

# **LES COUTS DANS L'INDUSTRIE**

Dominique de Saint Sernin  
Année Universitaire 2005-2006

## **I QUELQUES TERMES DE VOCABULAIRE**

## **II LES METHODES DE VALORISATION DES STOCKS**

### **II - 1 REGLES GENERALES DE VALORISATION DES ENTREES EN STOCKS**

### **II - 2 REGLES GENERALES DE VALORISATION DES SORTIES DE STOCKS**

## LES COUTS DANS L'INDUSTRIE

En France, coexistent deux comptabilités : l'une obligatoire l'autre facultative. Ces deux comptabilités ne sont pas destinées aux mêmes usages.

La comptabilité obligatoire est appelée comptabilité générale ou comptabilité financière cette dernière expression dérive du terme Anglo-Saxon de "Financial accounting".

Cette comptabilité vise à l'établissement de documents de synthèse que sont, par exemple, le bilan et le compte de résultat.

La France a adopté dans le compte de Résultat une classification des charges par nature : matières premières, frais de personnel, charges externes (transport, assurance, téléphone,...), charges financières, impôts, amortissements.

Cette comptabilité est essentiellement à usage externe (c'est à dire pour des personnes externes à l'entreprise). Elle répond d'une part à des exigences légales (publication obligatoires d'un bilan et d'un compte de résultat), et d'autre part elle permet de renseigner les investisseurs, les analystes financiers, les actionnaires, etc. sur la situation et le patrimoine de l'entreprise.

Mais cette comptabilité n'est pas forcément celle qui intéresse le plus les dirigeants et les gestionnaires de l'entreprise.

Il y a donc une deuxième comptabilité qui n'a pas de caractère obligatoire et qui est dirigée vers un usage interne (pour les dirigeants de l'entreprise) : c'est la comptabilité de gestion ou comptabilité analytique, là encore, le terme dérive de l'Anglo-Saxon de "Management accounting".

Dans cette optique les charges sont regroupées dans le compte de Résultat par fonctions :

- fonction d'approvisionnement,
- fonction de production (entreprise industrielle),
- fonction de distribution.

Cette analyse peut éventuellement distinguer d'autres fonctions auxiliaires (fonction administrative, fonction financière, fonction recherche...). Les charges ne pouvant être affectées à l'une ou l'autre de ces fonctions sont regroupées et forment : les charges communes non réparties. Cette présentation fonctionnelle des charges est celle utilisée dans les pays Anglo-Saxons pour la présentation du compte de Résultat. Les pays Anglo-Saxons ont donc plus de facilités à mettre en œuvre un comptabilité analytique puisque les charges y sont déjà regroupées par fonctions.

La France elle, n'a pas voulu adopter cette présentation du compte de Résultat parce que beaucoup de chefs d'entreprise considèrent que sont alors divulguer des informations de nature stratégique sur les coûts, et que

ce type d'informations doit conserver, de ce fait, un caractère de confidentialité. Cela doit donc demeurer de l'ordre du secret des affaires, il est inutile de renseigner les concurrents à ce sujet. Cela fait partie de la culture Française. En France, avant toute mise en œuvre d'une comptabilité analytique il faudra donc opérer un reclassement des charges par nature en charges par fonctions.

C'est grâce à cette comptabilité que vont pouvoir être établis les coûts de production, les coûts de revient et les résultats par produits. C'est ce que certains ont essayé de faire dans le jeu d'entreprise en reconstituant le coût de production des bateaux.

Il faut remarquer que la comptabilité de gestion tire une grande partie des informations dont elle a besoin de la comptabilité générale, mais elle retrace ces informations dans une optique différente : le calcul des coûts.

Dans ce cours, on va donc s'intéresser uniquement à cette comptabilité de gestion ou comptabilité analytique. Il faut noter tout de suite l'intérêt de la comptabilité de gestion sur deux points :

- Elle permet de calculer les coûts de production, les coûts de revient et les résultats par produits,
- Elle permet de valoriser les sorties de stocks de Matières Premières et Produits Finis (CMUP et FIFO) et de valoriser les entrées en stock de produits finis (dans une entreprise les produits finis rentrent en stocks aux coûts de production, coûts qui ne peuvent être calculés que grâce à la comptabilité analytique).

Plusieurs méthodes sont possibles pour aboutir à la détermination des coûts de production et des coûts de revient. On en verra deux :

- Le Direct costing
- La méthode des coûts complets.

