

L'utilité du contrôle de gestion socio-économique dans le pilotage de la performance globale des organisations publiques.

The usefulness of socio-economic management control in steering the overall performance of public organisations.

MOUFDI Nada

Enseignant chercheur

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociale.

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Maroc.

Laboratoire de recherche en management, finance et économie sociale.

MAROC.

nadamoufdi@hotmail.com

EL BOURAKADI Fatima Zahra

Doctorante

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociale.

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Maroc.

Laboratoire de recherche en management, finance et économie sociale.

MAROC.

fatimzahra.elbourakadi1@gmail.com

Date de soumission : 02/02/2020.

Date d'acceptation : 11/03/2020.

Pour citer cet article :

MOUFDI N & EL BOURAKADI. F (2020) « L'utilité du contrôle de gestion socio-économique dans le pilotage de la performance globale des organisations publiques », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit. « Volume 4 : numéro 2 » p : 702 - 725.

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3733175>

Résumé :

Dans le fonctionnement réel et endogène des processus, les organisations publiques sont confrontées à une famille de coûts non maîtrisable et invisible ; Qualifiés de coûts cachés.

Ces coûts cachés sont les conséquences économiques des anomalies ou des difficultés de fonctionnement, ou bien à propre sens des dysfonctionnements vu qu'ils empêchent l'organisation de réaliser pleinement ses objectifs et d'exploiter ses ressources matérielles et humaines de façon efficiente.

L'objet de notre papier est d'étudier la nécessité d'implantation du contrôle de gestion socio-économique dans les organisations publiques ayant pour mission la satisfaction de l'intérêt général.

Mots clés : coût caché ; dysfonctionnements ; analyse socio-économique ; organisations publiques ; performance.

Abstract :

In the real and endogenous functioning of the processes, public organisations are confronted with a family of costs that are uncontrollable and invisible. Qualified as hidden costs.

These hidden costs are the economic consequences of anomalies or operating difficulties or, in the true sense of the word, malfunctions, since they prevent the organization from fully achieving its objectives and using its material and human resources efficiently.

The purpose of our paper is to study the need for the implementation of socio-economic management control in public organizations whose mission is to satisfy the general interest.

Keywords : hidden cost ; dysfunctions ; socio-economic analysis ; public organisations ; performance.

Introduction :

Aujourd'hui, l'organisation publique marocaine est appelée à procéder à des transformations structurelles sur les plans organisationnel, managérial, numérique et éthique pour faire face aux mutations de son environnement national et international et répondre aux exigences et aux attentes de ses usagers.

Cette transformation se manifeste par la nécessité de passer d'une organisation bureaucrate, rigide, lente et non innovante à une organisation modernisée.

Pour répondre à cette exigence, les organisations publiques marocaines se sont engagées dans un processus de réforme initié par la constitution de 1962. Cette constitution avait pour objectif de mettre en lumière des grands principes sur lesquels l'administration publique marocaine devra reposer en termes de légalité « les marocains, sont égaux devant la loi », de décentralisation et de séparation des pouvoirs.

De la constitution de 1962 jusqu'au Plan National de la Réforme de l'Administration 2018-2021, en passant par un grand nombre de propositions qui se sont succédées, essuyant échec après échec en l'absence d'un plan rigoureux.

Le fonctionnement des administrations publiques est souvent jugé de manière critique et défavorable tant de la part des citoyens qui réclament leurs insatisfactions vis-à-vis des services que de la part de la société civile.

Dans ce sens, l'organisation publique marocaine est appelée à être performante. Cette performance ne peut être réalisée qu'à travers la qualité et l'efficacité des services rendus, et aussi à travers l'optimisation des ressources humaines et matérielles. Pour répondre, à ces variable (qualité, efficacité et optimisation), les organisations publiques marocaines doivent se doter d'un système efficace de contrôle de gestion socio-économique pour le pilotage de la performance globale (économique et sociale), D'où la question principale de la recherche, **dans quelle mesure l'implantation du contrôle de gestion socio-économique serait-elle nécessaire pour le pilotage de la performance globale (économique et sociale) des organisations publiques marocaines ?**

Dans le cadre de notre article, nous allons aborder en premier lieu un aperçu général sur les organisations publiques, en rappelant leurs caractéristiques, leurs principes, leurs finalités et leurs missions. En second lieu, nous présenterons l'état actuel des organisations publiques au

Maroc. Comme troisième point, nous allons aborder l'importance de l'analyse socio-économique pour l'amélioration de la qualité et la performance globale. Et en dernier lieu, nous présenterons la démarche de conversion des coûts cachés en valeur ajoutée.

