

La professionnalisation face aux coûts-performances cachés au sein des Cabinets d'expertise comptable marocains.

Amir Sido Ismail¹, Abdelhalim Lakrarsi²

¹ Centre Interdisciplinaire de Recherche en Performance Et Compétitivité Laboratoire de Recherche en Compétitivité Economique et Performance Managériale, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales – Souissi – Rabat.

ismail.amirsido@um5s.net.ma

² Centre Interdisciplinaire de Recherche en Performance Et Compétitivité Laboratoire de Recherche en Compétitivité Economique et Performance Managériale, Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales – Souissi – Rabat.

abdelhalim.lakrarsi@um5.ac.ma

RESUME — La maîtrise des coûts au sein des organisations se trouve au cœur des préoccupations des managers car elle représente un moyen incontestable de résistance à la concurrence et donc de la pérennité organisationnelle.

Nous nous sommes intéressés à une catégorie des PME qui sont les cabinets d'expertise comptable marocains pour pouvoir mettre en évidence les principaux dysfonctionnements existant dans ce type de structure sources des coûts dits cachés. Cela permettrait de proposer un passage du professionnalisme technique au professionnalisme éthique permettant ainsi de faire face à ces anomalies organisationnelles.

L'étude menée au sein d'un cabinet pilote de Rabat nous a permis d'identifier et de chiffrer, grâce à des indicateurs bien choisis, un certain nombre de coûts cachés liés à la profession d'expertise comptable au Maroc.

Mots-clés— Coûts cachés, professionnalisation, dysfonctionnements, cabinet d'expertise comptable.

ABSTRACT — The control of costs within organizations is at the heart of the concerns of managers because it represents an indisputable means of resistance to competition and therefore organizational sustainability.

We were interested in a category of SMEs that are Moroccan accounting firms to be able to highlight the main dysfunctions existing in this type of structure sources hidden costs. This would provide a shift from technical professionalism to ethical professionalism to deal with these organizational anomalies.

The study conducted in a pilot firm in Rabat allowed us to identify and quantify, through well-chosen indicators, a number of hidden costs related to the accounting profession in Morocco.

Keywords - Hidden costs, professionalization, dysfunctions, accounting firm

I. INTRODUCTION

Les littératures économiques et managériales présentent une grande variété d'outils et de modèles destinés aux chefs entreprises pour pouvoir mettre en place des politiques de gestion optimales des coûts tout en maintenant, voire améliorant, la valeur des produits et des services proposés à leurs clients (Cooper et Kaplan 1988 ; Lorino 1995 ; Lebas et Mévellec 1999 ; McNair et al 2001 ; Bouquin 2004).

Cette maîtrise des coûts couplée à la création de la valeur se trouvent, en effet, au cœur même des préoccupations des managers apparaissant ainsi comme facteurs déterminants des avantages compétitifs durables des entreprises et des facteurs de pérennité organisationnelle (De Geus 1997 ; Collins et Porras 1996 ; Aronoff 2004). La pérennité ayant un caractère pluridimensionnel, nous l'aborderons dans sa conceptualisation organisationnelle (Mignon 2010) où elle se définit comme la capacité pour une entreprise d'initier ou de faire face au cours de son histoire à des bouleversements externes ou internes tout en préservant l'essentiel de son identité. Une entreprise pérenne doit ainsi gérer une contradiction majeure : celle de devoir à la fois évoluer et rester elle-même, celle d'être capable d'une remise en cause forte tout en respectant des valeurs fondamentales, celle d'être capable d'innover tout en exploitant les compétences existantes (Mignon 2009).

Cependant, même si le développement technologique actuel procure des outils très performants et pratiques d'utilisation, ces derniers restent adaptés aux grandes structures organisationnelles, les plus petites étant exclues du lot (Nobre et Zawadzki 2013). Or, un aperçu du tissu économique marocain nous laisse constater un important accroissement des structures de petites et moyennes tailles (plus de 90% du tissu entrepreneurial), qui pourtant génèrent des chiffres d'affaires colossaux et font, tout comme les grandes entreprises, face à une problématique de maîtrise des coûts.

Une différence quant à la l'origine de ces coûts existe pourtant. Au sein des grandes entreprises industrielles ou commerciales, ayant des longs procédés de transformations des matières et de commercialisation des produits ou services, les coûts proviennent des processus complexes dont l'évaluation est fonction de la connaissance physique de ces processus et des conventions comptables en vigueur (Gervais et Allain 2014) . Cela n'est pas le cas des PME ou TPE, au sein desquelles les processus sont courts et où la principale ressource est l'être humain. Tout nous laisse donc croire que, dans de telles organisations, la relations coûts-

performance humaine joue un rôle majeur dans la création de valeur. Les concepts de coût et performance semblent indissociables dans le sens que la réduction d'un coût constitue une performance et la réduction d'une performance est un coût (Savall et Zardet 1994).

Au Maroc, parmi cette catégorie de petites et moyennes entreprises générant des chiffres d'affaires importants figurent les cabinets d'expertise comptable.

L'objectif de notre recherche est d'évaluer l'impact des coûts-performances cachés résultant des interactions entre les structures organisationnelles et les types de comportements humains sur la performance des cabinets d'expertise comptable dans un contexte marocain.

L'atteinte de cet objectif nous a conduit à poser la question principale de notre recherche à savoir : **Quel est l'impact des pratiques organisationnelles et professionnelles des cabinets d'expertise-comptable au Maroc sur leur niveau de performance-coût ?**

L'intérêt de porter notre étude sur cette catégorie de structure s'explique notamment par une revue de littérature empirique relevant une grande similitude des pratiques organisationnelles et des activités au sein de ces entreprises (Omari et Khelif 2014) facilitant ainsi l'application du principe de la contingence générique dans notre démarche scientifique basée sur le constructivisme générique (Cappelletti, Voyant, et Savall 2018).

