

Chapitre 14 – Le calcul des coûts complets

Synthèse

Table des matières

1	Des charges de la comptabilité générale aux charges retenues dans la comptabilité de gestion	2
1.1	Exclure les charges non incorporables	2
1.2	Les charges calculées	3
1.3	Les charges supplétives	3
2	La méthode des centres d'analyse	4
2.1	Distinction entre les charges directes – charges indirectes	4
2.2	Les centres d'analyse	5
3	Le calcul d'un coût de revient via la méthode des coûts complets	6
3.1	Répartition des charges indirectes	6
	• Les transferts en escalier	9
	• Les transferts croisés (réciproques)	9
3.2	Étape n°2 : Calcul du coût d'achat	11
3.3	Étape n° 3 : Fiche de stock des matières premières	11
3.4	Étape n° 4 : Calcul du coût de production	12
3.5	Étape n° 5 : Fiche de stock des produits finis	14
3.6	Étape n°6 : Calcul du coût hors production	14
3.7	Étape n° 7 : Calcul du coût de revient	14
3.8	Étape n°8 : Calcul du résultat analytique	15
4	Schéma synthétique :	16

Le calcul du coût complet par la méthode des centres d'analyse a pour objectif premier de déterminer les coûts de revient des produits ou des services vendus, en permettant ainsi de dégager des « résultats analytiques » par catégorie de biens ou services, par branches d'activités.

Cette méthode consiste à affecter la totalité des charges considérées comme incorporables aux coûts de revient des produits fabriqués ou des services vendus (à l'inverse des coûts partiels).

La méthode est basée sur :

- l'analyse des charges en charges directes (directement affectables au produit) et en charges indirectes (traitées dans des centres d'analyse, puis imputées au produit),
- le respect des étapes du processus de production : approvisionnement - production - distribution.

1 Des charges de la comptabilité générale aux charges retenues dans la comptabilité de gestion

La comptabilité analytique peut se dégager des contraintes juridiques ou fiscales qui influencent la comptabilité générale pour privilégier une approche économique. C'est pourquoi le comptable peut être amené à retraiter les charges issues de la comptabilité générale avant de pouvoir les exploiter dans le calcul des coûts.

1.1 Exclure les charges non incorporables

Ce sont les charges non prises en considération en contrôle de gestion pour le calcul du coût de revient. Sont estimées non incorporables et exclues :

- Toutes les charges sans **rapport direct avec l'activité de l'entreprise** (une prime d'assurance-vie sur la tête du dirigeant).
- Qui ne relèvent pas de **l'exploitation courante** (**charge exceptionnelle** : pertes extraordinaires, charges nettes sur cession d'immobilisations, charges sur cession des valeurs mobilières...).
- Qui n'ont pas un **caractère de charges** (IS, participation des salariés).

1.2 Les charges calculées

Certaines charges de la comptabilité générale sont bien incorporées aux coûts, mais pour un montant différent de celui qui figure dans la comptabilité générale. Leurs montants sont recalculés selon des critères appropriés aux besoins de l'analyse. Il existe trois types de charges calculées :

- **Les charges d'usage** : concernent les dotations aux amortissements. Les charges d'usage sont calculées sur une valeur de remplacement et sur une durée probable d'utilisation.

Application pratique :

Bien 100 000 €, amorti en linéaire sur 10 ans en comptabilité générale. La valeur réelle est de 240 000 € et dont la durée ne dépasse pas 8 ans. Dotation comptable : $100\,000 / 10 = 10\,000$ €. Dotation à utiliser pour le calcul de coûts : $240\,000 / 8 = 30\,000$ €. Il faudra rajouter $30\,000 - 10\,000 = 20\,000$ €.

- **Les charges étalées** : concernent les dépréciations et dotations aux provisions. Les charges étalées représentent un montant moyen de dotations déterminé par l'entreprise.

Application pratique :

L'entreprise a l'habitude d'étaler des charges pour un montant annuel de 180 000 €. En comptabilité générale, le montant figurant au bilan est de 140 000 €.

Il faudra rajouter $180\,000 - 140\,000 = 40\,000$ € sur un an.

- **Les charges abonnées** : Permettent d'intégrer des charges aux coûts selon des périodicités différentes par rapport à la comptabilité générale.

Application pratique :

L'entreprise décide de réaliser un calcul de coût sur 2 mois. Elle va se baser sur la comptabilité générale du premier trimestre. La facture trimestrielle d'électricité y figure pour 6 000 €.

Pour le calcul de coût, on ne va prendre que 2 mois ($6\,000 \text{ €} \times 2/3 = 4\,000 \text{ €}$). Il faudra retrancher $6\,000 - 4\,000 = 2\,000$ €.

