

## Chapitre 5 – Les stocks

### Synthèse

#### Table des matières

<b>1.</b>	La classification, la définition et l'évaluation des stocks à l'entrée .....	2
1.1.	Définition des stocks et classification .....	2
1.2.	L'évaluation du coût d'acquisition des stocks .....	2
1.3.	L'évaluation du coût de production des stocks de produits .....	3
<b>2.</b>	L'évaluation des stocks à la fin de l'exercice comptable .....	4
2.1.	La notion d'inventaire .....	4
2.2.	Valorisation des stocks : CUMP .....	4
<b>3.</b>	L'enregistrement des stocks de fin d'exercice .....	5
3.1.	Les enregistrements de variation des stocks au journal de l'entreprise .....	5
3.2.	Le calcul de la variation des stocks .....	6
<b>4.</b>	La dépréciation d'un actif .....	8
<b>5.</b>	La dépréciation des stocks .....	8
<b>6.</b>	Les droits d'émission à effet de serre .....	10
6.1.	Définition .....	10
6.2.	Modèle économique .....	10
6.3.	Traitement comptable .....	11

## 1. La classification, la définition et l'évaluation des stocks à l'entrée

### 1.1. Définition des stocks et classification

D'après l'article 211-7 du PCG : « Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures. »

**Le stock** désigne l'ensemble des biens, possédés par une entreprise, **qui ne sont pas encore consommés ou vendus**. Une entreprise peut posséder différents types de stocks.

Il existe deux types de stocks selon le PCG :

- Les stocks des biens achetés à des tiers :
  - Les matières premières (31)
  - Les autres approvisionnements (32)
  - Les marchandises (37)
- Les stocks des biens produits par l'entreprise
  - Les produits finis (35)
  - Les produits résiduels (358)
  - En-cours de production (33/34)

Le stock doit être :

- **identifiable** : une substance physique ;
- **coût évalué avec une fiabilité suffisante**.
- **Il est générateur d'avantages économiques futurs**.

### 1.2. L'évaluation du coût d'acquisition des stocks

Le coût d'acquisition des stocks comprend les coûts d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où il se trouvent.

Le tableau récapitule les éléments à prendre dans le coût d'acquisition :

Éléments	A intégrer	A exclure
Prix d'achat net de RRE	X	
Droit de douane	X	
Frais de transport	X	
Coûts administratifs dédiés à l'achat	X	
Commissions sur achats	X	
Coûts administratifs généraux		X
Coût d'approvisionnement (sélection des fournisseurs)		X
Coût de commercialisation		X
Coût de stockage		X
Pertes et gaspillages		X
Coûts de l'emprunt	X (option)	

### 1.3. L'évaluation du coût de production des stocks de produits

Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites (MOD) ainsi que les frais généraux de production fixes et variables encourus pour transformer les MP en produits finis. L'affectation des frais généraux fixes de production est calculée en prenant en compte la sous ou sur activité.

Le tableau récapitule les éléments à prendre dans le coût de production :

Éléments	A intégrer	A exclure
Frais de recherche		X
Frais de recherche engagés sur commandes spécifiques		
Frais de développement	X	
Coûts administratifs dédiés à la production	X	
Coûts administratifs généraux		X
Coût d'achat de matières utilisées et frais directs et indirects de production	X	
Coût de commercialisation		
Amortissements (sauf amortissements dérogatoires)		X
Frais généraux de production (en prenant en compte la sous-activité)	X	
Coût de stockage	X	
Pertes et gaspillages		X
Coûts de l'emprunt		X
	X (option)	

Exemple : sujet DCG 2011

La société Buenaventura fabrique du prêt-à-porter haut de gamme qu'elle commercialise auprès de magasins spécialisés.

La balance avant inventaire présente, fin N, les soldes suivants :

N°	Intitulés	Soldes	
		Débiteurs	Créditeurs
35	Stock de produits finis	3 200 000	
395	Dépréciation du stock de produits finis		0

Afin de procéder à la valorisation des stocks ainsi qu'aux ajustements de dépréciation, on dispose des informations suivantes concernant les produits finis.

