

Chapitre 13

QCM

- 1. C.** Seules deux méthodes sont autorisées : le CMUP et le FIFO. Le LIFO est interdit.
- 2. C.** Il y a sous-activité lorsque la production est inférieure à la capacité normale de production.
- 3. A.** Il faut comparer la valeur comptable à la valeur vénale.
- 4. B.** La dépréciation est une perte de valeur, c'est donc une charge.
- 5. C.** Les quotas sont assimilés à des matières premières même s'ils n'ont pas de substance physique. Ils sont donc considérés comme consommés au fur et à mesure des émissions de CO₂. Ce sont des stocks de matières premières de nature « administrative ».
- 6. A. ET C.** Ils sont enregistrés en actif. Les quotas de CO₂ sont considérés comme une matière première de nature administrative. Ils sont comptabilisés en stocks à leur coût d'acquisition qui peut être nul s'il s'agit de quotas alloués gratuitement.
- 7. A. B. ET C.** Il existe deux modèles (modèle de production) et le modèle de négoce. Les approches sont plus économiques du traitement des quotas de CO₂ dans un paysage où l'allocation des quotas est en réduction. Les entreprises peuvent utiliser les deux modèles de comptabilisation selon leur intention de gestion.
- 8. A. ET B.** Avec le modèle négoce, les quotas sont acquis pour être revendus avec une plus-value. Les quotas acquis s'analysent comme des « stocks de marchandises » dont le but est d'être revendus. En conséquence, ils sont enregistrés à leur coût d'acquisition et évalués à la clôture selon les mêmes principes que ceux applicables à un stock de marchandises.
- 9. A. B. ET C.** Les personnes qui ont une obligation d'économie d'énergie dont elles peuvent se libérer :
 - soit en réalisant, directement ou indirectement, des actions d'économie d'énergie permettant l'obtention des certificats d'économie d'énergie ;
 - soit en acquérant des certificats d'économie d'énergie.

Les certificats d'économie d'énergie étant un élément dont le coût d'obtention ou d'acquisition est directement lié à l'activité de vente d'énergie, ils constituent une fourniture de nature administrative et sont comptabilisés dans des comptes de stocks.

Les certificats d'économie d'énergie peuvent être détenus pour se conformer aux exigences de la réglementation relative aux économies d'énergie (modèle économique « économies d'énergie »). Les certificats d'économie d'énergie peuvent être détenus à des fins de négoce (modèle économique « négoce »). Les stocks sont évalués à leurs coûts de production ou d'acquisition.

CORRIGÉ

10. A. ET C. On débite le compte 6718 « Autres charges exceptionnelles » et on crédite le compte 791 « Transfert de charges ». Et l'entreprise bénéficiant d'une assurance, on débite le compte 512 « Banque » et on crédite le compte 791 « Transfert de charges ».

11. C. Quel est le montant des stocks en CMUP le 31/12/N ?

Le stock initial est de $200 \times 60 = 12\ 000$.

Le coût de production des **produits fabriqués** est de $2\ 000 \times 70 = 140\ 000$.

Le CMUP est de $(12\ 000 + 140\ 000) / 2\ 200 = 69,091$.

12. B. Le stock final 69,01 est à l'actif du bilan au 31/12/N.

Le SF est de $50 \times 69,01 = 3\ 454,55$.

Et le coût de production des **produits vendus** est de $2\ 150 \times 69,01 = 148\ 545,45$.

| | Qté | PU | Total | | Qté | PU | Total |
|---|-------|-------|---------|--|-------|-------|------------|
| Stock initial | 200 | 60 | 12 000 | Stock final | 50 | 69,01 | 3 454,55 |
| Coût de production des produits fabriqués | 2 000 | 70 | 140 000 | Coût de production des produits vendus | 2 150 | 69,01 | 148 545,45 |
| Total | 2 200 | 69,01 | 152 000 | Total | 2 200 | 69,01 | 152 000 |

13. C. La variation de stock est au compte de résultat. La variation de stock est $69,01 - 60 = 9,01$.

14. A. On ne prend pas en compte les frais administratifs, et on peut ne pas prendre les intérêts des capitaux empruntés. Le montant des stocks sera 102 200. Si on prend les intérêts des capitaux empruntés, cela sera 108 200.

