



Identification et contrôle des coûts-performances cachés au service de l'amélioration de la performance socio-économique des entreprises : Etude de cas d'une entreprise industrielle marocaine, BELHAJ, I.¹ et HELMI, D.²

1- Professeur assistant, Université Sidi Mohammed Ben Abdellah, Faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Fès, belhaj.ismail.07@gmail.com.

2- Professeur Habilité, Université Mohammed Premier, École Nationale de Commerce et de Gestion d'Oujda, d.helmi@umi.ac.ma.

Date de soumission : 03/11/2021

Date d'acceptation : 12/01/2022

Résumé :

Les coûts cachés sont des coûts qui n'apparaissent pas dans le système comptable. Ils sont très souvent fondus dans le coût des produits et des activités. Même s'ils n'ont pas d'existence dans le système d'information de l'entreprise, ils peuvent mettre en difficultés sa performance et même son existence.

Les coûts performances cachés est un système qui engage les entreprises et les organisations dans une démarche de progrès. Suivant le même sillon ; la finalité est la maîtrise des dysfonctionnements organisationnels entraînant des coûts invisibles et par conséquent, l'amélioration des performances économiques et sociales.

A ce propos, la problématique qui nous interpelle est formulée comme suite : Comment l'identification et le contrôle des coûts cachés liés aux dysfonctionnements organisationnels, contribuent-ils à l'amélioration de la performance socio-économique de la société ?

Afin de remédier aux dysfonctionnements et convertir les coûts cachés supportés par la société en valeur ajoutées, nous proposons à travers cet article un modèle d'identification et de contrôle des coûts cachés développés par Henri Savall en collaboration avec son équipe de recherche ISEOR "Institut de Socio-Économie des Entreprises et des Organisations". L'étude est traitée dans le cadre d'une recherche-intervention au sein de la société. Pour cela, nous avons opté pour une méthodologie qualitative (la collecte des données a été réalisée à l'aide d'entretiens semi-directif, l'observation et l'analyse documentaire).

L'étude montre qu'une entreprise ou organisation qui vise l'efficacité, l'efficience et la performance. Les facteurs financiers et techniques ne sont pas les seuls facteurs qui comptent, mais il faut également prendre en considération l'Homme comme étant l'élément phare qui crée la valeur ajoutée.

Mots clés : Coûts cachés; dysfonctionnements; management socioéconomique; performance.

Identification and control of hidden costs-performance to improve the socio-economic performance of companies: Case study of a Moroccan industrial company

Astract:

Hidden performance costs is a system that commits companies and organizations to a process of progress. Following the same path, the aim is to control organizational dysfunctions leading to invisible costs and consequently improving economic and social performance.

In this regard, the problem that challenges us is formulated as follows: "How can the identification and control of hidden costs related to organizational dysfunctions contribute to the improvement of the socio-economic performance of the company?"

In order to remedy the dysfunctions and convert the hidden costs borne by the company into added value, we propose through this article a model of identification and control of hidden costs developed by Henri Savall in collaboration with his research team ISEOR "Institute of Socio-Economics of Enterprises and Organizations". The study is treated in the framework of a research-intervention within the company. For this purpose, we opted for a qualitative methodology (data collection was carried out through semi-directive interviews, observation and documentary analysis).

The study shows that a company or organization that aims at effectiveness, efficiency, and performance; financial and technical factors are not the only ones that count, but it is also necessary to take into consideration the Human being as the key element that creates the added value.

Keywords: Hidden costs, dysfunctions, socio-economic management, performance.

Introduction :

A l'ère de la mondialisation l'environnement économique devient de plus en plus complexe et en forte évolution, d'une part en termes d'outils de gestion et de planification stratégique. Et d'autre part, en termes de technologies d'information et de communication. Les entreprises et les organisations ont plusieurs difficultés soulevées au niveau de la gestion ce qui perturbe le pilotage de la performance qui constitue une question principale des entreprises. C'est dans ce sens que la maîtrise des coûts constitue un enjeu majeur pour les managers d'entreprises. En effet, les conséquences de l'augmentation des coûts affectent considérablement les performances financières de l'entreprise.

Il est facile pour les dirigeants des entreprises, de considérer que les conditions externes compliquent et/ou constituent la raison de la dégradation des performances de leurs boîtes. Cette position des dirigeants ne leur permet pas de tourner leur regard vers l'intérieur de leurs entreprises et de constater une série de dysfonctionnements et coûts cachés qui les amènent à entrer en concurrence dans les pires conditions, dans un contexte où les seuls qui sortent gagnants sont ceux qui ont prouvé des qualités d'adaptabilité au changement. Toutefois, les entreprises et les organisations n'identifient pas leurs coûts cachés même si elles en ont l'intuition.

Le choix de traiter le système des coûts performances cachés n'était pas fait au hasard. D'ailleurs, l'importance croissante de ce sujet le met dans le centre des préoccupations du contrôle de gestion et plus largement les sciences de gestion. En effet, l'état d'art du système des coûts performances cachés manifeste une abondance en termes des écrits et des publications surtout en France, en Belgique et en Amérique. Cependant, et à la limite de notre connaissance, il est judicieux de signaler le manque des travaux réalisés qui tiennent en compte le contexte économique des sociétés et des organisations marocaines, ainsi l'apport empirique de la présente recherche est de primer à bord un aboutissement équilibré qui consiste à proposer à la société un modèle d'évaluation et de maîtrise des coûts cachés.

