



LEMANIA FIDUCIAIRE

Finance - Controlling - Fiscalité

Laurent BOYER
Expert Comptable

% Switch Vibration
Route de Thonon, 152 C
1222 VESENAZ (GE)
CHE-271.152.759
(+41) 78 310 93 97
laurent.boyer@lemania-fidu.ch

CONTROLLING - Heures productives et improductives, calcul du prix de revient mérité

En Controlling (mais aussi en phase d'établissement prévisionnel & budget), le poste PERSONNEL SALARIE & DIRIGEANTS SALARIES pose souvent problème, par le fait qu'il n'est ni défini ni calculé correctement.

Dans les activités où la part manuelle/intellectuelle est prépondérante (activités de prestations de service notamment), ne pas les valoriser correctement conduit à calculer un prix de vente erroné et à rogner fortement la marge de production.

La valorisation usuelle pour le P.Revient est ainsi faite :

$(Tx \text{ horaire brut au contrat}) \times (\text{nbre heures mensuelles au contrat}) = \text{Salaire Brut mensuel}$
 $(\text{Salaire brut mensuel}) \times (\text{taux charges patronales}) = \text{coût chargé mensuel}$
 $(\text{Coût chargé mensuel} / \text{nbre heures mensuelles au contrat}) = \text{coût chargé horaire}$

C'est déjà une base correcte de valorisation ... mais ça ne suffit pas.

Deux problèmes à résoudre ensuite (et à ne surtout pas oublier) :

1/ congés payés par l'employeur (cas usuel hors BTP) => le salaire est chargé (et payé), pourtant aucune fourniture de travail pendant 5 semaines (FRA) ou 4 semaines (CH)
2/ durant les périodes de travail (donc hors congés et absences rémunérées), on trouve des heures dites Productives & Improductives

1/ Congés payés

Sur (FRA), les congés payés sont de 5 semaines de 5 jours (jours ouvrés) ou 6 jours (jours ouvrables).

Sur (CH), les congés payés sont de 4 semaines de 5 jours (jours ouvrés), sauf exceptions (CCT- Conventions Collectives prévoyant 5 semaines de 5 jours) (Jeunes de moins de 20 ans, 5 semaines de 5 jours)

Temps de travail (standard) :

- (FRA) 35 heures par semaine (coeff. mensualisation 4,3333)
- (CH) 40 / 42 / 45 heures par semaine (coeff. mensualisation 4,3333)

Sur (FRA), deux possibilités liées à la branche professionnelle :

- pour les professions du BTP, l'employeur paie des charges à la Caisse Congés BTP chaque mois, pour environ 22 % du salaire brut : lors de la survenance du congé payé, le salarié sera rémunéré par cette Caisse et la période de congé sera décompté (soustraction) du salaire brut. Donc l'employeur paie par avance les congés à un tiers (Caisse Congés) qui ensuite paiera le salarié, ce pour le sécuriser.

- hors BTP, le salarié acquiert des droits à congés en fonction de sa présence sur la période de référence (2,50 jours pour 5x semaines de congés de 6 jours) (2,0833 jours pour 5x semaines de congés de 5 jours) ; lors de la prise de congé, le salarié est payé alors qu'il ne travaille pas, on applique donc le maintien de salaire (si droits à congés suffisants).

Sur (CH), deux possibilités liées au mode d'exercice du contrat de travail :

- prestations régulières => (contrats standard, travail régulier) lors de la prise de congé, le salarié est payé alors qu'il ne travaille pas ; on applique donc le maintien de salaire
- prestations irrégulières => (travail irrégulier) pour chaque heure de travail on paie une partie relative aux congés, à hauteur de 8,33 % du brut (pour 20 jours de congé par an). Lorsque le salarié est en congé, il ne travaille pas et n'est pas rémunéré (il l'a été auparavant, sur le bulletin de salaire) (quasi analogue à la rémunération des salariés intérimaires en FRA)

2/ Heures Productives / Improductives

Principe comptable => Rattachement des charges & des produits

dans une entreprise, si l'on engage des charges (donc des dépenses) c'est a priori pour obtenir plus tard des produits/revenus, de sorte à réaliser un profit (sauf association et organisme public)