En effet, notre recherche est conduite à partir d'une étude de cas impliquant une forte immersion d'une période de six mois au sein d'un cabinet d'expertise-comptable de la capitale du Royaume. Bien que la recherche ne soit conduite que dans une seule entreprise, la situation présentée semble être représentative des problèmes auxquels sont confrontées de nombreux cabinet de même nature. Cette étude consistera à analyser les dysfonctionnements organisationnels présents au sein du cabinet et de mesurer leurs effets sur la performance de l'entité selon une approche socio-économique.

La réponse à notre question de recherche passe par la vérification des hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : Les cabinets d'expertise comptable marocains présenteraient d'importants coûts cachés.

Hypothèse 2 : Il serait possible de procéder à un chiffrage des coûts-performances cachés des dits cabinets.

Hypothèse 3 : Les pratiques professionnelles présentes au sein des cabinets d'expertise comptable marocains serait à la base des coûts cachés.

Notre travail s'apparente au modèle de recherche intervention qualimétrique établissant la dialectique entre le contingent (cas étudié) et le générique (généralisation). La méthodologie ainsi mobilisée comporte plusieurs phases dont une première phase de dépistage des dysfonctionnements portant sur leurs thèmes mobilisateurs à travers d'une observation participante *in situ* des phénomènes et mécanisme organisationnels. Une deuxième phase permettra le regroupement des dysfonctionnements dans une grille d'évaluation et la mise en évidence des coûts-performance cachés de la structure.

Les principes caractérisant l'épistémologie de la recherche intervention, tout en la différenciant d'une prestation de conseil, sont les suivants :

- **L'interactivité cognitive** : selon laquelle la construction de la connaissance se fait grâce à l'interaction de plusieurs acteurs. Cela justifie la nécessité d'un partenariat entre le chercheur et le terrain.
- **L'intersubjectivité contradictoire** : qui stipule l'impossible neutralité de la recherche compte tenu de la relation existante entre le chercheur et le terrain.
- **La contingence générique** : selon laquelle chaque cas étudié présente ses particularités mais une analyse approfondie révèle des composantes génériques.

L'architecture de l'article se déploie en trois points. Dans un premier temps, nous présenterons la notion de profession telle que définie par les principaux courants sociologiques tout en délimitant le champ d'analyse à la professionnalisation de l'expertise comptable dans un contexte marocain. Dans un second temps, nous présenterons l'approche socio-économique de mise en évidence des dysfonctionnements organisationnels et la notion de coût-performance caché. Enfin dans un troisième temps, nous aborderons notre approche méthodologique de caractère qualimétrique et présenterons la grille analyse des dysfonctionnements tout en proposant une estimation des coûts cachés.

II. DEVELOPPEMENT

1. CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Deux concepts clés sont présentés dans notre article : la professionnalisation et le coût-caché, chacun entre eux présente un sens et donc une définition qui varie selon les approches et les courants de pensée. C'est ainsi qu'en sociologie trois courants, dont le néo-webérien (Weber 1921 ; Parkin 1979), apportent une définition au concept de la professionnalisation tout en décrivant le processus. La littérature comptable a largement puisé dans cette approche, dans la mesure où celle-ci accorde de l'importance au contexte général dans lequel prend place la professionnalisation (Omari et Khelif 2014).

Le coût, quant à lui, reste une construction qui n'a de sens que pour répondre à une prise de décision donnée. Pour que le construit soit robuste, une connaissance suffisante des processus physiques est nécessaire. Ces processus doivent ensuite être valorisés en recourant à des conventions comptables acceptables (Gervais et Allain 2014). Or, sur le plan empirique, une connaissance parfaite des processus reste utopique dans la mesure où la variable humaine reste omni présente et difficilement évaluable. Ainsi, la construction des coûts à partir des systèmes d'information comptables conventionnels n'y intègre pas une certaine fraction, non négligeable, qualifiée par les chercheurs de l'ISEOR (Institut de Socio-Economie des Entreprises et des Organisations) de coûts-performances cachés (Cappelletti, Voyant, et Savall 2018).

1.1 LA NOTION DE PROFESSION SELON LES COURANTS SOCIOLOGIQUES

La profession est un concept dont la définition a changé à travers le temps et les courants sociologiques. Le courant des « fonctionnalistes » conçoit la profession comme un groupe de praticiens appliquant une technique fondée sur un savoir spécialisé. Dans ce courant, la profession est considérée comme remplissant une fonction sociale à travers sa compétence et sa déontologie et seuls les instituts d'enseignement supérieur peuvent produire des professionnels (Parsons 1939 ; Wilensky 1964). Mais l'histoire des professions a montré que l'appartenance aux professions n'est pas toujours directement liée à la formation académique. En effet, d'autres éléments que le savoir peuvent exclure certains praticiens, ce qui met en relief l'importance des aspects politiques de la professionnalisation.

C'est ainsi que le courant dit « interactionniste » (Chapoulie 1996 ; Hughes 1996) ouvre l'analyse au champ social à l'intérieur duquel des politiques de formation et de structuration sociale sont mises en œuvre, permettant au professionnel de jouir d'un statut plus élevé que l'homme de la rue (Champy 2009). Ce courant considère le concept de professionnalisation comme un processus sensible aux caractéristiques sociales, économiques et politiques de l'environnement dans lequel il prend place.