C'est dans ce cadre que la problématique notre article est formulée comme cité : **Comment l'identification et le contrôle des coûts cachés liés aux dysfonctionnements organisationnels, contribuent-ils à l'amélioration de la performance socio-économique de la société ?**

Dans le but de pouvoir répondre à notre problématique, nous avons divisé ce travail en deux axes importants. Le premier axe, proposera Grâce à une revue de littérature les cadres conceptuel et méthodologique de cette recherche. Le second axe sera dédié à la présentation et la discussion des principaux résultats.

1- Revue de littérature

Une entreprise est un ensemble complexe de structures, de fonctions et d'activités. Dans différents cas, des dysfonctionnements apparaissent et des écarts sont constatés entre le fonctionnement réel et celui qui est souhaité.

Pour couvrir ces dysfonctionnements, il faut mettre en place des régulations qui vont engendrer un ensemble de coûts qu'on aurait pu éviter si tout s'était bien marché. En effet, lorsque des ressources - quelques soit matérielles ou immatérielles - sont consacrées à la régulation des dysfonctionnements, elles ne sont plus disponibles pour des activités créatrices de valeur au sein de l'organisation. Ce sont des opportunités perdues de réaliser et de vendre un produit ou un service qui engendrent un manque à gagner.

1.1. Les coûts-performances cachés : cadre conceptuel et théorique

Par leur nature, les coûts cachés sont des coûts dispersés dans toute l'entreprise. Nous n'allons jamais trouver des coûts cachés concentrés dans un seul service ou dans une seule fonction au sein de l'entreprise. Un coût caché n'est d'ailleurs jamais provoqué par un service ou une personne isolée, il se produit dans une interaction entre deux ou nombreuses personnes, entre deux ou plusieurs services de l'entreprise.

1.1.1. Définitions

Selon Alain-Charles martinet et al. (2009, p. 164), le coût caché est la : « Traduction de *hidden cost* qui désigne le coût dû à des phénomènes habituellement non pris en compte par les systèmes comptables officiels ».

Selon Alazard et al (2010, p. 50), le coût caché est provoqué par un élément connu (exemple : délai de d'attente entre lots de fabrication) dont les charges qu'il génère ne sont pas isolées par le calcul mais agrégées à un autre coût de l'entreprise (le coût de production des produits fabriqués). Les auteurs ajoutent : les coûts cachés désignent à la fois des coûts qui sont pris en

compte mais dilués dans différents postes et des coûts qui ne sont pas pris en compte et qui correspondent à des manques à gagner (coûts d'opportunité).

Selon Savall (1995, p.125) : « les coûts cachés sont définis comme ceux qui ne sont pas repérés dans les systèmes d'information dont s'est dotés une entreprise, tels que : le budget, le compte de résultat, la comptabilité générale, la comptabilité analytique, les tableaux de bord. Par symétrie les coûts visibles désignent toutes les rubriques des coûts qui apparaissent dans les mêmes systèmes d'information ».

Autrement dit, un coût caché correspond à un coût non visible. C'est un coût réel supporté par l'entreprise car il est fréquemment diffus, involontaire, ou résulte d'actions inconscientes. Donc le coût caché est un coût que l'entreprise supporte du fait de dysfonctionnements ou de manque de performances ce coût caché suit le principe suivant :

Dysfonctionnement → Régulation → Coûts cachés

Les coûts cachés se caractérisent par leur forte puissance à expliquer la *qualité*, plus ou moins bonne, de fonctionnement d'une entreprise ou organisation. En effet, les coûts visibles permettent de lire des montants et des écarts sans analyser les causes y afférentes. A titre d'exemple, un coût visible fréquemment observé dans les entreprises est la masse salariale, et comme performance visible : le chiffre d'affaires. A l'inverse, le coût engendré par des erreurs est la plupart du temps un coût caché, ainsi un coût caché est défini lorsqu' il ne comporte pas les trois caractéristiques d'un coût visible, ils sont d'origine phénoménologique, c'est-à-dire étudier et analyser en profondeur l'objet en question.

Par ailleurs, les coûts cachés élevés liées à l'absentéisme signifient que le fonctionnement de l'entreprise est remarquablement perturbé par les absences du personnel, et par les régulations mises en place pour pallier ce dysfonctionnement que l'entreprise support, qui est l'absence. (Savall, Zardet.2014).

L'expression « coût caché » doit être conçue comme un raccourci de l'expression « coût-performance caché », en ce sens que la réduction d'un coût constitue une performance et la réduction de cette dernière un coût (Savall, 2003).

1.1.2. Origines

Selon Savall, H. et Zardet, V. (2014), l'origine des coûts cachés est principalement l'interaction entre les structures des entreprises ou des organisations, avec les comportements humains :