15. A. L'écriture des frais financiers, s'ils sont compris dans les stocks, à enregistrer est la suivante :

| | | | |
|-----|--|-------|-------|
| 608 | Frais accessoires (de production) | 6 000 | |
| 796 | Transferts de charges financières | | 6 000 |
| | Charges financières intégrées dans le coût de production | | |

Exercices

1. Dépréciation du stock - Entreprise Mall

1. Quelle est la valeur du stock de manteaux à l'inventaire N ? Faut-il enregistrer une dépréciation ?

Les stocks ont été évalués et apparaissent au bilan d'ouverture pour leur valeur à la clôture de l'exercice précédent. Lors de la clôture de l'exercice en cours, l'entreprise doit comparer la valeur nette comptable à la valeur vénale. Si la VNC est supérieure à la valeur vénale (ici le prix de vente potentiel), la valeur du stock doit être dépréciée.

Les manteaux doivent être estimés à la valeur de revente diminuée des coûts de commercialisation. Pour les manteaux mode, cette valeur s'élève à 85 € ($100 \times 85\%$), mais il faudra sans doute les solder fortement car ils sont démodés. En revanche, les manteaux classiques valent 102 € ($120 \times 85\%$).

La valeur totale du stock est donc : 8 500 (100×85) pour les manteaux mode et 5 100 (50×102) pour les manteaux classiques, soit un total de 13 600 € pour le stock.

On compare la VNC du stock avec la valeur vénale, si la VNC est supérieure à la valeur vénale on doit déprécier.

| Référence | VNC | Valeur vénale | Dépréciation |
|-------------------|----------------------------|----------------------------|--------------|
| Manteau mode | $100 \times 90 = 9\,000$ € | $100 \times 85 = 8\,500$ € | Oui, 500 € |
| Manteau classique | $50 \times 80 = 4\,000$ € | $50 \times 102 = 5\,100$ € | Non |

L'enregistrement comptable relatif à la dépréciation est le suivant :

| 31/12/N | | | |
|---------|-----|--|----------------|
| 6817 | 395 | Dotation aux dépréciations des actifs circulants Dépréciations des stocks de produits Dépréciation des manteaux mode | 500 500 |

2. Quel ajustement extracomptable devez-vous opérer pour cette dépréciation ?

La dotation aux dépréciations inclut des frais qui n'ont pas encore été engagés ; à ce titre, elle n'est pas déductible fiscalement. Il faut donc procéder à une réintégration au résultat d'un montant de 500 € pour le calcul de l'IS.

CORRIGÉ

3. Supposons qu'en N+1, l'entreprise Mall envisage de vendre ses manteaux à l'export grâce à un nouvel agent, sur un marché moins sensible à la mode, pour le prix normal de 150 €. Que devez-vous enregistrer ?

L'entreprise pense avoir un débouché pour les manteaux mode lui permettant de les écouler au prix de 150 € ; dans ce cas, la valeur vénale unitaire s'élève à 127,50 € ($150 \times 85\%$). Cette valeur est supérieure à la valeur initiale, évaluée sur la base du coût de revient de production ; la dépréciation n'étant plus justifiée, il faut la reprendre selon le schéma suivant :

| | | | | |
|-----|------|--|-----|-----|
| | | 31/12/N+1 | | |
| 395 | 7817 | Dépréciations des stocks de produits Reprise sur dépréciations des actifs circulants Reprise de la dépréciation | 500 | 500 |

2. Méthode d'évaluation du stock – Société Youl

Les exercices portant sur les stocks paraissent souvent fastidieux : il faut faire de multiples calculs en évitant les grosses erreurs. Vérifiez toujours les ordres de grandeur des résultats obtenus et n'oubliez pas que la valorisation des stocks a un impact sur le résultat.

1. Calculez la valeur du stock final au 31/03/N selon la méthode du coût moyen pondéré en fin de période.

| Entrées | | | Sorties | | |
|------------|------------|-------|---------|------------|-------|
| SI 01/01/N | 100 × 30 | 3 000 | | | |
| 15/01/N | 50 × 28 | 1 400 | | | |
| | | | 20/01/N | 50 × 28,5 | 1 425 |
| | | | 31/01/N | 70 × 28,5 | 1 995 |
| 15/02/N | 100 × 27 | 2 700 | | | |
| | | | 28/02/N | 130 × 28,5 | 3 705 |
| 15/03/N | 50 × 29 | 1 450 | | | |
| Total | 300 × 28,5 | 8 550 | | 250 × 28,5 | 7 125 |
| SF 31/03/N | 50 × 28,5 | 1 425 | | | |