Dans le prolongement des travaux des interactionnistes, le courant néo-Wébérien (Larson 1977 ; MacDonald 1995) met l'accent sur le contrôle d'un champ d'activité par la délimitation de son accès. Fondé sur le concept de fermeture sociale de Weber (Weber 1921 ; Parkin 1979) et fortement influencé par l'approche des professions par le pouvoir (Johnson 1972), ce courant définit la professionnalisation comme le processus engagé par un groupe professionnel visant le contrôle d'un domaine de pratique en limitant son accès. Afin d'exclure certains acteurs de son champ, le groupe professionnel déploie une stratégie d'organisation et de développement du champ et de sa pratique, et, souvent, fait appel au soutien de l'État ou d'autres parties prenantes.

1.2 LA PROFESSIONNALISATION DE L'EXPERTISE COMPTABLE AU MAROC

La profession d'expert-comptable se distingue des autres professions libérales par :

- La dimension pluridisciplinaire de ses activités ;
- La nécessité d'adaptation permanente aux évolutions de l'environnement ;
- Le monopole des services d'attestation qui lui a été conféré par la loi ;
- La responsabilité tridimensionnelle des membres de la profession.

Depuis le travail séminal de Willmott (1986), une grande partie de la littérature comptable a mobilisé l'approche néo-wébérienne pour étudier les professions comptables.

Dans cette littérature, trois éléments majeurs apparaissent pertinents pour analyser la professionnalisation des experts-comptables marocains. Le premier est le fait colonial et son influence dans la construction des professions. Le deuxième est la relation de la profession à l'État. Enfin, le troisième permet de comprendre les stratégies de fermeture de la profession par la gestion de ses frontières professionnelles.

1.3 PRESENTATION DU CONCEPT DE COUTS CACHES

La notion de « coût caché » a eu une panoplie de définitions. Nous pouvons ainsi citer les auteurs ALAZARD ET SEPARI (2003) pour qui les coûts cachés sont des surcoûts engagés par des dysfonctionnements organisationnels qui nécessitent des actions correctrices ou des régulations. Leur non maîtrise engendre des nouveaux coûts ou des surcoûts intégrés dans les coûts traditionnels.

HENRI SAVALL définit un coût caché comme étant tout coût qui n'apparaît pas explicitement dans les systèmes d'information des entreprises tels que les budgets, la comptabilité générale et analytique. L'auteur revoit cette notion au couple « coût-performance cachée » en ce sens que la réduction d'un coût constitue une performance et la réduction d'une performance est un coût. La performance, en elle-même, peut avoir une classification en différents types. Nous pourrions parler ainsi de : la performance économique, la performance organisationnelle, la performance stratégique et concurrentielle, la performance humaine.

Même s'il existe plusieurs typologies de performance, dans la pratique, cette notion est surtout vue sous un angle purement économique. Ainsi, les systèmes de calcul des coûts s'articulent autour de cette performance économique tout en mettant à l'écart les autres typologies.

Dans le prolongement de son analyse, HENRI SAVALL fait la distinction entre trois (3) activités génératrices des coûts cachés à savoir : les activités humaines, la consommation des produits et l'investissement immatériel.

Ainsi, chacune de ces activités comporte des éléments qui, ensembles, forment les coûts cachés de l'entreprise. Ces éléments sont : le surtemps, la surconsommation, la non-production, la non-crédation de potentiel stratégique et le risque.

La profession d'expertise comptable est fortement rattachée à l'activité humaine donc susceptible de comporter une série de coûts cachés. L'objectif de notre recherche est de pouvoir identifier avec la plus grande précision les coûts cachés présents dans les cabinets d'expertise comptable au Maroc.

1.4 L'EVALUATION ET LA GESTION DES COUTS AXEES SUR LE MANAGEMENT SOCIO-ECONOMIQUE

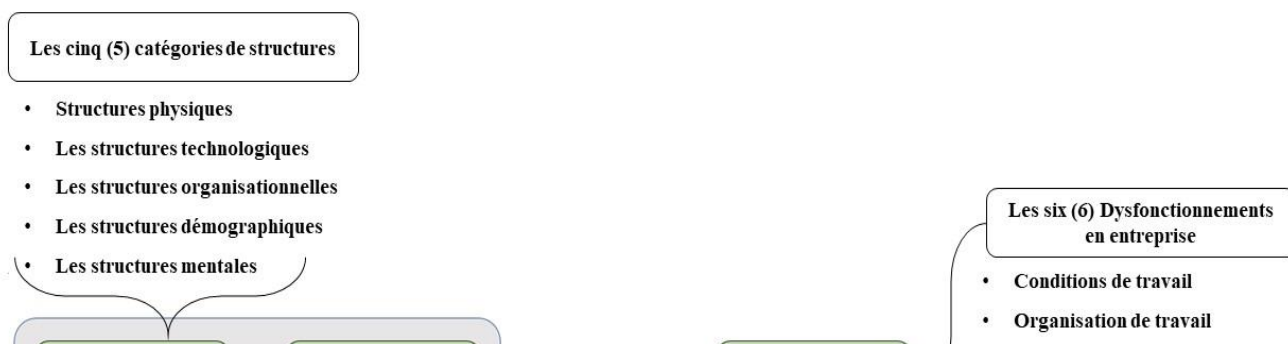
Un grand nombre de théoriciens dont Naro (Naro et Noguera 2008), ont souligné que la performance économique a longtemps été privilégiée par les dirigeants des entreprises comme critère d'appréciation de la performance, et cela au détriment des autres types de performances et notamment sociale. En effet, les modèles de contrôle de gestion et les techniques de réduction des coûts (toutes catégories confondues), développés depuis les années soixante-dix (70) sont centrés le plus souvent sur la maîtrise de la performance économique et la mesure des critères de compétitivité, rentabilité et productivité qui s'y rapportent. Dans ce modèle de contrôle de gestion purement financier, la main d'œuvre est représentée comme davantage un coût que comme une ressource stratégique. Le processus de gestion des coûts se fait intégralement en fonction des informations comptables et financières provenant des systèmes comptables. Cette observation, qui n'est pas des moindres, permet d'exprimer une critique à l'égard de la gestion des coûts, une gestion qui reste impuissante face à la problématique des coûts cachés, principaux soucis des PME et TPE mais aussi des grandes entreprises.

