

## Etude comparative de la comptabilisation des stocks en PCGC et en SYSCOHADA

### [ Comparative study of stock accounting in PCGC and SYSCOHADA ]

*Kambale Kikono Serge*

Assistant de Recherche, Sciences Commerciales et Financières, Institut Supérieur de Commerce de Beni, Beni, RD Congo

Copyright © 2025 ISSR Journals. This is an open access article distributed under the *Creative Commons Attribution License*, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

**ABSTRACT:** This article is devoted to a comparative study of stock accounting in the Congolese accounting system and in SYSCOHADA, with the aim of establishing the points of convergence and divergence between these two accounting systems and determining whether they are effective in stock accounting.

At the end of our analysis, we have noted that the two accounting systems compared reveal more differences than similarities in inventory accounting. These differences are, in fact, innovations that SYSCOHADA brings to the PCGC. Other advantages of SYSCOHADA are also due to the major innovations it brings to certain aspects of the economic life of companies. Among these advantages are: the distinction between inventories, in particular, and liabilities and liabilities in general in ordinary and non-ordinary activities, the use of an inventory change account for any movement relating to inventories, the presence of an account to record services in progress, etc.

**KEYWORDS:** Study, comparative, Accounting, inventories.

**RESUME:** Cet article a été consacré à une *étude comparative de la comptabilisation des stocks en système comptable congolais et en Système comptable OHADA*, avec comme finalité d'établir les points de convergence et de divergence entre ces deux systèmes comptables et dire si de ces deux systèmes comptables sont efficaces dans la comptabilisation des stocks.

Ainsi, au terme de nos analyses, nous avons remarqué que les deux systèmes comptables comparés dégagent plus d'éléments de différence que de ressemblance en comptabilisation des stocks. Ces différences constituent, en effet des innovations majeures qu'apporte le Système comptable OHADA au Plan Comptable Général Congolais. D'autres avantages du Système Comptable OHADA sont également dus à des innovations intéressantes apportées par celui-ci en ce qui concerne certains aspects de la vie économique des entreprises. Parmi ces avantages, citons-en: la distinction des stocks, en particulier et la distinction les stocks en activités ordinaires et hors activités ordinaires, l'utilisation d'un compte de variation des stocks pour tout mouvement en rapport avec les stocks et la présence d'un compte pour enregistrer les services encours, etc.

**MOTS-CLEFS:** Etude, comparative, comptabilisation, stocks.

## 1 INTRODUCTION

Dans ce monde où les relations internationales sont marquées par la mondialisation et caractérisées par la globalisation, les hommes n'ont qu'une idée, celle de construire des espaces économiques au sein desquels les frontières géographiques vestiges d'une certaine souveraineté n'auront que la signification politique. La construction de ces espaces économiques qui consacrent leur intégration économique des Etats membres vise d'une part le développement économique et social; et d'autre part l'harmonisation de certains facteurs favorisant la concrétisation de l'idée de mondialisation.

Les pays africains ont été longtemps caractérisés par le « chacun pour soi », chaque Etat voulant garder jalousement son indépendance nouvellement acquise, parfois au prix du sang. Mais au fil du temps, la nécessité de s'asseoir en vue de sécuriser

les affaires dans les pays francophones fut à la base de la création d'un organisme dénommé Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit de Affaires (OHADA). La création de cette organisation démontre un certain dynamisme, une exceptionnelle volonté et un sens de réalisme avec lequel les Etats africains ont manifesté cet intérêt d'instaurer une certaine harmonisation de leur droit des affaires.

Comme son nom l'indique, l'OHADA se préoccupe du droit des affaires. Il faut entendre par là « l'ensemble des règles relatives au droit des sociétés et au statut juridique des commerçants, au recouvrement des créances, aux suretés et aux voies d'exécution, au régime du redressement des entreprises et de liquidation judiciaire, au droit comptable, au droit de la vente et du transport. L'OHADA vise à promouvoir l'émergence d'une communauté économique africaine, à renforcer la sécurité juridique et judiciaire afin de favoriser le développement de l'Afrique et de contribuer à la consolidation de l'unité africaine. Elle instaure à cet effet un espace juridique commun (des règles unifiées) et un espace judiciaire commun (une juridiction supranationale exerçant la fonction de cour de cassation).

La RDC soucieuse de son développement ne pouvait guère rater la concrétisation d'un début d'intégration africaine car le pays a l'obligation de se mettre au diapason de l'évolution des temps modernes, étant donné que son environnement des affaires était caractérisé par une insécurité juridique et judiciaire très prononcée. Son adhésion à l'OHADA paraît salubre car l'ordonnement juridique et judiciaire d'un pays est un facteur essentiel pour acquérir la confiance des investisseurs internationaux, allant du fait que des bonnes bases juridiques sont la clé d'un développement économique et social stable.

Le souci de reformer le droit des affaires a suscité plusieurs tentatives depuis une vingtaine d'années en vain. Certes, quelques succès ont été enregistrés dans des matières que l'ordre juridique congolais pourra jalousement conserver et expérimenter personnellement, ce qui pourrait hisser le pays au rang de modèle à cet égard: code des investissements, code minier, code fiscal en projet, code douanier en projet, code de l'énergie en projet. Pour cet effet, des appréciations sont avancées pour dire que l'adhésion de la République Démocratique du Congo à l'espace OHADA pourra permettre l'attraction de la confiance des investisseurs étrangers à l'égard des autorités congolaises et aux lois congolaises en général et des affaires en particulier.

C'est pourquoi, nous menons une étude sur l'analyse des points de ressemblance, de démarcation ainsi que d'efficacité entre les systèmes comptables OHADA (système en vigueur) et le PCGC (ancien système) et cela spécifiquement sur les aspects relatifs à la comptabilisation des stocks.

Eu égard à ce qui précède, dans le cadre de cet article, nous menons une étude partant des questionnements, tels que: **Existe-t-il des points de différence et de ressemblance en comptabilisation des stocks dans ces deux systèmes ? Le SYSCOHADA présente-il plus d'avantages que le PCGC dans la comptabilisation des stocks ? Et les deux systèmes comptables (Congolais et OHADA) sont-ils efficaces dans la comptabilisation des stocks ?**

Ainsi, dans le cadre de cette étude, nous formulons nos hypothèses de la manière suivante: **Il existerait plus de différences que de ressemblance en comptabilisation des stocks par ces deux systèmes. Le SYSCOHADA présenterait d'énormes avantages dans la comptabilisation des stocks par rapport au PCGC; et ces deux systèmes comptables seraient efficaces dans la comptabilisation des stocks car dans leur application les comptes présentent l'image fidèle des entreprises.**

## **2 MÉTHODES ET MATÉRIELS**

La méthode est l'ensemble des démarches intellectuelles par lesquelles une discipline cherche à atteindre les vérités qu'elle poursuit, les démontre et les vérifie.<sup>1</sup>

Dans le cadre de nos analyses, nous avons recouru à la méthode comparative qui consiste à confronter deux ou plusieurs événements, comme le soulignent R. PINTON et M. GRAWITZ.

Ainsi, pour parvenir à la réalisation de cette étude, nous avons recouru à la méthode comparative qui nous a permis de ressortir les démarcations et les ressemblances entre les deux systèmes comptables en rapport avec la comptabilisation des stocks.

La technique est un moyen permettant au chercheur d'atteindre un but. C'est pourquoi, pour bien mener nos recherches, nous avons usé de la technique documentaire, qui nous a permis de consulter les différents ouvrages relatifs à notre thème de

---

<sup>1</sup> Pinto et M. GRAWITZ, *Méthodes en sciences sociales*, 2<sup>ème</sup> éd., Dalloz, Paris 1992, P365

recherche, l'Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités d'entreprises, ainsi que le Plan Comptable Général Congolais.

### 3 APPROCHE THÉORIQUE

Dans ce point, nous passons en revue certaines notions fondamentales de la comptabilité: définition, objectifs, rôles et formes de la comptabilité avant de présenter la technique comptable liée au traitement des stocks en Plan Comptable Général Congolais et en Système Comptable OHADA.

#### 3.1 NOTIONS FONDAMENTALES DE LA COMPTABILITÉ

##### 3.1.1 DÉFINITION DE LA COMPTABILITÉ

La comptabilité est définie comme un ensemble de techniques qui permettent à l'entreprise de suivre tous les mouvements ou flux engendrés par les fonctions commerciales et financières.

