

Dysfonctionnements révélateurs des coûts-performances cachés au sein de l'organisation : Revue de littérature

Malfunctions revealing hidden cost-performance within the organization : Literature review

Lahoussine ELKTIRI

Doctorant en science de gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales

Université Ibn Zohr Agadir

Laboratoire des Etudes et Recherches en Economie et Gestion (LEREG)

Maroc

lahoucine.elktiri@gmail.com

Lhassane JAOUHARI

Professeur Habilité en sciences de gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Agadir

Université Ibn Zohr

Laboratoire des Etudes et Recherches en Economie et Gestion (LEREG)

Maroc

jaouhari_lhassane@yahoo.fr

Date de soumission : 29/04/2020

Date d'acceptation : 10/06/2020

Pour citer cet article :

ELKTIRI L. & JAOUHARI L. (2000) «Dysfonctionnements révélateurs des coûts-performances cachés au sein de l'organisation : Revue de littérature», Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 1 : Numéro 1» pp : 49- 59

Résumé :

Dans le cadre du nouveau contexte de la mondialisation, les entreprises marocaines sont confrontées de plus en plus à une pression de marge. Et sont interpellées à revoir leurs stratégies et faire évoluer leurs outils de gestion. A cet égard, la question des coûts cachés devient de plus en plus indispensable pour toute entreprise cherchant à maîtriser leur performance, à la fois comme une source d'amélioration qualitative en regard des processus et quantitative face à la mesure de coûts-performance cachés. Ainsi, l'objectif principal de cet article est de détecter les dysfonctionnements révélateurs des coûts-performances cachés au sein des organisations. Pour ce faire, une revue des articles traitant ce concept, a été bien menée afin de dresser un état de l'art de la production académique et en tire des conclusions sur les différents dysfonctionnements.

Mots clés :

Dysfonctionnement, coûts cachés, performance

Abstract :

In the context of the new context of globalization, Moroccan companies are increasingly confronted with margin pressure. And are challenged to review their strategies and evolve their management tools. In this respect, the question of hidden costs is becoming more and more essential for any company seeking to control their performance, both as a source of qualitative improvement in terms of processes and as a quantitative measure in the face of the hidden cost-performance measure. Thus, the main objective of this article is to detect hidden cost-performance dysfunctions hidden within organizations. To do this, a review of the articles dealing with this concept, was very brief in order to draw a state of the art of academic production and draw conclusions on the various malfunctions.

Key words :

Malfunction, hidden costs, 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 marocaines ont plusieurs difficultés soulevées au niveau de la gestion ce qui perturbe le pilotage de la performance qui constitue une question principale des entreprises.

Dans cette perspective les entreprises engagent des coûts et ont une difficulté de les maîtriser. C'est dans ce sens que plusieurs auteurs ont mené dans les années 70 des travaux de recherche sur les pratiques de gestion au sein de l'entreprise, ces travaux ont soulevé qu'il existe des coûts visibles par dénomination prédéfinie par les normes comptables et par l'instauration d'un système d'information comptable, ainsi ils peuvent être quantifié par des méthodes telles que la méthode des coûts complets, la méthode ABC, Direct Costing, ...Etc. Certes, la performance devenue un facteur principal de l'économie nationale actuelle, du fait que cette dernière peut être influencer par un certain nombre de dysfonctionnements au sein de l'entreprise. A cet égard on constate qu'il existe d'autres coûts source de ces dysfonctionnements appelés des coûts invisibles ou autrement dit des coûts cachés. Ce concept est la base des recherches faites Henri Savall et qui a distingué qu'il existe des dysfonctionnements de types économiques et d'autres de types comportementaux, c'est la base des fondements de la théorie socio-économique en management de (Henri Savall 1975, Savall, Zardet, 1992), c'est nouvelle approche focalisée sur les recherches de Robert Anthony (1965). Dans une finalité d'apporter une démarche innovante qui vise à améliorer la performance socio-économique (Sara DEHBI ; Khadija ANGADE 2019).