De nos jours, grâce au développement technologique impressionnant et au développement des progiciels puissants, la notion de coûts complets d'un produit ou service et la complexité de calcul au sens actuel du terme disparaît. La problématique des dirigeants devient donc celle de la créativité, c'est-à-dire la capacité de créer de la valeur ajoutée et à influencer les collaborateurs, grâce à une gestion des ressources humaines adéquate, à mettre en œuvre des actions concrètes permettant d'exploiter des ressources dégagées par la réduction des coûts.

L'idée d'un système de management tourné à la fois sur l'aspect économique mais surtout social a été, pour la première fois, développée par le Professeur H. SAVALL en collaboration avec les équipes de l'ISEOR (Institut de Socio-Economie des Entreprises et des Organisations). Cette intégration de la dimension sociale de l'entreprise à sa performance économique durable nécessite le développement d'un système de management global et durable qui s'appuie sur le développement humain comme facteur principal de l'efficacité et d'efficience de l'entreprise.

Le management socio-économique est ainsi fondé sur une hypothèse théorique fondamentale qui considère que dans toute organisation l'interaction permanente d'un ensemble de structures et de comportements humains provoque des dysfonctionnements dont la régulation engendre des coûts qui grèvent la performance de l'entreprise. Pour accroître le niveau de performance économique de l'entreprise, il est donc indispensable de mener des actions synchronisées à la fois sur les structures et les comportements.

Fig 1. : La logique du management socio-économique et de son rôle dans la gestion des coûts



Source : Henri Savall, *Reconstruire l'entreprise : les fondements du management socio-économique*

2. METHODOLOGIE

2.1 ETAT DES LIEUX DE LA PROFESSION D'EXPERT-COMPTABLE AU MAROC

Caractérisées par un manque de ressources humaines par rapport aux besoins du marché marocain (moins de 400 experts Comptables d'où moins de 400 cabinets), les pratiques organisationnelles de la profession présentent une grande ressemblance. En effet, au Maroc les cabinets d'expertise comptable font apparaître une grande similitude dans leurs structures organisationnelles, leurs activités et leurs méthodes d'organisation.

Les informations qui suivent sont issues de l'enquête menée auprès des membres de l'ordre des experts comptables au Maroc afin de présenter l'état des lieux actuel de la profession. Sur un échantillon de départ composé de 256 professionnels, 43 réponses ont été obtenues et réparties comme suit : 25 personnes physiques, 14 sociétés d'expertise comptable nationales, 4 cabinets appartenant à un réseau international.

▪ STRUCTURE ORGANISATIONNELLE ET ACTIVITES DES CABINETS

Les cabinets d'expertise comptables d'exercice individuel réalisent l'essentiel de leur chiffre d'affaires sur des prestations de révision comptable et de conseil. 84% des cabinets individuels affirment fournir les services classiques d'assistance comptable sous toutes ses formes (supervision des services comptables des

sociétés, tenue de comptabilités...) et 92% déclarent exercer les activités de conseil. Le degré d'importance que revêt chaque type d'activité pour un cabinet donné varie en fonction de certains critères dont les plus importants sont la structure et la taille du cabinet. Toutefois, le conseil est la seule activité qui occupe une place privilégiée dans tous les cabinets quelle que soit leur taille ou leur structure. Le conseil touche en effet plusieurs domaines de la vie de l'entreprise et exige des connaissances variées et spécialisées de la part des professionnels de l'expertise comptable.

Les cabinets adoptent en général soit une organisation par type de mission soit une organisation "orientée clients" avec, toutefois, une tendance à développer ce dernier type d'organisation. 74% des cabinets de l'enquête déclarent adopter une organisation "orientée clients".

▪ **LES METHODES DE GESTION ET D'ADMINISTRATION**

Bien que 81% des cabinets interrogés prétendent avoir mis en place leurs propres procédures et méthodes de travail, la plupart des cabinets individuels ne disposent pas de supports écrits et ne procèdent pas à la révision de leurs méthodes de travail. Aussi, dans la plupart des cabinets nationaux, les procédures relatives à la gestion des ressources humaines ne sont pas formalisées. S'agissant de la formation permanente, cette dernière reste déficiente. En effet, 47% des cabinets interrogés affirment ne pas avoir instauré une politique en matière de formation permanente de leurs collaborateurs.