Les renseignements fournis par cette « science » des comptes permettent au dirigeant de l'entreprise de contrôler les différents flux, de calculer le résultat, de s'assurer de la bonne marche de l'entreprise, d'anticiper les risques ultérieurs et de prendre des décisions adéquates.<sup>2</sup>

Par ailleurs, la comptabilité est définie comme étant la science des comptes qui a pour but d'organiser les écritures par le choix judicieux des livres et des comptes nécessaires afin d'en suivre facilement les opérations et d'en présenter les résultats.<sup>3</sup>

##### 3.1.2 OBJECTIFS DE LA COMPTABILITÉ

La comptabilité répond à trois objectifs fondamentaux:

- Inventorier le patrimoine de l'entreprise (comptabilité patrimoniale);
- Mesurer, analyser et expliquer le résultat et ses composantes (comptabilité patrimoniale et comptabilité analytique);
- Prévoir les activités dans l'avenir (comptabilité prévisionnelle ou comptabilité budgétaire).

##### 3.1.3 RÔLES DE LA COMPTABILITÉ DANS L'ENTREPRISE

Dans l'entreprise, la comptabilité joue les principaux rôles ci-après:

- La comptabilité est un système d'information car les informations issues de celle-ci permettent une communication entre les parties prenantes aux actions de l'entité.
- La comptabilité est un moyen de preuve car régulièrement tenue, elle peut être admise en justice pour servir de preuve entre les entreprises pour faits de commerce ou autres. Pour ce faire, le droit comptable précise que les documents comptables doivent être conservés au moins pendant dix ans.
- La comptabilité est un moyen de contrôle: à travers les enregistrements, on peut vérifier les opérations passées. En effet, l'organisation du système de traitement de l'information comptable doit garantir toutes les possibilités d'un contrôle éventuel. Ce contrôle peut se situer aussi bien au niveau interne qu'externe.
- La comptabilité est un outil de gestion: à partir de l'information fournie par la comptabilité, on évalue la performance des actions de l'entreprise pour les corriger ou les améliorer.
- La comptabilité est un outil d'aide à la décision.

---

<sup>2</sup> Christophe KOKOU TCHIDI, *Comptabilité Générale OHADA*, éd. TKC, Abidjan 2010, p28

<sup>3</sup> Norbert PALUKU VAGHENI, *Comptabilité Générale OHADA*, éd. Fridi, Kamplala, 2014, p30

### 3.1.4 NOTIONS DE SYSTÈME COMPTABLE

#### a. Définition

Le système comptable est l'ensemble des registres permettant l'inscription chronologique des opérations dès que la comptabilité en a la connaissance. C'est un tout complexe, organisé, disposant des moyens et des règles visant à élaborer les informations comptables.<sup>4</sup> Il est une organisation du travail de la comptabilité, caractérisée par les livres et documents utilisés, l'ordre de succession des différentes tâches et la façon dont on obtient les synthèses.

#### b. Les principaux systèmes comptables

##### SYSTÈME CLASSIQUE OU SYSTÈME DU JOURNAL UNIQUE

Partant du bilan d'ouverture et des pièces comptables, les opérations sont chronologiquement enregistrées dans un journal unique puis les montants sont reportés dans les comptes au grand-livre. A partir des mouvements en débit et en crédit enregistrés dans les comptes, on tire les soldes débiteurs et créditeurs, ce qui permet au comptable de dresser périodiquement des balances et, enfin d'établir les comptes annuels en fin d'exercice.

##### LE SYSTÈME CENTRALISATEUR

Eclate le journal unique en plusieurs journaux dits auxiliaires. En pratique, les opérations comptables de chaque jour peuvent être classées dans quelques catégories, à savoir les achats, les ventes, la caisse, la banque, les effets à recevoir, les effets à payer et les opérations diverses. Ainsi, pour une question de facilité, on décide de grouper les mêmes opérations avant de les écrire au journal. On décide par la suite d'ouvrir un journal particulier pour chaque catégorie d'opérations au lieu d'un journal unique.

Des comptes de nature technique, appelés comptes de liaison, s'avèrent nécessaires pour l'enregistrement des opérations nécessitant l'utilisation de deux journaux. La liste des journaux auxiliaires n'est pas exhaustive. Chaque entreprise crée des journaux en fonction de son organisation comptable. Le journal central, le grand-livre central et la balance sont élaborés périodiquement.

##### LE SYSTÈME DU JOURNAL GRAND-LIVRE OU SYSTÈME AMÉRICAIN

Le système classique peut être simplifié pour éviter les travaux de transcription lorsque le nombre d'écritures est peu important, par l'utilisation d'un journal grand-livre unique dans lequel les colonnes de ventilation sont prévues pour différents comptes. C'est le système journal grand-livre. Ce système consiste à placer d'une part le journal et d'autre part une série des colonnes doubles (débit et crédit) réservées aux comptes qui sont mouvementés régulièrement. Toute écriture inscrite au journal est simultanément transcrite par un simple transfert des montants dans les colonnes du grand-livre.

Le système classique centralise le travail autour d'un comptable tandis que le système centralisateur permet la répartition du travail entre plusieurs personnes et diminue, de ce fait le risque d'erreurs et d'omissions. Le travail s'exécute rapidement avec moins de calculs. On parle de « chaîne comptable » à l'instar de celle de montage d'automobiles où il existe des postes de travail dont les tâches sont bien spécifiées.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> L. SAMBA ZAMAMBU, et BET'OR TUZOLANA, *Comptabilité Générale*, Afrique Edition, Kin., 2000, p351.

<sup>5</sup> L. SAMBA ZAMAMBU, et BET'OR TUZOLANA, *opcit*, p375

## 3.2 TRAITEMENT COMPTABLE DES STOCKS EN PCGC ET EN SYSCOHADA

### 3.2.1 LA COMPTABILISATION DES STOCKS EN PCGC

#### 3.2.1.1 NOTION SUR LE PCGC

Lorsque les comptables enregistrent des données, passent des écritures ou font des rapports comptables, ils se conforment à un cadre général qui est appelé « plan comptable ». Ce cadre général comprend des hypothèses et choix qui ont été faits à partir des solutions alternatives données par la science comptable. En général, le plan comptable est un ensemble des règles, procédures, définitions, principes d'organisation et recommandations rassemblés dans un recueil édité par l'organisme chargé de la comptabilité dans chaque pays.

En R.D.C, il existait un plan comptable général appelé « Plan Comptable Général Congolais », édité par un organisme public dénommé CPCC, créé depuis 1975 et qui normalise les comptabilités des entreprises congolaises depuis 1976. Le PCGC est le cadre qui régit la comptabilité au Congo et qui comprend la loi portant la normalisation de la comptabilité au Congo. Il est l'ensemble des éléments suivant:

D'une part: la loi comptable qui en est le fondement et qui doit régir la tenue des comptes en R.D.C. Celle-ci porte sur les dispositions comptables générales et les dispositions comptables techniques. L'ensemble des éléments ci-dessous forme un tout avec la loi:

- Les règles d'évaluation traitant des principes régissant l'évaluation des immobilisations, des titres et des stocks, et des questions relatives aux dépréciations et à la réévaluation;
- Le cadre des comptes codifiés à deux chiffres et réparti en dix classes; les fiches de comptes donnant pour chaque compte du cadre le contenu et les modalités de fonctionnement;
- Des dispositions concernant la liste des comptes;
- Les nomenclatures en structure fixe permettant entre autres l'élaboration des statistiques globales et sectorielles;
- Les tableaux de synthèse dont la communication est obligatoire, c'est-à-dire le tableau de formation de résultat, le bilan, le tableau de financement, et le tableau économique, fiscal et financier;
- Les dispositions simplifiées pour les agents économiques, de taille petite et moyenne, classés en deuxième et troisième catégories;
- Et la terminologie explicative des mots les plus usités en comptabilité en R.D Congo.

#### 3.2.1.2 DÉFINITION ET GÉNÉRALITÉS SUR LES STOCKS

Dans une entreprise, on appelle « stocks », tous les biens physiques et valeurs qui sont la propriété de cette entreprise, qu'elle peut acquérir de l'extérieur ou fabriquer elle-même et garder dans ses magasins, non pour les conserver d'une manière durable, mais dans le but de les échanger ou consommer dans un bref délai en vue de réaliser son objet social. En PCGC, on les appelle également les « valeurs d'exploitation ». Le PCGC les classe en marchandises, matières et fournitures, emballages commerciaux, produits semi-ouvrés, produits finis et travaux en cours et stocks à l'extérieur.<sup>6</sup>

#### 3.2.1.3 SUBDIVISION DES COMPTES DE STOCK

D'après le Plan Comptable Général Congolais, les comptes principaux des stocks peuvent être subdivisés en se conformant à la nomenclature des biens et services. La liste des comptes publiée par le Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo ne tient pas compte de cette nomenclature dans sa présentation.

