit est 320,00 DA, et les charges fixes annuelles sont égales à 127 600 000,00 DA.

On suppose que les stocks de début d'exercice étaient nuls et que ceux de fin d'année sont de 24 000 unités.

L'entité est soumise à un taux d'IBS de 19 %.

Le Coût complet unitaire correspond à la somme du coût variable unitaire et le coût fixe unitaire : $320,00 + (127\,600\,000 / 750\,000) = 320,00 + 170,14 = 490,14$ DA.

Or le coût complet intègre le coût de la sous activité découlant d'un niveau d'activité en deçà de l'activité normale. En effet, les charges fixes ont été imputées en totalité au coût des produits, alors qu'il convient de les incorporer rationnellement sur la base de la production réelle.

Pour cela, on détermine un coefficient d'imputation rationnelle = Activité réelle / Activité normale ou Nombre d'unité d'œuvre réel / Nombre d'unité d'œuvre normal.

Dans notre cas, $750\,000 / 1\,000\,000 = 0,75$,

et les charges fixes à imputer : $127\,600\,000 * 0,75 = 95\,700\,000$ DA

- Coût d'imputation rationnelle d'un produit = $320,00 + (95\,700\,000 / 750\,000) = 320,00 + 127,60 = 447,60$ DA

MINISTERE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

Note méthodologique de première application : Les stocks

- Coût de la sous-activité = Fixes réelles - Fixes imputées
= 127 600 000,00 – 95 700 000,00 = 31 900 000,00 DA ou 42,54 DA/ unité

Les stocks sont valorisés à 490,14 DA / unité au lieu de 447,60 DA, d'où une surévaluation des stocks de fin 2009 de 42,54 DA *24 000 unités = 1 020 960 DA.

En conséquence, on doit corriger les stocks de produits de fin d'année en les créditant en contrepartie du débit de la production stockée. (débit compte 724 à crédit compte 355)

En application de la note méthodologique portant première application du SCF, et s'agissant d'un ajustement résultant de changement de méthodes comptables, cet écart sera imputé au compte 115 « Report à nouveau : Ajustement résultant de méthodes comptables » avec effet d'impôt.

En dehors des écritures transcrites dans le journal de translation « 01 » ou tableau de concordance, les écritures de retraitement à porter dans le journal « 02 » seront les suivantes :

115		Report à nouveau « Ajustements résultant de changement de méthodes comptables »	826 977,6	
133		Impôt différé actif	193 982,4	
	355	Produits finis		1 020 960

4. L'impact du passage sur les évaluations de fin d'année.

Les travaux de fin de période peuvent donner lieu à des changements. Les tests de dépréciation peuvent conduire à l'enregistrement de perte de valeur.

- a. La valeur de réalisation nette des stocks doit être déterminée sur la base de l'hypothèse la plus vraisemblable de la valeur probable de réalisation des stocks dans des conditions normales de vente. Il est également tenu compte des données connues après la clôture de l'exercice dans la mesure où ces données confirment les conditions existantes à la clôture de l'exercice.
- b. L'évaluation des stocks à leur valeur de réalisation nette doit aboutir à la constatation de toute dépréciation et perte éventuelle sur les stocks détenus par l'entreprise en charges de l'exercice au cours duquel la dépréciation ou la perte s'est produite.

Exemple sur la perte de valeur.

Au 31/12/2009, une entité disposait d'un encours de stocks évalué au coût de production à 140 Mda. Le prix de vente du produit fini est estimé à 150 Mda. Les frais de vente sont de 5 et les dépenses nécessaires pour achever le produit sont de 20 Mda. La valeur nette de réalisation est de 125 Mda. On doit constater une perte de valeur de 15 Mda.

MINISTÈRE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

Note méthodologique de première application : Les stocks

Dans l'hypothèse où l'entité n'avait pas constaté de dépréciation dans les comptes PCN, elle devra enregistrer dans le journal de retraitement « 02 », une perte de valeur :

115		Report à nouveau « Ajustements résultant de changement de méthodes comptables »	12,15	
133		Impôt différé actif	2,85	
	3931	Perte de valeur sur encours de production de biens		15

5. L'impact du passage sur les méthodes de valorisation des stocks.

Les changements introduits dans les méthodes de valorisation des stocks peuvent avoir un impact dans le retraitement de l'exercice 2009.