2.2 LES FACTEURS ET CAUSES INHERENTES DES COUTS CACHES AU SEIN DES CABINETS D'EXPERTISE COMPTABLE AU MAROC

Selon l'étude précédente, nous pouvons identifier les facteurs et les causes des coûts cachés suivants :

▪ **CAUSES AFFERENTES AU FACTEUR PERSONNEL**

Dans un cabinet d'expertise comptable, le personnel technique constitue la principale ressource du cabinet et par conséquent, les frais du personnel représentent l'essentiel des frais d'exploitation engagés. Afin de subsister dans un contexte concurrentiel pluridimensionnel, les cabinets qui souffrent d'une structure plus ou moins fragile, tendent à réduire les coûts des missions en se lançant dans une guerre des prix sans fin au détriment de la qualité de leurs travaux. Le cabinet se trouve ainsi toujours confronté au même obstacle : gérer le temps des collaborateurs de façon à rentabiliser au maximum ses missions. Cela conduit le plus souvent à une surcharge de travail pour les collaborateurs affectant négativement la qualité des missions. En effet, des collaborateurs submergés de travail, quel que soit leur niveau de compétence, ont toujours le sentiment d'être sous-payés et cherchent la première occasion pour quitter le cabinet à la recherche de meilleures conditions de travail. Cette situation se répercute également sur les relations du cabinet avec ses

clients. Généralement, ces derniers, n'apprécient guère les changements fréquents des collaborateurs en charge de leur dossier. Par ailleurs, la surcharge de travail prive les collaborateurs de la possibilité de développer leurs connaissances et de là, leur compétence alors que le développement du cabinet dépend essentiellement de la formation permanente. Un personnel non motivé et indisponible constitue sans doute, la principale source de coûts cachés au sein des cabinets d'expertise comptable.

▪ CAUSES AFFERENTES A L'ADMINISTRATION DU CABINET

L'administration est une tâche qui incombe à la direction du cabinet. Cette dernière doit mettre en œuvre les différentes politiques et procédures et veiller à leur application par tous les membres du cabinet. A ce niveau, les coûts cachés peuvent avoir diverses origines :

- Les ressources matérielles, notamment, le matériel informatique, support de traitement et de stockage de l'information. L'inadaptation de l'outil informatique au volume et à la nature des données traitées ainsi que les problèmes de sauvegarde constituent souvent une source de perte de la productivité.
- Le défaut de communication interne entre les services constituant une chaîne de travail au sein du cabinet peut engendrer des conflits d'ordre relationnel nuisibles à la qualité des travaux.
- L'absence d'une procédure uniformisée de sauvegarde des documents et de gestion des dossiers peut entraîner des conséquences fâcheuses pour le cabinet.

2.3 ELABORATION DU QUESTIONNAIRE : DEMARCHE CHURCHILL (1979)

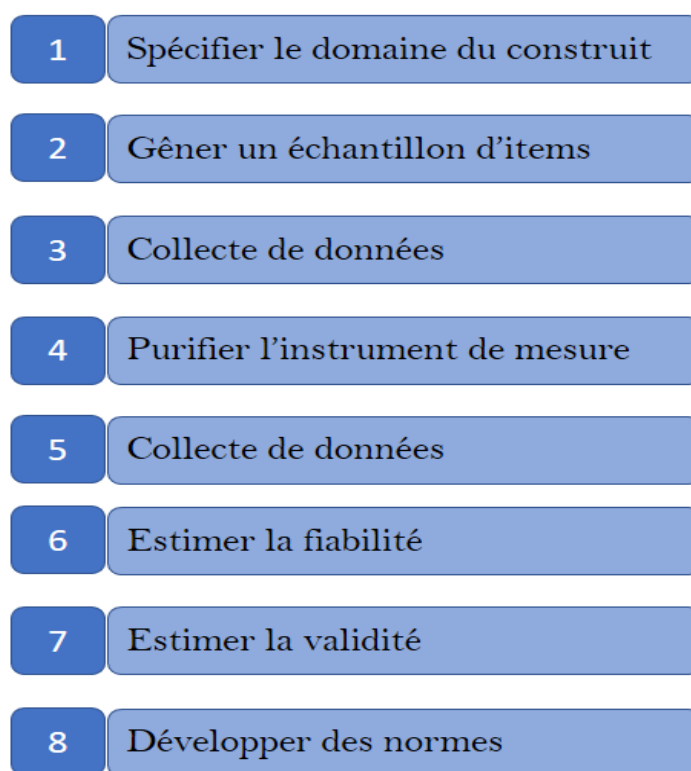
Les travaux précédents affirment la forte ressemblance des pratiques au sein des cabinets d'expertise comptable marocains. Cela nous pousse à considérer que la mise en évidence des coûts cachés au sein d'un cabinet pilote peut être généralisée aux autres cabinets présentant une organisation semblable.

Ainsi, notre étude au sein du cabinet pilote rentre dans un cadre multidimensionnel car elle vise à établir un lien entre l'aspect social (performance du personnel) et l'aspect économique (gestion des coûts). Il s'avère donc nécessaire de mener une étude à la fois qualitative et quantitative pour pouvoir aboutir à des résultats fiables.

C'est ainsi que dans la démarche de notre recherche, nous allons procéder à une évaluation des dysfonctionnements du cabinet grâce au déploiement d'un guide d'entretien adressé aux collaborateurs et à une observation physique sur le terrain. La complexité de l'appréciation qualitative des structures du cabinet et des variables sociales nous a conduit à réaliser notre entretien en suivant la démarche de CHURCHILL (1979). Cette dernière s'inscrit parfaitement dans un cadre visant à tester la qualité des instruments de mesure à caractère multidimensionnel.

L'objectif assigné à un instrument de mesure tel que le questionnaire est de permettre l'obtention d'une mesure parfaite des éléments étudiés. Cela s'avère difficile lorsque l'étude porte sur des attitudes personnelles comme celles dans notre cas. L'objectif de la démarche de CHURCHILL est de réduire au maximum le risque d'erreur d'appréciation. Très utilisée dans le domaine de recherche de la psychologie du travail, cette démarche nous permettra de réduire l'erreur aléatoire liée aux aléas tels que les circonstances d'entretien ainsi que les humeurs personnelles. L'avantage de l'utilisation de cette démarche est son caractère très flexible et donc pouvant être personnalisé au contexte de notre recherche. Elle se déroule en plusieurs étapes comme nous montre le schéma suivant :

Fig 2 : Les étapes de la démarche CHURCHILL



Source : élaboré par nos soins

Le guide d'entretien sera constitué d'une série de quinze (15) thèmes. Les thèmes choisis nous permettent d'émettre une appréciation sur les structures et les comportements humains et à partir de cela de détecter les principaux dysfonctionnements du cabinet. Pour aboutir à des résultats plus pertinents, une série de choix de réponses sera proposée aux personnes interviewées avec une possibilité d'émettre des observations particulières.