1.3 Les charges supplétives

Les charges supplétives sont des charges incorporées aux coûts, mais qui ne figurent pas dans la comptabilité générale. Ce sont des charges fictives non supportées réellement par l'entreprise.

Elles sont de deux types :

- La **rémunération des capitaux propres** : bien que la rémunération des capitaux propres ne soit pas enregistrée en comptabilité générale, elle n'en constitue pas moins une charge économique de l'entreprise, au même titre que la rémunération des capitaux empruntés.

Application pratique :

L'entreprise tient compte d'une rémunération conventionnelle de ses CP (200 000 €) selon le coût de l'intérêt statutaire de 6%. La charge supplétive est de $200\,000 \times 6\% = 12\,000$ € pour l'année.

- La **rémunération de l'exploitant individuel** : dans les entreprises où la rémunération du travail de l'exploitant n'est pas inscrite dans les charges, il y a lieu, du point de vue du calcul des coûts, d'incorporer une charge calculée qui soit la contrepartie de l'activité de l'exploitation et de celle des membres de sa famille participant à l'exploitation ;

2 La méthode des centres d'analyse

2.1 Distinction entre les charges directes – charges indirectes

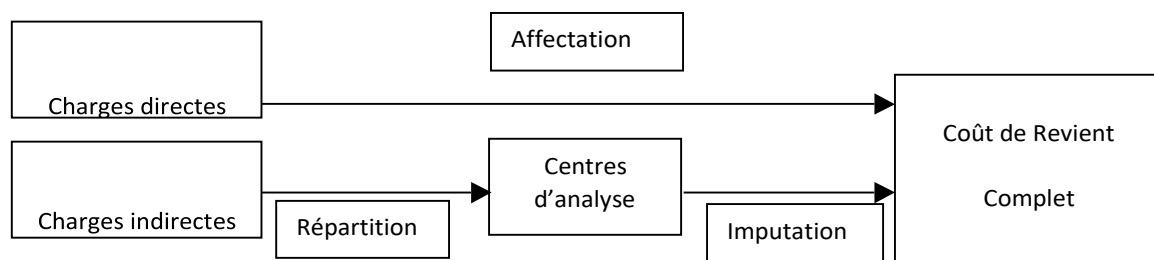
- Les charges directes

Elles concernent un élément de coût. Leur rattachement à cet élément est facile, car il ne requiert aucun traitement préalable particulier. *Exemple : la valeur de la matière première dans le coût de production d'un bien.*

- Les charges indirectes

À la différence des charges directes, elles ne peuvent pas être rattachées à un élément de coût sans avoir fait l'objet d'un traitement particulier auparavant. *Exemple : sur la facture d'électricité, quel est le montant qui concerne la production d'un bien particulier ?*

Les charges indirectes ne pourront être imputées aux différents produits ou services qu'après une répartition impliquant des choix plus ou moins arbitraires. Cette répartition est faite par la **méthode des sections homogènes**. Cette méthode est basée sur le principe **des centres d'analyse**.



2.2 Les centres d'analyse

Les centres d'analyse correspondent généralement à un certain nombre de divisions d'ordre comptable.

Le centre d'analyse peut correspondre :

- soit à une division fictive de l'entreprise, division qui équivaut alors souvent à une fonction de l'entreprise (exemples : financement, administration, gestion du personnel, etc.),
- soit à une division réelle de l'entreprise, division qui équivaut alors souvent à un service. (exemples : approvisionnement, atelier X, atelier Y, service de distribution, etc.).

Le centre d'analyse doit être choisi de telle manière que les charges indirectes qu'il regroupe présentent un caractère d'*homogénéité*.

L'homogénéité du centre doit permettre la mesure de son activité par une unité physique dite « unité d'œuvre ».

Au sein des centres d'analyse, on y retrouve :

- Les centres opérationnels

Ce sont les centres dont l'activité peut être mesurée par une **unité d'œuvre physique**. Exemples : kg de matière achetée, heure de main-d'œuvre directe (HMOD), heure ouvrier, unité de produit fini.

Les centres opérationnels peuvent être décomposés en centres principaux et centres auxiliaires.

- **Centres principaux** : centre qui participe à l'activité principale de l'entreprise. Le montant des charges indirectes qu'il contient va être réparti aux objets de coûts.
- **Centres auxiliaires** : Ce sont des centres dont l'essentiel de l'activité sert à d'autres centres (y compris éventuellement d'autres centres auxiliaires). Exemples : entretien, transport, énergie. Le montant des charges indirectes qu'ils contiennent va être réparti entre les centres principaux.