- a. Le coût des éléments de stocks interchangeable ou fongibles doit être déterminé en utilisant la méthode du coût moyen pondéré ou la méthode du premier entré, premier sorti, selon celle qui permet le meilleur rattachement des charges aux produits. Le coût des éléments non fongibles sont déterminé sur la base des coûts individuels.
- b. En dehors du coût réel, les stocks peuvent être évalués selon la méthode du coût standard ou selon la méthode du coût détail pour des raisons pratiques dans la mesure où ces techniques permettent de donner des résultats proches du coût réel.

Exemple de changement de méthode de valorisation.

Pour le retraitement de l'année comparative, c'est-à-dire 2009, le point de départ, soit le 01/01/2009, implique que l'inventaire physique de fin 2008 soit repris pour tenir compte des découpages retenus dans la nomenclature du SCF.

Dans l'hypothèse où une méthode de valorisation (Par exemple LIFO) adoptée en 2009 n'est pas en conformité avec le SCF, il convient donc de déterminer l'impact qui générera un ajustement des consommations en contrepartie du report à nouveau « 115 », dans le cadre des écritures de passage.

Supposons qu'au cours de l'exercice 2009, les stocks de marchandises d'une entité ont été mouvementés selon la méthode LIFO. Celle-ci n'étant pas retenue dans le SCF, le préparateur des états financiers a déterminé la consommation en mouvementant les stocks avec la méthode FIFO, méthode qui a été retenue par l'entité. Il trouve un impact positif de 400 Mda qui aurait affecté négativement le résultat, si la méthode FIFO avait été pratiquée en 2009.

MINISTERE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

Note méthodologique de première application : Les stocks

Lors du retraitement de l'exercice 2009, il y a lieu de traduire dans le journal de retraitement « journal 02 », les écritures suivantes :

Compte débité	Compte crédité	Intitulé	Débit	Crédit
115		Report à nouveau « Ajustements résultant de changement de méthodes comptables »	324	
133		Impôt différé actif	76	
	30	Ajustement des stocks de marchandises		400
		Retraitement des consommations		

Le retraitement en comparatif va nous conduire à augmenter les consommations en 2009. Les comptes proforma de 2009 sont alors à adapter, pour assurer la comparabilité des états financiers de 2009 et 2010.

6. Le retraitement des stocks dans le cadre des comptes consolidés.

Lors du passage, le retraitement des stocks dans le cadre des comptes consolidés, suppose que les retraitements au niveau des entités comprises dans le périmètre de consolidation, ont été correctement effectués en conformité avec le SCF.

Par ailleurs, compte tenu des options permises par le SCF, qui peuvent conduire à des divergences dans l'évaluation des stocks, il est impératif à l'entité consolidante, de procéder à une harmonisation des méthodes, pour disposer de bases de données cohérentes et homogènes au niveau de l'ensemble.

7. Informations en annexe.

Dans l'annexe de 2009, les informations suivantes seront fournies:

- ❖ Indiquer la conformité ou la non-conformité par rapport au SCF.
- ❖ Exposer éventuellement les raisons n'ayant pas permis le retraitement de certaines rubriques.
- ❖ Lister les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée.
- ❖ Expliquer l'impact du changement de méthode sur le résultat de l'exercice ou sur le report à nouveau 2009.
- ❖ Développer le cas échéant les circonstances ayant conduit à constater une perte de valeur et donner le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charge de la période.
- ❖ Expliquer le montant de toute reprise de dépréciation comptabilisée en réduction de la valeur des stocks comptabilisée en charges de la période.
- ❖ Donner toutes informations utiles liées au passage.



الأمين العام
للمجلس الوطني للمحاسبة
عبد القادر بن توكي