A ce constat, l'objectif de notre recherche est de traiter la question du dysfonctionnement qui est devenue aujourd'hui un enjeu central révélateurs des charges non visibles influençant les décisions des managers et la performance de l'entreprise, plus précisément l'accumulation des ces charges donnent naissance aux coûts-performances cachés. Dans le cadre, et suite aux spécificités du secteur bancaire l'existence des dysfonctionnements vont engager une accumulation considérable des coûts cachés. En effet, faire face aux différents dysfonctionnements pour déterminer les causes et les conséquences vont permettre à proposer des solutions et gardant le principe d'exploitation pour l'entreprise par l'augmentation de la rentabilité et l'amélioration de la performance. Et avec la tendance actuelle, le diagnostic interne et externe est une étape importante pour l'entreprise et constitue une source idéale pour l'amélioration.

C'est dans ce cadre la problématique notre article est formulée comme cité « quels sont les dysfonctionnements révélateurs des coûts cachés au sein de l'organisation » cette question de recherche s'intéresse à étudier les dysfonctionnements révélateurs des coûts cachés dans l'organisation. Cet sera réparti en trois axes principaux, dont le premier réservé à un cadre de conceptualisation de terminologie générales du sujet développé, le second axe traitera la méthodologie que nous avons adopté pour élaborer ce travail de recherche et on finira par le troisième axe qui sera sur les différents résultats obtenus par les travaux antérieurs en relations à notre sujet de recherche.

I. Revue de littérature

1. Généralités sur les coûts

Nous distinguons dans cet axe entre deux terminologies distinctives, à savoir, les coûts visible ou quantifiable et les coûts non visible appelés coûts cachés. Les visibles ont un caractère comptable sous une dénomination selon le plan comptable d'où l'entreprise peut les valoriser selon des techniques et des normes comptables ou un système d'information comptable. Par contre les coûts cachés posent d'une part, un problème de mesure pour l'entreprise par l'absence des instruments pour la comptabilité sous une dénomination prédéfinie, et d'autre part, ils ont un caractère parfois de structure et parfois de comportement ce qui rend leur quantification très difficile.

1.1. Les coûts visibles

Les charges visibles sont assujetties et distinctes selon un système et des normes de comptabilité générale sous des dénominations précises. Dans le volet du processus de production le cumul des charges constitue un coût (exemple : coût d'achat des matières premières, coût de production et le coût de revient). Le coût est la somme d'argent exigée en contrepartie d'un bien ou d'un service à l'acquisition et expliqué par son coût d'acquisition ou coût d'achat (Boivert Hugues, Laurin Claude 2007), tout au long d'un processus de production d'un bien ou d'un service l'entreprise supporte une série de charges de l'achat des matières premières jusqu'à l'obtention du produit fini et la valeur globale de ses charges constitue un coût pour l'entreprise (Gouget Christian n.d.).

Selon (Alain Burlaud Claude J Simon 2003), un cout est un calcul qui représente un montant ou bien un résultat chiffré obtenu grâce au regroupement des charges selon un critère jugé pertinent, mais ce critère de pertinence étant relatif,

(Gouget C & Raulet 2003), toutes les charges supportées lors de la fabrication d'un bien ou services correspond à un coût. A chaque phase de production on peut déterminer les couts (d'achat, de production et de revient)¹.

Pour (Boisvert H, Laurin C 2007), la contrepartie d'un produit au moment de l'opération d'achat est décrite par un coût qui égal à la somme des charges engagées en ce moment-là. Ainsi, dans une opération commerciale où l'exigence d'un net à payer de la part d'un fournisseur vis-à-vis de son client est le coût de ce bien objet de l'opération, de même, en relation d'un contrat de travail dont la rémunération est définie par l'accord entre un salarié et son employeur avec prise en compte d'autres éléments constitutifs de ce salaire, cette rémunération est un coût pour l'organisation².