Notre objectif étant d'aboutir à une évaluation pertinente des dysfonctionnements résultant des comportements humains et à un chiffrage des coûts cachés, l'exactitude et la pertinence des mesures ne peuvent pas être obtenues en se limitant uniquement à un questionnaire. Une appréciation externe au cabinet est nécessaire pour détecter l'intégralité des dysfonctionnements.

En tant que membre non-permanent du cabinet, nous avons procédé à une énumération des dysfonctionnements en observant et en analysant les comportements des collaborateurs et les conditions générales de travail au sein du cabinet.

Nous avons observé avec grande attention les interactions entre expert-comptable / collaborateurs, collaborateurs / collaborateurs, clients / collaborateurs, expert-comptable / clients. Nous avons aussi approché certains clients afin d'avoir leurs appréciations sur la qualité des services rendus par le cabinet.

3. GRILLE DES DYSFONCTIONNEMENTS RELEVÉS : ANALYSE DES RESULTATS

Sur la base de l'entretien avec le personnel du cabinet et l'observation des pratiques d'organisation et de gestion, nous avons pu relever une série de dysfonctionnements qui apparaissent dans le tableau suivant :

Tableau 1 : Grille des dysfonctionnements relevés au sein du cabinet pilote

Types de dysfonctionnements	Causes des dysfonctionnements	Observations	Les composants des coûts cachés probablement associés
Conditions de travail stressantes	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La multitude et la diversité des tâches à accomplir par les salariés ; ▪ La pression due aux courts délais de traitement suivie d'une faible collaboration de certains clients ; 	Les collaborateurs subissent une pression continue au sein du cabinet. Une approche managériale caractérisée par un style fortement autoritaire et rigide ne favorise pas à l'amélioration de la	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le sur-temps La non-productivité

	Une forte pression des responsables hiérarchiques	performance du personnel.	
Niveau de motivation assez faible des salariés	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La rigidité des procédures de travail au sein du cabinet ; ▪ La peur de prise d'initiative ; ▪ Les reproches faites en public. 	Le cabinet présente des procédures de travail très rigides dont le non-respect conduit à des sanctions instantanées.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La non-création du potentiel ▪ La non-productivité <p>Les risques opérationnels</p>
Une mauvaise gestion du temps de traitement des tâches	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Absence de planification efficace des tâches à réaliser, ▪ Tableau de bord très statiques ne permettant pas un suivi régulier des actions à entreprendre ; ▪ Absence de liens entre les différents modules du tableau de bord, 	Les outils de gestion du temps au sein du cabinet ne correspondent pas aux besoins et à la réalité de ce dernier. Cela a pour principale conséquence le mécontentement des clients.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le sur-temps
La rareté des formations destinées au personnel	<ul style="list-style-type: none"> • La surcharge au travail ne permet pas aux collaborateurs de suivre des formations dans les 	Cela a pour conséquence la difficulté dans le traitement d'un certain nombre de tâches nouvelles. Aussi, cette rareté de la formation	<ul style="list-style-type: none"> • La non-création du potentiel

	divers domaines de spécialisations.	ne permet pas au cabinet de se lancer à la recherche d'une nouvelle catégorie de clientèle.	
Difficultés à suivre le plan d'action prévu	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La mauvaise gestion de temps ; • Les erreurs résultant de la surcharge au travail et du traitement simultané d'une multitude de tâches. 	Le cabinet a en effet des difficultés à pouvoir honorer ses engagements vis à vis de certains clients et de respecter le calendrier qu'il s'est fixé.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La non-productivité • Le sur-temps
Une organisation de travail peu efficace	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Manque de spécialisation dans le traitement des tâches ; ▪ Un niveau de multitasking très élevé. 	Les collaborateurs traitent un nombre élevé d'information ce qui contribue à réduire à long terme leur productivité générale. Ils sont polyvalents dans divers domaines sans avoir une expertise importante dans un domaine particulier.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le sursalaire ▪ La surconsommation des ressources
Le non-suivi des performances des collaborateurs	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Absence de grille permettant une évaluation des 	Les collaborateurs procèdent à une vérification et une correction des	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Le sursalaire

	compétences des collaborateurs ; <ul style="list-style-type: none"> ▪ Difficulté dans le choix des indicateurs de performance. 	documents traités sans l'intervention des experts comptables. Ces derniers interviennent juste au moment de la validation finale. Ainsi, il est très difficile d'évaluer les compétences des collaborateurs pris individuellement.	
--	---	--	--

Source : élaboré par nos soins

3.1 EVALUATION DES COUTS GENES PAR LES DYSFONCTIONNEMENTS

Après avoir relevé les dysfonctionnements présents au sein du cabinet pilote, nous allons procéder à l'évaluation des coûts qu'ils génèrent. Pour cela, il est nécessaire de passer par un choix de méthode qui nous conduira à un chiffrage pertinent des coûts. L'ISEOR, dans ces recherches, préconise l'utilisation de la méthode SOF (Social, Organisationnel, Financier).