2. Calculez la valeur du stock final au 31/03/N selon la méthode du premier entré, premier sorti.

Stock final au 31/03/N selon la méthode PEPS (FIFO)

| Entrées | | | Sorties | | |
|------------|----------|-------|---------|--------------------|-------|
| SI 01/01/N | 100 × 30 | 3 000 | | | |
| 15/01/N | 50 × 28 | 1 400 | | | |
| | | | 20/01/N | 50 × 30 | 1 500 |
| | | | 31/01/N | 50 × 30 + 20 × 28 | 2 060 |
| 15/02/N | 100 × 27 | 2 700 | | | |
| | | | 28/02/N | 30 × 28 + 100 × 27 | 3 540 |
| 15/03/N | 50 × 29 | 1 450 | | | |
| SF 31/03/N | 50 × 29 | 1 450 | | | |

CORRIGÉ

Pour remplir ce tableau, il faut cette fois travailler horizontalement en veillant à prendre en compte pour chaque sortie le prix d'entrée de la quantité correspondante ; pour le stock final, on constate le prix payé pour la quantité restante. Ici ce sont les 50 produits achetés le 15/03/N.

3. La société Youl peut-elle chaque année modifier sa méthode de valorisation des stocks ?

Un changement de méthode constitue une exception au principe de permanence des méthodes. Ce changement est possible s'il conduit à une meilleure information financière. Il est irréversible. Tout changement de méthode doit être détaillé et justifiée en annexe. Il est donc impossible de changer chaque année la méthode de validation.

3. Quotas d'émission de CO₂ – Entreprise Ghiar

1. Enregistrez les écritures relatives aux certificats pour l'exercice N pour l'attribution gratuite des droits, l'acquisition des droits et la cession des droits.

L'attribution gratuite de droits ne donne lieu à aucune écriture car aucun passif n'en est issu. Ces droits sont néanmoins suivis hors bilan, dans une comptabilité matières, afin de calculer et d'évaluer le stock de droits. En revanche, l'acquisition est une charge de matières premières administratives.

La cession est enregistrée comme un produit. L'obligation d'émission réelle n'est enregistrée comme une dette de quotas envers l'État que si les droits détenus en portefeuille sont insuffisants au regard de l'obligation. Dans le cas présent, ce n'est pas le cas car l'entreprise détient 230 droits pour une obligation de 220. On ne procède donc à aucun enregistrement.

Si l'obligation avait été supérieure à 230 droits, l'entreprise aurait enregistré une dette en compte 449 pour l'écart entre l'obligation et les 230 droits.

| | | | | | |
|-----|-----|------------------------------------|-----|--|-----|
| | | 25/03/N | | | |
| 601 | 512 | Matières premières administratives | 750 | | 750 |
| | | Banque | | | |
| | | Acquisition de 50 droits | | | |
| | | 31/10/N | | | |
| 512 | 707 | Matières premières administratives | 360 | | 360 |
| | | Vente de quotas | | | |
| | | Cession de 20 droits | | | |

2. Enregistrez les écritures d'inventaire au 31/12/N, sachant que l'entreprise utilise la méthode FIFO pour cette catégorie de matières.

Pour l'inventaire, on constate un stock de 10 droits (200 + 50 – 20 – 220), qui doivent être valorisés selon la méthode choisie par l'entreprise, ici FIFO.

CORRIGÉ

Les 10 droits résultent de l'achat du 25/03/N à 15 € l'unité. On enregistre donc un stock au débit du compte 321 matières consommables et au crédit du compte 6031 variation de stocks pour une valeur de 150 €.

| | | 31/12/N | | | |
|-----|------|---|--|-----|-----|
| 321 | | | | 150 | |
| | 6031 | Matières consommables – quotas | | | 150 |
| | | Variation de stocks de matières premières | | | |
| | | Enregistrement du stock final | | | |

3. Si au 31 décembre N le certificat se négocie à 13 € sur le marché, une dépréciation serait-elle nécessaire selon vous ?

La valeur vénale des droits se situe à 13 €, on devrait donc enregistrer une dépréciation de 20 € (10×2) pour prendre en compte le prix de marché. Si l'entreprise revend les droits en N+1, elle reprendra cette dépréciation en enregistrant une plus ou moins-value sur cession.

Cas de synthèse

Cas « La légèreté du Mohair »

1. Vous commencez par évaluer le coût de production d'un pull en mohair, d'un pull en acrylique et d'un pull mixte au 31/12/N. Vous estimez aussi le coût du stock final, sachant que seuls 1 000 pulls en mohair, 1 100 pulls mixtes et 4 000 pulls en acrylique ont été vendus.

Coûts de production :

Les charges fixes sont spécifiques 30 000 euros par produit.