En PCGC, les stocks d'exploitation sont classés en deux grandes catégories:

- Ceux qui sont achetés à l'extérieur de l'entreprise dans l'unique but de les revendre ou consommer pour les besoins de l'exploitation. On trouve dans cette catégorie des marchandises, les matières et fournitures et les emballages commerciaux;

<sup>6</sup> MUSENGA TSHIMPANGILA et MUKALALIRYA KAMBALE, Comptabilité Générale de l'Entreprise, Ed. CRIGED, Kinshasa R.D.C, 2005, p417.

- Ceux que l'entreprise fabrique elle-même après avoir consommé les matières premières et fournitures et qu'elle vend tôt ou tard, pour les besoins de son exploitation. On retrouve ici les produits semi-ouvrés, les produits finis et les produits et travaux en cours.

#### **3.2.1.4 L'INVENTAIRE DES STOCKS**

En comptabilité, l'inventaire est un récolement des existants, c'est-à-dire, le dénombrement, la vérification contradictoire, éventuellement accompagné d'un pointage des existants. On distingue deux types d'inventaires: l'inventaire physique et l'inventaire comptable.<sup>7</sup>

##### **3.2.1.4.1 L'INVENTAIRE PHYSIQUE**

L'inventaire physique, encore appelé inventaire extra-comptable, est le récolement matériel des existants. Il est caractérisé par ses opérations et sa périodicité.

L'inventaire physique comporte deux opérations: l'établissement de la liste complète par groupe de stocks correspondant à la classification des comptes et de divers articles composant ces stocks (dans les livres des inventaires) c'est-à-dire, l'énumération et la description des éléments composant les actifs à inventorier; ainsi que l'évaluation ou la valorisation des existants réels constatés au moment de cet inventaire. En ce qui concerne sa périodicité, l'inventaire physique s'effectue de deux façons, l'inventaire physique annuel ou ponctuel et l'inventaire physique tournant.

##### **3.2.1.4.2 L'INVENTAIRE COMPTABLE**

L'inventaire comptable est le récolement des existants à partir de livres comptables. Il se tient d'après deux méthodes: l'inventaire comptable permanent et l'inventaire comptable intermittent.

###### **a) L'inventaire comptable permanent**

L'inventaire comptable permanent est cette méthode qui consiste à tenir les comptes de stocks, de leurs consommations et de leur variation, de telle sorte qu'à n'importe quel moment, les soldes de ces comptes indiquent les quantités et/ou valeur des existants en stocks ou le coût d'acquisition des stocks effectivement consommés, ou la variation réelle à cette date.

###### **b) L'inventaire comptable intermittent**

L'inventaire comptable intermittent est cette autre méthode de tenir les comptes de stocks, de leurs consommations et de leur variation, de telle sorte que tout au long de l'exercice, les soldes éventuels de ces comptes n'indiquent pas les quantités et les valeurs des existants en stock, des consommations définitives ou de variation réelle et effective. Pour connaître ces paramètres, il faut d'abord effectuer un inventaire physique.

Dans le PCGC, la pratique de l'inventaire intermittent constitue une dérogation à la règle qui est celle de l'inventaire permanent. L'inventaire permanent, nécessaire et courant dans les grandes entreprises industrielles est souvent hors de portée dans les entreprises petites et moyennes. C'est pourquoi, il est prévu à titre de dérogation, la tenue d'un inventaire intermittent pour les entreprises incapables ou non outillées de pratiquer la permanence de l'inventaire.<sup>8</sup>

#### **3.2.1.5 VALORISATION DES STOCKS EN PCGC**

En République Démocratique du Congo, les éléments constitutifs du coût d'acquisition ou de production des stocks sont prévus dans les dispositions de la législation et réglementation économiques et commerciales. Toutes ces dispositions légales donnent les éléments à inclure dans le calcul non seulement du prix de vente, mais aussi du coût d'acquisition ou de production auquel les différents articles de stock entrent en magasin.

---

<sup>7</sup> Ibidem, pp. 439-440

<sup>8</sup> P. Alphonse VERHULST, *Comptabilité Approfondie*, Ed. C.R.P, Kinshasa, 1986, p11.

En comptabilité, le PCGC donne des directives pour évaluer les stocks, c'est-à-dire pour déterminer la valeur à laquelle ils doivent être enregistrés en comptabilité, en inventaire comptable permanent et en inventaire comptable intermittent.

### 3.2.1.5.1 EN INVENTAIRE COMPTABLE PERMANENT

- a) Les stocks achetés (marchandises, matières et fournitures et emballages commerciaux) entrent en magasin au prix d'achat majoré des frais accessoires d'achat prévus par le législateur, s'ils existent, sous déduction des réductions commerciales obtenues (sur et/ou hors facture) lorsque leur affectation est possible; les déchets et rebuts: au cours du marché au jour de l'entrée en stock (pour les déchets et rebus qui ont un marché) ou à la valeur probable de réalisation (pour les déchets et rebus qui n'ont pas un marché), sous déduction, dans les deux cas, d'une décote représentant les frais de distribution;
- b) Les stocks fabriqués (produits semi-ouvrés, produits finis, produits et travaux en cours) entrent en magasin à leur coût de production, tel que déterminé par la comptabilité analytique ou par un calcul extra-comptable, non y compris les frais de distribution;

Les stocks achetés ou fabriqués sortent des magasins:

- s'il s'agit de corps certains, à leur coût d'entrée, éventuellement majoré des frais réels d'entreposage. Par exemple: équipements, véhicules automobiles,...
- s'il s'agit des biens fongibles comme les liquides, les grains, les céréales, les poudres, etc.:
- Au coût unitaire moyen pondéré (C.U.M.P) au moment de la sortie, multiplié par le nombre d'objets ou la quantité sortie;
- Au coût d'achat ou de production à l'entrée des existants entrés en premier lieu; (c'est la méthode d'épuisement des lots « premier entré-premier sorti » ou, en anglais, « first in, first out », F.I.F.O en sigle);
- Au coût d'achat ou de production à l'entrée des existants entrés en dernier lieu; (c'est la méthode de l'épuisement des lots, « dernier entré-premier sorti », en anglais, « last in, first out » ou L.I.F.O en sigle).

### 3.2.1.5.2 EN CAS D'INVENTAIRE COMPTABLE INTERMITTENT

En inventaire intermittent, les stocks sont évalués au coût unitaire moyen pondéré, en fin de période, c'est-à-dire, au moment de l'inventaire extra-comptable, déterminé comme suit:

$$\text{coût unitaire moyen pondéré} = \frac{\text{valeur du stock initial} + \text{coûts des achats de la période}}{\text{quantité initiale} + \text{quantités achetées en période}}$$

### 3.2.1.6 NOTIONS ET CONTENU DES COMPTES DE STOCK

Les comptes de la classe 3 enregistrent les opérations concernant les stocks de l'agent économique. Font l'objet de stockage, les biens suivants:

- *Les marchandises*: objets, matières et fournitures acquis par l'entreprise et destinés à être revendus en l'état. C'est le cas du commerce.
- *Les matières premières*: objets, matières et fournitures acquis par l'entreprise et destinés à être incorporés aux produits fabriqués;
- *Les matières consommables*: objets, matières ou fournitures acquis par l'entreprise et qui concourent seulement d'une manière indirecte à la fabrication. Exemple: huile de graissage des machines dans l'industrie. Ici, les matières consommables ne se retrouvent pas dans les produits fabriqués.
- *Les produits semi-ouvrés*: produits qui ont atteint un état déterminé de fabrication et qui sont disponibles pour des transformations ultérieures;
- *Les produits finis*: produits fabriqués par l'entreprise et qui sont destinés à être vendus;
- *Les emballages commerciaux*: objets destinés à contenir les produits ou les marchandises qui sont livrés à la clientèle en même temps que leur contenu.

Ainsi, pour la comptabilisation des stocks, le PCGC fait intervenir les comptes suivants: 30 marchandises; 31 matières et fournitures; 32 emballages commerciaux; 33 produits semi-ouvrés; 34 produits finis; 35 produits et travaux en cours; 36 stocks à l'extérieur; 37 frais accessoires d'achat; 38 provisions pour dépréciation des comptes de la classe 3 et 39 achats. De ces comptes, on ajoute les comptes des charges consommées en stock, à savoir: 60 stocks vendus; 61 matières et fournitures consommées et 72 productions stockées.

### 3.2.2 COMPTABILISATION DES STOCKS EN SYSCOHADA

#### 3.2.2.1 DE LA COMPTABILISATION DES STOCKS

En SYSCOHADA, les stocks sont constitués par l'ensemble des biens ou services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours, soit consommés en général au premier usage.

Comme stocks, le SYSCOHADA retient: les marchandises, les autres approvisionnements, c'est-à-dire, les matières premières et les fournitures liées, les matières et fournitures consommables, les produits, c'est-à-dire, les produits intermédiaires, produits finis et les produits résiduels et les services en cours. Ces stocks sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire. Les comptes des stocks peuvent être assortis de comptes des provisions pour dépréciation.

