



PAR
GILBERT GÉLARD
ASSOCIÉ BM&A



PAR
ERIC SEYVOS
ASSOCIÉ BM&A

Sous-activité : comment la gérer ?

La sous-activité est particulièrement significative en période de crise : les capacités de production inemployées aggravent les coûts de production, alors que dans le même temps la faiblesse de la demande pèse sur les prix de vente, érodant les marges.

La sous-activité, de même que son pendant la suractivité, suppose une norme (une activité normale) à laquelle on se réfère. Concept purement industriel à l'origine, elle se fonde sur l'emploi optimal d'une capacité de production. La capacité normale est inférieure à la capacité technique théorique ; elle doit en effet tenir compte des arrêts inévitables et programmés pour le maintien en état de l'outil de production. Sans être arbitraire, le niveau d'activité considéré comme normal est lié à l'appréciation qu'en fait le management.

CE QUE DISENT LES RÈGLES COMPTABLES

Le Plan Comptable Général et la norme IAS 2 traitent de la sous-activité à propos de l'évaluation des stocks. C'est un point où la comptabilité de gestion et la comptabilité générale sont indispensables l'une à l'autre. Le PCG et la norme IAS 2 s'expriment quasiment dans les mêmes termes, le texte français s'étant fortement inspiré de la norme très ancienne de l'IASC (1975), peu modifiée depuis.

Voici les extraits essentiels du PCG (ART 213-2) : « *Le coût de*

production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main d'œuvre directe. » Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, augmentés, le cas échéant, de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement ou de restauration du site ;
- de la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale de production est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant

compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Le montant des frais généraux fixes, affecté à chaque unité produite, n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

A ce dispositif largement commun aux règles françaises et aux IFRS, IAS 2 ajoute une phrase sur la sur-activité : « *en période de production anormalement élevée, le montant de charges fixes de production affecté est diminué de façon que les stocks ne soient pas évalués au-dessus de leur coût* ». Il y a donc un écrêtement : on ne peut activer des coûts que l'on n'a pas subis ; on ne peut pas faire de profit avant d'avoir vendu sa production, du moins dans un système de coûts historiques.

LES PRINCIPES SOUS-JACENTS

Ces dispositions comptables reposent sur des principes.

Le coût de production doit être complet (*full costing*) et non pas limité aux seuls coûts directs et variables (*direct costing*).

Or, il faut savoir que le *direct*

costing a eu ses partisans et qu'il est toujours possible en Europe si un Etat membre le souhaite : la directive comptable (dans son Article 2 Définitions, paragraphe 7, coût de revient) ne donne pas à un Etat membre la possibilité d'interdire « l'intégration d'une fraction raisonnable de frais généraux fixes ou variables indirectement imputables aux produits considérés », mais ne l'oblige pas non plus à rendre cette intégration obligatoire.

Le coût complet défini par la comptabilité ne peut comprendre les « gaspillages », et la sous-activité est traitée comme un gaspillage de l'outil industriel, surdimensionné par rapport aux besoins.

La sous-activité et la suractivité ne sont pas traitées de façon symétrique et on peut y voir une application du principe de prudence. Toute sous-activité se traduira par des charges de l'exercice « *period costs* », alors que les produits provenant de la sur-activité seront limités à la hausse.

On peut évidemment se demander pourquoi le coût de production ne pourrait pas être vraiment complet, les charges fixes étant toutes activées, même en période de sous-activité, avec pour seule limite la valeur nette de réalisation du produit (prix de vente moins frais de vente), c'est à dire le dégagement d'une marge nulle lors de la vente du produit. L'effet de la sous-activité ne serait pas alors une charge immédiate, mais il serait différé par son activation en stocks, avec en contrepartie une marge réduite ou nulle lors de la vente. Il semble que ce soit davantage des considérations de gestion et de pilotage que des

► considérations de comptabilité financière qui justifient cette méthode.

EXEMPLE

Capacité théorique maximale : 1000 unités

Niveau d'activité normale : 800 unités

Frais variables directs par unité : 2,00 €

Frais fixes de production : 1200,00 €

Nombre d'unités produites : 500 unités.

Le montant de frais fixes affecté à chaque unité produite sera de : $1200/800 = 1,50$ €

Le coût unitaire de production sera donc de : $2,00 + 1,50 = 3,50$ €

La sous-activité directement constatée en charges sera de 450,00 €

Par rapport au total des frais de production de 2 200,00 €, 1 750,00 sont activés et 450,00 sont constatés en charge de la période.