(Dumas G et Larue D 2008), vont plus loin en le définissant comme suit : « un coût correspond à un ensemble de charges accumulées sur un élément (bien, service, fonction, etc.) défini au sein d'une organisation. Les coûts sont donc des constructions élaborées pour les nécessités de la gestion et de son contrôle, ils sont des systèmes de représentations des consommations de ressources »³.

Dans ce cadre nous déduisons que les coûts visibles sont définis par une dénomination comptable et calculés à travers des méthodes, mais par contre il existe d'autres coûts non pris en considération dans la comptabilité et qui sont invisibles ou cachés, c'est pour cela il aussi intéressant de définir et de distinguer entre coûts visibles et coûts cachés dans le point qui suit.

¹ Gouget C. et Raulet C. (2003), *Comptabilité de gestion*, 6è édition, Dunod

² Boisvert H, Laurin C. Mersereau A. (2007), *Comptabilité de management*, 4e édition, Pearson.

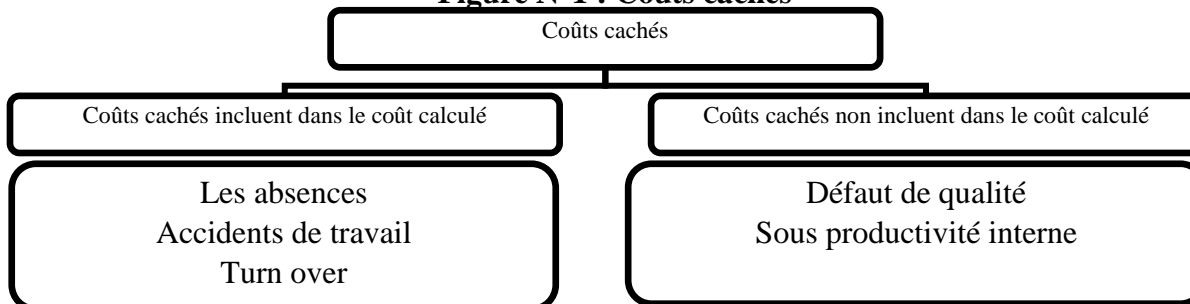
³ Dumas G. et Larue D. (2008), *Contrôle de gestion*, Les éditions Lexis Nexis SA.

1.2. Les coûts non visibles

Les coûts cachés sont devenus un constat majeur au sein de l'organisation pour une telle prise de décisions. Et pour y arriver à les cerner, il est important de faire face à leurs causes ce qui va permettre une évaluation de la performance cachée derrière ces coûts cachés afin d'améliorer les décisions opérationnelles et stratégiques de l'organisation. H. Savall, est parmi les grands auteurs de la théorie des coûts cachés, c'est le fondateur et président aussi de l'ISEOR⁴, son équipe a réalisé une recherche qui a conclu l'existence d'un cumul des dysfonctionnements chaque moment au sein de l'entreprise. L'objectif de cette méthode développée en 1974 est d'améliorer la performance de l'organisation. La question des coûts cachés constitue un enjeu majeur est indispensable à la performance de l'organisation car ils affectent le résultat. A ce constat, les coûts cachés se caractérisent par la complexité et la difficulté de les estimer. En contrôle de gestion il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts telles que la comptabilité de gestion par la méthode des coûts complet, comptabilité par activité par la méthode ABC et la méthode des coûts cachés.

L'existence des coûts cachés donne référence à l'existence d'un certain dysfonctionnement au sein de l'organisation, et ces dysfonctionnements peuvent être de nature structurel ou de nature humaine ce qui explique la difficulté de les mesurer à travers des méthodes comptables. Tout en sachant le calcul et la détermination des coûts une phase primordiale pour l'organisation et une source d'amélioration de la performance.