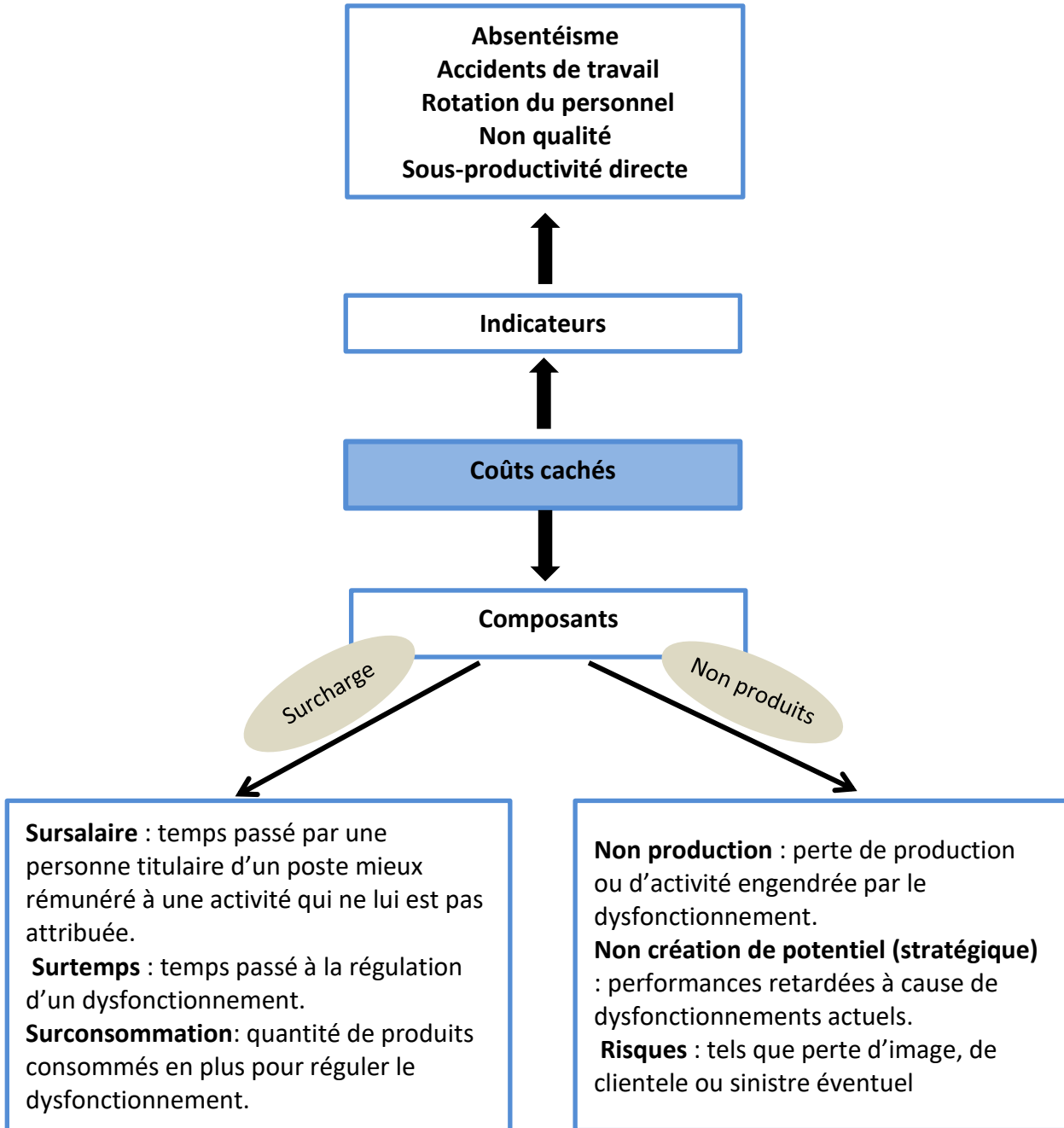
- **Les structures** : sont l'ensemble des éléments de l'organisation et qui ont un certain niveau d'inertie non seulement par rapport aux acteurs mais aussi par rapport au temps. Ainsi, ils sont caractérisés par la permanence qui donne la stabilité au sein de l'entreprise, et la prégnance, c'est-à-dire leur capacité à influencer les comportements humains. Nous distinguons cinq types de structures au sein de l'entreprise : les structures physiques, technologiques, organisationnelles, démographiques et mentales.
- **Les comportements humains** : sont les manifestations de l'homme effectivement observées et qui ont une incidence sur son environnement physique et social, (Savall et Zardet, 2010). Les comportements se distinguent des attitudes, qui constituent plutôt un potentiel de comportement ou encore des éléments relativement permanents de la personnalité, les attitudes se traduisent au contact des événements par des comportements observables. Les comportements se trouvent en aval de l'ensemble des structures, y compris des attitudes, ils se caractérisent par leur nature conjoncturelle et leur relative instabilité.

1.1.3. Types, indicateurs et composants

Les coûts cachés se déclinent en deux catégories et représentent soit des surcharges et donc des coûts historiques, soit des non-produits et par conséquent des coûts d'opportunité.

La figure 1 ci-après résume les différents types, indicateurs et composants des coûts cachés.

Figure 1 : Types, indicateurs, et composants des coûts cachés



Source : Savall & zardet (2020, p.16)

1.1.3.1 Les indicateurs des coûts cachés

Les coûts-performances cachés sont des coûts que l'entreprise supporte du fait des dysfonctionnements résultant de l'interaction entre les structures et les comportements humains. Ces coûts cachés engendrent cinq thèmes de dysfonctionnements que les systèmes d'informations usuels ne permettent pas d'identifier : l'absentéisme, les accidents du travail, la rotation du personnel, les défauts de qualité, les écarts de productivité directe. La théorie socioéconomique qualifie ces cinq domaines « d'indicateurs de coûts cachés ».

- **Absentéisme** : Cet indicateur ne se base pas sur l'ensemble des absences, mais sur celles relevant du fonctionnement inhabituel de l'organisation (ignorer les absences normales ne générant pas de dysfonctionnement, et considérer les absences anormales perturbatrices).