Au 31/12/N

| | Pulls mohair | | | Pulls mixtes | | | Pulls acryliques | | |
|------|--------------|-----|---------|--------------|-------|---------|------------------|------|---------|
| | Qté | PU | Total | Qté | PU | Total | Qté | PU | Total |
| CV | 3 000 | 100 | 300 000 | 2 200 | 60 | 132 000 | 4 000 | 30 | 120 000 |
| CF | | | 30 000 | | | 30 000 | | | 30 000 |
| Coût | 3 000 | 110 | 330 000 | 2 200 | 73,63 | 162 000 | 4 000 | 37,5 | 150 000 |

Coûts du stock final :

Le stock final des pulls mohair est de $2\,000 \times 110 = 220\,000$.

Le stock final des pulls mixtes est de $1\,100 \times 73,63 = 80\,993$.

Le stock final des pulls acryliques est 0.

2. Vous calculez ensuite le coût du stock de pulls en mohair, de pulls en acrylique et de pulls mixtes au 31/12/N+1. Vous estimez alors la valeur du stock de pulls en mohair au compte de résultat en N +1 et la valeur au bilan N+1 de ce stock.

Attention il manque des informations dans le sujet :

En N+1 :

| | Pulls mohair | | | Pulls mixtes | | | Pulls acryliques | | |
|-------------------|--------------|---------------|---------|--------------|---------------|--------|------------------|---------------|--------|
| | Quantité | Prix unitaire | Total | Quantité | Prix unitaire | Total | Quantité | Prix unitaire | Total |
| Production en N+1 | 1 500 | 112 | 168 000 | 1 100 | 76,36 | 84 000 | 2 000 | 39 | 78 000 |
| Vente | 1 500 | | | 1 700 | | | 1 500 | | |

CORRIGÉ

FIFO

| | Pulls mohair | | | Pulls mixtes | | | Pulls acryliques | | |
|---|--------------|---------------|-------------------|--------------|----------------|------------------|------------------|---------------|--------|
| | Quantité | Prix unitaire | Total | Quantité | Prix unitaire | Total | Quantité | Prix unitaire | Total |
| Stock initial | 2 000 | 110 | 220 000 | 1 100 | 73,63 | 80 993 | 0 | 0 | 0 |
| Coût de production des produits fabriqués | 1 500 | 112 | 168 000 | 1 100 | 76,36 | 84 000 | 2 000 | 39 | 78 000 |
| TOTAL | 3 500 | | 388 000 | 2 200 | | 164 993 | 2 000 | | 78 000 |
| Coût de production des produits vendus | 1 500 | 110 | 165 000 | 1 100 600 | 73,63 76,36 | 80 994 45 817 | 1 500 | 39 | 58 500 |
| Stock final | 500 1 500 | 110 112 | 55 000 168 000 | 500 | 76,36 | 38 182 | 500 | 39 | |
| TOTAL | 3 500 | 110,8 | 388 000 | 2 200 | 74,99 | 164 993 | 2 000 | 39 | 78 000 |

Coût du stock du pull mohair, du pull acrylique, du pull mixte au 31/12/N+1 :

La valeur du stock est le stock final moins le stock initial :

$$= 500 \times 110 + 1\,500 \times 112 - 2\,000 \times 110.$$

Quelle est la valeur au bilan du stock de pull mohair bilan en N +1 ?

Le stock final est = $500 \times 110 + 1\,500 \times 112$.

3. Vous signalez au comptable que les résultats auraient été différents si les stocks avaient été calculés en CMUP, et expliquez cette différence.

Les résultats sont donc différents, on retrouve les différences de résultat dans le stock final, car la méthode de valorisation des stocks de produits finis a un impact sur le coût de production des produits vendus. Dans cet exemple, en suivant la méthode FIFO, le SF est plus élevé, le coût de production des produits vendus est plus faible et donc le résultat est plus élevé.

Suivant la méthode CMUP, le coût unitaire est réévalué après chaque mouvement, les écarts sont répartis dans le temps.

Suivant la méthode FIFO, les articles les plus anciens, souvent les moins chers, sont sortis en premier : il reste donc les plus chers, ce qui réduit le coût de production des produits vendus et augmente le résultat.

Attention, il n'est pas possible d'évaluer une année en CMUP, puis l'année suivante en FIFO. Il faut respecter le **principe de permanence des méthodes**.

4. Vous examinez alors si la sous-activité liée à un virus (tel que le COVID-19) peut être intégrée dans le coût de production des stocks en N+1.

Il n'y a pas d'exception dans le contexte de la crise du COVID-19. Le coût de production des stocks produits durant cette période doit intégrer les frais fixes (amortissements, frais fixe de

CORRIGÉ

main-d'œuvre...) sur la base d'une capacité normale de production.

5. De même, vous indiquez si l'évaluation des stocks à la clôture en N+1 doit refléter les conséquences de la pandémie (y compris les conséquences post-clôture), s'il faut déprécier ? Si oui, vous expliquer comment calculer la dépréciation.