La comptabilisation des stocks repose sur la tenue soit de l'inventaire permanent, soit de l'inventaire intermittent. Toutefois, les entreprises qui n'ont pas les moyens de tenir l'inventaire permanent peuvent recourir au système de l'inventaire intermittent. Dans ce cas, en fin de période, elles doivent passer les écritures en faisant apparaître les variations de stocks de cette période, pour retrouver le schéma comptable demandé.

Rappelons que l'inventaire physique est un inventaire extra-comptable c'est-à-dire, un recellement matériel des existants effectué au moins une fois pendant l'exercice.

En SYSCOHADA, il comporte deux opérations:

- L'établissement de la liste complète des divers éléments composant les stocks par groupe de marchandises, matières et produits correspondant à la classification des comptes;
- L'évaluation des existants réels constatés par l'opération précédente.

L'inventaire comptable permanent permet à l'entreprise de connaître à chaque instant le montant de ses stocks, le coût d'achat des marchandises vendues et le coût d'achat des matières et fournitures engagées dans le processus de fabrication.

L'inventaire intermittent ne permet de connaître le montant des existants qu'à la clôture de l'exercice, au moment de l'inventaire extracomptable. Ainsi, les achats et les ventes sont enregistrés hors taxes.

#### 3.2.2.2 DES MÉTHODES D'ÉVALUATION DES STOCKS EN SYSCOHADA

Le SYSCOHADA préconise deux méthodes d'évaluation des stocks suivantes:

##### a) *Le coût unitaire moyen pondéré (CUMP)*

Cette méthode comprend deux variantes qui sont: la méthode du coût moyen pondéré après chaque entrée et celle du coût unitaire moyen pondéré calculé sur la durée moyenne de stockage.

Le coût moyen pondéré après chaque entrée: variante qui consiste à évaluer les sorties au dernier coût moyen calculé après la dernière entrée.

$$CUMP \text{ après chaque entrée} = \frac{\text{stock en valeur à la date d'entrée} + \text{valeur entrée}}{\text{quantité en stock à la date d'entrée} + \text{quantité de l'entrée}}$$

Notons que cette variante est utilisée en inventaire permanent.

Le coût moyen pondéré calculé sur la durée moyenne de stockage: qui consiste à évaluer les sorties au CUMP des entrées d'une période considérée: mois, trimestre ou année, stock initial inclus. Notons que cette variante est utilisée en inventaire intermittent.

##### b) *La méthode du premier entré-premier sorti (PEPS)*

Cette méthode consiste à retenir comme coût de sortie le coût exact et non une moyenne, pris dans un certain ordre. Selon cette méthode, les sorties sont considérées comme s'effectuant dans l'ordre des entrées.

En fonction de la méthode choisie, la valeur du stock au bilan et le résultat de l'exercice ne seront pas les mêmes. C'est pourquoi, les entreprises n'ont pas la liberté de changer de méthode d'évaluation de leurs stocks au gré de leur envie, et en particulier selon le résultat qu'on veut réaliser.

Par application du principe de permanence des méthodes, elles ne peuvent en changer qu'exceptionnellement, en raison en particulier de modifications importantes dans leur situation et dans le souci de donner une image fidèle des comptes, avec la nécessité en ce cas de justifier dans l'état annexé cette décision et d'en présenter les conséquences au niveau du résultat.

#### **4 ETUDE COMPARATIVE DE LA COMPTABILISATION DES STOCKS EN SYSCOHADA ET EN PCGC**

Ce point de notre article est consacré à l'appréciation des points de différence et de ressemblance entre les deux systèmes comptables sous examen du point de vue de la comptabilisation des stocks à travers le mode d'évaluation des stocks, la liste de comptes de stocks, le contenu ainsi que le fonctionnement de ces comptes des stocks.

Cette comparaison permettra de motiver l'intérêt attaché à notre étude et à l'harmonisation souhaitée par les Etats africains de leurs systèmes comptables.

##### **4.1 COMPARAISON AU NIVEAU DES MÉTHODES D'ÉVALUATION DES STOCKS**

###### **4.1.1 EVALUATION DES STOCKS EN SYSCOHADA**

Conformément à l'article 35 de l'Acte Uniforme portant droit comptable OHADA, la méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique et sur l'application des principes généraux de prudence et de continuité de l'exploitation. L'article 36 du même Acte précise que le coût historique est constitué par le coût réel d'acquisition pour les biens achetés à des tiers, la valeur d'apport pour ceux apportés par l'Etat ou les associés, la valeur actuelle pour ceux acquis à titre gratuit ou cas d'échange, par la valeur de celui de deux éléments dont l'estimation est la plus sûre; et le coût réel de production pour les biens produits par l'entreprise elle-même.

A propos de l'évaluation des stocks en SYSCOHADA, la comptabilisation est en principe tenue selon la technique de l'inventaire permanent. Toutefois, les entreprises qui n'ont pas les moyens de tenir cet inventaire peuvent recourir à l'inventaire intermittent. Notons que les achats tout comme les ventes sont enregistrés hors taxes.

###### **a) Les entrées en stocks**

L'Acte uniforme relatif au droit comptable OHADA précise que les marchandises, les matières, les fournitures et les emballages entrent en stocks au prix d'achat majoré éventuellement des frais accessoires d'achat, sous déductions des réductions commerciales obtenus des fournisseurs lorsque leur affectation aux stocks est possible. Le même acte continue en précisant que les produits intermédiaires, les produits et emballages fabriqués par l'entreprise sont entrés en stocks à leur coût de production. Les produits et services en cours sont valorisés au coût de production à l'inventaire.

###### **b) Les sorties en stocks**

En SYSCOHADA, les sorties en stocks sont valorisées soit selon la technique du coût unitaire moyen pondéré, soit selon la méthode d'épuisement de lots PEPS (FIFO). Pour les entreprises qui préfèrent utiliser la méthode du CUMP, il leur est offert deux possibilités d'application de cette méthode. Pour celles appliquant l'inventaire permanent, il y a la méthode du coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée, et pour celles qui appliquent l'inventaire intermittent d'user de la méthode du coût unitaire moyen pondéré sur la durée moyenne de stockage.

###### **4.1.2 EVALUATION DES STOCKS EN PCGC**

Le PCGC pour sa part, retient également les mêmes règles sur la tenue des inventaires, c'est-à-dire la tenue de l'inventaire permanent est la règle pour la tenue de la comptabilité et que l'inventaire intermittent constitue une dérogation pour les entreprises ne disposant pas suffisamment des moyens pour la tenue de l'inventaire permanent.

###### **a) Les entrées en magasin**

La comptabilisation des entrées en magasin en PCGC ne s'écarte pas vraiment de la règle édictée par le SYSCOHADA car il précise que les stocks achetés entrent en magasin à leur prix d'achat, augmenté éventuellement des frais accessoires d'achat, sous déductions commerciales obtenues des fournisseurs. Ce même plan continue en précisant que les stocks fabriqués par l'entreprise entrent en magasin à leur coût de production.

**b) Les sorties en magasin**

En PCGC, les sorties peuvent être évaluées selon trois méthodes: la méthode du coût unitaire moyen pondéré, la méthode FIFO et la méthode LIFO.

Ci-dessous, un tableau comparatif de la comptabilisation des stocks selon les deux systèmes comptables, quant à ce qui est de la valorisation.

**Tableau 1. Comparaison de la comptabilisation des stocks selon les deux systèmes du point de vue valorisation des stocks**

N°	Option	Ressemblance	Différence
1.	Méthodes de valorisation des sorties	- FIFO et CUMP après chaque entrée sont applicables dans les deux systèmes. - La permanence des méthodes.	Le PCGC ajoute la méthode LIFO et le SYSCOHADA ajoute celle du CUMP sur la durée moyenne de stockage
2.	Les inventaires	Les deux systèmes font de l'inventaire permanent la règle pour la tenue de la comptabilité et de l'intermittent de l'inventaire une dérogation.	-
3.	Les entrées	Les biens achetés entrent en magasin à leur coût d'achat, à leur coût de production pour les stocks fabriqués par l'entreprise	-

Il est à remarquer que pour l'application des inventaires et l'évaluation des entrées en stocks, les deux systèmes comptables convergent et usent des mêmes principes et il n'y a donc pas de différence quant à ce.

Cependant, la différence s'observe au niveau des méthodes. Le PCGC préconise trois méthodes et le SYSCOHADA également trois, mais qui sont presque différentes.

Rappelons que selon le PCGC, il s'agit de la méthode du CUMP, de FIFO et de LIFO, tandis qu'en SYSCOHADA, il s'agit de FIFO, de la méthode du CUMP après chaque entrée et du CUMP sur la durée moyenne de stockage.

