

DU RÉSULTAT PAR AFFAIRE AU RÉSULTAT DE L'ENTREPRISE

par Jean-Claude GRIMALDI
ingénieur Diplômé de l'Ecole Centrale
Direction Financière et Administrative CERCI

INTRODUCTION

Une entreprise travaillant sur devis doit maîtriser deux notions parfois confondues mais de nature très diverses.

Notion d'Affaire

Chaque affaire, au travers de laquelle s'exerce le métier de l'Entreprise est caractérisée par trois facteurs :

- Une affaire a une durée de vie limitée et variable.
L'affaire s'entend depuis la commande (ou même de l'approche commerciale) jusqu'à la fin de la réalisation. Il convient donc de définir à partir de quel moment l'objet du contrat est rempli et d'en mesurer le résultat en comparant les recettes et les dépenses.
- Une affaire est (en général) unique.
Chaque affaire est donc une nouvelle aventure dans laquelle il faut s'engager sur de simples hypothèses. L'expérience joue un rôle prépondérant dans la qualité des prévisions faites lors de la commande car elle permet de tirer parti des réalisations effectuées pour prévoir les hypothèses de déroulement de nouveaux contrats.
- Une affaire utilise des moyens variés.
Les moyens nécessaires à la réalisation peuvent être internes ou externes. Toute opportunité permettant d'améliorer les performances ou la rentabilité peuvent modifier les hypothèses de départ sur l'utilisation des moyens.

Notion d'Activité

Au contraire de l'affaire unique et identifiée, nous parlerons d'activité dès lors que le volume des affaires engendre un flux continu de production dans le domaine et le métier considéré.

Lorsqu'une affaire vient perturber la vie normale d'une Entreprise, celle-ci s'organise en général en mettant en place une structure d'exception orientée vers l'affaire pour ne pas influencer sa vocation habituelle.

Quand au contraire la vocation de l'Entreprise est de réaliser des affaires, elle cherche à s'organiser pour utiliser au mieux les diverses compétences face à un flux aléatoire d'affaires. Un regroupement par fonctions est alors réalisé : Commercial, Technique, Administratif, Production... Des fonctions sont même créées pour assurer la pérennité et le progrès de l'activité : Prospection, Recherche...

L'importance du flux d'affaires nécessite au niveau de l'Entreprise, ne serait-ce que pour des obligations comptables ou fiscales, mais aussi au niveau de l'estimation de la marche de la Société et des décisions de gestion, de définir des périodes fixes d'analyse de l'activité et de sa rentabilité, indépendamment du cycle des affaires.

Incidences sur la Gestion

La coexistence de deux entités indépendantes dans leur approche mais constituant toutes deux l'Entreprise et recouvrant la même réalité économique conduit à une approche différente selon que l'on s'intéresse à une affaire ou à une activité.

Quels sont dans cette situation les indicateurs de gestion et de résultat utilisables par les gestionnaires ?

I - OBJECTIFS DE LA GESTION

1. Gestion de Service :

Caractéristiques :

Missions : une tâche ou une fonction dans l'Entreprise

Objectifs : "production" d'heures d'études, de prise de commandes de matériels

Moyens : effectifs, machines...

Quantification des Objectifs :

- hypothèses de production)
- disponibilité de moyens) Budget

Mesure des écarts :

- sur production (efficacité des moyens
(demande variable
- sur moyens mis en oeuvre

Indicateurs de Gestion :

- Ce sont plus des ratios que des quantités : taux d'emploi, heures/document, prix de l'heure ou du produit, actions commerciales/enregistrement.

Importance des prévisions : disposer de moyens adaptés à la demande

Evaluation du Résultat : écart entre valeur du travail produit et son coût

2. Gestion d'Affaire

Caractéristiques :

Missions : réalisation d'un contrat déterminé

Objectifs : résultat
activité pour l'Entreprise
satisfaction du client

Moyens : les services de l'Entreprise
des fournisseurs externes

Quantification des objectifs :

Cahier des charges du contrat. Budgets de coûts et délais pour chaque tâche

. ne pas confondre Devis : évaluation de prix de revient (F/Tonne)
Budget s objectif de référence (heures + matières...)

Mesure des écarts :

- difficile en cours d'affaire car problème de liaison entre moyens dépensés et avancement.
- nécessite un découpage en tâches isolées pour lesquelles on peut mesurer délai et moyens.

Indicateurs de gestion :

- a posteriori : écart entre prévision et réalisation pour chacun des constituants
- en cours de réalisation : très aléatoire même au niveau des tâches terminées (conséquences sur la suite d'une tâche baclée).

Importance des prévisions :

- appréciation de la marche de l'affaire et utilisation éventuelle des marges de manoeuvre nécessitant une projection vers la fin de l'affaire.

Evaluation du Résultat :

écart entre Prix de Vente et coût de réalisation

3. Deux modes de gestion opposés

Objectif du responsable d'un service :

- assurer le maximum de production en fonction des moyens.
- Pour des moyens donnés améliorer le taux d'emploi :
risque au delà de l'efficacité d'étaler le travail.