- Les centres de structure

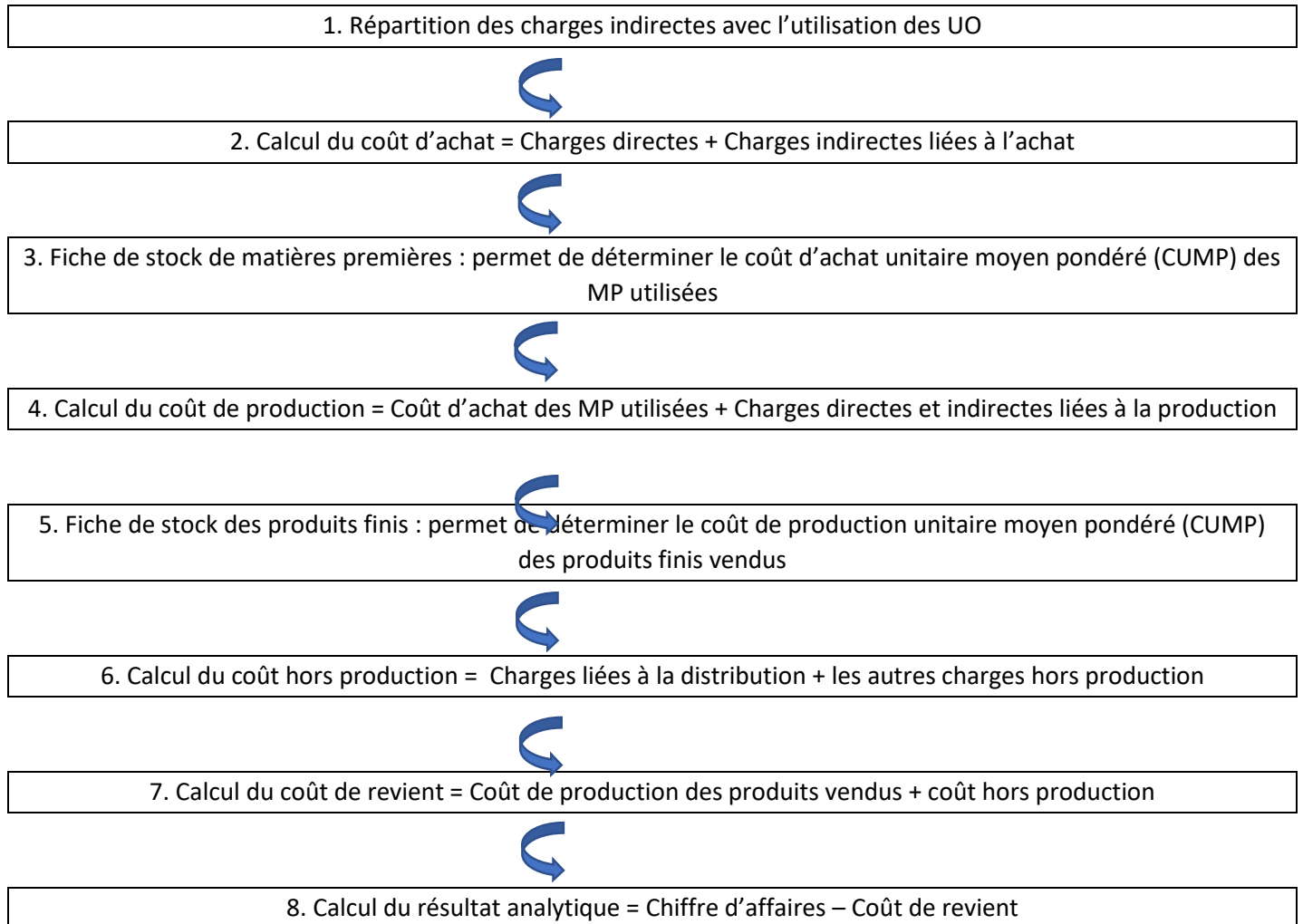
Pour ces centres, il est impossible de définir une unité d'œuvre physique. Exemples : administration générale. On calcule un taux de frais :

Taux de frais = coût du centre / assiette de frais.

En général, le coût des centres de structure est imputé directement au coût de revient en proportion du coût de production des produits vendus.