Notons qu'en PCGC comme en SYSCOHADA, les méthodes d'évaluation doivent rester constantes d'un exercice à un autre afin de garantir la comparabilité des états financiers, et c'est en application du principe de la permanence des méthodes.

Par ailleurs, la finalité de la comptabilité est d'aboutir à l'établissement des états de synthèse donnant l'image fidèle de l'entreprise. Ainsi, les méthodes d'évaluation retenues dans les deux systèmes concourent également à cet établissement. Ainsi, en utilisant LIFO en PCGC, on s'écarte de l'image fidèle de l'entreprise. Pour dire que les deux systèmes ne sont pas efficaces au même titre. A cet effet, SYSCOHADA paraît plus efficace car il se rapproche des IFRS qui préconisent FIFO et CMP.

**4.2 ETUDE COMPARATIVE AU NIVEAU DE LA LISTE DES COMPTES (COMPTES DES STOCKS)**

Dans cette section, il est question de dégager les divergences et les convergences entre les listes des comptes de deux systèmes comptables.

Avant d'entrer dans le détail, précisons que le PCGC comme le SYSCOHADA classe les stocks dans la classe 3, c'est-à-dire sont les comptes commençant par 3 au premier chiffre et tous les nomment comptes de « stocks ».

La liste des comptes indique, pour un plan comptable de niveau donné, les comptes à utiliser obligatoirement par l'utilisateur du plan, à condition naturellement que les éléments de leurs contenus se retrouvent dans son patrimoine ou dans sa gestion.

Soulignons en passant que ces listes des comptes ne sont qu'indicatives et exemplaires. Elles doivent permettre à chaque agent économique de confectionner sa propre liste des comptes, tenant compte de sa spécificité, tout en respectant les comptes cadres. Toutefois, le SYSCOHADA semble donner un caractère obligatoire pour l'utilisation des comptes donnés par sa liste des comptes.

En analysant les listes des comptes de deux systèmes, il se révèle que la liste des comptes des stocks du SYSCOHADA est plus détaillée que celle du PCGC et elle donne plus de lumière et précision aux utilisateurs des comptes. Par contre, le PCGC laisse plus de liberté aux utilisateurs des comptes d'établir à leur gré la subdivision.

Signalons aussi que le PCGC utilise les comptes principaux à deux chiffres, quand il atteint le troisième, celui-ci devient le compte de division. Aussi, le SYSCOHADA utilise les comptes à deux chiffres, le troisième devient le sous compte et le quatrième, compte de division. Nous pensons que c'est cette dernière subdivision qui semble être la meilleure. Il faut noter toutefois que tous les comptes des stocks du PCGC n'ont pas gardé en SYSCOHADA les mêmes numéros, mais ils ont gardé presque les mêmes intitulés. Le contenu et le fonctionnement sont presque les mêmes pour certains comptes de stocks.

Par exemple:

	En PCGC :	En SYSCOHADA :
Marchandises	30	31
Matières et fournitures	31	32
Emballages	32	33.5
Produits finis	34	36
Provisions pour dépréciation	38	39

#### 4.3 ETUDE COMPARATIVE AU NIVEAU DE LA COMPTABILISATION

##### 4.3.1 ETUDE COMPARATIVE AU NIVEAU DU COMPTE DES MARCHANDISES

Le PCGC enregistre les marchandises dans le compte 30. Dans sa subdivision, ce compte prend en considération les marchandises elles-mêmes ainsi que les produits de la récupération (les déchets et les rebuts).

Le SYSCOHADA enregistre les marchandises dans le compte 31. Dans la subdivision du compte marchandises (31), le SYSCOHADA établit une distinction entre les marchandises de l'activité ordinaire et celles en hors activités ordinaires (compte 318).

#### ARTICLES COMPTABLES

- En cas d'inventaire permanent:

Tableau 2. Lors de l'entrée des marchandises en stock:

En PCGC					En SYSCOHADA				
Imputation		Libellé	Montant		Imputation		Libellé	Montant	
D	C		D	C	D	C		D	C
30	37/39/40/44/60	Marchandises à FAA/Achats / Fournisseurs/propriétaires/ Stocks vendus (Bordereau de réception)	Coût d'achat	Coût d'achat	31	6031	Marchandises à variation stocks marchandises (Bordereau de réception)	Coût d'achat	Coût d'achat

En PCGC, lors de l'enregistrement des marchandises, on débite le compte 30 par le crédit des comptes 37 et 39 si l'entreprise tient ces comptes transitoires, ou soit par le crédit du compte 40 si les marchandises sont achetées en crédit, ou du compte 44 si elles ont été apportées par les associés lors de souscription en nature ou encore par le crédit de 60 stocks vendus si les marchandises ont été retournées par les clients. En SYSCOHADA par contre, on débite le compte 31 par le crédit du compte 6031.

En PCGC, lors de l'achat on débite les comptes 39 achats pour le prix d'achat et le compte « 37 ». Ainsi, le coût d'achat est *déterminé en comptabilité* pendant la mise en stock, en débitant le compte 30 marchandises par le crédit des comptes 39 et 37.

Les achats directs sans frais sont directement saisis en débitant le compte 30 par le crédit du compte 40. Ainsi, le SYSCOHADA donne une écriture permettant la traçabilité de l'opération en recevant la facture d'achat, en débitant 601 achats marchandises par le crédit de 40 fournisseurs; et la mise en magasin, en débitant 31 marchandises par le crédit de 6031 « variations des stocks de marchandises ».

En SYSCOHADA, les achats sont saisis en 60 et les frais aux comptes des charges par nature. Le coût d'achat est déterminé *en extra-comptable* et comptabilisé en passant 31 marchandises par le crédit de 6031.

Tableau 3. Lors de la sortie en magasin:

En PCGC				En SYSCOHADA					
Imputation		Libellé	Montant		Imputation		Libellé	Montant	
D	C		D	C	D	C		D	C
60/ 64/40	30	Stocks vendus Charges et pertes diverses/fournisseurs à Marchandises (bordereau d'expédition)	CAMV	CAMV	6031	31	Variation stocks marchandises à Marchandises (bordereau d'expédition)	CAMV	CAMV

- Cependant, pour le retour des marchandises en PCGC, on débite le compte 40 fournisseurs par le crédit du compte 30 marchandises, alors qu'en SYSCOHADA on débite simplement le compte 6031 par le crédit du compte 31;
- Pour la perte des marchandises, en PCGC on débite le compte 64 charges et pertes diverses par le crédit du compte 30 marchandises. Alors qu'en SYSCOHADA on débite 6031 variations des stocks de marchandises par le crédit du compte 31 marchandises;
- Pour la livraison, il y a une ressemblance en débitant en PCGC le compte 60 par le crédit du compte 30 et en SYSCOHADA on débite le 6031 par le crédit de 31.
- En cas d'inventaire intermittent, en fin d'exercice:

Tableau 4. Mise en consommation du stock initial:

En PCGC				En SYSCOHADA					
Imputation		Libellé	Montant		Imputation		Libellé	Montant	
D	C		D	C	D	C		D	C
60	30	Stocks vendus à Marchandises Mise en consommation du stock initial	SI	SI	6031	31	Variation stocks marchandises à Marchandises Mise en consommation du stock initial	SI	SI

Tableau 5. Constatation du stock final:

En PCGC				En YSSCOHADA					
Imputation		Libellé	montant		Imputation		Libellé	Montant	
D	C		D	C	D	C		D	C
30	60	Marchandises à stocks vendus Mise hors consommation du stock final	SF	SF	31	6031	Marchandises à variation stocks marchandises Mise hors consommation du SF	SF	SF

Il s'observe que le PCGC comme le SYSCOHADA procède de la même manière en inventaire intermittent pour comptabiliser les stocks, mais la différence s'observe seulement au niveau des numéros des comptes à utiliser.

Tableau 6. Comparaison de la comptabilisation des stocks marchandises selon le PCGC et le SYSCOHADA

N°	Option	Ressemblance	Différence
1.	Numéro compte	-	En PCGC : 30 En SYSCOHADA : 31
2.	Fonctionnement	Ce compte fonctionne de la même façon dans les deux systèmes	Existe au niveau des comptes contreparties
3.	Contenu	Enregistrement des marchandises	Le PCGC ajoute aux marchandises les produits de la récupération. Le SYSCOHADA distingue les marchandises d'AO et celles d'HAO
4.	Coût d'Achat	Stocke les marchandises au coût historique, frais d'achat y compris.	En PCGC, il est déterminé dans la comptabilité En SYSCOHADA, il est déterminé en extra-comptable
5.	Frais d'Achat	Ajoutés au prix d'achat	En PCGC les frais d'achat sont saisis par destination (Approvisionnement) En SYSCOHADA les frais d'achat sont saisis par nature (classe 6)

La spécificité qu'on constate dans ce tableau chez le SYSCOHADA est que ce système est parvenu à prévoir un sous-compte marchandises pouvant permettre aux entreprises à distinguer leurs stocks d'activité ordinaire et les hors activités ordinaires.