1. Fonctionnement des organisations publiques : Revue de littérature

Avant d'aborder l'aspect théorique du contrôle de gestion socio-économique, il y a lieu de cerner tout d'abord le champ de notre recherche à savoir les organisations publiques.

1.1. Définition des organisations publiques

L'organisation publique est un concept difficile à définir, nous prendrons ainsi la définition de **Cavagnol et Roule (2009)**.

- D'un point de vue institutionnel, une organisation publique est une structure qui :
 - Est soumise au pouvoir politique ;
 - Relève d'un système juridique particulier ;
 - Est financée, en totalité ou en partie par des ressources budgétaires par une autorité ou prélevées par les pouvoirs publics pour son compte.
- D'un point de vue organisationnel, une organisation publique a :
 - Une taille importante ;
 - Le plus souvent une activité de service, c'est-à-dire elle fournit un service quelconque aux citoyens ;
 - Un environnement complexe et contraignant.

Ce qui rend, l'organisation publique, une notion complexe à définir, c'est que sa mission fondatrice est basée sur la satisfaction d'un service public, qui constitue aussi une notion ambiguë. Pour **Duguit (1913)**, le service public recouvre « toute activité dont l'accomplissement doit être assuré, réglé et contrôlé par les gouvernants, parce que l'accomplissement de cette activité est indispensable à la réalisation et au développement de l'interdépendance sociale ».

Dans ce sens, le service public doit viser essentiellement la satisfaction des besoins des citoyens de façon permanente dans l'ensemble des domaines (enseignement, santé, transport...) et non pas un intérêt de rentabilité financière.

1.2. Caractéristiques des organisations publiques

Par organisation publique, on entend toute organisation instituée par une loi (institution) ou dont l'action est strictement régie par un cadre légal, d'après **Pasquier** (2017).

De ce fait, selon le même auteur, quatre principaux critères permettent de caractériser l'organisation publique à savoir : le statut, les objectifs, les tâches et l'environnement.

- ❖ Le statut : les organisations publiques sont soumises d'une part à une logique politique (responsabilité ministérielle) avec un contrôle ou une haute surveillance par le parlement et d'autre part, en cas de conflit entre l'organisation publique et les bénéficiaires de son action, des règles de droit public s'appliquent (primauté des principes et donc du droit administratif sur les processus).
- ❖ Les objectifs : contrairement aux entreprises privées qui cherchent essentiellement la maximisation du profit. L'organisation publique a pour objectif primordial l'octroi des prestations de qualité, des prestations identiques sur l'ensemble du territoire et à proximité des usagers, et également la bonne gestion du budget de l'Etat.
- ❖ Les tâches : toute organisation publique doit être basée sur la légalité de l'action. L'organisation publique vise à concevoir et à mettre en œuvre les politiques publiques en vue de satisfaire les besoins collectifs. La mesure de sa performance ne peut pas être limitée à la relation entre une prestation et son bénéficiaire, mais aussi à la capacité à produire un bien-être collectif.
- ❖ L'environnement : contrairement aux entreprises privées qui vivent dans une situation concurrentielle et choisissent les partenaires de son environnement (fournisseurs et clients), les organisations publiques ne sont pas soumises à une situation de marché, et n'ont pas le droit de sélectionner leurs partenaires. Elles doivent rendre des comptes non seulement à l'autorité politique (imputabilité verticale), mais aussi à l'ensemble de ses partenaires (imputabilité latérale), aux médias (imputabilité politique et morale) et la population en général (imputabilité externe envers le public) « **Hodgetts** (1981) ».