Les articles présents en stock à la clôture de l'exercice doivent être valorisés sur la base des divers coûts suivants, coûts effectivement engagés sur la période d'activation tels que déterminés par le plan comptable :

Coût d'achat des matières premières consommées	600 000 €
Charges directes variables de production	2 000 000 €
Charges indirectes variables de production	400 000 €
Charges indirectes fixes de production	100 000 €

Il convient cependant de noter que l'entreprise a connu, au cours de l'exercice N, une baisse sensible d'activité. La capacité normale de production des divers ateliers n'a été utilisée qu'à 80 % environ.

### 1. Déterminer la valeur du stock final de produits finis.

Le coût de production comporte ici les éléments suivants

- coût d'achat des matières consommées .....	600 000
- charges directes variables de production .....	2 000 000
- charges indirectes variables de production .....	400 000
- charges indirectes fixes de production, compte tenu du taux d'activité des ateliers (100 000 x 80%) .....	80 000
	3 080 000

## 2. L'évaluation des stocks à la fin de l'exercice comptable

### 2.1. La notion d'inventaire

**L'inventaire comptable** : il correspond à une période durant laquelle le comptable prépare les documents de synthèse, à la fin de l'exercice.

**L'inventaire des stocks** :

- **Inventaire physique** : il s'agit du recensement concret et exhaustif de tous les éléments détenus en stock afin d'en évaluer les quantités. Ce comptage est obligatoire et doit être effectué au moins une fois par an, et dans les trois mois suivant la fin de l'exercice comptable.
- **Inventaire comptable des stocks** : dans le même temps, le comptable estime la valeur des stocks dans les comptes de l'entreprise, à l'aide des informations issues de la comptabilité.

2 méthodes permettent de réaliser l'inventaire comptable des stocks :

- **L'inventaire intermittent** : méthode préconisée par le plan comptable général. Pendant toute la durée de l'exercice comptable, les comptes de stocks ne sont pas mouvementés. Ce sont les comptes des classes 6 et 7 qui sont utilisés pour enregistrer les achats et les ventes. Les comptes de stocks sont corrigés une seule fois au 31.12.N.
- **L'inventaire permanent** : les comptes de stocks sont mis à jour après chaque mouvement grâce à l'informatique.

### 2.2. Valorisation des stocks : CUMP

**Le coût unitaire moyen pondéré (CUMP)** est une technique comptable d'évaluation des stocks préconisée par le PCG (méthode la plus utilisée). Il se calcule de la manière suivante :

$$\text{CUMP} = \frac{\text{Stock initial en valeur} + \text{Entrées en stock (achat ou production) en valeur}}{\text{Stock initial en quantité} + \text{Entrées en stock (achat ou production) en quantité}}$$

--

	Stock initial / Entrées				Stock final / Sorties		
	Q	Coût unitaire	Montant		Q	Coût unitaire	Montant
SI	20	2	40				
02/01/N	30	2,4	72	07/01/N	23	2,2	50,6
09/01/N	50	2,2	110	11/01/N	12	2,2	26,4
30/01/N	10	2	20	SF	75	2,2	165
Totaux	<b>110</b>	<b>2,2</b>	<b>242</b>		<b>110</b>	<b>2,2</b>	<b>242</b>

$$\text{CUMP} = \frac{40 + 72 + 110 + 20}{20 + 30 + 50 + 10} = 2,2$$

NB : Le PCG propose aussi de valoriser les stocks via la **méthode PEPS**.

### 3. L'enregistrement des stocks de fin d'exercice

#### 3.1. Les enregistrements de variation des stocks au journal de l'entreprise

L'enregistrement des stocks lors de l'inventaire s'opère en deux temps.