Toute absence entraîne des coûts supplémentaires pour l'entreprise, nous distinguons : *Le coût de perturbation, de pression* par les autres salariés dans les mêmes ateliers de travail (manques à gagner, pertes de production, accroissement des délais de production...), et *le coût de régulation* (mesures pour pallier les absences, appel à des intérimaires, heures supplémentaires).

- **Accidents du travail** : La notion d'accident du travail désigne un évènement violent et soudain qui cause un dommage corporel. Les coûts supplémentaires engendrés par ces accidents sont généralement des coûts de perturbation (interruption de l'activité de l'accidenté, remise au travail difficile, perturbation des autres salariés, temps passé pour l'enquête, détérioration du climat et donc conflits...). Et des coûts de régulation (frais des services de médecine préventive et curative, remplacement du salarié accidenté...).

- **Rotation du personnel (Le turnover)** : Le turnover désigne la rotation du personnel d'une entreprise, c'est-à-dire le nombre de départs vers l'extérieur. Selon Savall (1974), la rotation de personnel peut être considérée comme un dysfonctionnement dès lors que les mouvements de personnel (entrées et sorties dans le micro-espace : service, atelier, mutations internes...) provoquent des perturbations pour l'unité étudiée. En effet le turnover représente souvent un coût qu'il doit être maîtrisé.

- **Non-qualité ou défaut de qualité de produits** : La qualité est définie par l'AFNOR comme « *un produit ou service de qualité est un produit dont les caractéristiques lui permettent de satisfaire les besoins exprimés ou implicites des consommateurs* ». Néanmoins, la « non qualité » peut être définie comme l'écart global constaté entre la qualité visée et la qualité effectivement obtenue. Elle débute à partir du moment où la première anomalie apparaît sur une pièce. La « non qualité » est coûteuse (elle est plus coûteuse que la qualité). Pour l'entreprise chaque produit bien fabriqué rapporte de l'argent, par contre chaque produit mal fabriqué en fait perdre.

- **Les écarts de productivité directe** : La productivité directe peut être définie comme la quantité de produits réalisée par unité de temps de présence d'un acteur au sein de son atelier ou service, ce « produit » est la contribution de l'activité de l'acteur au produit effectivement livré par l'entreprise à son environnement. Ainsi l'écart de productivité directe peut être défini comme la

mesure du potentiel de production et le positionnement de la production effective par rapport à son potentiel. C'est un indicateur qui recense les écarts enregistrés entre une norme lorsqu'elle existe, par exemple un standard technique, et une productivité réelle, rapportés aux heures de présence.

1.1.3.2. Les régulations (composants) des coûts cachés

Les régulations des dysfonctionnements sont regroupées selon deux types d'activités : activités humaines et consommations de produits (biens et services). Cette classification des régulations est ensuite répercutée au stade de l'évaluation des coûts cachés, qui ont six composantes classées en deux grandes catégories : les surcharges et les non-produits. (Savall et Zardet, 2010).

• Les surcharges :

- **Les sursalaires** : Il s'agit d'une activité qui est réalisée par une personne titulaire d'une fonction mieux rémunérée que celle qu'elle aurait dû l'assumer (Savall et Zardet, 2010). Autrement dit, on valorise les temps humains en écarts de salaires lorsqu'une activité est réalisée par un acteur titulaire d'une fonction mieux rémunérée que celle qui aurait dû l'assumer. A titre d'exemple les salaires d'indemnités versées sans contrepartie en travail dans certains cas d'absence.
- **Les surtemps** : Ils concernent le temps passé (gaspiller) par les managers à la régulation d'un problème (dysfonctionnement) au sein de l'entreprise. Autrement dit se sont les activités humaines de régulation, exprimées en unités de temps (heure, minute...) sont traduites en unités monétaires. A titre d'exemple, le traitement d'un produit non conforme.
- **Les surconsommations** : Ce sont les quantités consommées des produits, qui sont évaluées financièrement à partir des prix effectivement supportés par l'entreprise. Il s'agit des pertes ou des consommations excessives de matières premières ou d'énergies (rebuts, déchets, produits non conformes) pour pallier le dysfonctionnement (Cristallini. 2013).

• Les non-produits :

- **La non-production** : Comme son nom l'indique la non-production est une perte de production ou d'activité de service, engendrée par les dysfonctionnements. Autrement dit, la non-production est un arrêt d'activité ou de travail engendré par un dysfonctionnement. Comme les pannes des machines, la rupture de stock, les accidents de travail... Elle est mesurée également en temps humain.

- **La non-création de potentiel stratégique** : Il s'agit des performances non réalisées et/ou retardées, à cause d'un dysfonctionnement actuel. Autrement dit, nous calculons sous la dénomination non-création de potentiel le c ut en temps humains des actions d'investissement immatériel que l'entreprise ne peut réaliser au cours d'une période donnée, parce que ses acteurs ont été accaparés par la régulation des dysfonctionnements et n'ont pas pu dégager un temps suffisant pour certaines actions à plus long terme. En outre, les non créations de potentiel peut compromettre la rentabilité, voire la survie de l'entreprise, il s'agit d'un c ut caché stratégique.
- **Les risques** : Ce sont les derniers composants de c uts cachés et qui regroupent l'ensemble des risques provoqués par les dysfonctionnements.

En résumé, le modèle d'évaluation des c uts cachés consiste à associer à chacun des cinq indicateurs de dysfonctionnements les six composants de c uts cachés correspondant aux régulations effectivement mises en œuvre par l'entreprise (Savall et Zardet, 2010).