3 Le calcul d'un coût de revient via la méthode des coûts complets

Étapes :



3.1 Répartition des charges indirectes

Répartition des charges indirectes avec l'utilisation des UO

- Reclassement des charges par nature et ventilation entre charges directes et indirectes (étape préalable). Les charges directes, composées essentiellement de la main-d'œuvre directe (MOD) et des matières, sont affectées aux coûts des produits (chapitre 1).
- Répartition des charges indirectes entre les différents centres d'analyse préalablement définis. Cette répartition se fait en 3 phases :

- **Répartition primaire** : les charges indirectes sont affectées soit aux centres d'analyse opérationnels, soit aux centres de structure.
- **Répartition secondaire** : L'activité des centres auxiliaires est ensuite répartie sur les centres principaux.
- **Détermination du coût de l'unité d'œuvre ou du taux de frais** : les charges indirectes des centres principaux sont imputées aux coûts des produits ou aux différents comptes de coûts, en fonction du nombre d'unités d'œuvre absorbées par chaque produit.

Application pratique :

Étude de rentabilité : la bouteille L. constitue le produit de référence d'une entreprise, cependant son directeur général s'inquiète, car le coût de son emballage est assez élevé, vous devez étudier les différents éléments de son coût de revient.

Pour le mois de mars, les renseignements suivants sont fournis :

Données d'inventaire au 1^{er} mars :

Bouteilles vides	100 000 à 0,125 €	Cartons	200 000 à 0,24 €
Bouchons	40 000 à 0,085 €	Étiquettes (lots de 3)	2 005 000 à 0,01 €
M3Gaz carbonique	27 500 m ³ à 2,5 €	Sucre raffiné	5 000 kg à 1,39 €
Acide citrique	12 000 litres à 1€	Bouteilles pleines	100 000 à 0,73 €
Essence de citron	35000 litres à 1,8 €		

Achats du mois de mars :

Bouteilles vides L.	650 000 à 0,11 €	Bouchons Lorina	800 000 à 0,07 €
Sucre	56 000 kg à 1,2 €		

Consommations du mois de mars pour la fabrication des bouteilles de limonade Lorina:

Bouteilles vides	600 000 bouteilles	Étiquettes(Lots de 3)	605 000 étiquettes
Bouchons	600 000 bouchons	M3Gaz carbonique	12 500 M ³
Acide citrique	3 000 litres	Sucre raffiné	31 000 kg
Essence de citron	15 000 litres	Eau(1)	430 000 litres
Cartons	55 000 cartons		

(1) L'eau est prélevée à la source, on considérera que son coût direct est nul. Les frais de retraitement sont compris dans les frais indirects

Main d'œuvre directe utilisée pour la fabrication de limonade L. :

Lavage	1100 heures à 20 €	Fabrication limonade	330 heures à 24 €
Fabrication sirop	220 heures à 28 €	Conditionnement	660 heures à 21 €

Heure machine utilisé dans la fabrication de limonade L. :

Fabrication limonade	125 heures
Conditionnement	125 heures

Production de bouteilles L. au mois de mars :

Bouteilles lavées	600 000	Litres de limonade	475 000 litres
Litres de sirop	62 000 litres	Bouteilles fabriquées	600 000 bouteilles

Ventes de bouteilles L. au mois de mars : 625 000 bouteilles à 2,05 euros

Situation 1 : répartition primaire + détermination du coût de l'unité d'œuvre ou du taux de frais

On suppose que tous les centres (opérationnels et de structure) sont des **centres principaux**. Il n'existe pas de centres auxiliaires.

Répartition primaire :

Tableau de répartition des charges indirectes									
Charges indirectes		Centres d'analyse							Somme
		Opérationnels						Structure	
		Approvisionn ement	Atelier lavage	Fabrication sirop	Fabrication limonade	Conditionnem ent	Distribution	Administration	
	516200								
Autres achats et charges externes	347989	12%	8%	5%	20%	20%	25%	10%	
Charges de personnel	83858						40%	60%	
Impôts et taxes	16133							100%	
Dotations aux amortissements et aux provisions	55914	7,57%	11,79%	2,36%	22%	31,39%	12,45%	12,44%	
Autres charges	4362							100%	
Intérêts	7945							100%	
Répartition primaire									

Tableau de répartition des charges indirectes									
Charges indirectes		Centres d'analyse							Somme
		Opérationnels						Structure	
		Approvisionn ement	Atelier lavage	Fabrication sirop	Fabrication limonade	Conditionnem ent	Distribution	Administration	
	516 200,08 €								
externes	347 988,58 €	41 759 €	27 839 €	17 399 €	69 598 €	69 598 €	86 997 €	34 799 €	347 988,58 €
Charges de personnel	83 857,92 €						33 543 €	50 315 €	83 857,92 €
Impôts et taxes	16 132,83 €							16 133 €	16 132,83 €
aux provisions	55 914,00 €	4 233 €	6 592 €	1 320 €	12 301 €	17 551 €	6 961 €	6 956 €	55 914,00 €
Autres charges	4 362,00 €							4 362 €	4 362,00 €
Intérêts	7 944,75 €							7 945 €	7 944,75 €
Répartition primaire		45991	34431	18719	81899	87149	127502	120509	516 200,08 €