- Compte tenu du flux continu d'activité, mettre en place des périodes de mesure de l'activité et des performances, indépendantes du cycle des affaires pour lesquelles s'exerce la prestation.

Objectif du responsable d'une affaire :

- respecter les impositions du contrat avec le minimum de moyens possibles ou au meilleur coût, avec le risque éventuel de créer de la sous-activité dans l'Entreprise.

- Compte tenu des aléas de la réalisation, ne considérer le résultat qu'au niveau global de l'affaire, une économie sur une tâche pouvant grever le coût des suivantes, et attendre la fin de la réalisation pour dégager un résultat.

Comment dans ces conditions alors que deux positions contraires s'affrontent dans l'Entreprise, concilier ces impératifs et évaluer un Résultat.

II - EVALUATION DU RESULTAT

1. Différentes approches du résultat

- Approche simpliste

Produits encaissés

- Charges dépensées

= Résultat

Cette approche n'est pas satisfaisante car elle conduit à une distorsion par rapport à l'approche qualitative de la vie de l'Entreprise que l'on peut avoir :

- si l'on ne facture pas, fait-on obligatoirement des pertes ?
- si l'on facture ce que l'on a produit avant, fait-on du bénéfice ?

il est clair que l'évaluation du résultat doit se faire en mettant charges et produit sous une forme homogène.

- Approche Production (notion de période)

Production de la période

- Coût de la Production

= Résultat

- Approche Facturation (notion d'affaire)

Facturation des Affaires

- Coût de réalisation des affaires

= Résultat

2. Le compte d'exploitation : unicité du résultat

L'approche Production et l'approche Facturation sont satisfaisantes pour l'esprit mais correspondent à deux notions distinctes. Comment dès lors, parler DU résultat de l'Entreprise.

Le Compte d'Exploitation réconcilie ces deux approches en mettant en relief les flux économiques fondamentaux de l'Entreprise.

Stocks et En Cours début de période	Stocks et En Cours fin de période
Charges de période	Facturation faite dans la période
Résultat de période	

Charges : éléments liés à l'activité de la période

Produits : éléments liés aux affaires

En cours : éléments de raccordement dont le mode de calcul est primordial sur le résultat et qui identifient le calcul du résultat selon les deux approches : production ou facturation

En-Cours de début	=	En-Cours de fin
+ Production		+ Facturation

3. Conséquence de l'évaluation des En-Cours

La liaison entre Production et Facturation montre que c'est la manière d'évaluer la Production entrant dans l'En-Cours qui définit le Résultat de l'Entreprise.

Sous-estimer la production d'une période conduit en effet à considérer qu'une partie des charges n'est pas liée à la réalisation d'affaires devant être facturées ultérieurement et obère donc le résultat actuel.

Sur-estimer au contraire la production conduit à l'opposé à augmenter le coût des affaires à facturer et donc à minorer un résultat futur.

Indépendamment des vues stratégiques des responsables de l'Entreprise, pouvant conduire à modifier intentionnellement le dégagement de Résultat d'une période (fiscalité, actionnaires, clients, banques,...), l'objectif du gestionnaire est donc d'évaluer la production de manière aussi réaliste que possible pour que la comptabilité reflète la santé de l'Entreprise.

Ces considérations conduisent à certaines conséquences sur l'évaluation de la production :

a) la production est limitée à la seule production vendable de manière certaine et exclut donc toutes les opérations de recherche, développement, activités commerciales. De même les frais généraux de l'Entreprise non liés à l'activité de production sont considérés comme non productifs et, exclus de la valeur produite, doivent être couverts par le Résultat de la période.

b) dans le même esprit la valeur produite est évaluée en fonction de son coût et non de sa valeur marchande lorsque celle-ci lui est supérieure. Au contraire, si le coût de la production est supérieur au prix de vente, une règle élémentaire de prudence (et de comptabilité) conduit à ne retenir que cette dernière.

C'est donc la vie des Affaires qui va déterminer l'évaluation de la production de l'Entreprise.

	Production	=	<u>Production vendable</u>
si	coût < PV	=	valeur = coût
	coût > PV	=	valeur = PV
	<u>Bénéfice</u> dégagé à la Facturation		
	<u>Perte</u> dégagée lorsqu'elle est décelée		

III - MESURE DE LA PRODUCTION

1. Notion de coût complet et de coût opérationnel

La juste mesure de la valeur produite conduit à évaluer la production en y incluant, non seulement les coûts identifiés comme affectables directement à l'affaire (achats, salaires et charges des personnels,...), mais également les coûts induits ou nécessaires à la production (encadrement, secrétariats, matériels consommables, usage des machines ou des locaux,...).

Cette notion de "coût complet" impose de classer les charges de l'Entreprise en trois catégories :

- charges directement liées aux affaires
- charges d'environnement liées à la production
- frais généraux de caractère discrétionnaire.