	Matières premières	Produits finis
SI (en début d'exercice)	1200	300
SF (en fin d'exercice)	500	800

#### 1<sup>re</sup> écriture : l'annulation du stock initial

31/12/N			
603 ou 713	31 ou 35 ou 37	Variation des stocks de charges ou de produits Comptes de stocks <i>Annulation du stock initial</i>	1200/300 1200/300

#### 2<sup>e</sup> écriture : la constatation du stock final

31/12/N			
31 ou 35 ou 37	603 ou 713	Comptes de stocks Var. des stocks de charges ou de produits <i>Constatation du stock initial</i>	500/800 500/800

Remarque :

- Les comptes 31 - 37 en lien avec le compte 603.
- Le compte 35 en lien avec le compte 713.

Suite de l'exemple : sujet DCG 2011

**Présenter les enregistrements comptables concernant l'ajustement du stock de produits finis au 31/12/N**

31/12/N			
7135	355	Variation de stocks de produits finis Stock de Produits finis Annulation du stock initial	3 200 000 3 200 000
355	7135	Stock de produits Variation de stocks de produits finis Constatation du stock final	3 080 000 3 080 000

### 3.2. Le calcul de la variation des stocks

La variation des stocks de matières premières ou de marchandises s'obtient ainsi :

$$\text{Stock initial (SI)} - \text{Stock final (SF)}$$

- Si le SF > SI, l'entreprise a alors **stocké** c'est-à-dire qu'elle a augmenté son stock entre le début et la fin de son exercice comptable : augmentation de l'actif au bilan et baisse des charges dans le compte de résultat.
- Si le SF < SI, l'entreprise a alors **déstocké** : baisse de l'actif au bilan et augmentation des charges dans le compte de résultat.

**Exemple :** Stock initial (stock de l'année dernière) : **500 unités**. L'entreprise a acheté 1 000 unités et consommé 1 400 unités. Le stock final est donc de **100 unités** (500 + 1000 – 1 400).

SI (500) – SF (100) = 400 de variation de stocks. L'entreprise a déstocké pour 400 unités.

Au bilan baisse de l'actif : on passe de 500 à 100 unités.

Dans le compte de résultat : augmentation des charges (variation de stock est positive de 400 unités).

La variation des stocks de produits finis s'obtient par un calcul inverse :

$$\text{Stock final (SF)} - \text{Stock initial (SI)}$$

- Si SF > SI, alors l'entreprise a **stocké** : augmentation de l'actif au bilan et augmentation des produits dans le compte de résultat.
- Si SF < SI, alors l'entreprise a **déstocké** : baisse de l'actif au bilan et baisse des produits dans le compte de résultat.

**Exemple :** Stock initial (stock de l'année dernière) : **500 unités**. L'entreprise a produit 1 000 unités et vendu 1 400 unités. Le stock final est donc de **100 unités** (500 + 1000 – 1 400).

SF (100) – SI (500) = - 400 de variation de stocks. L'entreprise a déstocké pour 400 unités.

Au bilan baisse de l'actif : on passe de 500 à 100 unités.

Dans le compte de résultat : baisse des produits (variation de stock est négative de 400 unités).

Pour résumer :

Stocks de matières premières ou de marchandises	Si valeur ↗	Stockage	Actif bilan ↗	Variation des stocks négative	Charges ↘	Résultat ↗
	Si valeur ↘	Déstockage	Actif bilan ↘	Variation des stocks positive	Charges ↗	Résultat ↘
Stocks de produits finis	Si valeur ↗	Stockage	Actif bilan ↗	Variation des stocks positive	Produits ↗	Résultat ↗
	Si valeur ↘	Déstockage	Actif bilan ↘	Variation des stocks négative	Produits ↘	Résultat ↘

Pour faciliter la compréhension de la variation de stock et de l'impact dans le compte de résultat, il est conseillé d'utiliser les comptes en T :

Exemple : SI de marchandises : 500 € - SF de marchandises : 700 € au 31.12.N. Suite aux écritures on obtient :

D		6037 - Variation de stocks m/ses		C	
SI (annulation)		500	SF (création)	700	
Solde final créditeur de 200					

D		37. - Stocks m/ses		C	
SF (création)		700	SI (annulation)	500	
			Solde final débiteur de 200		

- Le compte 37 est débiteur => au bilan cela correspond à une hausse de l'actif.
- Le compte 6037 est créditeur => Il vient en – dans la colonne des charges. Cela correspond à une baisse des charges, dont à une augmentation du résultat.