Le fait générateur d'une dépréciation de stock est soit :

- l'évolution de prix (braderie, changement de tarif, remises) ;
- les difficultés d'écoulement des produits.

En pratique, pour beaucoup d'entreprises les évolutions de prix et les difficultés d'écoulement post-clôture résultent directement des effets de la crise sanitaire et étaient donc probables à la clôture (présomption). Dans ce cas, elles devront déprécier leurs stocks à la clôture 2020.

Pour la dépréciation, il faut comparer la valeur comptable à la valeur actuelle, la valeur actuelle étant la valeur la plus élevée entre la valeur d'usage et la valeur vénale. Comme il n'est pas possible de déterminer une valeur d'usage pour un stock, la seule référence à retenir est la valeur vénale.

La valeur vénale est la valeur de revente en l'état :

Valeur vénale = Prix de vente estimé dans le cadre normal de l'activité – Coûts estimés nécessaires à la réalisation de la vente

6. Vous décrivez comment présenter l'information relative aux effets de la pandémie. Vous précisez s'il faut utiliser le résultat exceptionnel.

Même si le COVID-19 constitue un événement d'une ampleur inédite, l'ANC ne recommande pas d'utiliser le résultat exceptionnel (ou non courant dans les comptes consolidés) pour en traduire ses conséquences. Elle recommande d'utiliser la présentation dans l'annexe. En effet, cet événement a des conséquences sur de multiples postes de produits et de charges différents, difficilement isolables.

7. Quelles informations faut-il mettre en annexe ?

Dans l'annexe, il convient d'identifier pour chaque poste du bilan et du compte de résultat (établis selon les règles habituelles) les impacts du COVID-19, en distinguant les impacts bruts et l'effet des mesures de soutien.

8. Vous signalez si, vu la situation actuelle, il est possible de présenter une information intermédiaire.

L'ANC considère, au vu de la situation économique présente, que les entreprises doivent communiquer sur les effets de la crise sanitaire sur leur situation et leur activité.

De plus, la célérité de l'information comptable est une qualité essentielle dans ce contexte. Mais, pour les entités dont l'obligation d'établir des comptes est uniquement annuelle, aucune information ne sera disponible avant le 2^e trimestre N+1. En conséquence, l'ANC recommande d'établir volontairement des comptes intermédiaires dont la date de référence sera déterminée par la direction de l'entreprise.

Résumé

| Nature des stocks | Matières premières et fournitures Autres approvisionnements Marchandises | En cours de production Produits intermédiaires et finis |
|--|--|---|
| Méthode d'évaluation au coût d'entrée des stocks | <p>Coût d'acquisition</p> <p>Prix d'achat, droits de douane, taxes non récupérables, transport et manutention, autres coûts directs imputables. Déduction des escomptes et rabais, remises et ristournes.</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent</p> | <p>Coût de transformation (Coût d'acquisition des matières premières, et coût de stockage, CD et CI de production)</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent</p> |
| | <p>Sont à exclure des coûts de stocks</p> <ul style="list-style-type: none"> • Montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production. • Coûts de stockage sauf s'il s'agit d'un stockage nécessaire entre deux étapes de production. • Coûts d'emprunts sauf si l'actif est éligible. | |
| Méthode d'évaluation à la clôture | Évaluée à la valeur actuelle, la valeur la plus élevée des valeurs vénales et d'usage | |
| | Valeur vénale pour les produits finis et les marchandises = Prix de vente estimé dans le cadre normal de l'activité - Coûts estimés pour l'achèvement du stock - Coûts estimés nécessaires à la réalisation de la vente | |
| | Valeur d'usage = Matières premières et fournitures, autres approvisionnements et en cours | |
| Dépréciation | | |
| Évaluation à la sortie | CMUP ou FIFO Méthode des coûts standards Méthode du prix de détail | |

Émission de gaz à effet de serre

| Modèle de production | Modèle de négoce |
|---|--|
| <p>À la fin de l'année l'entité doit restituer à l'État le nombre de quotas correspondant à ses émissions réelles de GES. On distingue deux cas de figure :</p> <p>– Si les émissions réelles sont supérieures au nombre de quotas dont l'entreprise dispose, elle doit en acquérir de nouveaux. C'est le principe du pollueur payeur.</p> <p>– Si les émissions réelles sont inférieures au nombre de quotas dont l'entreprise dispose, elle est en droit de conserver le surplus.</p> | <p>Ces entreprises peuvent acheter et revendre des quotas pour réaliser des plus-values.</p> |