#### 4.3.2 ETUDE COMPARATIVE AU NIVEAU DES MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES

Le PCGC enregistre les matières premières et fournitures dans le compte 31 avec l'intitulé « matières et fournitures ». Le SYSCOHADA, dans sa liste des comptes les enregistre dans le compte 32 et l'intitule matières premières et fournitures liées.

Dans la nomenclature en PCGC, les matières et fournitures comprennent les matières premières, les fournitures, quelle que soit leur nature et les matières consommables. Le SYSCOHADA de sa part, prend en considération comme matières premières et fournitures liées, les matières premières et les fournitures qui lui sont directement rattachables. A propos des matières consommables, le SYSCOHADA exige leur enregistrement dans le compte 33 autres approvisionnements, au sous-compte 331.

Dans sa subdivision en SYSCOHADA, le compte 31 n'enregistre que les stocks destinés dans les produits fabriqués. Sur l'aspect fonctionnel, ces comptes (en PCGC et en SYSCOHADA) fonctionnent presque de la même manière, sauf que la différence s'observe au niveau de leur contrepartie.

Dans son fonctionnement, le compte du PCGC 31 matières et fournitures peut avoir plusieurs comptes de contrepartie (40, 64, 37 ou 39), selon le cas; ce qui n'est pas le cas en SYSCOHADA car celui-ci donne au compte 32 matières premières et fournitures liées une et une seule contrepartie, le compte 6032 variations des stocks des matières premières et fournitures liées.

Tableau 7. Comparaison de la comptabilisation des stocks selon le PCGC et le SYSCOHADA du point de vue matières premières et fournitures

N°	Option	Ressemblance	Différence
1.	Contenu	Prise en considération dans un même compte des matières et fournitures	Le PCGC prend en considération les matières consommables; ce qui n'est pas le cas pour le SYSCOHADA qui les traitent en 33
2.	Compte	-	En PCGC : 31 En SYSCOHADA : 32
3.	contrepartie	-	En PCGC, le compte 31 peut avoir plusieurs contreparties selon la situation (37-39,40, 44) En SYSCOHADA, le compte 32 a une seule contrepartie, le compte 6032

Au vu de cette analyse, nous constatons que le compte 31 matières et fournitures du PCGC a été scindé à deux comptes comme en SYSCOHADA, c'est-à-dire en compte 32 et 33, à l'exception du compte 33.5 « emballages », étant un sous-compte de 33.

#### **4.3.3 COMPARAISON AU NIVEAU DES PRODUITS FINIS**

Le PCGC enregistre les produits finis dans le compte 34 tandis que le SYSCOHADA le réalise dans le compte 36, et tous les deux systèmes l'intitulent « produits finis ».

En PCGC, les entrées en magasin produits finis se comptabilisent en débitant le compte 34 produits finis, par le crédit du compte 724 Production Stockée Produits finis, pour le coût de production des produits finis fabriqués.

Quant au SYSCOHADA, il faut débiter le compte 36 produits finis, par le crédit du compte 736 variations des stocks de produits finis, également pour la valeur du coût de production des produits finis fabriqués.

Quel que soit l'inventaire en pratique dans l'entreprise, en PCGC comme en SYSCOHADA, pour comptabiliser les sorties en magasin, il suffit d'extourner l'écriture du stockage; c'est-à-dire: en PCGC, on débite le compte 724 produits finis, par le crédit du compte 34 et en SYSCOHADA, on débite le compte 736 variation des stocks de produits finis, par le crédit du compte 36 produits finis, pour le coût de production des produits finis vendus.

**Tableau 8. Comparaison de la comptabilisation des stocks selon le PCGC et le SYSCOHADA du point de vue produits finis**

<b>N°</b>	<b>Option</b>	<b>Ressemblance</b>	<b>Différence</b>
1	Comptes	-	En PCGC : 34 En SYSCOHADA : 36
2	Intitulé	Même intitulé : « produits finis »	-
3	Entrées	Sont évaluées à leur coût de production	-
4	Sorties	Sont évaluées au coût de production de produits finis vendus	-

Nous remarquons cependant que les deux systèmes présentent beaucoup des convergences au niveau de la comptabilisation des produits finis. Pour vouloir dire que les produits finis sont traités de la même manière en PCGC comme en SYSCOHADA. La différence ne se dégage qu'au niveau des numéros des comptes.

#### **4.3.4 COMPARAISON AU NIVEAU DES COMPTES DES EMBALLAGES**

Les emballages commerciaux sont destinés à contenir les produits fabriqués ou les marchandises à livrer à la clientèle. Ces emballages peuvent être utilisés une seule fois dans le cycle d'exploitation (emballages perdus) ou d'une manière continue (emballages récupérables).

Soulignons que c'est la comptabilisation des emballages récupérables qui paraît être complexe et qui nécessite un enregistrement continu lors de la consignation et de la restitution de ceux-ci car il y a des écritures qui doivent nécessairement être passées.

Le PCGC enregistre les emballages commerciaux dans le compte 32. Celui-ci enregistre les différentes variations que subit le stock des emballages commerciaux.

##### **a) En cas d'inventaire permanent:**

- Les entrées en magasin:

Lors de l'achat ou fabrication des emballages, le comptable débitera le compte 32 emballages commerciaux, par le crédit des comptes 37 39 si l'entreprise tient ces comptes transitoires, d'un compte financier, s'il s'agit d'un paiement à l'immédiat ou du compte 40 fournisseurs, s'il s'agit d'un achat à crédit ou soit de 722, s'ils sont fabriqués par l'entreprise. Lors de la restitution des emballages consignés, le compte 32 est débité par le crédit du compte 361 stock en consignation.

- Les sorties en magasin:

Lors de la consignation des emballages, on débite le compte 361 stock en consignation, par le crédit du compte 32 emballages commerciaux; et lors de la mise en consommation, le compte 32 sera crédité de la contrepartie des sorties, par le débit du compte 61 matières et fournitures consommées.

**b) En cas d'inventaire intermittent, en fin de période:**

- Le compte 32 emballages commerciaux est crédité pour son stock initial, par le débit du compte 61 pour la consommation du stock initial;
- Ensuite, il est débité du stock final par le crédit du compte 61 (constatation du Stock Final)

A l'opposé du PCGC, le SYSCOHADA enregistre les emballages dans le compte 33 autres approvisionnements, plus précisément dans le sous-compte 335, « emballages ». Cette comptabilisation se réalise de la manière suivante:

**c) En cas d'inventaire permanent:**

- Pour l'entrée des emballages en magasin, le compte 335 emballages est débité, par le crédit du compte 6033 variations des stocks autres approvisionnements;
- Lors de leur sortie pour la consignation, on débite le compte 3871 stock en consignation, par le crédit du compte 3352 emballages récupérables;
- Lors de leur sortie pour la consommation: on débite 6033 et on crédite 335
- En cas de restitution de ces emballages, on extourne l'écriture de la consignation, pour la valeur des emballages restitués;
- S'il n'y a pas restitution, on débite le compte 6033 VARIATIONS des stocks autres approvisionnements, par le crédit du compte 3352, pour la valeur des emballages non restitués.

**d) En cas d'inventaire intermittent, en fin de période:**

- On débite le compte 6033, par le crédit du compte 3352, pour annulation du stock initial; ensuite
- Le compte 3352 sera débité, par le crédit du compte 6033 pour la constatation du stock final.

**Tableau 9. Comparaison de la comptabilisation des stocks selon le PCGC et le SYSCOHADA du point de vue emballages**

N°	Option	Ressemblance	Différence
1	Comptes	-	En PCGC : 32 En SYSCOHADA : 335
2	Contenu	Enregistre les emballages qui sont la propriété de l'entreprise	-
3	Fonctionnement	-	Les comptes fonctionnent de la même façon

Voyant ces deux manières de comptabiliser les stocks emballages, il est à remarquer que la manière de procéder aux écritures est presque la même, sauf que la différence s'observe au niveau des comptes à utiliser.

#### 4.3.5 COMPARAISON AU NIVEAU DES PROVISIONS DES COMPTES DES STOCKS

Le compte de provision des stocks est ouvert dans le but d'enregistrer pour enregistrer les provisions pour dépréciations de valeur en stocks exprimant les moins-values qu'ont subi les stocks lors de l'inventaire physique.

Le PCGC enregistre les provisions dans le compte 38 et l'intitule provisions pour dépréciation des comptes de la classe 3. Le SYSCOHADA de son côté, les enregistre dans le compte 39 et l'intitulé est « dépréciation des stocks ».