Il y a d'autres méthodes, en particulier on parle beaucoup à l'heure actuelle de la méthode ABC : l'Activity Based Costing qui serait une alternative à la méthode des centres d'analyse.

L'utilisation de ces méthodes nécessite un certain nombre de connaissances préalables feront l'objet du chapitre suivant.

Ce premier chapitre constitue un préambule. Il va permettre de préciser un certain nombre de notions que l'on utilisera par la suite soit dans le cours, soit dans les TD.

**Il ne présente pas a priori de difficultés, mais il contient un certain nombre d'éléments qu'il faudra avoir à l'esprit par la suite.**

## **I QUELQUES TERMES DE VOCABULAIRE**

### **Coût :**

**Un coût est calculé par le regroupement de certaines charges. Le coût de production regroupe, par exemple, les charges relatives à la production.**

### **En cours de production :**

**Biens ou services en cours de formation dans le processus de production, mais inachevé à la fin d'une période.**

### **Produits semi-finis ou intermédiaires :**

**Il s'agit de produits qui ne sont pas destinés à être vendus. Il s'agit de produits qui rentrent dans une nouvelle phase du cycle de production, dans la composition d'un produit plus élaboré.**

### **Produits finis :**

**Ce sont les produits qui sortent en phase finale du processus de production.  
Ce sont les produits destinés à être vendus.**

### **Sous-produit :**

**C'est un produit destiné à être vendu et qui résulte de la production d'un produit principal. Par exemple, le découpage du bois donne naissance à de la sciure avec laquelle on peut fabriquer de l'aggloméré.**

### **Produits résiduels :**

**Déchets et rebuts de fabrication.**

**S'ils sont vendus, leur prix de vente diminuera le coût de production du produit principal.**

**Si leur évacuation coûte de l'argent cela viendra majorer le coût de production du produit principal.**

### **Marchandises :**

**Ce sont des biens achetés et revendus en l'état (pas de processus de transformation, il s'agit d'entreprises commerciales).**

### **Matières consommables :**

**Petites charges (huile, vis, etc.) utilisées dans le processus de production ou pour l'entretien.**

## **II LES METHODES DE VALORISATION DES STOCKS**

**Il existe plusieurs catégories de stocks :**

- Stock Matières Premières**
- Stock Produits Finis**
- Stock produits semi-finis**
- Stock d'encours**
- etc.**

**Le fait que le prix des matières premières puisse fluctuer d'une entrée en stock, à l'autre (d'un achat à l'autre par exemple), fait que l'on a pas un prix homogène de mes matières premières en stock. Pourtant, il faut que l'on puisse estimer les matières premières qui vont être utilisées dans le processus de production. C'est nécessaire pour connaître le coût de production.**

**C'est la même chose au niveau d'un stock de produits finis. Le coût de fabrication des produits finis déjà en stock, n'est pas forcément égal au coût de ce que qui vient de produire. Or, il faut avoir une idée juste de ce qu'ont coûté les produits que l'on vend. On est alors gêné par le fait qu'il n'y a pas homogénéité au niveau de la valeur des produits finis existant en stock.**

**Le prix des matières premières peut être différent selon les fournisseurs et les délais. Donc, dans le stock de matières premières on va avoir des matières entrées à des prix différents. Comment à partir de là estimer le coût de production des produits finis puisqu'il n'y a pas homogénéité des coûts.**

**Les produits finis ne coûteront pas tous les mois la même chose à produire si les prix des matières premières qui rentrent dans leur composition peuvent être différents d'un mois sur l'autre, tout dépend alors de la stratégie d'achat.**

**De plus, si vous avez investissez dans de nouveaux équipements il y aura plus d'amortissement et donc plus de charges de production. Là encore les produits finis en stock ne m'auront pas coûté tous la même chose à produire d'une période à une autre.**

**Il va donc falloir trouver et utiliser des méthodes pour homogénéiser tout cela.**

## II - 1    REGLES GENERALES DE VALORISATION DES ENTREES EN STOCKS

### Stock de matières premières :

Les entrées (achats) sont évaluées au coût d'achat ; c'est à dire prix d'achat + frais accessoires sur achats (transport, réception, contrôle, magasinage des matières premières).

Ces frais accessoires sur achat sont en général regroupés sous le label : Approvisionnement.

### Stock de produits finis :

Les entrées sont évaluées au coût de production.