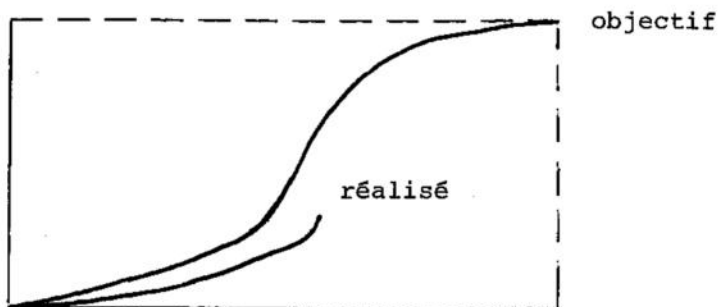
Seules les deux premières catégories sont "vendables" dans le cadre de l'activité normale de l'Entreprise. La troisième catégorie peut éventuellement être modulée en fonction de la stratégie de l'Entreprise ou des ressources dont elle dispose. Ce dernier aspect conduit par prudence à faire supporter ces frais par le résultat effectivement dégagé dans la période où ils sont dépensés.

Il est à remarquer que la limite entre la seconde catégorie de charges que l'on incorpore dans la production d'en-cours et la troisième est assez subjective et fonction de l'activité, et n'est donc neutre ni sur la gestion, ni sur le résultat de l'Entreprise.

2. Utilité du coût opérationnel pour la gestion d'affaires

Afin de mesurer la valeur réelle de la production, il importe de pouvoir comparer l'avancement des dépenses sur affaires avec l'avancement physique de manière à déceler tout écart de productivité par rapport aux objectifs.

Lors de l'examen de la production d'en-cours d'une affaire par rapport à la courbe en S bien connue dans les gros contrats, une question se pose immédiatement :



"Est-on à droite ou est-on en dessous ?"

Il est nécessaire de pouvoir apprécier de manière fine les dérives qui se manifestent par rapport aux objectifs. Celles-ci sont de plusieurs origines :

- dérives de coût : à l'identique, on paye plus cher que prévu
- dérives techniques : on produit autre chose que prévu
- dérives d'efficacité : la consommation de moyens est différente
- dérives d'environnement : la vie ou la stratégie de l'Entreprise sont changées.

L'appréciation des trois premiers éléments rentre directement dans le cadre du suivi d'affaire. Il en est de même de leur extrapolation sur le Résultat, et donc de la mesure de la valeur produite. La maîtrise du dernier facteur au contraire échappe au responsable de l'affaire et introduit des aléas dans l'évaluation de la production car il s'agit de coûts non directement liés à l'affaire.

Si le suivi ne prend en compte que les coûts directement affectables de l'affaire, la comparaison entre les dépenses réelles et les objectifs permet une meilleure estimation de l'avancement donc de la performance et de la valeur produite ou à produire.

Cette notion de "coût opérationnel" augmente d'autre part la motivation des responsables dans le respect des objectifs, dans la mesure où elle élimine les décisions sur l'environnement externe à l'affaire.

3. Production de résultat

Compte tenu des aléas sur les grands contrats et de l'interaction entre les différentes tâches d'une affaire (une économie peut se traduire par une augmentation de coût ultérieure), la méthode de valorisation des en-cours au coût complet de production, qui consiste à dégager le Résultat lors de la facturation, paraît d'une élémentaire prudence, tout en faisant absorber par la production le coût de ses structures.

L'importance de la bonne connaissance de l'affaire et de ce qui reste à dépenser lors du dégagement de Résultat, suppose de bien maîtriser, dans la définition du contrat, des notions souvent confondues comme : Facturation, Livraison, Transfert de Propriété, Mise en Service, Réception...

Dans certains cas, l'intérêt de l'Entreprise peut conduire à anticiper le dégagement de Résultat (actionnaires, banques, réalité économique des comptes dans le cas de marchés à livraisons successives...). Il faut alors soit valoriser l'en-cours en prix de vente, soit faire apparaître explicitement au bilan une créance sur travaux non encore facturables correspondant au Résultat dégagé.

CONCLUSION

Quelle que soit la méthode retenue, le Résultat d'une affaire ne peut se mesurer que lorsque la réalisation est terminée. Toute autre évaluation n'est qu'une supputation des charges restant à supporter. La qualité du suivi des coûts peut aider le déroulement mais n'a pas d'incidence directe sur le Résultat.

Paradoxalement c'est sur le Résultat de l'Entreprise que le suivi d'affaire, au travers de l'évaluation de la valeur produite, par la comptabilité analytique, joue directement.

La réaction de dire qu'il ne s'agit que de reports entre exercices, outre l'incidence fiscale, est dangereuse.

En période d'inflation ou de croissance, la méconnaissance des causes réelles d'augmentation des en-cours peut masquer la production de pertes qui ne seront jamais décelées. Dans ce cas, la moindre stagnation dans l'activité met ces pertes en évidence et provoque la chute de l'Entreprise.

Malgré son caractère objectif, la comptabilité générale de l'entreprise est donc soumise à la qualité de la comptabilité analytique et du suivi d'affaires. Ce sont donc non seulement des éléments de pilotage et d'expérience pour les responsables des contrats, mais des éléments vitaux pour l'entreprise.