Dans les deux systèmes comptables, ces comptes fonctionnent seulement en fin d'exercice après confrontation des éléments de l'inventaire comptable et de l'inventaire physique, par respect du principe de prudence comptable.

A propos des écritures comptables, lors de la constatation de la provision, le PCGC débite le compte 68 (2) ou \*68 (2) (s'il s'agit des provisions hors exploitation) par le crédit du compte 38 provisions pour dépréciation des comptes de la classe 3.

Le SYSCOHADA par contre, débite le compte 6593 charges provisionnées d'exploitation sur stocks, s'il s'agit des activités ordinaires et s'il s'agit des hors activités ordinaires, il débite 839 charges provisionnées HAO, par le crédit du compte 39 dépréciation des stocks.

Lors de la reprise ou annulation de la provision, en PCGC, on débite le compte 38 par le crédit de 78 (2); ou encore on débite le compte 38 par le crédit de \*78 (2), s'il s'agit des provisions hors exploitation. Par ailleurs, en SYSCOHADA, on débite 39 par le crédit de 7593 ou encore on débite le compte 39 par le crédit du compte 849 pour les provisions Hors Activité Ordinaire.

**Tableau 10. Comparaison de la comptabilisation des Provisions selon le PCGC et le SYSCOHADA**

N°	Option	Ressemblance	Différence
1	Contenu	Mêmes éléments pris en compte	-
2	Intitulé	-	Chaque système l'intitule de sa façon
3	Numéro	-	En PCGC : 38 et en SYSCOHADA : 39
4	Résultat		La charge provisionnée en OHADA est un élément de l'Excédent Brut d'Exploitation alors qu'en PCGC la dotation aux provisions sur Stocks est un élément du Résultat Net d'Exploitation
5	Inventaire	Dans les deux systèmes, ces comptes interviennent seulement en fin d'exercice	-

Nous constatons que ces comptes présentent un même contenu. Ce qui est pris en considération dans le compte de provision du PCGC est la même chose qu'en SYSCOHADA, ainsi que leur application en fin d'exercice. Le point de différence ne s'observe qu'au niveau des numéros des comptes ainsi que de leurs intitulés. La différence fondamentale s'aperçoit aussi au niveau du compte de résultat dans les soldes significatifs de gestion où les charges liées aux provisions de stocks ne s'imputent pas au même palier.

**4.3.6 ETUDE COMPARATIVE AU NIVEAU DE LA COMPTABILISATION DES STOCKS GARDÉS EN DEHORS DE L'ENTREPRISE**

Tous les stocks appartenant à l'entreprise et qu'elle garde hors ses propres magasins constitue des stocks à l'extérieur. Le PCGC enregistre ces stocks dans le compte 36 et l'intitule stocks à l'extérieur. Le SYSCOHADA de son côté, les enregistre dans le compte 38 et l'intitule stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt.

**ECRITURES COMPTABLES**

En cas d'inventaire permanent:

**Tableau 11. Constatation des stocks à l'extérieur**

En PCGC					En SYSCOHADA				
Imputation		Libellé	Montant		Imputation		Libellé	montant	
D	C		D	C	D	C		D	C
36	cl4 cl3	Stocks à l'extérieur à compte tiers stocks concernés	X		38		stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt à variations stocks	X	
				X		603			X

Tableau 12. A la réception des marchandises:

En PCGC				En SYSCOHADA					
Imputation		Libellé	Montant		Imputation		Libellé	montant	
D	C		D	C	D	C		D	C
cl4		Compte tiers stocks concernés à Stocks à l'extérieur (bon de réception)	X		Cl3	38	Stocks concernés à stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt (bon de réception)	X	
cl3	36		X	X					X

Tableau 13. En cas d'inventaire intermittent:

En PCGC				En SYSCOHADA					
Imputation		Libellé	Montant		Imputation		Libellé	Montant	
D	C		D	C	D	C		D	C
60/61/72	36	Stocks vendus /mat. & fourn. Cons./prod. stockées à Stocks à l'extérieur (annulation du SI)	X		603	38	Variations stocks à Stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt (annulation du SI)	X	
				X					X

Dans les deux systèmes comptables, qu'il soit en inventaire permanent comme en inventaire intermittent, les écritures se font de la même manière, mais la différence s'observe au niveau des comptes (numéros et intitulés). En SYSCOHADA lors de la réception des stocks, au lieu d'extourner l'écriture de la constatation comme en PCGC, lui débite le compte des stocks concernés, par le crédit de 38.

A propos de l'évaluation de ces stocks, le SYSCOHADA précise que ceux-ci doivent être évalués à leur coût approché ou à leur coût standard car leur coût réel n'étant pas encore connu. Le PCGC ne précise pas s'il faut les évaluer à quel coût mais souligne qu'ils doivent être pris du montant des stocks acquis ou des stocks expédiés.

#### 4.3.7 COMPARAISON AU NIVEAU DES PRODUITS ET TRAVAUX EN COURS

Ce compte enregistre la valeur des produits et services en voie de formation ou en cours de transformation à la clôture de l'exercice. Rappelons qu'il s'agit en PCGC du compte 35 et en SYSCOHADA du compte 34.

Dans ces deux systèmes comptables, les éléments encours doivent être évalués à leur coût de production jusqu'au stade qu'ils ont atteint. A propos des inventaires, le PCGC recommande le fonctionnement du compte « 35 produits et travaux en cours » seulement en inventaire intermittent, c'est-à-dire, ce compte ne fonctionne qu'en fin d'exercice, pour être crédité du stock initial et être débité du stock final.

Le SYSCOHADA par contre précise que ce compte (34) peut fonctionner soit en inventaire permanent, soit en inventaire intermittent. S'agissant de l'inventaire permanent, ici, il est demandé au comptable de débiter ce compte à chaque incorporation des frais dans les encours. Il est aussi demandé de créditer ce compte à chaque sortie des encours qui sont achevés et transférés en produits finis ou intermédiaires.

Il est à remarquer en PCGC que les entreprises qui appliquent l'inventaire intermittent éprouvent du mal à inventorier leurs produits et services en cours de fabrication, car son utilisation est limitée seulement en inventaire intermittent. Et par conséquent ceci figure parmi les insuffisances du PCGC.

Partant des explications fournies par l'Acte uniforme comptable OHADA, il est constaté que le compte 34 produits en cours fusionne les comptes 33 produits semi-ouvrés et 35 produits et travaux en cours du PCGC.

#### 4.3.8 CAS SPÉCIFIQUES POUR CHAQUE SYSTÈME COMPTABLE

Il s'agit ici de donner les particularités des comptes existants dans l'un de ces deux systèmes comptables et n'étant pas dans l'autre.

#### 4.3.8.1 EN PCGC

##### **a) Les comptes: 37 frais accessoires d'achat et 39 achats**

Sont des comptes dits transitoires utilisés pour enregistrer les frais accessoires d'achat et les achats afin de déterminer le coût d'achat des stocks concernés.

Soulignons en passant que ces comptes n'apparaissent pas au bilan car ils doivent être soldés aux comptes des stocks concernés. Toutefois, au niveau du contrôle interne, il s'agit des comptes utiles à la traçabilité des opérations d'achat. En principe ces deux comptes sont des comptes des charges. Appartenant à la classe des stocks, ils sont utilisés pour enregistrer les achats et les frais y relatifs, avant leur imputation aux comptes des stocks concernés. Leur fonctionnement en inventaire permanent est facultatif dans les petites entreprises, car l'entreprise peut s'en passer en utilisant directement les comptes concernés. Pour les grandes entreprises, les achats et les frais sont obligatoirement comptabilisés dans un service différent de celui du magasin (cas du système centralisateur). Mais en inventaire intermittent leur utilisation semble être obligatoire.

D'après l'appartenance à la classe, il se révèle que ces comptes sont en réalité des comptes des stocks, mais le PCGC les utilise pour enregistrer les charges liées aux achats. En faisant un parallélisme avec le SYSCOHADA, lui enregistre les achats dans le compte « 601 » pour les marchandises et « 602 » pour les matières premières et fournitures liées au lieu d'un compte de la classe 3. Concernant les charges liées aux achats, les frais d'achat sont saisis dans les comptes des charges par nature.

Nous pensons que c'est cette dernière passation des écritures qui est la meilleure car elle permet à la fois de faire figurer au bilan la valeur du stock au jour de l'inventaire et de corriger les achats des marchandises et matières qui figurent comme charges au compte de résultat.

##### **b) Le compte 33 produits semi-ouvrés**

Ce compte fait partie des éléments de différence entre le PCGC et le SYSCOHADA.

En SYSCOHADA, il n'existe pas un compte ayant les mêmes caractéristiques que celui-ci. Pour dire que le SYSCOHADA n'a pas un compte précis qui doit enregistrer les produits ayant atteint un stade quelconque de fabrication et qui peuvent être retirés provisoirement du processus de fabrication, stockés et réintégrés plus tard avant de devenir produits finis.

