

3. Coût d'achat et consommations de stocks.....	2
3.1 Coût fonctionnel des activités d'achat ou d'approvisionnement .....	2
31.1 Composition des achats .....	2
31.2 Composition du coût d'achat .....	2
312.1 Charges directes .....	2
312.2 Charges indirectes .....	2
31.3 Rôle du coût fonctionnel d'achat .....	3
3.2 L'évaluation des stocks .....	3
32.1 Les fichiers stocks.....	3
321.1 Présentation en comptabilité financière.....	3
321.2 Les flux budgétaires.....	4
32.2 L'évaluation des entrées en stocks .....	4
32.3 L'évaluation des consommations et stocks finaux.....	4
323.1 Modèles du coût moyen.....	4
323.2 Modèles par épuisement.....	5
323.3 Méthodes conventionnelles.....	5
32.4 L'évaluation du stock final.....	5
324.1 Différences d'inventaire .....	5
324.2 Différences d'incorporation.....	6
Application : .....	6

Toute duplication par quelque procédé que ce soit est strictement interdite

## 3. Coût d'achat et consommations de stocks

### 3.1 Coût fonctionnel des activités d'achat ou d'approvisionnement

Ce coût fonctionnel concerne les substances, objets voire services achetés pour la formation des biens et des services à :

- vendre sans ou après transformation
- inscrire dans le poste « immobilisations » de l'actif du bilan.

#### 31.1 Composition des achats

Les éléments achetés sont des matières premières, matières d'emballages, matières consommables, marchandises, etc.

- Les marchandises sont achetées pour être vendues en l'état ou après un nouveau conditionnement
- Les matières consommables sont des objets ou substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement et qui concourent au traitement à la fabrication ou à l'exploitation mais sans entrer dans la composition du produit traité ou fabriqué.

*Par exemple, le beurre dans la fabrication d'une tarte aux pommes est une matière première pour la part entrant dans composition de la tarte mais seulement une matière consommable pour la part servant à « salir » le moule avant son remplissage. La farine également qui, une fois répandue sur la table pour pétrir la pâte est une matière consommable mais en constituant aussi cette pâte elle est une matière première. Mais le papier sulfurisé par exemple reste une matière consommable. Quant au « Calva » accompagnant éventuellement cette tarte aux pommes il sera une marchandise.*

#### 31.2 Composition du coût d'achat

Le coût fonctionnel d'achat est bien sûr composé des charges qui ont été incorporées au départ puis dissociées en charges directes et indirectes.

##### 312.1 Charges directes

Elles sont composées:

- du prix d'achat facturé hors taxes déductibles et réductions commerciales,
- des frais de transport et autres frais accessoires liés à l'arrivée de ces denrées, s'ils sont affectables en totalité à l'achat
- mais pas des charges financières, des droits de mutation, des frais d'actes ou des commissions, ou des subventions (en soustraction) liés à cet achat.

##### 312.2 Charges indirectes

Les charges indirectes comprennent tous les charges liées de près ou de loin à l'activité « approvisionner » (sécurité, gestion, taxes, transports, amortissement des matériels, etc.)

### 31.3 Rôle du coût fonctionnel d'achat

Le coût d'achat est le premier des coûts fonctionnels calculés. Il peut incorporer tous les coûts amont de faisabilité.

*Par exemple lorsqu'on veut tourner un film, l'achat du livret de l'auteur, le coût des repérages, le frais relatifs aux divers contacts préalables, etc. font partie du coût d'acquisition des droits, avant le tournage.*

Il a un double rôle, il :

- éclaire le responsable sur le coût exact des achats au delà des simples factures et permet ainsi de mieux contrôler « le coût réel de revient des achats » en regard avec ce qui peut être acheté à l'identique sur le marché et donc de se comparer aux meilleurs (« benchmarking »)
- détermine le coût d'entrées en stock des marchandises, matières et autres approvisionnements stockables. (Certains ne le sont pas comme l'électricité, l'eau, les « consommables », etc.)

## 3.2 L'évaluation des stocks

### 32.1 Les fichiers stocks

L'inventaire permanent des stocks permet de connaître constamment les existants en stocks de matières, produits, etc. en quantité et en valeur.