Détermination du coût de l'unité d'œuvre ou du taux de frais :

Autres charges	4 362,00 €							4 362 €	4 362,00 €
Intérêts	7 944,75 €							7 945 €	7 944,75 €
Répartition primaire		45991	34431	18719	81899	87149	127502	120509	516 200,08 €
Unité d'œuvre		L'euro de matière	Heure de main d'œuvre	Heure main d'œuvre	Litre de limonade	Heure machine	Nbre de bouteilles	Le coût de production bouteilles vendues	
Quantité d'unités d'oeuvre		194700	1100	220	475 000	125	625 000	530 975	
Coût de l'unité d'oeuvre		0,24	31,30	85,09	0,17	697,19	0,20	0,23	

Euro de matière : 194 700 €, la somme en € des achats de MP : $650\,000 \times 0,11 + 56\,000 \times 1,2 + 800\,000 \times 0,07 = 194\,700$ €. Le coût de l'UO est de $45\,991 / 194\,700 \text{ €} = 0,24 \text{ €}$. Pour 1 € d'achat de MP, cela coûte 0,24 € de charges indirectes du centre approvisionnement. !M/

Heure de MOD pour l'atelier lavage : 1 100 heures cf. sujet.

Coût de production : 530 975 €, à remplir seulement lorsque le coût de production est calculé (chapitre 3).

Situation 2 : répartition secondaire

L'activité des centres auxiliaires est ensuite répartie sur les centres principaux.

- Les transferts en escalier

Le coût constaté de chaque centre est transféré aux suivants sans retour arrière. On « vide » chaque centre auxiliaire à partir du moment où il a reçu la totalité de ses charges.

		Centres auxiliaires		Centres principaux			
	Totaux	Gestion du personnel	Gestion des moyens	Découpage	Impression	Conditionnement	Distribution
Total répartition primaire	3 000 000,00	164 000,00	300 000,00	836 000,00	700 000,00	750 000,00	250 000,00
Clés de répartition secondaire							
Gestion du personnel			30%	20%	20%	20%	10%
Gestion des moyens				30%	30%	30%	10%

		Centres auxiliaires		Centres principaux			
	Totaux	Gestion du personnel	Gestion des moyens	Découpage	Impression	Conditionnement	Distribution
Total répartition primaire	3 000 000,00	164 000,00	300 000,00	836 000,00	700 000,00	750 000,00	250 000,00
Gestion du personnel			49 200,00	32 800,00	32 800,00	32 800,00	16 400,00
Gestion des moyens				104 760,00	104 760,00	104 760,00	34 920,00
Total après répartition	3 000 000,00	164 000,00	349 200,00	973 560,00	837 560,00	887 560,00	301 320,00

- Les transferts croisés (réciproques)

En matière de répartition secondaire, un problème particulier peut se poser, celui de la prestation réciproque c.-à-d. des centres auxiliaires qui fournissent réciproquement des prestations. On doit alors procéder à une mise en équation.

Exemple :

		Centres auxiliaires		Centres principaux			
	Totaux	Gestion du personnel	Gestion des moyens	Découpage	Impression	Conditionnement	Distribution
Total répartition primaire	3 000 000,00	164 000,00	300 000,00	836 000,00	700 000,00	750 000,00	250 000,00
Clés de répartition secondaire							
Gestion du personnel			30%	20%	20%	20%	10%
Gestion des moyens		10%		30%	20%	30%	10%

Les centres « gestion du personnel » et « gestion des moyens » ont, entre eux, des transferts croisés. La résolution de ce problème passe par la mise en place d'un système d'équations. Soit x le total à répartir du centre « gestion du personnel » et y le total à répartir du centre « gestion des moyens ». Ces totaux sont égaux aux charges issues de la répartition primaire auxquelles s'ajoutent les prestations reçues des autres centres auxiliaires.