Le Plan Comptable Congolais continue en précisant que ces produits peuvent être vendus à des tiers capables de les consommer ou de les traiter ou transformer chez eux en produits finis. Cela étant, il est à remarquer que ce compte a une place importante dans la comptabilisation de stocks pour les entreprises ayant un cycle de production très long et nécessitant parfois de retirer pour un certain temps les produits de leur cycle de production. Toutefois, le SYSCOHADA semble le confondre avec les produits en cours. Ce qui paraît être une insuffisance de sa part.

#### 4.3.8.2 EN SYSCOHADA

##### **a) Le compte 33 autres approvisionnements**

Ce compte sert à enregistrer les stocks achetés, autres que les marchandises et les matières premières et fournitures liées, le cas par exemple des matières consommables, pièces de rechange, du petit outillage, etc.

Comparativement au PCGC, ce compte ne constitue pas un élément nouveau, mais une subdivision nouvelle car il reprend certains éléments que le PCGC met dans le compte 31 matières et fournitures et 32 emballages commerciaux. Pour dire qu'il s'agit d'un groupement dans un seul compte de tous les éléments qui concourent à la fabrication ou à l'exploitation mais sans entrer dans la composition des produits fabriqués. Ceci est un avantage qu'on offre le SYSCOHADA, car permettant à l'entreprise de classer ses différents stocks selon leur destination (utilisation par rapport au produit fini).

##### **b) Le compte 35 services en cours**

Ce compte fait partie des innovations majeures du SYSCOHADA sur le PCGC. En comparant les deux systèmes comptables, ce compte n'a pas d'équivalent en PCGC, sauf que le PCGC semble le confondre avec le compte « 35 produits et travaux en cours ».

Comme nous l'avons dit tantôt dans les lignes précédentes, le compte 35 services en cours permet d'enregistrer les études et prestations en cours d'exécution et dont la remise définitive à l'acheteur ou au passager d'ordre n'est pas encore intervenue.

En effet, ce compte doit permettre aux entreprises de prestation de service œuvrant dans l'espace OHADA de tenir leur comptabilité pour leur permettre d'évaluer à chaque instant l'état d'avancement des prestations des services dont elles ont reçu la mission.

S'agissant de son fonctionnement en inventaire permanent, ce compte est débité à chaque incorporation des frais dans les encours par le crédit de 735 variations des encours des services et crédité à chaque sortie des encours achevés et vendus, pour le coût de production, par le crédit du compte 735.

Pour l'inventaire intermittent, le compte 35 est débité de la valeur constatée des encours, par le crédit du compte 735, ensuite crédité du montant des encours existants en début de période, par le crédit du compte 735.

## 5 CONCLUSION

Au lendemain de la ratification par la République Démocratique du Congo du traité OHADA en septembre 2012, toutes les entreprises exerçant leurs activités sur le sol congolais se sont vues obligées à changer l'ancien système comptable et adopter les prescrits du nouveau référentiel comptable: l'Acte uniforme portant harmonisation et organisation des comptabilités des entreprises. Compte tenu de ce changement du système comptable en République Démocratique du Congo, il s'est observé au sein des entreprises une difficulté d'adaptation à ce nouveau référentiel car ce dernier étant différent à celui qui était en vigueur au pays.

Cependant, par notre lecture de l'Acte uniforme comptable OHADA, nous avons constaté que ce nouveau référentiel en vigueur au pays donne certaines directives de la tenue des documents comptables, ainsi que de fonctionnement des comptes y afférents, qui sont distinctes de celles qu'édictees par l'ancien système.

Pour cette raison, nous consacré la rédaction de cet article à l' « *Etude comparative de la comptabilisation des stocks en PCGC et en SYSCOHADA* », avec comme but d'établir les points de différence et de ressemblance entre ces deux systèmes comptables et dire s'ils sont efficaces dans la comptabilisation des stocks.

Ainsi, les analyses oscillaient autour des préoccupations de chercher à vérifier s'il existe des points de différence et de ressemblance en comptabilisation des stocks en PCGC et en SYSCOHADA; vérifier si le SYSCOHADA présente plus d'avantages que le PCGC dans la comptabilisation des stocks et si les deux systèmes comptables (Congolais et OHADA) sont efficaces dans la comptabilisation des stocks.

Après analyse, il s'est révélé qu'il se dégage entre ces deux systèmes comptables plus d'éléments de différence que de ressemblance et que ces éléments de différence constituent des innovations majeures apportées par le SYSCOHADA sur le PCGC. Cet état de chose a confirmé notre première hypothèse selon laquelle *il existerait plus de différences que de ressemblance en comptabilisation des stocks entre ces deux systèmes*

A propos de l'application des inventaires et de l'évaluation des entrées en stocks, les deux systèmes comptables convergent et usent des mêmes principes et il n'y a donc pas de différence. Néanmoins, une majeure différence s'observe au niveau des méthodes. Le PCGC retient trois méthodes et le SYSCOHADA également trois, mais qui ne sont pas les mêmes. Pour le PCGC, il s'agit de la méthode du Coût Unitaire Moyen Pondéré, de First In First Out et de Last In First Out, tandis que pour le SYSCOHADA, il s'agit de First In First Out, de la méthode du Coût Unitaire Moyen Pondéré après chaque entrée et du Coût Unitaire Moyen Pondéré sur la durée moyenne de stockage. Cependant, avec l'application de la méthode Last In First Out en PCGC, on s'écarte de l'image fidèle de l'entreprise. Pour dire que les deux systèmes ne sont pas efficaces au même titre. Le SYSCOHADA parait plus efficace car préconisant dans son application les méthodes First In First Out et du Coût Moyen Pondéré, méthodes exigées par les normes internationales. Cette observation à infirmer partiellement notre troisième hypothèse selon laquelle *les deux systèmes comptables seraient efficaces dans la comptabilisation des stocks*.

En plus, il s'est révélé que les deux systèmes comptables comparés dégagent plus des différences que des ressemblances en comptabilisation des stocks. Ces différences constituent en effet des innovations qu'apporte le SYSCOHADA au PCGC. A titre d'exemple, la liste des comptes des stocks qui est plus détaillée que celle du PCGC, la séparation des stocks d'activités ordinaires et les HAO, l'utilisation des comptes des variations des stocks,... Ainsi, au regard de ces insuffisances du PCGC par rapport au SYSCOHADA, nous avons confirmé notre deuxième hypothèse selon laquelle *le SYSCOHADA présenterait d'énormes avantages dans la comptabilisation des stocks par rapport au PCGC*.

## REFERENCES

- [1] BOULOT, J.L. et alii, *La comptabilité Générale de l'entreprise*, Ed. Publi-union, Paris, 1975.
- [2] COLASSE, B., *Comptabilité générale*, 9ème Edition, Economica, 2005.
- [3] KINZONZI MVUTUKIDI, NK., *Normalisation Comptable, facteur d'accélération de développement économique*, Ed. FOUCHER, Paris, 1984.
- [4] KOKOU TCHIDI, C., *Comptabilité Générale OHADA*, éd. TKC, Abidjan, 2010.
- [5] MUSENGA TSHIMPANGILA et MUKALALIRYA KAMBALE, *Comptabilité Générale de l'Entreprise*, Ed. CRIGED, Kinshasa R.D.C, 2005.
- [6] PALUKU VAGHENI, N., *Comptabilité Générale OHADA*, 1<sup>ère</sup> Ed. Fridi, Kampala, 2014.
- [7] Pascal ANSELME, BRUNO LEBARS et MASAMBA, R., *Le droit uniforme africain des affaires issu de l'OHADA*, éd. Jurisclasser, 141, Rue de Javel-75015, Paris.
- [8] Pinto et GRAWTIZ, M., *Méthodes en sciences sociales*, 2<sup>ème</sup>éd., Dalloz, Paris, 1992.
- [9] SAMBA ZAMAMBU, L. et BET'OR TUZOLANA, *Comptabilité Générale*, Afrique Edition, Kin., 2000.
- [10] SYMEANS, J. *Méthodes de Recherche scientifique*, PUF, éd. Paris, 1998.
- [11] VERHULST, P-A., *Comptabilité Approfondie*, Ed. C.R.P, Kinshasa, 1986.
- [12] Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, J.O. OHADA, 2<sup>ème</sup> numéro spécial, du 12 septembre 2012.
- [13] Plan Comptable Général Congolais, 2<sup>e</sup> édition revue et corrigée, Ed. Comptabilité et Finance, du 16 juillet 1976.
- [14] F. ENGEL et F. KLETZ, *Cours de Comptabilité Générale*, Ecole de Mines de Paris, Paris, 2005.