Figure N°1 : Coûts cachés

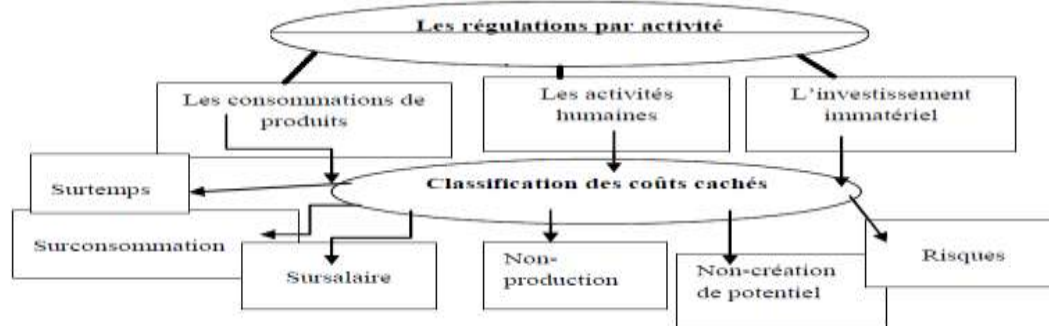


Source : (Savall Henri ; Zardet Vironique 1995, P.128)

a. Typologies des coûts cachés

Du fait que les coûts cachés proviennent des procédures structurelles et des comportements humains, ils sont qualifiés sous des variables socio-économiques selon les recherches menées par Henri Savall et Véronique Zardet en proposant une classification :

Figure N°2 : Classification des coûts cachés



Source : (Henri Savall ; Vironique Zardet 2003, P.8)⁵

⁴ Institut de socio-économie des entreprises et des organisations

⁵ Cité par (Sara DEHBI ; Khadija ANGADE 2019)

b. Indicateurs des coûts cachés

Selon les travaux antérieurs l'existence des coûts cachés est liée à des indicateurs pour les mesurer, (Dumas G ; Larue D 2008) ont distingué plusieurs indicateurs présentés par le tableau suivant :

Figure N°3 : Indicateurs des coûts cachés

Source des coûts cachés	Variables de mesure
Les absences	Le taux de l'absentéisme Caus de l'absence Régulation
Défaut de qualité	La proportion des défauts Les réclamations clients Réputation de l'entreprise
La sous-production	Salaire supérieur aux tâches Surplus de temps Surplus de consommation Sous productivité Marge sur coût variable faible
Rotation du personnel	Proportion du turn over Proportion d'instabilité du personnel Les frais de recrutement Les frais de formation

Source : (Dumas G ; Larue D 2008)

2. Notion de dysfonctionnements

Dysfonctionnement selon le dictionnaire français signifie « trouble, anomalie dans le fonctionnement défaut, mauvais état de travail », ce terme et pareil aussi bien à une machine qu'à un groupe de personnes. La notion de dysfonctionnement donne sens au non-respect d'un processus prédéfinis au niveau du manuel de procédures, ou plus précisément un mal fonctionnement dans l'exécution d'une certaine tâche. La constatation des anomalies lors de la réalisation des tâches rendre compte à défaut d'utilisation des ressources. Selon l'approche socio-économique de (Savall Henri ; Zardet Vironique 1995) qui se base sur la qualité du travail dans réalisation des missions pour qu'on puisse parler de la bonne foie de l'utilisation des ressources. Cette analyse socio-économique s'est donc consacrée pour identifier et évaluer les coûts cachés des dysfonctionnements⁶

C'est dans ce sens qu'on constate que les coûts sont à l'origine des dysfonctionnements au sein de l'organisation, ce qui le point de discussion de notre travail de recherche, du fait que l'existence des dysfonctionnements fait appel à la recherche des solutions et des régulations

⁶ Savall H. et Zardet V. (1995), Maîtriser les coûts et les performances cachés

qui seront classés parmi les premiers coûts non visibles par l'organisation. La détection de l'existence d'un dysfonctionnement constitue une amélioration future pour l'organisation, mais, sa régulation fait inscrire l'organisation sur plusieurs tournages incontournable et des problèmes de gestion ce qui peut retarder le processus d'exécution des tâches quelque soit administratives ou techniques et à des pertes sur différents sens.

D'après ces éclaircissements, le dysfonctionnement veut dire donc l'existence d'une anomalie qui perturbe ou peut empêcher la réalisation des objectifs et qui engendre des gaspillages qui peuvent être expliqués par la naissance des coûts cachés.