2- Cadre méthodologique

L'étude sur les c uts performances cachés a été réalisée dans le cadre d'une recherche intervention au sein d'une société industrielle marocaine spécialisée dans la production et la commercialisation des bouteilles de gaz.

2.1. Démarche de collecte des données

Nous avons adopté au niveau de notre recherche la méthode qualitative, vu sa comptabilité avec le thème étudié, ainsi puisqu'elle permet un aperçu sur le comportement et les perceptions des gens et permet d'étudier leurs opinions par rapport à un sujet particulier, de façon plus approfondie que dans un sondage. Elle génère des idées et des hypothèses pouvant contribuer à comprendre comment une question est perçue par la population cible et permet de définir ou cerner les options liées à cette question.

2.2. Techniques de collecte des données

Le diagnostic socio-économique que nous avons effectué sur la société est réalisé à partir d'une importante collecte de données selon plusieurs techniques d'approche de terrain à savoir, les observations, les entretiens.

2.2.1. L'observation

Nous avons adopté cette technique d'observation aux différents niveaux : observation du mode de fonctionnement de chaque service, la visite de l'ensemble d'entreprise afin d'appréhender la nature de l'activité, les moyens mis en œuvre, les méthodes d'organisation, les conditions de travail, le climat social au sein de la société. Cette observation nous a permis d'avoir une idée concrète sur notre terrain d'étude durant la période exploratoire, ainsi de recueillir l'ensemble des constats de dysfonctionnements liés au processus de production et à la société en général.

Nous avons soulevé les constats des dysfonctionnements que nous les avons soumis à l'outil de questionnement QQQCCP pour conduire cette étape d'analyse, ainsi pour bien cadrer les différents paramètres du projet. « La méthode QQQCCP permet la collecte exhaustive et rigoureuse de données précises en adoptant une démarche d'analyse critique constructive basée sur le questionnement systématique. Elle permet également de structurer un exposé des faits ou d'un problème en posant (et en répondant) un minimum de questions. Son but est de cerner le mieux possible une cause ou un dysfonctionnement et de parvenir à une formulation claire et précise du problème. » (Saverino, 2010).

Tableau 1 : La méthode QQQCCP

Constats des dysfonctionnements	
Quoi Quel est le problème ?	Les régulations des dysfonctionnements organisationnels qui sont les conséquences de l'interaction permanente entre les comportements des salariés et les structures de la société engendrent des coûts cachés qui affectent la qualité du fonctionnement de la société et par conséquent sa performance économique et sociale.
Qui Qui est concerné par le problème ?	La société Les Parties intéressées : Actionnaires, salariés, clients,
Où Où apparaît le problème ?	La Fonction Production. Le Service QSE. L'administration.
Quand Quand apparaît le problème ? À quelle fréquence ?	Dès le démarrage de l'activité de la société Fréquence récurrente
Comment Comment apparaît le problème ?	L'interaction des structures et des comportements au sein de la société crée six familles de dysfonctionnements : l'absentéisme, les accidents du travail, la rotation du personnel, les défauts de qualité, les écarts de productivité directe. Ces dysfonctionnements engendrent des coûts cachés qui impactent la performance de la société, ainsi le climat social et la qualité de vie au travail.
Combien Combien de personnes sont concernées ?	93 personnes 22 cadres et agents de maîtrise, 71 ouvriers

<p>Pourquoi Pourquoi voulez-vous travailler sur ce sujet ? Quels sont les bénéfices attendus ?</p>	<p>Les coûts cachés ne sont ni quantifiés, ni surveillés. Ils ont pourtant un impact sur le résultat de la société et par conséquent sur sa performance mais, comme ils sont cachés, ils ne sont pas pris en considération lors de la prise de décision de management. Nous allons essayer donc à travers ce projet de rendre ces coûts cachés des coûts visibles pour les responsables de la société pour qu'ils puissent convertir ce qui est cachés en performance réelle.</p>
---	--

Source : Elaboré par nos soins

2.2.2. Examen des documents

À ce niveau les sources documentaires peuvent provenir de deux débouchés, les sources internes et les sources externes. Pour les sources internes, nous avons travaillé sur les rapports journaliers de production, les feuilles de suivi des temps d'exploitation, les registres d'affectations du personnel dans les sections, les feuilles des absences, les fiches techniques des machines, les fiches signalétiques de la société ; son historique, son secteur d'activité..., ainsi les états de synthèse de l'exercice 2019 (Bilan et CPC). Concernant les sources externes, nous avons consulté des sites internet, des articles scientifiques, ouvrages, rapports et mémoires effectués au niveau de la société.

2.2.3. Les entretiens

L'entretien est l'un des outils qualitatifs qui sont utilisés fréquemment dans la recherche en sciences de gestion, il peut être vu comme «*un procédé d'investigation scientifique utilisant un processus de communication verbale pour recueillir les informations en relation avec le but fixé* », (Grawitz, 1986).

En plus des données recueillies par la technique d'observation et l'examen des documents, nous avons recouru à la technique d'entretiens (non-directifs et semi-directifs) avec l'ensemble des responsables de la société, en vue de collecter plus d'informations nécessaires au traitement de notre problématique, nous avons jugé bon d'utiliser des entretiens libres, et semi-directifs au niveau de notre recherche.