Il ne faut pas oublier que le coût de production réel, mais non admis comptablement, est 4,40 € et non pas 3,50 €.

Supposons que l'on soit en suractivité et l'on ait produit 1 000 unités. Aux frais variables de 2 000,00 € on ne peut ajouter que 1 200,00 € de frais fixes, soit un total 3 200,00 €. Le coût de production unitaire est donc de 3,20 €. Si on évaluait les stocks à 3,50 €, on constaterait un profit de 300,00 € sans même vendre les stocks.

Bien entendu, une fois que les stocks sont vendus, tout se régularise : les charges de sous-activité ont déjà été constatées, et la marge sur vente s'en trouve augmentée d'autant. La constatation de la sous-activité est donc un décalage de prise en charge entre la période de stockage et celle où se vendent les produits stockés. Faut-il voir dans cette disposition une simple question de «cut off» ?

UTILITÉ DE LA MÉTHODE POUR LA GESTION

Il n'échappe à personne qu'une sous-activité prolongée est à terme un gage de non rentabilité, voire pire.

Le signal donné par une prise en charge immédiate du coût de la sous-activité n'est donc pas inutile. Dans les cas extrêmes, la non prise en compte de la sous-activité conduirait à des montants de stocks qui devraient immédiatement être dépréciés car invendables à leur coût

Le niveau d'activité normal représente une norme - certains diraient un «benchmark» - et à certains égards, la méthode est proche d'un coût standard, du moins pour la partie «frais fixes» du coût de production. C'est donc un outil de gestion. Il est très utile pour piloter l'entreprise dans des domaines cruciaux.

PARTAGE DE RESPONSABILITÉ ET MESURE DE PERFORMANCE

Dans une entreprise (ou un groupe), les unités de production et de commercialisation sont souvent organisées en centres de coûts ou en centres de profits séparés, dans le but de cerner les responsabilités et les performances de chacun des centres. S'il s'agit de centres de profit, la production «vendra» ses stocks aux commerciaux et il faudra fixer un prix de cession interne. Celui-ci devrait

être normatif et ne devrait pas être soumis aux aléas du niveau d'activité. D'un autre côté, la production sera surtout jugée sur sa performance en matière de coûts variables et de contrôle de la masse globale des coûts fixes, qu'ils soient ou non absorbés par les stocks (c'est à dire affectés).

S'il s'agit de deux entités juridiques (Production et Vente) à l'intérieur d'un même groupe, on ne parlera plus de prix de cession mais de prix de transfert. Le problème de la fixation du prix de transfert devrait être le même que celui des prix de cession internes, s'il ne s'y mêlait pas des questions diverses d'opportunité et d'optimisation fiscale. Raison de plus pour y voir clair en disposant d'une analyse interne.

FIXATION DES PRIX DE VENTE ET CONTRÔLE DE LA MARGE COMMERCIALE

En économie ouverte, les prix de vente sont dictés par les forces du marché. Il est important pour les vendeurs de savoir de quelle marge de manœuvre ils disposent par rapport au coût de production de ce qu'ils proposent à la vente, cette marge devant permettre d'assurer la couverture des frais généraux hors production et des frais de distribution et dégager un profit net. Il serait déraisonnable de se fonder sur les seuls coûts variables, il serait tout aussi déraisonnable de tenir compte de frais qui ne

sont dus qu'au surdimensionnement de l'appareil productif, ce qui conduirait à fixer des prix hors marché et à aggraver la mévente, donc la sous-activité.

UNE CERTAINE SOUPLESSE

On associe avec raison le traitement de la sous-activité à l'imputation rationnelle des charges indirectes fixes de production au coût des produits fabriqués, méthode illustrée ci-dessus. Le mot «rationnel» implique équilibre - la directive comptable emploie le mot «raisonnable». Le mot «rationnel» peut se référer à la raison aussi bien qu'au concept mathématique de ratio, rapport, proportion, pourcentage.

Il y a un fondement scientifique ou technique, qui est la capacité objective de l'outil de production, mais il y a une marge d'appréciation sur le caractère normal (ou pas) du niveau d'activité. Mais ce n'est pas le seul exemple où la comptabilité et a fortiori la gestion font appel au jugement et aux estimations. ●



La non prise en compte de la sous-activité conduirait à des montants de stocks immédiatement dépréciés