3.2 CHIFFRAGE DES COUTS SUIVANT LA METHODE SOF

L'application de la méthode d'évaluation SOF au cabinet pilote nous a permis de mettre en évidence les coûts présentés dans les tableaux suivants. Les variables utilisées ont été choisies soit de façon conventionnelle, tel que le taux de perte de productivité qui est estimé à 40% par American Psychological Association (APA), soit à partir des informations fournies par le cabinet. Il s'agit notamment de :

- Chiffre d'affaires (CA) annuel prévisible qui est estimé à 1.353.600 dirhams ;
- Charges variables annuelles prévisionnelles : 189.504
- La masse salariale annuelle qui est de 462.000 dirhams ;
- Le temps total de travail prévu des salariés qui s'élève à 48.048 heures par an.

En fin, d'autres variables ont été calculées. Il s'agit du:

- CHVACV : estimée à 24,22 dhs
- Taux de non-réalisation des tâches prévues de 4,25% qui est égal à la somme des tâches effectuées sur la somme des tâches prévues ;

- Taux d'incapacité prévisionnelle de 2%. Ce dernier est déterminé en répartissant la population de la clientèle potentielle (accroissement prévu de 10% selon **les dernières statistiques d'Inforisk**) sur le nombre total des cabinets situés sur Rabat (40 cabinets au total selon l'ordre des experts comptables du Maroc).

Tableau 2 : Mise en évidence des incidences économiques résultant des Dysfonctionnements par la méthode SOF

Module Social		Module Organisationnel		
Les dysfonctionnements	Indicateurs	Incidence économique		
Le sur-temps		Durée standard	Durée réelle	Ecart
	Sur-temps destiné à la recherche de l'information (archivage)	30 sec	180 sec	150 sec
	Sur-temps de révision des travaux effectués par les collaborateurs	3h	6h	3h
La non-productivité		Taux conventionnel de perte de productivité		
	Taux de multitasking	40%		
		Perte prévue	Perte réelle	Ecart
	Perte de la clientèle	0	4	4
La non-création de potentiel		Taux d'incapacité prévisionnelle		
	Incapacité à conquérir une nouvelle clientèle	2%		
Les risques operationnels		Frais prévu	Frais réel	Ecart
	Frais relatifs aux sanctions	0	3000	3000
Le sursalaire		Taux de non-réalisation des tâches prévues (tâches effectuées / tâches prévues)		
	Ecart entre les tâches prévues et les tâches réalisées	4,25%		

Source :  labor  par nos soins

Tableau 3 : Evaluation des coûts résultant des dysfonctionnements par la méthode SOF

Module Financier				
Eléments de calcul				Coût estimé (en dirhams)
Sur-temps	Nombre de clients	Fréquence moyenne de consultation de dossier par an	Sur-temps annuel	
150 sec	94	7	27,4 h	82.624,1
3h	94	12	3384 h	
Taux conventionnel de perte de productivité				
40%				184.800 (40% de la masse salariale)
Nombre de clients perdus		Prix des prestations annuelles		
4		14400		57.000
Taux d'incapacité prévisionnelle		CA annuel prévisible		
2%		1353600		27.072
				3.000
Taux de non-réalisation des tâches prévues (tâches effectuées / taches prévues)				
4,25%				19.635 (4,25% de la masse salariale)
TOTAL				374.131,1

Source : élaboré par nos soins

Le chiffrage des coûts cachés résultant des dysfonctionnements mis en évidence au sein du cabinet pilote les estimé à 374.131,1 dirhams pour l'année d'étude soit 27,64 % du chiffre d'affaires.

Cette tentative d'évaluation des coûts nous facilitera la mise en place un projet adapté au cabinet permettant de résoudre les anomalies constatées et réduire les coûts.

III. CONCLUSION

Les analyses antérieures et les résultats obtenus nous conduisent à émettre des réserves quant à l'efficacité des outils que nous avons proposé. La critique que nous pouvons adresser au projet est que le module de mesure de performance du personnel n'aboutit pas à des évaluations exactes. Ces performances sont calculées à partir du nombre de dossiers traités par le collaborateur ainsi que le temps de traitement de ces derniers. Cependant, le cabinet a des multiples clients (94 actuellement) qui sont des personnes physiques et morales de tailles diverses et exerçant dans des secteurs d'activités très variés. Pour aboutir à des évaluations correctes de la performance des collaborateurs, il serait nécessaire de déterminer des coefficients de pondération se rapportant à chaque type de clients et à la durée nécessaire de traitement des dossiers car nous ne pouvons pas attribuer la même performance à un collaborateur qui travaille sur le dossier d'une grande entreprise, dont le traitement nécessitera une semaine d'effort et à un autre qui traite d'une personne physique gérable en quelques heures.

Agir sur le comportement humain, quelques soient les moyens utilisés, reste une manœuvre complexe. Au sein du cabinet d'expertise comptable, le rôle que jouent les experts, représentant le top-management, est crucial dans la création d'un environnement motivant : nous pouvons parler du **professionnalisme éthique**.

Ayant un mode hiérarchique très vertical, nous suggérons le passage à un management participatif, de résultat et de performance, l'encouragement des équipes, pas uniquement pécuniaire. Leur écoute et leur formation sont indispensables pour l'amélioration des performances, et cela s'inscrivant dans le long terme. Ces mesures favoriseront une plus grande fidélisation des collaborateurs et donc permettront de réduire, sinon à mettre fin aux multiples « turn over » que connaît le cabinet.

Également, comme dans la plupart des cabinets comptables, le stress est fortement présent au sein du cabinet pilote. Les entretiens nous ont révélé deux causes principales de ce stress : le manque de formation des collaborateurs qui ont du mal à traiter certains dossiers dans des délais réduits et la forte pression des experts. Nous suggérons donc à ce niveau, une multiplication des formations destinées à l'équipe de travail et programmées sur la base de la grille de gestion des compétences.