Nous exposons le guide des entretiens, les personnes interviewées, le lieu, la durée :

Population	Les cadres administratifs de la société, le responsables qualité sécurité environnement, les responsables de la production les responsables des sections, et les ouvriers.
Date	Depuis le 25 février 2021
Lieux	Société Industrielle
Durée	Non déterminée

2.2.4. Échantillonnage

Vue la difficulté de traiter l'interaction entre les comportements et les structures totales (la totalité des salariés de la société qui sont 93 personnes, et l'ensemble des immobilisations, qui sont au nombre de 150), dans une courte période, nous avons procédé tout d'abord à une méthodologie de travail qui vise à constituer un échantillon sur lequel va porter l'analyse socio-économiques. Cet outil nous a permis de travailler sur un nombre limité de personnel et d'immobilisation de la société en constituant un lot représentatif de l'ensemble.

Pour le personnel nous avons effectué les entretiens avec au moins 30 % de l'ensemble des salariés de la société, (nombre recommander par Henri SAVALL, fondateur de la méthode socio-économique), soit 28 personnes, 20 cadres, et 8 ouvriers, concernant les immobilisations et afin de comparer la capacité de production des machines et le temps réel qu'elles ont travaillées, nous avons effectué notre étude sur deux principales machines :

- La presse hydraulique d'emboutissage, cette machine permet la transformation des disques en acier appelé flancs en deux types d'emboutis (Supérieur et inférieur).
- la ligne de découpe polyvalente, cette machine permet de découper le tôle en flancs, la machine peut fonctionner avec quatre outils différents ; 3kg, 6kg, 12kg, 36kg, en fonctionne du poids de la bouteille à fabriquer).

Nous avons choisi ces machines comme échantillon de notre étude pour plusieurs raisons :

- Le lien avec l'activité de la société est direct et précis ;
- La valeur de ces machines est très significative dans l'état des immobilisations de la société ;
- Les avantages économiques futurs et les prestations qu'elles offrent à la société sont également importants.

Au niveau de la partie suivante, nous allons essayer de présenter et discuter nos résultats d'étude.

3- Résultats et discussions

Nous allons synthétiser l'ensemble des coûts cachés de la société grâce au modèle général de calcul inventé par Savall « *coûts cachés et analyse socio-économique des organisations*, 1989 »

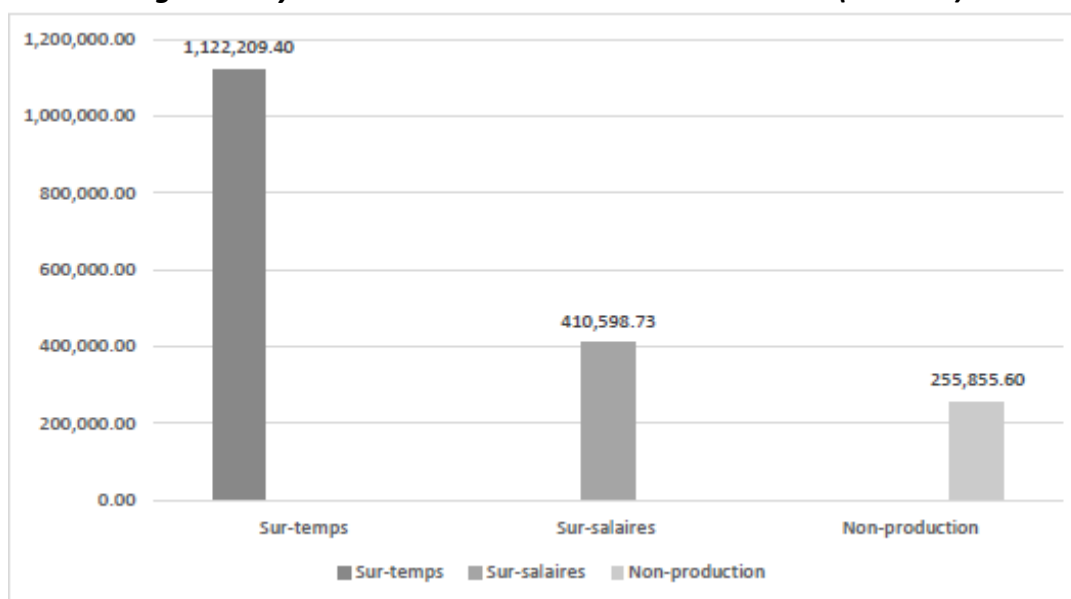
Notons que les composant des coûts cachés (Sur-consommations et non-créations de potentiel) sont non évalués (NE) à cause de non disponibilité des informations sur les coûts d'achats de matière première et des coûts de production pour des raisons de confidentialité des informations internes de la société.

Tableau 2 : Synthèse des coûts cachés supportés la société (en MAD)

Composants	Sursalaires	Surtemps	Surconsommations	Non-production	Total des coûts cachés
Absentéisme	-	6497.4	NE	27534	34031.4
Accidents de travail & maladies professionnelles	12009.43	-	NE	18720	30729.43
Rotation du personnel	398589.295	37400	NE	-	436029.295
Défauts de qualité	-	1078272	NE	84240	1162512
Ecarts de productivité directe	-	-	NE	125361.6	125361.6
Total	410598.725	1122209.4	NE	255855.6	1788663.725
Concepts économiques	Coûts historiques			Coût d'opportunités	-
Concepts comptables	Surcharges			Non-produits	-

Source : Elaboré par nos soins, par référence au modèle de calcul de Savall (2014)

Figure 2 : Synthèse des coûts cachés de la SOFRENOR (en MAD)



Source : Elaboré par nos soins

Interprétation :

Le total des coûts cachés des six dysfonctionnements objets d'études au niveau de la société est **1 788 663.725 MAD**, soit sur l'année "X". Ce chiffre représente, l'inefficience sociale du la société liée à ses défauts de fonctionnement et de management.