D'où le système d'équations :

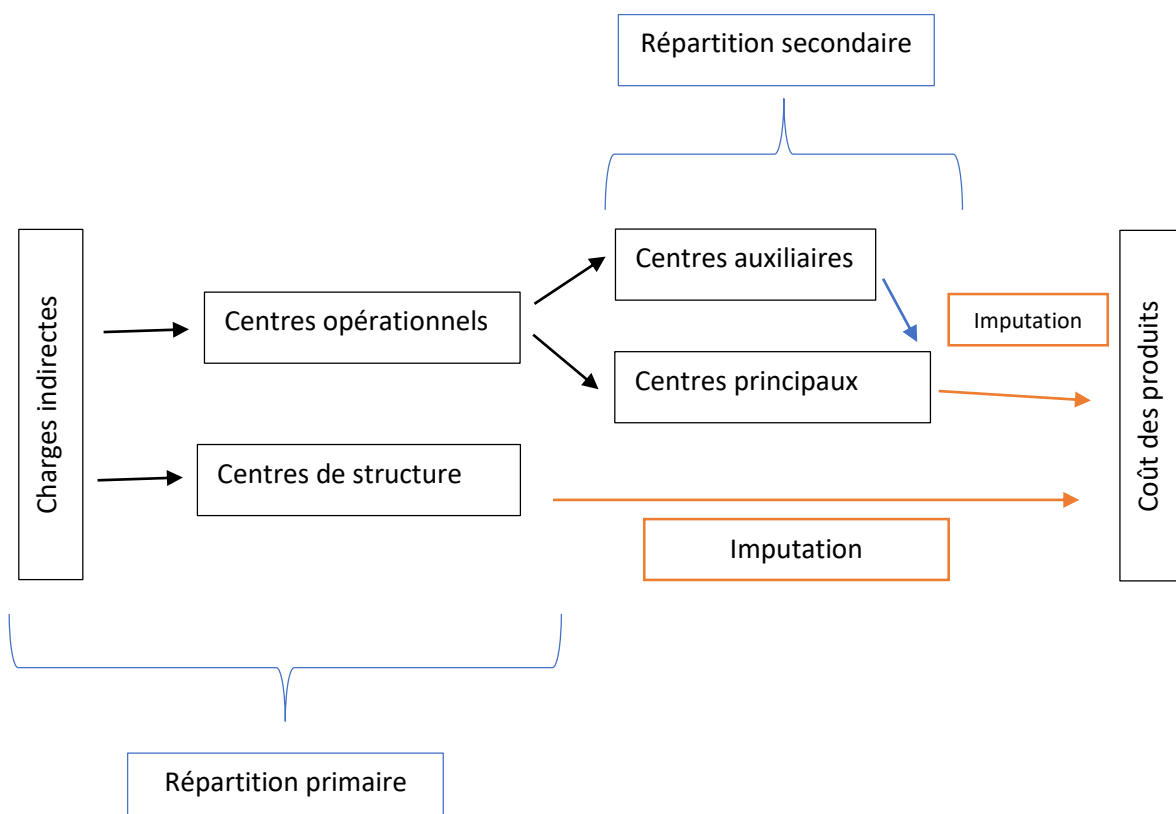
$$\begin{cases} x = 164\,000 + 0,1y \\ y = 300\,000 + 0,3x \end{cases}$$

$$x = 164\,000 + 0,1 \times (300\,000 + 0,3x) \Rightarrow x = 194\,000 + 0,03x \Rightarrow x - 0,03x = 194\,000 \Rightarrow x = 194\,000 / 0,97 = 200\,000.$$
$$y = 300\,000 + 0,3 \times (164\,000 + 0,1y) \Rightarrow 360\,000.$$

On trouve $x = 200\,000$ et $y = 360\,000$.

		Centres auxiliaires		Centres principaux			
	Totaux	Gestion du personnel	Gestion des moyens	Découpage	Impression	Conditionnement	Distribution
Total répartition primaire	3 000 000,00	164 000,00	300 000,00	836 000,00	700 000,00	750 000,00	250 000,00
Gestion du personnel		-200 000,00	60 000,00	40 000,00	40 000,00	40 000,00	20 000,00
Gestion des moyens		36 000,00	-360 000,00	108 000,00	72 000,00	108 000,00	36 000,00
Total après répartition	3 000 000,00	0,00	0,00	984 000,00	812 000,00	898 000,00	306 000,00

Synthèse



3.2 Étape n°2 : Calcul du coût d'achat

$$\text{Calcul du coût d'achat} = \text{Charges directes} + \text{Charges indirectes liées à l'achat}$$

Les coûts d'achat ou coûts d'acquisition se situent au premier stade du cycle d'activité de l'entreprise.

Les charges directes comprennent :

- les **prix d'achat nets** des réductions commerciales obtenues des fournisseurs de matières premières ou de marchandises,
- les **frais accessoires d'achat** : transports, commissions, emballages, assurances,
- les **charges de main-d'œuvre directe** (MOD) : rémunérations des réceptionnaires, des magasiniers, des responsables d'achats.