## 4. La dépréciation d'un actif

La plupart des immobilisations sont des biens amortissables (constructions, machines, véhicules, mobilier...) qui perdent de leur valeur du fait de leur utilisation. Cette perte de valeur est certaine et irréversible. Il s'agit d'un amortissement.

La dépréciation ne correspond pas à une perte de valeur « normale » mais à un risque de perte exceptionnel. Elle n'est ni certaine ni irréversible. Les biens peuvent reprendre de la valeur si le risque n'a plus lieu d'être. C'est pourquoi la dépréciation des actifs doit faire l'objet d'un suivi rigoureux.

Il y a dépréciation lorsque : **Valeur actuelle de l'actif est < à la valeur d'acquisition**

<b>Dépréciation</b> = Valeur d'acquisition – Valeur actuelle de l'actif
---

<b>Ou Dépréciation</b> = Valeur d'acquisition * % de dépréciation
---

Lorsque : **Valeur actuelle de l'actif est > à la valeur d'acquisition**, il faut réaliser une reprise de la dépréciation (annulation de l'écriture de la dépréciation).

**Enfin, la dépréciation découle du principe de prudence** : tout événement qui risque de diminuer la valeur du patrimoine de l'entreprise doit être pris en compte et tout événement susceptible d'augmenter la valeur du patrimoine de l'entreprise ne peut faire l'objet d'un enregistrement comptable.

## 5. La dépréciation des stocks

### Qu'est-ce que la dépréciation des stocks ?

C'est le risque de perte de valeur des éléments en stock, leur valeur à l'inventaire risquant d'être inférieur à leur valeur comptable nette. Les causes de cette dépréciation tiennent à :

- L'évolution technologique
- La péremption
- La détérioration du bien
- Un changement de mode

L'enregistrement des dépréciations de stocks présente une particularité : **il n'y a pas de suivi d'une année sur l'autre. Les dépréciations de l'année précédente sont systématiquement reprises, dans leur intégralité.**

Si besoin, le comptable enregistrera une dotation aux dépréciations pour les stocks de l'année, indépendamment des années précédentes.

Écriture de dotation	Écriture de reprise
68173 Dotations aux dépréciations des stocks	39... Dépréciations des stocks
39... Dépréciations des stocks	78173 Reprises sur dépréciations

**Dépréciation si** : Valeur d'acquisition/production > à la valeur actuelle de l'actif (valeur de vente)

<b>Dépréciation</b> = Valeur d'acquisition/production - valeur actuelle de l'actif (valeur de vente)
--

**Attention la valeur actuelle = prix de vente – les frais de commercialisation.**



**Exemple :** Au 31 décembre N, la société Sofiane qui fabrique des carrelages. Possède à l'inventaire extra- comptable un lot de carrelage pour un montant de 1 000 €. Compte tenu d'un défaut de fabrication qui entraîne sa détérioration. Le lot de carrelages ne pourra être vendu en l'état que pour un montant de 600 €.

La dépréciation s'élève donc à :  $1\,000 - 600 = 400$  €.

**Comptabilisation au journal la régularisation des dépréciations des stocks au 31/12/N**

31/12/N			
68173		Dotations aux dépréciations des stocks et en-cours	400
	395	Dépréciations des stocks de produits finis	400
		<i>D'après l'inventaire N</i>	

À l'inventaire suivant, ce stock n'existe plus, il aura été vendu ou transformé. La dépréciation créée n'aura plus de raison d'être et devra être reprise

**Comptabilisation au journal la régularisation des dépréciations des stocks au 31/12/N+1**

31/12/N+1			
395		Dépréciations des stocks de produits finis	400
	78173	Reprises sur dépréciations des stocks et en-cours	400
		<i>D'après l'inventaire N+1</i>	

**Suite de l'exemple : sujet DCG 2011**

Du fait de l'effet de mode, deux catégories d'articles en stock ne pourront être vendus au prix fixé initialement au catalogue.