Ce total indique ainsi un gisement de ressources partiellement récupérables en valeur ajoutée par des actions d'amélioration de la performance sociale. « Partiellement récupérables », puisque l'ensemble des dysfonctionnements et leurs coûts cachés ne sont pas entièrement réductibles, certains étant irréductibles et inévitables. A titre d'exemple, il y a un taux d'absence minimum (selon le secteur de la société étudiée qui est la métallurgie et des travaux des métaux) sous lequel il est impossible de descendre. Autrement dit, une performance sociale parfaite, qui n'entraînerait aucun dysfonctionnement, n'existe pas. Il est donc illusoire, voire dangereux, de vouloir réduire tous les coûts cachés à zéro.

Tableau 3 : Pourcentage de chaque indicateurs et composants par apport au total des coûts cachés de la société

Composants Indicateurs	Sursalaires	Surtemps	Surconsommations	Non- production	Non-crédation de potentiel	Total des coûts cachés
Absentéisme	-	0.4%	NE	1.6%	NE	2%
Accidents de travail & maladies professionnelles	0.67%	-	NE	1.05%	NE	1.72%
Rotation du personnel	22.6%	2.14%	NE	-	NE	24.74%
Défauts de qualité	-	60%	NE	4.6%	NE	64.60%
Ecart de productivité directe	-	-	NE	7%	NE	7%
Total	23.27%	62.54%	NE	14.15%	NE	100%

Source : Elaboré par nos soins

Tableau 4 : Calcul des principaux ratios des coûts cachés

Ratios	Formules et calculs	Résultats
Les coûts cachés par rapport au chiffre d'affaires	$\frac{\text{Total des coûts cachés}}{\text{Chiffre d'affaires de la société}} \times 100$ $\frac{1788663.725}{120214042} \times 100$	1.49%
Les coûts cachés par rapport à la masse salariale	$\frac{\text{Total des coûts cachés}}{\text{Masse salariale}} \times 100$ $\frac{1788663.725}{((2570.86 \times 12 \times 68) + (5500 \times 12 \times 25))} \times 100$	47.72%
Les coûts cachés par personne	$\frac{\text{Total des coûts cachés}}{\text{Effectif total de la société}}$ $\frac{1788663.725}{93}$	19232.94 MAD

Source : Elaboré par nos soins

- **Synthèse des résultats obtenus :**

Afin d'analyser les résultats repérés au niveau des deux tableaux (**tableau de synthèse des coûts cachés, et des pourcentages des indicateurs et composants**), nous essayerons de lire horizontalement et verticalement des données tout en croisant les deux variables ; indicateurs et composants des coûts cachés.

Nous constatons que l'absentéisme coûte en total 34031.4 DH dans l'année "x", soit un pourcentage de 2% de la totalité des coûts cachés. Ce montant est réparti comme suit : 6497.4 DH de surtemps, soit un pourcentage 0.4%, et 27534 DH des non-productions soit un pourcentage de 1.6%.

Pour les accidents du travail et les maladies professionnelles, ils coûtent 30729.43 Dh, soit un 1.72% du montant global des coûts cachés de la société, dont 12009.43 DH de sursalaires soit 0,67% et 18720 DH de non-productions avec un pourcentage de 1.05%.

La rotation du personnel de la société coûte 436029.295 DH en année "x", soit un pourcentage de 24.74%. Ce chiffre est composé de 398589.295 DH en termes de sursalaires, soit un pourcentage de 22.6 % et de 37440 DH de surtemps avec un pourcentage de 2.14%.

Pour les défauts de qualité au sein de la société dans l'année, ils lui coûtent 1162512 DH soit 64.60% des coûts cachés globaux de la société, dont 1078272 DH de surtemps, soit 60 %, et 84240 DH des non-productions, soit 4.6%.

Enfin, les écarts de productivité directe lui coûtent en année "x" un montant total de 125361.6 DH des non-productions, soit un pourcentage de 7% du total des coûts cachés supportés par la société. D'après le tableau (**Calcul des principaux ratios des coûts cachés**), nous constatons que les coûts cachés totaux générés par la société représente 1.49 % de son chiffre d'affaires, même si ce ratio reste relativement faible, il traduit une détérioration de la performance de la société, et constitue par contre une performance cachée. Le montant global des coûts cachés que nous avons calculé en utilisant la mesure qualimétrique, constitue 47.72 % de la masse salariale de la société, elle est une valeur très significative, elle représente presque la moitié de la masse salariale de la société. Ainsi, chaque personne opérant dans la société contribue à un coût caché de 19232.94 MAD par an.

Conclusion et perspectives :

Au cours de cet article, nous nous sommes intéressés au système des coûts performances cachés, et l'impact d'identification et de contrôle desdits coûts sur la performance socioéconomique des entreprises, cas d'une entreprise industrielle marocaine.

Les entreprises et les organisations mesurent leurs performances par l'efficacité et l'efficience des ressources qu'elles utilisent, et qui conditionnent leur capacité à maîtriser leurs coûts et à créer davantage de la valeur ajoutée. L'identification et la supputation des coûts cachés constituent le premier pas à engager par les entreprises dans la quête de cette performance.