Les charges indirectes comprennent les charges des centres d'analyse : « approvisionnements », « magasin », « réception des livraisons », ... dont l'activité est mesurée en **Unité d'Œuvre** d'achat (quantité achetée : kg, tonne, mètre, litre, palette, produit, ...).

	Bouteilles vides			Bouchons			Sucre		
	Quantités	Prix unitaire	Total	Quantités	Prix unitaire	Total	Quantités	Prix unitaire	Total
Achats matières	650000	0,11	71500	800000	0,07	56000	56000	1,2	67200
Charges indirectes	71500	0,24	16889,47	56000	0,24	13228,11	67200	0,24	15873,74
Coût d'achat des matières 1ères	650000	0,14	88389,47	800 000	0,09	69228,11	56000	1,48	83073,74

0,24 = coût de l'UO (tableau de répartition)

3.3 Étape n° 3 : Fiche de stock des matières premières

Fiche de stock de matières premières : permet de déterminer le coût d'achat unitaire moyen pondéré (CUMP) des MP utilisées

Chaque élément acheté dispose d'un compte de stock spécifique. Le coût d'achat calculé, pour chaque élément acheté, est enregistré en entrée (au débit) du compte de stock correspondant.

Pour chaque stock, l'évaluation est faite le plus souvent selon la méthode du Coût Unitaire Moyen Pondéré (CUMP) avec cumul du stock initial et des achats de la période.

BOUTEILLES		Entrées			Sorties		
		Quantités	Prix unitaire	Total	Quantités	Prix unitaire	Total
	Stock initial	100000	0,125	12500	600 000	0,13	80711,57
	Coût d'achat des matières	650 000	0,14	88389,47	150 000	0,13	20177,89
	Coût d'achat matières	750 000	0,13	100889,47	750 000	0,13	100889,47

BOUCHONS		Entrées			Sorties		
		Quantités	Prix unitaire	Total	Quantités	Prix unitaire	Total
	Stock initial	40000	0,085	3400	600000	0,086	51877,22
	Coût d'achat des matières	800 000	0,09	69228	240 000	0,086	20750,89
	Coût d'achat matières	840 000	0,086	72628,11	840 000	0,086	72628,11

SUCRE		Entrées			Sorties		
		Quantités	Prix unitaire	Total	Quantités	Prix unitaire	Total
	Stock initial	5000	1,39	6950	31000	1,48	45749,77
	Coût d'achat des matières	56 000	1,48	83073,74	30 000	1,48	44273,97
	Coût d'achat matières	61 000	1,48	90023,74	61 000	1,48	90023,74

Détail des calculs pour le sucre :

- Stock initial, cf. sujet
- Coût d'achat des MP, cf. étape n°2, calcul du coût d'achat

Stock initial : 5 000 kg à 1,39 € = 6 950 € ; Coût d'achat des MP (56 000 kg) = 56 000 x 1,48 € = 83 074 ;
 CUMP = (6 950 + 83 073,74) / 61 000 = **1,48 €**. Consommation du mois : 31 000 kg. SF : 61 000 – 31 000 = 30 000 kg.

Vous avez des difficultés avec la méthode CUMP pour le calcul des stocks ? :

<https://www.youtube.com/watch?v=OW4PSp4noi8>

3.4 Étape n° 4 : Calcul du coût de production

Coût de production = Coût d'achat des MP utilisées + Charges directes et indirectes liées à la production

Les calculs de coûts de production concernent, le plus souvent, les entreprises industrielles qui transforment des matières premières en produits intermédiaires ou produits semi-finis ou en produits finis. Il s'agit le plus souvent de composants ou d'éléments entrant dans la fabrication de produits.

Les éléments de coût se situent au stade de la fabrication dans le cycle d'activité de l'entreprise.

Les charges directes comprennent :

- le **coût d'achat des matières premières consommées** ou utilisées , évalué à partir des sorties de stock (étape 3),
- les **charges de main-d'œuvre directe** de production : rémunérations des ouvriers, des techniciens, des responsables d'ateliers,
- les frais de fournitures éventuelles.

Les charges indirectes comprennent les charges réparties dans les différents centres d'analyse tels que les centres principaux : « atelier de production », « montage », « finition », « assemblage »..., dont l'activité est mesurée en unités d'œuvre de production.