A ce contexte l'existence de certains dysfonctionnements au sein de l'organisation fait générer des charges et l'accumulation de ces charges constitue un coût que se soit visible ou invisible quantitatif ou qualitatif ce qui peut influencer la performance de l'organisation qui présente de son tour un objectif principal de telles organisations.

3. Performance

La performance au sein de l'entreprise constitue en particulier un pilier central de telles décisions des dirigeants et d'une manière générale un thème intéressant dans le domaine des sciences de la gestion. Ce concept touche plusieurs sens au sein de l'organisation à savoir le volet financier, le volet environnemental et le volet social, c'est donc dans ce cadre il est important de définir la performance dans les différents sens. Cette notion mesure l'adéquation entre les objectifs stratégiques préalablement définis et les résultats effectivement atteints. Elle pose un grand problème, puisqu'il n'y a pas une définition standard. Elle peut être définie en se basant sur les trois concepts clés :

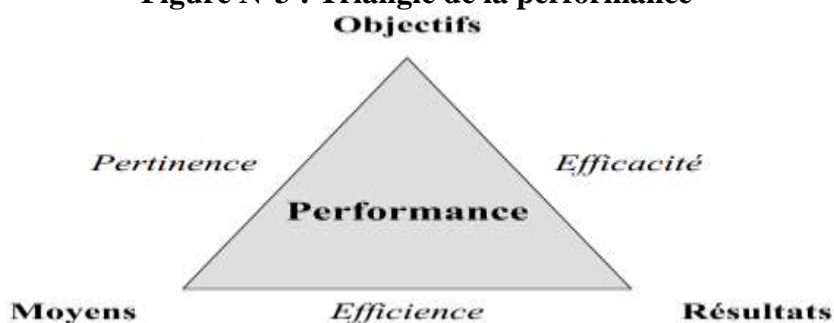
Pertinence : Signifie la cohérence entre les objectifs obtenus et les ressources employées, autrement dit, la bonne allocation des ressources.

Efficiences : La minimisation des ressources.

Efficacité : « la capacité à réaliser des objectifs » (de la Villarmois, 2001).

Gibert (1980) positionne la performance au centre du triangle (Triangle de la performance) regroupant ces notions d'efficiences, d'efficacité et de pertinence. Ces notions pouvant se définir dans le triptyque : objectifs, moyens, résultats.

Figure N°3 : Triangle de la performance

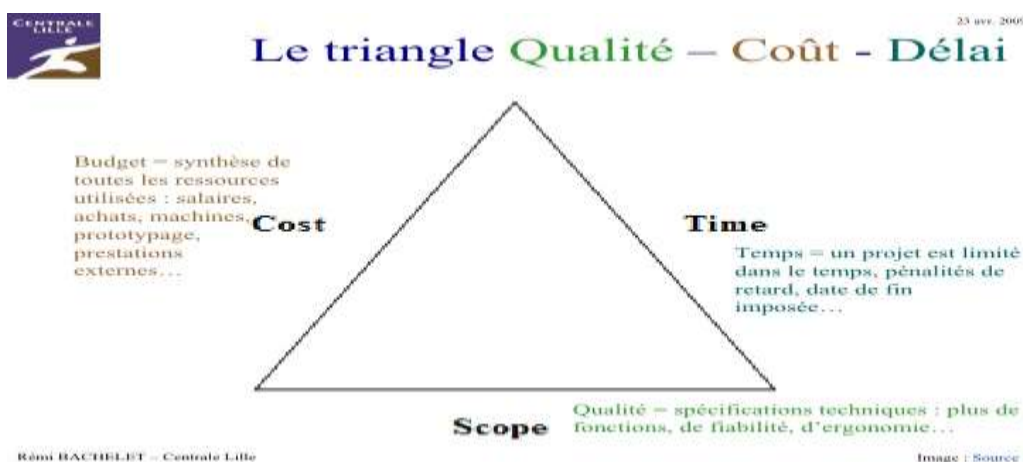


Source : Gilbert 1980

En revanche, D'autres travaux ont adopté les notions « coût, qualité, délai » pour définir la performance en gestion de l'entreprise. Chacune de ces trois composantes est étroitement imbriquée avec les autres.