Donc on doit avoir une cohérence entre les charges et les produits : on ne peut pas générer des produits sans avoir supporté des charges, on ne peut pas (sauf exception) supporter des charges sans générer de produits, l'engagement des charges doit être proportionné avec les produits dégagés (et l'on vérifie cela avec les % des indicateurs de gestion), dans le cas d'un développement d'activité on peut avoir à supporter des charges importantes sans générer de produits (échec du développement) ou en ayant un décalage de génération de produits dans le temps (produits dégagés plus tard)

Heures rémunérées = Sum (H Productives) + Sum (H Improductives)

Heures Productives = heures rémunérées ET facturées aux clients

Heures Improductives = heures rémunérées NON facturées aux clients

H Productives => chacune de ces heures a été affectée à un/des clients, dans le cadre d'une production (biens/services) ou de négoce (achat/revente), donnant lieu à la facturation d'une vente de marchandises / Travaux / Prestations

H Improductives => chacune de ces heures n'a pas pu être affectée à un/des clients, donc ne seront pas facturables

- temps d'installation puis de sortie du poste de travail (habillement, nettoyage, démarrage Hardware & Software, démarrage véhicule)
- temps de pause (hors celle de midi et soir, non rémunérées)
- temps de documentation et de formation
- temps de réunion (de l'équipe de travail)
- temps statique pendant une panne d'énergie, de connexion réseau/web
- temps de repos rémunéré (vacances principalement)
- temps d'astreinte (si non affecté à un/des clients donc non facturable)
- tout temps rémunéré du fait que le salarié est sous lien de subordination, alors que ce temps n'est affectable à aucun client

Coût des heures rémunérées (productives + improductives)

A partir du dernier bulletin de salaire (si rémunération relativement stable)
Coût horaire au contrat = ((Salaire brut + primes + commissions + indemnités non soumises à cotisations) + (charges sociales patronales)) / (nombre d'heures rémunérées sur bulletin de salaire)

SI prestations irrégulières (rémunérations et heures travaillées disparates)
Calcul établi à partir de moyenne sur les 6 ou 12 derniers bulletins de salaire

Coût des heures méritées (productives)

Nombre heures rémunérées sur le bulletin de salaire (au contrat)
avec effet de la mensualisation

Nombre heures réelles effectuées (mois)	A
Nombre heures productives effectuées (mois)	B
Coût chargé (Salaire brut + primes + commissions + indemnités non soumises à cotisations) + (charges sociales patronales)	C
Nombre heures improductives (mois)	D
Taux de productivité => B / A	

Coût horaire mérité (H Productives) = C x (B / A)

Coût des heures improductives

Coût H Improductives (mois) = C - (C x (B / A))

Méthodologie de décompte des Heures Productives (B) et Improductives (D)

On met en place (ou on utilise) un planning des temps (affectation des heures de travail en mettant en avant celles réalisées, donc affectées, à un client).

Improductives => celles non affectées à un client sont ventilées selon les postes pré-déterminés :

- vacances
- repos compensateur
- maladie / accident
- congé parental
- congé pré/post naissance
- réunion
- formation
- documentation
- dysfonctionnement (panne énergie/réseau, mises à jour, alarme incendie/vol,...)
- pauses
-

Productives => celles affectées à un client sont ventilées selon les postes pré-déterminés :

- temps de trajet Aller/retour
- temps de préparation sur place
- temps d'équipement (matériel/équipement de sécurité)
- temps de pause
- réunion avec les intervenants

- dysfonctionnement (panne énergie/réseau, mises à jour, alarme incendie/vol,...)
- pauses
-

Ces ventilations sont pré-définies (au niveau du logiciel de gestion des temps) de sorte à générer des codes et répartitions analytiques, pour extraire un état des engagements Temps/Matériels/Fournitures/Matières qui servira pour la facturation Client.

Exemple connu => Etat de temps passé et de frais engagés, pour un dossier, dans un Cabinet d'Avocat (notamment au téléphone décompté en minutes, envoi de courriers et courriels, débours payés pour le compte du client,)

Réaffectation des Improductives => lors du développement de projets et d'activités non affectables à des clients actuels :

- travaux pour créer de nouvelles prestations,
- études de l'environnement légal pour l'évolution des travaux actuels,
- études sur l'implantation à l'étranger,
- développement d'une nouvelle propriété intellectuelle (brevet, marque, ...),
- restructurations & redéploiements
- préparation d'une fusion ou d'une scission
- préparation de la cession d'une branche partielle d'activité
- redéploiement et refonte du site web & des publications sur réseaux sociaux

Dès lors ces heures Improductives sont retraitées car elles font partie du coût de revient d'un éventuel actif immobilisé futur (sous conditions notamment des chances raisonnables d'arriver à générer un actif de valeur significative, ainsi que des perspectives raisonnables de développement commercial)

Elles sont donc écartées des H Improductives "sans perspective future de développement" afin de contribuer au Coût de Revient d'un Actif futur (qui pourra sous conditions basculer dans l'Actif Immobilisé plus tard, par le mécanisme de la LASM - Livraison à soi-même).