	Quantité	Prix unitaire	Total
L Bouteilles consommées	600 000	0,13	80710,20
A Bouchons consommés	600 000	0,09	51876,26
V Main d'œuvre directe atelier lavage	1100	20,00	22000
A Frais indirects atelier lavage	1100	31,30	34430
G Coût de production de la bouteille lavée	600 000	0,32	189016,46
E			
Sucre consommé	31 000	1,48	45748,95
S Essence citron consommée	15000	1,80	27000,00
R Acide citrique consommé	3000	1,00	3000,00
O Main d'œuvre directe atelier fabrication sirop	220	28,00	6160,00
P Frais indirects atelier fabrication sirop	220	85,09	18720,00
Coût de production du sirop fabriqué	62 000	1,62	100629
L			
I Gaz carbonique	12500	2,5	31250
M Eau plate	430 000	0	0
O Main d'œuvre fabrication limonade	330	24	7920
N Frais indirects fabrication limonade	475 000	0,17	81900
A			
D Coût de production des litres de			
E limonade fabriqués	475 000	0,25	121070

	Quantité	Prix unitaire	Total
Coût de production de la bouteille lavée	600 000	0,32	189016
Coût de production du sirop fabriqué	62 000	1,62	100629
Coût de production des litres de limonade fabriqués	475 000	0,25	121070
Main d'œuvre atelier conditionnement	660	21,00	13860
Frais indirects atelier conditionnement	125	697,20	87150
Étiquettes consommées	605 000	0,01	6050
Cartons consommés	55 000	0,24	13200
Coût de production de la bouteille pleine fabriquée	600 000	0,88	530975

3.5 Étape n° 5 : Fiche de stock des produits finis

Fiche de stock des produits finis : permet de déterminer le coût de production unitaire moyen pondéré (CUMP) des produits finis vendus

Le coût de production évalué pour chaque élément fabriqué est reporté en entrée (au débit) d'un compte de stock spécifique à chaque produit fabriqué. Ces différents stocks de produits finis sont aussi évalués le plus souvent selon la méthode du Coût Unitaire Moyen Pondéré avec cumul du stock initial et des entrées.

B O U T E I L L E S		Entrées			Sorties		
		Quantités	Prix unitaire	Total	Quantités	Prix unitaire	Total
	Stock initial	100000,00	0,73	73000,00	625000	0,86	539263,75
	Coût de production des bouteilles fabriquées	600 000	0,885	530975,40	75000	0,86	64711,65029
	Coût de production des bouteilles vendues	700 000	0,86	603975,40	700 000	0,86	603975,40

3.6 Étape n°6 : Calcul du coût hors production

Calcul du coût hors production = Charges liées à la distribution + les autres charges hors production

Les coûts hors production se situent en fin de cycle d'activité, dans une entreprise industrielle ou de production de services.

Les coûts hors production comprennent les coûts de distribution :

- les charges de **main-d'œuvre directe** : rémunérations des vendeurs, des représentants, des livreurs, des commerciaux,
- **les charges de distribution** : dépenses de publicité, frais d'emballages, frais de transports,
- les **charges indirectes** du centre d'analyse « distribution » imputées aux marchandises ou aux produits **vendus**.

Les autres charges hors production comprennent :

- les charges indirectes du centre « administration »,
- les charges indirectes du centre « gestion financière ».

3.7 Étape n° 7 : Calcul du coût de revient

Calcul du coût de revient = Coût de production des produits vendus + coût hors production

Le coût de revient correspond au coût complet d'un produit au stade final, coûts hors production inclus. Le coût de revient regroupe l'ensemble des charges de la production et la vente d'un produit. L'étape n°7 regroupe les étapes n°5 et 6.

Attention, le concept de coût de revient ne concerne que les **produits vendus** puisqu'il s'agit du coût complet au stade ultime.

	Quantité	PU	Total
Coût de production des bouteilles vendues	625 000	0,86	539 264
Frais indirects distribution	625 000	0,20	127 502
Frais indirects administration	530 975	0,23	120 509
Coût de revient des bouteilles	625 000	1,26	787 274

Frais indirects de distribution et d'administration => tableau de répartition.

3.8 Étape n°8 : Calcul du résultat analytique

Calcul du résultat analytique = Chiffre d'affaires – Coût de revient

Il s'agit des résultats globaux ou unitaires réalisés sur la vente de chaque catégorie de marchandises, de chaque catégorie de produits finis, de chaque prestation de service.

	Quantité	PU	Total
Chiffres d'affaires des bouteilles Lorina	625000	2,05	1 281 250
Coût de revient des bouteilles Lorina	625 000,00	1,26	787 274,32
Résultat sur les bouteilles Lorina	625000	0,79	493 976

4 Schéma synthétique :