	Articles A	Articles B
Coût de production global du stock (correctement évalué)	95 000	160 000
Charges de distribution non encore engagées	10% du prix catalogue	20% du prix catalogue
Quantité en stock	1 000	8 000
Prix de vente catalogue (pour l'ensemble du stock)	120 000	200.000

Prix de vente maximum du stock estimé au 31/12/N	110.000	176.000
--	---------	---------

### 1. Procéder aux ajustements comptables éventuellement nécessaires en fin d'exercice du fait de ces deux catégories d'articles en stock.

Une dépréciation doit être constatée si la valeur de réalisation nette des produits finis en stock est inférieure à leur coût de production précédemment déterminé. Cette valeur de réalisation nette correspond au prix de vente estimé diminué des frais restant à supporter jusqu'à la vente de ces produits.

Parmi les articles en stock, deux d'entre eux doivent être vendus à un prix inférieur au prix catalogue. Pour chacun d'eux, le calcul du montant de la dépréciation est effectué dans le tableau suivant :

	A	B
(1) Coût de production	95 000	160 000
Prix de vente estimé	120 000	176 000
Charges non encore engagées	$120\,000 \times 10\% = 12\,000$	$200\,000 \times 20\% = 40\,000$
(2) Valeur de réalisation nette ( <b>Valeur actuelle</b> )	$120\,000 - 12\,000 = 98\,000$	$176\,000 - 40\,000 = 136\,000$
Dépréciation si (2) < (1)	Pas de dépréciation	Dépréciation de 24 000 €

6817	Dotations aux dépréciations des actifs circulants	24 000	
3955	Dépréciation stocks de produits finis		24 000
	$160\,000 - 136\,000 = 24\,000$		

## 6. Les droits d'émission à effet de serre

### 6.1. Définition

Les droits d'émission (ou quotas de CO<sub>2</sub>) sont des instruments économiques mis en place pour limiter les émissions de gaz à effet de serre des entreprises, dans le cadre de la politique environnementale de l'Union européenne (UE ETS - Emission Trading Scheme).

Chaque quota permet d'émettre une tonne de CO<sub>2</sub>. Les entreprises reçoivent gratuitement ou achètent ces quotas, et doivent en restituer un nombre équivalent à leurs émissions réelles.

### 6.2. Modèle économique

Le système repose sur le principe du pollueur-payeur et sur la création d'un marché d'échange de quotas :

- L'UE fixe un plafond global d'émissions.
- Les entreprises se voient attribuer des quotas chaque année (gratuitement ou par enchères).
- À la fin de l'année, chaque entreprise doit restituer autant de quotas que de tonnes émises.
- Si une entreprise émet moins, elle peut revendre ses quotas excédentaires. Si elle émet plus, elle doit en acheter.

Depuis 2005, le Système européen d'échange de quotas (SEQE) s'applique à plus de 10 000 installations fixes, comme celles qui produisent de l'électricité, de l'acier, du ciment, du raffinage, du verre, etc.

Dans ce système, il y a deux modèles qui peuvent coexister au sein d'une même entité : le modèle de production et le modèle de négoce.

Le modèle de production est obligatoire pour les installations fixes mentionnées précédemment. À la fin de l'année, l'entité est tenue de restituer à l'État le nombre de quotas correspondant à ses émissions réelles de gaz à effet de serre (GES). On peut distinguer deux situations :

1. Emissions réelles supérieures aux quotas : Si les émissions réelles sont plus élevées que le nombre de quotas disponibles pour l'entreprise, elle doit acheter des quotas supplémentaires, ce qui met en œuvre le principe du pollueur-payeur. Le non-respect de la restitution entraîne une amende de 100 € pour chaque quota manquant non restitué.
2. Emissions réelles inférieures aux quotas : Si les émissions réelles sont inférieures au nombre de quotas que l'entreprise a à sa disposition, elle a le droit de conserver l'excédent.

Il s'applique aux entreprises qui ne sont pas soumises au SEQE. Ces entreprises peuvent ainsi acheter et revendre les quotas pour réaliser des plus-values.