Calcul du coût Productif (heures méritées)

Salarié titulaire d'un contrat de travail (prestations régulières)
 Salaire brut sur 13 mois (donc 13e mois compris)
 Aucune CCT applicable à l'employeur
 4 semaines de congés payés (5 jours par semaine)
 Canton de Genève => salaire brut mini 2026 de 22,70 fr. (avec 13e mois)
 42 heures par semaine
 Taux horaire brut 29,- fr.
 Taux de charges employeur (AVS + 2e pilier + LAAP) => 11,86 %
 LAA NP en totalité à la charge du salarié

Heures rémunérées par semaine	42,00	
Mensualisation de la rém. =>	$\frac{(52 \text{ semaines} \times 42 \text{ heures par semaine})}{12 \text{ mois de travail}}$	182,00 heures rém. par mois

Heures normales	182,00	29 fr,	5 278 fr,
13e mois	5 278 fr,	8,33%	440 fr,
Total Brut	182,00		5 718 fr,
Cotisations Employeur	5 718 fr,	11,86%	678 fr,
Total coût chargé	182,00		6 396 fr,

Donc chaque mois, ce salarié génère une Charge Opérationnelle 6 396 fr,
si l'on prend les heures rémunérées soit 182,00
On pourrait en déduire le Coût chargé Horaire de 35 fr,

On va exploiter l'état de gestion des temps du mois de 2026 relatif au salarié XXXXX:

Jour	H. Potentielles (contrat)	H Réelles (constatées)	H. Affectées aux Clients (Productives)	H. NON Affectées aux Clients (Improductives)	Taux Productivité	Taux Improductivité
	A	B = C + D	C	D	E = C / B	F = D / B
01 lundi	9	10	8	2	80,00%	20,00%
02 mardi	9	9	6	3	66,67%	33,33%
03 mercredi	9	9	5	4	55,56%	44,44%
04 jeudi	9	9	7	2	77,78%	22,22%
05 vendredi	6	6	4	2	66,67%	33,33%
06 samedi						
07 dimanche						
08 lundi	9	9	5	4	55,56%	44,44%
09 mardi	9	10	6	4	60,00%	40,00%
10 mercredi	9	9	4	5	44,44%	55,56%
11 jeudi	9	9	8	1	88,89%	11,11%
12 vendredi	6	6	3	3	50,00%	50,00%
13 samedi						
14 dimanche						
15 lundi	9	9	7	2	77,78%	22,22%
16 mardi	9	9	7	2	77,78%	22,22%
17 mercredi	9	9	6	3	66,67%	33,33%
18 jeudi	9	9	6	3	66,67%	33,33%
19 vendredi	6	6	2	4	33,33%	66,67%
20 samedi						
21 dimanche						
22 lundi	9	9	7	2	77,78%	22,22%
23 mardi	9	9	7	2	77,78%	22,22%
24 mercredi	9	10	7	3	70,00%	30,00%
25 jeudi	9	9	6	3	66,67%	33,33%
26 vendredi	6	6	5	1	83,33%	16,67%
27 samedi						
28 dimanche						
29 lundi	9	9	6	3	66,67%	33,33%
30 mardi	9	9	6	3	66,67%	33,33%
31 mercredi	9	9	7	2	77,78%	22,22%
TOTAL MENSUEL	195	198	135	63	68,18%	31,82%

Donc sur ce mois, le salarié XXXXX a travaillé effectivement 198 heures (42 h par semaine au contrat, donc + 3 heures sur ce mois)

Heures supplémentaires (art. 321c CO)

Ce sont les heures effectuées au-delà de la durée contractuelle (ex. 40 ou 42h/semaine), mais sans dépasser la durée maximale légale (45 ou 50h selon les secteurs). Les heures supplémentaires ne sont, par principe, pas prises en compte pour le calcul du 13e mois (sauf dispo. du Contrat de travail / CCT

Bulletin de salaire du salarié XXXXX pour le mois de / 2026

Heures normales	182,00	29,00 fr.	5 278,00 fr.
13e mois	5 278 fr.	8,33%	439,66 fr.
Heures supplémentaires	3,00	36,25 fr.	108,75 fr.
Total Brut	185,00		5 826,41 fr.
Cotisations Employeur	5 826,41 fr.	11,86%	691,01 fr.
Total coût chargé	185,00		6 517,42 fr.