Les stocks constituent l'interface entre les différents niveaux de coûts. De fait ils :

- assurent la permanence des méthodes puisque le stock final d'une période est repris comme stock initial de la période suivante
- cumulent budgétairement tous les coûts liés à un élément stocké
- valorisent toutes les sorties du stock
- calculent le stock final en quantité et valeur
- comparent les données des fichiers stocks avec l'inventaire physique et dégagent le stock final réel, et par comparaison les différences d'inventaire et différences d'incorporation
- préfigurent complètement la période suivante

#### 321.1 Présentation en comptabilité financière

##### 3211.1 À l'actif du bilan

L'actif du bilan contient les valeurs que l'entreprise possède et parmi elles tous les stocks. Comme le bilan est daté en général au jour de l'inventaire de fin décembre N, la valeur des stocks qui y figurent est celle de cette date.

##### 3211.2 Au compte de résultat

Au compte de résultat se trouvent les flux, c'est-à-dire les variations de niveaux. Au compte de résultat, on inscrit au :

- débit la « variation de stocks » de tous les stocks d'éléments non produits :  
**stocks initiaux – stocks finaux**

- crédit la « production stockée », variation des stocks d'éléments produits :  
**stocks finaux – stocks initiaux**

### 321.2 Les flux budgétaires

Le fichier stock :

<p><b>Stock initial</b> = stock final de la période précédente</p> <p><b>Entrées</b> en stock au coût d'achat de la période si ce sont des denrées stockables, de production si ce sont des stocks de produits</p>	<p><b>Sorties</b> = consommations pour la production si matières et pour la vente si produits</p> <p><b>Stock final</b> pour équilibrer la partie gauche et droite de ce fichier stock</p>
--	--

### 32.2 L'évaluation des entrées en stocks

Le coût d'achat des matières a comme unique destination l'entrée en stock. Il n'influe sur le coût de production que par la consommation (sortie) du stock de ces matières utiles à la production de produits en-cours ou achevés. Mais il ne faut pas croire que le coût de production tient forcément compte de ce coût d'achat de la période. On peut produire avec le coût d'achat de la période précédente inclus dans le stock initial. En revanche le coût d'achat de la période servira complètement à évaluer le stock final.

### 32.3 L'évaluation des consommations et stocks finaux

La question n'est pas ici de déterminer les quantités en stock (cela relève de l'inventaire physique) mais de valoriser les quantités sorties et finales. En effet le stock initial a déjà été évalué à la fin de la période précédente (stock final) et les entrées en stock le sont par le calcul du coût. Mais la valeur des sorties et du stock final dépend des entrées de la période. Et plusieurs modèles d'évaluation s'offrent à nous. Il y en a deux préconisés en principe par le plan comptable mais on peut en utiliser d'autres si c'est justifié et reste constant (permanence des méthodes)

#### 323.1 Modèles du coût moyen

Le coût moyen est le préféré du plan comptable car il sera toujours moyen par rapport aux autres méthodes et de ce fait atténuera le plus les fortes amplitudes de coûts. En effet, plus le coût d'entrée en stock est élevé (*par exemple parce qu'on achète plus cher*) et plus la méthode de valorisation de la consommation privilégie le dernier coût calculé et plus cela va enchérir le coût de production. Donc il existe trois méthodes moyennes d'évaluation des consommations de stock .

##### 3231.1 Chaque sortie est évaluée au coût unitaire moyen pondéré

Calculé chronologiquement après chaque entrée en stock, en incluant le stock initial.

##### 3231.2 Chaque sortie est évaluée a posteriori

- Au coût unitaire moyen pondéré calculé sur toutes les entrées en stock d'une période mais sans inclure le stock initial

Par exemple si celui-ci n'est pas encore déterminé au moment des sorties.

- Au coût unitaire moyen pondéré calculé pondéré calculé sur toutes les entrées en stock d'une période mais en incluant le stock initial). C'est le CUMP d'une période.

### 323.2 Modèles par épuisement

Les deux méthodes privilégient soit le premier coût entré soit le dernier.

#### 3232.1 Chaque sortie de stock est évaluée successivement

au coût de l'entrée (stock initial compris) la plus ancienne, et ainsi de suite jusqu'à épuisement du tout. Cette méthode est appelée Premier Entré Premier Sorti **PEPS** (*First In First Out*)

#### 3232.1 Chaque sortie de stock est évaluée successivement

au coût de l'entrée (stock initial compris) la plus récente, et ainsi de suite on remonte jusqu'à épuisement du stock initial. Cette méthode est appelée Dernier Entré Premier Sorti **DEPS** (*Last In First Out*)

### 323.3 Méthodes conventionnelles

Il s'agit de méthodes choisies par convention car les précédentes ne sont pas utilisables.