### 6.3. Traitement comptable

#### Comptabilisation des quotas d'émission en stocks

Les quotas d'émission alloués par l'Etat sont attribués chaque année en fonction d'un volume d'émissions de gaz à effet de serre autorisé et en contrepartie de l'obligation de restituer les quotas correspondant aux émissions de cette même année.

Ils sont enregistrés en stocks pour une valeur nulle. Aucune écriture comptable ne doit être comptabilisée.

#### Les achats et ventes de quotas au fur et à mesure des émissions successives

Les entreprises ayant dépassé le niveau d'émission autorisé doivent acquérir les quotas manquants et inversement. Les acquisitions et cessions sont comptabilisées à la valeur vénale (prix du marché ou apprécié par des experts).

#### Achats :

		X/X/N			
601/602	512	Achats stockés – MP		X	X
		Banque			

**Ventes :**

		X/X/N		
512	701/708	Banque	X	
		Ventes de PF		X

**L'évaluation à clôture**

A la clôture :

- Un passif est comptabilisé si les émissions de gaz à effet de serre sont supérieures aux quotas d'émission détenus par l'entité. Il correspond au coût des quotas qu'il est nécessaire d'acquérir au titre des émissions de gaz à effet de serre réalisées.

Cette obligation constitue un passif défini aux articles 321-1 à 321-3 lorsqu'elle se traduit par une obligation d'achat de quotas.

Le passif est comptabilisé au compte 449 " Quotas d'émission à acquérir " .

		31/12/N		
601/602	449	Achats stockés – MP	X	
		Quotas d'émission à acquérir		X

Attention : dans le cadre du modèle de négoce, l'entreprise n'a aucune obligation de restituer des quotas à l'Etat. Aucun enregistrement de passif n'est pas à comptabiliser.

- Un actif (stocks) est comptabilisé si les émissions de gaz à effet de serre sont inférieures aux quotas d'émission détenus par l'entité. Il correspond aux quotas d'émission disponibles pour couvrir les émissions futures de gaz à effet de serre.

		31/12/N		
31.	6031	Stocks MP	X	
		Variation de stocks de MP		X

Si la valeur actuelle est < à la valeur des stocks, une dépréciation doit être constatée.

		31/12/N		
6817	391.	Dotations aux dépréciations	X	
		Dépréciation des MP		X

Exemple : sujet DCG 2017

La société DURALUTEC procède à l'achat de quotas d'émission pour couvrir ses besoins liés aux émissions de gaz à effet de serre. Elle vend aussi occasionnellement des quotas afin d'optimiser ses coûts de production de profilés d'aluminium. Les stocks de quotas sont valorisés selon la méthode Premier Entré - Premier Sorti (PEPS).

À l'aide de l'annexe,

1. Rappeler la définition d'un stock selon le PCG.
2. Selon quel modèle économique la société DURALUTEC doit-elle gérer ses quotas d'émission de gaz à effet de serre ? Justifier votre réponse.
3. Procéder aux enregistrements comptables des opérations réalisées au cours de l'exercice N et préciser le traitement comptable relatif à l'attribution gratuite des quotas d'émission de gaz à effet de serre. Les écritures de clôture ne sont pas attendues.
4. Rappeler la définition d'un passif selon le règlement et vérifier que les éléments relatifs au coût des quotas à acquérir au titre des émissions de gaz à effet de serre réalisées remplissent les conditions de comptabilisation à titre de passif.
5. Procéder au suivi de la comptabilité matières pour les quotas d'émission de gaz à effet de serre en déterminant le stock final et effectuer les enregistrements nécessaires au 31/12/N.

**Informations sur les opérations de quotas d'émission de gaz à effet de serre de la société DURALUTEC**

	Nombre de quotas	Valeur totale en €
• Stock initial au 01/01/N	300	4 500
• Opérations de l'exercice N :		
01/01/N attribution gratuite par l'État ;	200	0
31/03/N achat de quotas ;	1 850	16 650
30/09/N achat de quotas ;	2 100	21 000
08/12/N vente occasionnelle de quotas.	100	1 700
• Émission de gaz effective au 31/12/N : nombre de tonnes de CO <sub>2</sub> émises sur l'année .N	4 600	
• Cours du quota au 31/12/N.		20

Les stocks de quotas sont valorisés selon la méthode Premier Entré - Premier Sorti (PEPS).