Donc SUR CE MOIS ce salarié génère une Charge Opérationnelle 6 517,42 fr.

si l'on prend les heures rémunérées soit 185,00

On pourrait en déduire le Coût chargé Horaire de 35,23 fr.

Mois de xxxxx/2026

heures effectuées (en réel)	198,00
(et non pas 185,00 h car 198,00 h sont calculées avec l'effet de la mensualisation)	
Heures productives (C)	135,00
Taux Productivité (G)	68,18%
Charge Opérationnelle mensuelle	6 517,42 fr.
Charge Opérationnelle horaire (F)	35,23 fr.
Coût de l'heure productive (F / G)	51,67 fr.

On passe donc d'un coût opérationnel (chargé) de 35,23 fr. (considérant que 100 % des heures effectuées & rémunérées sont productives) sur le Mois de xxxx/2026 à un "vrai" coût opérationnel de 51,67 fr. (en tenant compte des heures improductives, effectuées & rémunérées mais non affectées à des clients et donc non facturables).

On a donc une hausse de + 16,44 fr. par heure Productive => on devra prendre le coût de 51,67 fr. pour le calcul de la marge sur Production.

AU NIVEAU CONTROLLING

La hausse significative du taux horaire Productif doit être immédiatement implémentée sur tous les outils logiciels utilisés pour l'établissement des devis / contrats / factures.

Il est également impératif d'être proactif et d'informer l'ensemble du Board (lors d'une session de Reporting), ainsi que les Clients concernés (pour facturation complémentaire & avenant à contrat, dans la mesure où l'on dispose d'une latitude pour négocier en l'absence de contrat à termes non négociables)

On devra impérativement suivre les Heures Improductives et obtenir toutes explications nécessaires :

- dans certaines entités, sous pression hiérarchique, certain(es) salarié(es) vont maintenir un Taux de Productivité élevé, en affectant fictivement des heures improductives sur certains comptes clients
- parfois, c'est le/la Responsable de Service/Secteur/Entité qui fera cette "manipulation" pour améliorer ses données lors du Reporting au niveau du Board, ou le fera pour limiter la contre-performance => non seulement c'est UNFAIR mais de plus ça empêche les alertes calibrées de se déclencher pour informer le Board

- cette “manipulation” peut se matérialiser par une hausse significative du temps passé sur certains dossiers / clients (souvent les + volumineux, pour que cette “manipulation” soit discrète vu le volume prévu au contrat).
Il conviendra de vérifier le budget temps initial (prévu au contrat), de détecter les variations anormales et significatives et de se rapprocher des responsables de dossiers, qui (parfois) justifieront cette hausse par des difficultés / travaux complémentaires , et qui ne pourront (parfois) pas les justifier, d’où une procédure de contrôle renforcé des temps passés
- une hausse du temps productif par rapport au budget temps initial peut parfois initier une facturation complémentaire, avec un avenant, à négocier avec le Client (explications quant aux dépassements, difficultés techniques, complexités nouvelles, difficultés avec les co-traitants,)
- les problèmes de Hard/SoftWare, notamment les mises à jour et maintenances, génèrent fréquemment une hausse significative du temps improductif => affecter correctement ces heures permet de cibler les hausses, de faire un Reporting à la Direction, d’accélérer le recours à des moyens plus modernes / sécurisés / souples
- en zone d’atelier, cela permet aussi de cibler les hausses d’heures improductives sur des éléments révélateurs :
 - outils de coupe émoussés à aiguiser + fréquemment
 - têtes et articulations fragilisées, rendant nécessaires des interventions + fréquentes de la maintenance entre 2 usinages
 - problèmes de connexions réseau ralentissant / suspendant les opérations à distance, notamment sur les centres d’usinage
 - problèmes de gestion informatisée des stocks, nécessitant des inventaires physiques + fréquents pour corriger les quantités en stock, notamment lors de ruptures de stocks non anticipées voire découvertes par hasard