Pour une entreprise ou organisation qui vise l'efficacité, l'efficience, et la performance ; les facteurs financiers et techniques ne sont pas les seuls facteurs qui comptent, mais il faut également prendre en considération l'Homme comme étant l'élément phare qui crée la valeur ajoutée. D'où, l'analyse socio-économique et ses facteurs de contingence nous permettront de savoir à quel point cette entité met en valeur son personnel, par conséquent, de manière à expliquer les sources originales des dysfonctionnements, d'où des charges supplémentaires invisibles que la société supporte.

Cette étude nous aura permis d'approfondir nos connaissances dans le domaine de la comptabilité et plus particulièrement dans celui de la comptabilité de gestion sur tout à base des résultats obtenus en ce qui concerne les coûts cachés dans les entreprises du secteur industriel. Par ailleurs, les résultats issus de cette étude permettront aux entreprises d'avoir une valeur ajoutée dans la mesure où elles vont non seulement contourner les dysfonctionnements liés aux coûts cachés, à travers les mécanismes appropriés, mais également de contribuer à l'amélioration de sa rentabilité voire son efficacité. Ils pourront également être un véritable outil de travail permettant de trouver les stratégies pour faire face aux comportements déviants, de nature à porter préjudice à leur rentabilité et leur croissance.

Enfin, dans le processus de calcul des coûts cachés, nous avons fait face à des situations où nous avons été incapables d'obtenir des informations considérées comme confidentiels pour la société, c'est la raison pour laquelle nous n'avons pas réussi à calculer deux composants des coûts cachés à savoir, les coûts cachés liés à la surconsommation aussi bien que la non création du potentiel, une étude de la totalité des composants des coûts cachés pourrait se faire.

Comme toute œuvre humaine, notre recherche présente un certain nombre de limites. Celle la plus capitale est que la recherche est qualitative. En outre, il est impossible de généraliser les résultats sur l'ensemble des entreprises du secteur industriel. Cependant, des études mixtes (qualitatives et quantitatives) et sur un échantillon plus grand menées dans d'autres secteurs voire d'autres pays seraient plus intéressants.

Bibliographie :

Aggeri, F. (2016). *La recherche-intervention : fondements et pratiques*. Jérôme Barthélemy et Nicolas Mottis. A la pointe du management. Ce que la recherche apporte au manager, Hal-01230457, p.79-100, Dunod.

Akrich, S. et Ouabouch, L. (2017). *Pilotage de la performance durable : nouveau champs d'application du contrôle de gestion ?*, Finance & Finance Internationale

Barel, Y. et Frémeaux, S. (2011), *Les coûts cachés liés à des mesures d'amélioration des services : L'exemple des caisses d'un hypermarché*. Finance Contrôle Stratégie, Association FCS, N°3, p.91-117.

Bouquin H. et P Esqueux Y. (1999), *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*, p.93-105.

Cappelletti, L. (2006). *Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation*, Finance Contrôle Stratégie, N° 1, p. 135 - 155

Cappelletti, L. (2010). *Vers une approche socio-économique de mesure du capital humain ? Capital immatériel : état des lieux et perspectives*, Montpellier, France.

Cappelletti, L. (2010). *Vers une performance multidimensionnelle*, Économie et Management

Cappelletti, L. (2012). *Le contrôle de gestion de l'immatériel : une nouvelle approche du capital humain*, Dunod.

Cappelletti, L. et Khouatra, D. (2004). *Concepts et mesure de la création de valeur organisationnelle*, Association Francophone de Comptabilité, p.127-146

Cappelletti, L., Voyant, O. et Henri Savall. (2018). *Quarante ans après son invention : la méthode des coûts cachés*, Association Francophone de Comptabilité, N° 2, pages 71-91.

Cristallini, V. (2011). *Les coûts performances cachés mesure scientifique de la santé et de la d'une organisation et contribution à la validité des concepts de gestion ?*, ISEOR, p. 471-488.

Dehbi, S. et Angade, K. (2011). *Contrôle et analyse des coûts-performances cachés liés aux dysfonctionnements au sein des hôpitaux, cas : hôpital régional marocain*, Ecole Nationale de Commerce et de Gestion AGADIR.

- El Kadiri Boutchich, D. et Gallouj, N. (2012). *Ingrédients pour une implantation efficace du système de tableaux de bord dans les collectivités territoriales, cas du Maroc*, laboratoire MADEO, Ecole Supérieure de technologie, Oujda.
- Grawtz, M. (1986). *Méthodes des sciences sociales*. 3^{ème} éd. Dalloz, Paris.
- Imbert, J. (2007), *Les tableaux de bord RH Construire : mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage*, Eyrolles.
- Linda, Sainte-Foy. (2007). *Théories des organisations, approches classiques, contemporaines et de l'avant-garde*, Presses de l'Université du Québec.
- Martinet, A. et Silem, A. (2009). *lexique de gestion et de management*, Dunod, 8^e édition.
- Salgado, M. (2013). *La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations*. Hal-00842219
- Savall, H. (1974, 1975), *Enrichir le travail humain, l'évaluation économique*, Dunod.
- Savall, H. et Zardet, V. (2010). *Maitriser les coûts et les performances cachés*, Economica.
- Savall, H. et Zardet, V. (2014). *Reconstruire l'entreprise : les fondements du management socio-économique*, Dunod.