Correction :

1. Rappeler la définition d'un stock selon le PCG.

Art. 211-7 du PCG : « un stock est **un actif** détenu pour être **vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente**, ou **destiné à être consommé** dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ».

2. Selon quel modèle économique la société Duralutec doit-elle gérer ses quotas d'émission de gaz à effet de serre? Justifier votre réponse.

La société doit utiliser le **modèle économique « production »**.

Elle n'a **pas d'activité spéculative** liée à la possession des quotas.

3. Procéder aux enregistrements comptables des opérations réalisées au cours de l'exercice 2016 et préciser le traitement comptable relatif à l'attribution gratuite des quotas d'émission de gaz à effet de serre. Les écritures de clôture ne sont pas attendues.

6016	31/03/N	16 650	
512	Achats stockés-Quotas de gaz à effet de serre		
	Banque		
	Achat de 1 850 quotas		16 650
	30/09/N		
6016	Achats stockés-Quotas de gaz à effet de serre	21 000	
512	Banque		21 000
	Achat de 2 100 quotas		
	8/12/N		
512	Banque	1 700	
7086	Produits des activités annexes –Vente de quotas de gaz		1 700
	Vente de 100 quotas		

**Attribution gratuite :** PCG art. 615-8 : « les quotas d'émission alloués par l'État (...) sont enregistrés en stocks pour une valeur nulle ». **Aucune écriture ne doit être passée ou rien à faire.**

4. Rappeler la définition d'un passif selon le PCG et vérifier que les éléments relatifs au coût des quotas à acquérir au titre des émissions de gaz à effet de serre réalisées remplissent les conditions de comptabilisation à titre de passif.

Art. 321-1 1. Du PCG :

Un passif est un élément du patrimoine ayant une **valeur économique négative pour l'entité**, c'est-à-dire une **obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources** au bénéfice de ce tiers, **sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.**

À la clôture, un passif est comptabilisé si les émissions de gaz à effet de serre sont supérieures aux quotas d'émission détenus par l'entité. Il correspond au coût des quotas qu'il est nécessaire d'acquérir au titre des émissions de gaz à effet de serre réalisées.

Les critères de comptabilisation d'un passif sont remplis :

- obligation existante à la date de clôture
- obligation vis-à-vis de l'État de restituer les quotas à l'État (condition nécessaire mais pas suffisante);
- probabilité ou certitude que cette obligation provoquera une sortie de ressource : en l'espèce, en cas d'insuffisance de quotas, la société DURALUTEC devra les acquérir. Il y aura donc une sortie de ressources;
- Absence de contrepartie : la société DURALUTEC n'attend rien en retour du tiers (de l'Etat).

5. Procéder au suivi de la comptabilité matières pour les quotas de GES en déterminant le stock final et effectuer les enregistrements nécessaires au 31/12/N.

À l'inventaire, les émissions se sont élevées à 4 600 au cours de l'exercice N alors que la société Duralutec n'est en possession que de (stock final) :  $300 + 200 + 1\,850 + 2\,100 - 100 = 4\,350$

31/12/N			
60316	Variation de stock de matières consommables-Quotas de gaz	4 500	
3216	Stock de matières consommables-Quotas de gaz à effet de serre		4 500
	Annulation du stock initial		
31/12/N			
6016	Achats stockés – Quotas de gaz à effet de serre	5 000	
449	État – Quotas d'émission à acquérir		5 000
	Enregistrement du passif de 250 quotas x 20 : (1)		

(1) Il manque donc 250 quotas ( $4\,600 - 4\,350$ )

En conséquence, le stock est nul et il est nécessaire d'acquérir **250** quotas. Elle doit donc constituer un passif de 250 quotas évalués au cours du 31/12/N de **20 €** soit :  $250 \times 20 \text{ €} = 5\,000 \text{ €}$ .