#### 3233.1 Chaque sortie est évaluée au coût de remplacement

Dans ce cas les stocks tournent très vite.

Par exemple pour on peut calculer le coût de revient de plateaux-repas à partir du prix du réassortiment chez le fournisseur qui réapprovisionnera dans la journée.

#### 3233.2 Chaque sortie est évaluée à un coût unitaire inexact

Car les informations ne sont pas toutes parvenues. On préfère plutôt qu'un coût à données partielles, un coût exact mais d'une période précédente. Souvent il s'agit du coût unitaire du stock initial. Bien sûr on réajuste par le stock final en fin de période. C'est ce qui crée des différences d'incorporation.

### 32.4 L'évaluation du stock final

$$\boxed{\text{Stock Initial} + \text{Entrées}} = \boxed{\text{Sorties} + \text{Stock Final}}$$

Donc, le stock final va tenir compte des différences de traitements comptables inventaire et incorporation.

#### 324.1 Différences d'inventaire

Elles sont constatées lors de l'inventaire physique des stocks (qui se déroule dans le cadre de l'inventaire de fin d'année du bilan). Elles correspondent à une différence entre les quantités calculées au niveau du stock final du fichier stock et

celle observées au comptage physique. Ces différences sont valorisées selon la méthode utilisée pour évaluer les sorties.

Elles ne proviennent pas nécessairement de vols mais la plupart du temps de différences de mesures.

*Par exemple des grandes quantités entrées de sable et les pesées des consommations en séries de plus petites quantités).*

Il peut y avoir aussi dessiccation, évaporation, etc. Ces pertes se rajoutent à l'évaluation physique du stock pour équilibrer le fichier stock.

### 324.2 Différences d'incorporation

Ici les quantités ne jouent plus. Les différences d'incorporation sont constatées lors de l'incorporation d'un coût unitaire approximatif pour valoriser les sorties du fichier stock. Ce coût approché est soit inhérent au calcul soit au système.

- au calcul, si on décide d'arrondir les coûts unitaires à une unité ou une décimale lisible (attention les ordinateurs gardent en mémoire tous les chiffres après la virgule même s'ils ne les affichent pas et de ce fait ne faussent jamais les calculs. Seule la volonté d'arrondir peut avoir une influence sur la différence d'incorporation).
- au système, si les coûts unitaires retenus sont ceux plus sûrs, de la période antérieure. Qu'il s'agisse de différence de traitements pour des coûts constatés calculés a priori ou a posteriori, des différences d'incorporation apparaissent.

Ces pertes se rajoutent à l'évaluation physique du stock pour équilibrer le fichier stock et seront affectées à un compte de pertes et profits analytique qui va modifier à due concurrence les résultats analytiques finaux.

Alors le fichier stock se présente ainsi :

<p><b>+ Stock initial</b> = stock final de la période précédente</p> <p><b>+ Entrées</b> au coût d'achat de la période si ce sont des denrées stockables, ou de production si ce sont des stocks de produits</p> <hr/> <p><b>= la partie droite de ce fichier stock</b></p>	<p><b>+ Sorties</b> = consommations pour la production si ce sont des matières et pour la vente si ce sont des marchandises ou produits</p> <p><b>+ Stock final d'inventaire</b></p> <p><b>± Différences d'inventaire</b></p> <p><b>± Différences d'incorporation</b></p> <hr/> <p><b>= la partie gauche de ce fichier stock</b></p>
---	--

### Application :

*Analyse chronologique du stock :*

+ Stock initial : 20u à 30€, 1<sup>ère</sup> Entrée de 10u à 12€, 2<sup>ème</sup> Entrée de 20u à 15€, 1<sup>ère</sup> Sortie = 25u à ? puis 3<sup>ème</sup> Entrée de 10u à 18€ et 2<sup>ème</sup> Sortie = 12u à ?  
 → Stock final de ? u à ? €