Le triptyque « coût, qualité, délai » pour piloter la performance globale de l'organisation doit reposer sur un processus d'optimisation globale de ses composantes et pas de manière individuelle, car la somme des optimums n'égale jamais l'optimum de la somme.

Figure N°4 : Le tri type « Coût, Qualité, Délai »



Source : Remi BACHELET (Centrale Lille)

II. Méthodologie et terrain de recherche

Notre revue de littérature construite dans cet article a suivi une méthodologie fondée sur l'analyse des différents travaux antérieurs réalisés sur la même problématique comme la notre dans cité dans ce travail avec des différents contextes, mais aussi des études proches à notre sujet objet de recherche.

Comme déjà souligné au départ, notre sujet intitulé « Dysfonctionnements révélateurs des coûts-performances cachés au sein de l'organisation », fait appel à trois domaines de recherche : Dysfonctionnements, coûts cachés et performance.

Les différentes études ayant abordée cette thématique sont basées sur des entretiens avec des responsable financiers et des contrôleurs de gestion afin d'y analyser la relation et l'impact des dysfonctionnements révélateurs des coûts cachés sur la performance de l'entreprise. Dans de sens nous présenterons dans l'axe des résultats de recherche une synthèse des travaux antérieurs en relations avec le sujet de cet article et par la suite nous faisons une analyse, comparaison et discussion des différents résultats dans l'objectif de ressortir et de construire un modèle théorique en perspective de recherche de notre prochain travail sur un contexte particulier différents de ceux déjà étudiés.

III. Résultats et discussion

Dans l'objectif d'identification des différents dysfonctionnements révélateurs des coûts cachés dans l'organisation, nous avons établi une fiche de lecture pour chaque afin de ressortir des synthèses théoriques et méthodologiques. Ces dernières nous ont permis de soulever les résultats suivants :

L'existence d'un certains dysfonctionnements au sein de l'organisation et que la régulation de ce dysfonctionnement engendre des coûts cachés.

En se basant sur la théorie socio-économique du fondateur de la théorie des coûts cachés au sein de l'entreprise(Henri, Savall , Véronique 2010) nous citons l'absentéisme, la sous-production, la non qualité des produits et rotation du personnel cause l'entreprise des coûts non prise en compte par les dirigeants, ces coûts sources de ces dysfonctionnements sont : le sursalaire, non production, surtemps, surconsommation, perte de marge sur coût variable, coût de formation et coût de recrutement

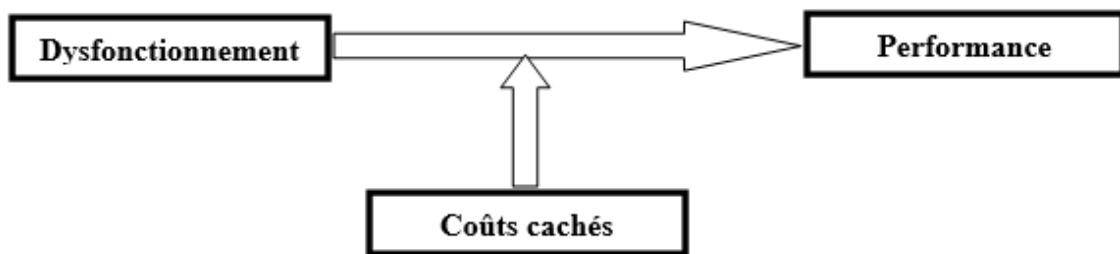
Une étude réalisé par (Sara DEHBI ; Khadija ANGADE 2019) au sein de l'hôpital régional marocain à travers des entretiens semi-directifs fondé sur six thèmes (condition de travail, organisation de travail, gestion de temps, coordination et mise en œuvre stratégique), cette étude a permis de décrire des coûts cachés sources de ces différents mal fonctionnements au sein de l'organisation liés au différents thème prédéfinis par l'auteur tels que les retards, les absences, mauvaise circulation de l'information, des démissions et des mutations. Ces différentes perturbations engendre des coûts non visibles influençons l'évolution de l'organisation.