**Attention : Règle relative au coût de production**

Le coût de production pour un mois donné s'entend comme le coût de production des produits entièrement terminés de ce mois.

Pour l'obtenir on totalise les charges de production du mois considéré auxquelles on rajoute la valeur des en cours existant en fin de mois précédent et auxquelles on soustrait la valeur des en cours en fin de mois considéré.

Cela peut se résumer sur le schéma suivant :



Le coût de production du mois de novembre sera égal ici à :

$$\text{Charges de production du mois de novembre} + \text{En cours fin octobre} - \text{En cours fin novembre}$$

## **II - 2    REGLES GENERALES DE VALORISATION DES SORTIES DE STOCKS**

**On en verra deux : le Coût Moyen Unitaire Pondéré (CMUP), et la méthode du Premier Entré, Premier Sorti (PEPS) plus connu sous le terme de FIFO : First In First Out.**

**Nous allons les étudier sur un exemple :**

**L'entreprise VEGA achète un article Z nécessaire à sa production. Vous disposez des renseignements suivants pour le mois de Décembre N :**

**Stock initial de Z au 01/12/N : 10 articles au coût unitaire de 10 €**

**15/12/N : Utilisation de 8 articles Z (Sortie de stock)**

**22/12/N : Achat de 10 articles Z au coût unitaire de 12 € (Entrée en stock)**

**25/12/N : Utilisation de 5 articles Z (Sortie de stock)**

### **Travail à faire :**

**1° A quel coût seront valorisées les sorties avec la méthode du CMUP**

**2° A quel coût seront valorisées les sorties avec la méthode FIFO.**

**1°**

Dates	Libellé	Q.	Coût unitaire	T.	Dates	Libellé	Q.	Coût unitaire	T.
1/12	Stock initial	10	10 €	100 €	15/12	Sortie	8	11 €	88 €
22/12	Entrées	10	12 €	120 €	25/12	Sortie	5	11 €	55 €
					31/12	Stock final	7		77 €
Total		20	11 €	220 €	Total		20		220 €

$$\text{CMUP} = 220 \text{ €} / 20 = 11 \text{ €}$$

**CMUP :**

**Avantage : nivellement des variations de prix en cas de fluctuation.**

**Inconvénient : il faut attendre la fin de la période pour évaluer les sorties et donc pour calculer les coûts de revient.**

2°

### Fiche de Stock

Dates	N° Bons	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q.	Coût unitaire	T.	Q.	Coût unitaire	T.	Q.	Coût unitaire	T.
1/12	Stock initial							10	10 €	100 €
15/12	Sortie				8	10 €	80 €	2	10 €	20 €
22/12	Entrée	10	12 €	120 €				2	10 €	20 €
								10	12 €	120 €
25/12	Sortie				2	10 €	20 €	7	12 €	84 €
					3	12 €	36 €			

#### PEPS :

**Avantage :** on valorise immédiatement les sorties.

**Inconvénient :** Les coûts de revient suivront avec retard les variations des prix de la matière M.

#### Commentaires :

Le "Window dressing" qui est le maquillage ou habillage des comptes visant à faire paraître la situation plus favorable qu'elle n'est en réalité, pourrait conduire ici l'entreprise à choisir la méthode FIFO pour faire apparaître un bénéfice plus important.

En effet, les consommations de matières Z (c'est-à-dire les sorties) sont égales à 143 € (88 € + 55 €) avec la méthode du CMUP et à 136 € (80 € + 20 € + 36 €) avec la méthode FIFO. Les sorties (consommations de matière) sont donc inférieures avec la méthode FIFO à celles constatées avec la méthode CMUP. L'utilisation de FIFO aurait ici pour conséquence de gonfler le résultat de l'entreprise.

Mais il existe un principe de "permanence des méthodes" qui vise à empêcher les entreprises de jongler avec les méthodes pour choisir celles qui leur seraient les plus favorables.

Un changement de méthode au niveau de l'évaluation des sorties de stocks doit être clairement motivé, expliqué et justifié.

En France, les méthodes du CMUP et du PEPS sont les deux seules couramment admises. Au niveau international, c'est plus flou, ces deux méthodes sont recommandées mais on peut utiliser d'autres méthodes à condition de faire figurer dans des notes annexées au Bilan le montant



**auquel on serait parvenu si on avait utilisé la méthode du CMUP ou du PEPS pour évaluer ses stocks.**