**Évaluer les données manquantes (?) selon les différentes méthodes d'évaluation des stocks et vérifier.**

### Solutions

**1 - coût unitaire moyen pondéré des sorties et du stock final, calculé Après Chaque Entrée chronologique en stock, et Incluant la valeur du Stock Initial de début de période de calcul, (ACEISI)**

1<sup>ère</sup> Sortie = 25u à ?  
 $25 \times [(200 + 120 + 300) / (20 + 20 + 10 - 25 + 10) = 12,4] = 310€$

- Stock intermédiaire dans la période =  $[50 - 25] \times 12,4 = 310$

2<sup>ème</sup> Sortie = 12u à ?  
 $12 \times (1200 + 120 + 300 - 310 + 180) : (20 + 20 + 10 - 25 + 10) = 14] = 168€$

Stock final de ? u à ? €

$$= 23u \times 14€ = 322$$

→ Vérification : Stock initial + entrées = sorties + stock final =  $310 + 168 + 322 = 800$

**2 - coût unitaire des sorties et du stock final, calculé sur Toutes les Entrées en stock de la Période, mais Sans le Stock Initial de début de période de calcul, (TEPSSI)**

1<sup>ère</sup> Sortie = 25u à ?  
 $25 \times [(120 + 300 + 180) / (20 + 10 + 10) = 15] = 375€$

- Stock intermédiaire dans la période =  $[50 - 25] \times 15 = 375$

2<sup>ème</sup> Sortie = 12u à ?  
 $= 23 \times [(120 + 300 + 180) / (20 + 10 + 10) = 15€] = 180$

Stock final de ? u à ? €

$$23u \times [(200 + 120 + 300 + 180 - 375 - 180) / (20 + 10 + 20 + 10 - 25 - 12) = 10,65€] = 245$$

→ Vérification :  $375 + 180 + 245 = 800$

**3 - Coût Unitaire Moyen Pondéré des sorties et du stock final, calculé sur Toutes les Entrées en stock de la Période de calcul en Incluant le Stock Initial de début de période de calcul, (CUMP)**

1<sup>ère</sup> Sortie = 25u à ?  
 $= 25 \times \{[(200 + 120 + 300 + 180) / (20 + 10 + 20 + 10)] = 13,33€ \text{ cump}\} = 333,33€$

Stock intermédiaire dans la période =  $[50 - 25] \times 13,33 = 333,33$

2<sup>ème</sup> Sortie = 12u à ?

$$= 12 \times 13,33\text{€} = 306,67\text{€}$$

Stock final de ? u à ? €

$$= 23u \times 13,33\text{€} = 160\text{€}$$

→ Vérification :  $\boxed{333,33 + 306,67 + 160 = 800}$

**4 - coût unitaire des sorties et du stock final, calculé après chaque entrée en considérant que les Premiers éléments chronologiquement Entrés en stock sont ceux qui seront réputés les Premiers Sortis durant la période de calcul, en Incluant le stock initial de début de période. (PEPS)**

1<sup>ère</sup> Sortie = 25u à ?

$$= [20 \times 10 = 200] + [5 \times 12 = 60\text{€}] = 260$$

Stock intermédiaire dans la période =  $[5 \times 12 = 60] + [20 \times 15 = 300] = 360$

2<sup>ème</sup> Sortie = 12u à ?

$$= [5 \times 12 = 60] + [7 \times 15 = 105] = 165$$

Stock final de ? u à ? €

$$= [13 \times 15 = 195] + [10 \times 18 = 180] = 375$$

→ Vérification :  $260 + 165 + 375 = 800$

**5- coût unitaire des sorties et du stock final, calculé en considérant que les Derniers éléments chronologiquement Entrés en stock sont ceux qui seront réputés les Premiers Sortis durant la période de calcul, en Incluant le stock initial de début de période. (DEPS)**

1<sup>ère</sup> Sortie = 25u à ?

$$= [20 \times 15\text{€} = 300] + [5 \times 12\text{€} = 60] = 360\text{€}$$

Stock intermédiaire dans la période =  $[5 \times 12\text{€} = 60\text{€}] + [20 \times 10 = 200] = 260$

2<sup>ème</sup> Sortie = 12u à ?

$$= [10 \times 18 = 180] + [2 \times 12 = 24] = 204$$

Stock final de ? u à ? €

$$= [20 \times 10 = 200] + [3 \times 12 = 36] = 236$$

→ Vérification :  $\boxed{360 + 204 + 236 = 800}$