En ce qui concerne les structures, nous recommandons la création d'un espace d'autonomie (aménagement d'un lieu où les collaborateurs pourront prendre leur café) afin de permettre aux équipes d'échapper momentanément à la pression du travail. Cela s'accompagne par l'autorisation de la prise de pauses régulières, chose qui est assez limitée au sein du cabinet. Cela favorisera le mouvement des personnes qui

restent habituellement sédentaires au bureau, les aidera à mobiliser plus d'énergie et de ce fait améliorer leurs performances.

REFERENCES

- BOURDONCLE R. (2000). Autour des mots professionnalisation, formes et dispositifs. Recherche et Formation, 35, 117-132.
- DEMAZIERE D., ROQUET P. et WITTORSKI R. (dir.) (2012). La professionnalisation mise en objet. Paris, L'Harmattan, collection Savoir et Action.
- CLENET C. (2010), « Du praticien réflexif à l'ingénieur chercheur en formation. Quels cheminements pour quelles postures professionnelles ? » dans L'archipel de l'ingénierie de la formation : Transformations, recompositions ?, Brémaud Loïc, Guillaumin Catherine (dir.), Rennes, Presses universitaires de Rennes, pp. 249-260.
- CLENET J., POISSON D. (2012). La complexité : un champ conceptuel fécond pour des recherches sur la professionnalisation dans les métiers de l'humain. Dans J. Clénet, P. Maubant & D. Poisson, (dir.), Formations et professionnalisations à l'épreuve de la complexité (p. 24-55). Paris : L'Harmattan.
- DAVID A. (2000), « La recherche-intervention, cadre général pour la recherche en management ? », in David, Hatchuel & Laufer, Les nouvelles fondations des sciences de gestion. Éléments d'épistémologie pour les sciences du management, Vuibert.
- DE LAVERGNE C. (2007), « La posture du praticien-chercheur : un analyseur de l'évolution de la recherche qualitative », Recherches qualitatives, Hors-Série, numéro 3, pp. 28-43.
- SAVALL H., ZARDET V. (1996), « La dimension cognitive de la recherche-intervention : la production de connaissances par interactivité cognitive », Revue Internationale de Systémique, Vol. 10, n°1-2, p. 157-189.
- SCHÖN D. (1985). Le praticien réflexif, à la recherche du savoir caché dans l'agir professionnel (1983). Montréal, Les Editions logiques.
- CAPPELLETTI, LAURENT, OLIVIER VOYANT, ET HENRI SAVALL. 2018. « Quarante ans après son invention : la méthode des coûts cachés ». ACCRA N° 2 (2): 71-91.
- MIGNON, SOPHIE. 2009. « La pérennité organisationnelle ». Revue française de gestion n° 192 (2): 73-89.

- HENRI SAVALL, Reconstruire l'entreprise : les fondements du management socio-économique, Dunod, Paris 2014, 203 p.
- SAVALL HENRI ET ZARET VERONIQUE, Maitriser les coûts et les performances cachés, Economica 1995 Paris, 410 p.
- NARO, GERALD, ET FLORENCE NOGUERA. 2008. « L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise : enjeux et perspectives des « Sustainability Balanced Scorecards » ». Revue de l'organisation responsable Vol. 3 (1): 24-38.
- NOBRE, THIERRY, ET CINDY ZAWADZKI. 2013. « Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME ». Comptabilite - Controle - Audit Tome 19 (1): 91-116.
- OMARI, SAMI EL, ET WAFI KHLIF. 2014. « Professionnalisation des experts-comptables : analyse comparée du Maroc et de la Tunisie ». Comptabilite - Controle - Audit Tome 20 (1): 67-91.
-
- WEBER, M. (1921). Économie et société. Paris : Plon, 1969.
- WILENSKY, H. (1964). The professionalization of everyone? American Journal of Sociology, 137-159.
- WILLMOTT, H. (1986). Organising the profession: A theoretical and historical examination of the development of the major accountancy bodies in the U.K. Accounting, Organizations and Society : 555-580.
- ALAZAD CLAUDE ET SEPARI SABINE, Contrôle de gestion, 2ème Edition, Dunod, Paris 2010, 735 p.
- KHEMAKHEM ABDELLATIF, Dynamique du contrôle de gestion, Dunod 1984, 592 p.
- JACQUES MOREAU, Président-directeur Général du Groupe JMC, Performance et coûts cachés, Santé et Développement des Organisations et des Personnes, 2011.
- ALBERTO RAPOSO, Inter- and Intra-Relationships between Communication Coordination and Cooperation in the Scope of the 3C Collaboration Model, Pontifical Catholic University of Rio de Janeiro, Brazil.
- BONNET MARC « Contribution de la gestion des actions de formation intégrée à la sauvegarde des emplois des personnels de faible niveau de qualification dans l'industrie française » Communication au congrès par l'IAE de Lille face aux problèmes de l'emploi- Les 22 et 23 septembre 1994..
- MARC DEWILDE, Dysfonctionnements organisationnels et individuels en entreprise : la double triade, publié le 28 décembre 2005.

- PATRICE ROUSSEL, méthode de validation de questionnaire en GRH, l'exemple du QSR en phase exploratoire, Université Toulouse III.
- Ordre des Experts Comptables du Maroc Revue internationale de comptabilité comparée, Profession : Expert-comptable..
- Dahir n° 1-92-139 du 14 rejev 1413 (8 janvier 1993) portant promulgation de la loi n° 15-89 réglementant la profession d'expert-comptable et instituant un ordre des experts comptables.