A travers ces deux résultats on constate que même si le contexte est différent les résultats s'alignent sur un seul champ lié plus précisément au volet comportemental au sein de l'organisation, chaque défaut processus d'exécution des missions, ce qui implique la perturbation de la circulation de l'information qui constitue un élément central dans la réalisation des tâches. Ces différents dysfonctionnements nécessitent des régulations pour continuer l'exécution du processus, mais certainement, ces corrections engendrent des coûts pour l'organisation et qui ne sont pas visibles de telle façon que coûts cachés influencent la performance de l'organisation, plus précisément derrière ces coûts il y a une performance cachée.

Conclusion

Généralement chaque entreprise est constituée de personnes en groupe en collaboration sous forme d'un système bien organisé et décrit par une structure organisationnelle, ce groupe de personnes est en interaction en fonction des objectifs. Mais, à défaut le comportement humain est un aspect difficile à contrôler à cause de l'existence des cultures différentes et suite au phénomène de la mondialisation, ce qui peut engendrer des problèmes de fonctionnement au sein de l'organisation et une mauvaise exécution de procédure. Ces problèmes de fonctionnement permettent de supporter des charges par son cumul constituent un point de discussion au sein de l'organisation dont l'objectif est d'améliorer la performance de l'organisation.

Ces résultats nous conduisent à concevoir un modèle conceptuel qui regroupe les coûts cachés, les dysfonctionnements et la performance comme concept principal au sein de telles décisions.



Source : Auteur

Cet article constitue une présentation de quelques résultats sur les dysfonctionnements révélateurs des coûts cachés et cette présentation nous a permis de penser à une étude prochaine afin d'y apporter une réponse à la problématique suivante « Comment anticiper les dysfonctionnements porteurs des coûts-performances cachés au sein de l'organisation ? »

Bibliographie

- Alcouffe, S et all. (2013). « Contrôle de gestion sur mesure ». Dunod. Paris
- Anthony R.N. (1965), Planning and control systems, à Framework for analysis, Graduate School of Business Administration, Division of Research, Boston, Massachusetts.
- Anthony R.N. (1988), The management control function, Harvard Business School Press.
- Alain Burlaud Claude J Simon. 2003. *Comptabilité de Gestion : Coûts-Contrôle 3ème Edition.*
- Boisvert H, Laurin C, Mersereau A. 2007. *Comptabilité de Management 4ème Edition Person.*
- Boivert Hugues, Laurin Claude, Mersereau Alexander. 2007. *Comptabilité de Management.*
- BOISVERT H , « le renouvellement de la comptabilité de gestion », P.258
- Dumas G ; Larue D. 2008. *Contrôle de Gestion.*
- Dumas G, Larue D. 2008. *Contrôle de Gestion Les Éditions Lexis Nexis SA.*
- Gouget C, C Roulet. 2003. *Comptabilité de Gestion 6ème Edition Dunod.*
- Gouget Christian, Roulet Christian. *Comptabilité de Gestion.*
- Henri, Savall , Véronique, Zardet. 2010. *Economica Maîtriser Les Coûts et Les Performances Cachés.*
- Henri Savall ; Vironique Zardet. 2003. *Maîtriser Les Coûts et Performances Cachés.*
- Sara DEHBI ; Khadija ANGADE. 2019. “Contrôle Et Analyse Des Coûts-Performances Cachés Liés Aux Dysfonctionnements Au Sein Des Hôpitaux. Cas : Hôpital Régional Marocain.” *École Nationale de Commerce et de Gestion Université Ibn Zohr Agadir.*
- Savall Henri ; Zardet Vironique. 1995. *Maîtriser Les Coûts et Les Performances Cachés.*