1.3. Principes des organisations publiques

Toute organisation a pour finalité prépondérante d'assurer le fonctionnement « des services d'intérêt général ». Pour assurer la continuité de ses services, trois principes fondamentaux s'imposent à savoir : la continuité, l'égalité (ou l'équité) et l'adaptabilité.

- ❖ La continuité du service public : un service public d'intérêt général doit être rendu de manière régulière et sans interruption sauf en cas de grève (avec l'obligation d'un préavis) ou de force majeure.
- ❖ L'égalité devant le service public : ce principe signifie que toute personne a le droit d'accéder aux services publics, de participer de manière égale aux charges financières issu d'un service, et doit être traitée tel qu'autre usager du service. Dans cette perspective, les organisations publiques doivent répondre aux attentes des citoyens avec justice, loin de négligence, de racisme et de discrimination, tout en évitant le phénomène de corruption.
- ❖ L'adaptabilité signifie que l'organisation publique doit évoluer avec les besoins de la société. Elle doit être ainsi mobile et innovatrice, c'est-à-dire capable d'anticiper les besoins des usagers et suivre les évolutions techniques.

1.4.Finalité des organisations publiques

Les organisations publiques sont conditionnées par leur but qui vise la satisfaction des besoins des usagers et la garantie de l'intérêt de l'ensemble de la population, c'est-à-dire la globalité des exigences sociaux, économiques à savoir l'éducation, la santé, la sécurité, la justice, le transport... que les activités privées à but lucrative ne cherchent pas absolument à satisfaire.

Pour assurer cette finalité, les organisations publiques cherchent à produire un service public qui répond de façon gratuite ou quasi-gratuite aux besoins de la population. En gros, les organisations publiques sont ainsi, investies d'une mission incompatible avec la recherche du profit et du bénéfice.

1.5.Missions des organisations publiques

Quelle que soit la structure juridique des organisations publiques. Ces dernières ont pour vocation principale la satisfaction de l'intérêt général. On distingue deux types de missions au sein des organisations publiques, selon **Damaj** (2013) :

- 1- Les missions destinées à répondre aux besoins des citoyens, constituent les missions les plus importantes vu qu'elles sont la raison d'être des organisations publiques :

- Missions de sécurité ou souveraineté : défense, police, justice... ;
 - Missions économiques : travaux publics, transports, communications, urbanismes... ;
 - Missions sociales : éducation, santé, culture, sport, aide sociale.
- 2- Les missions de support de l'administration destinées à assurer le fonctionnement des organisations publiques : recrutement, formation, gestion des agents, contrôle de l'administration.

La détermination de ces missions résulte d'un ensemble d'objectifs fixés et hiérarchisés par les élus en termes de considérations économiques, politiques et sociales.

2. L'état actuel des organisations publiques au Maroc

Dans son discours adressé à l'occasion du 19^{ème} anniversaire de l'accession du souverain au Trône de ses ancêtres, Sa Majesté le Roi Mohamed VI a mis le doigt sur les dysfonctionnements de l'administration marocaine en termes de gouvernance, d'efficacité et de la qualité des prestations offertes aux citoyens.

L'administration marocaine est ainsi, caractérisée par une forte centralisation des pouvoirs et des moyens, par un faible potentiel en compétence et en créativité, et surtout par l'absence d'une bonne gouvernance administrative.

Parmi les lacunes des administrations publiques, on peut citer :

❖ L'insuffisance du rendement :

Sa Majesté le Roi a pointé du doigt sur le taux d'absentéisme au sein des organisations publiques, « certains fonctionnaires se satisfaisant d'un traitement mensuel sûr, pour modique qu'il est, ne manifestant aucune ardeur au travail et ne nourrissant, aucune ambition professionnelle » a dit le souverain dans son discours à l'occasion de la Fête du Trône.

Le citoyen marocain se plaint toujours contre l'injustice et la négligence que l'administration publique leur fournit, également de la mauvaise qualité des prestations, sans oublier l'abus du pouvoir exercé par les agents de l'administration et les différentes formes de clientélisme et de corruption.

« Les services publics sont vécus par le citoyen comme un rapport de forces qui lui est défavorable, et le service rendu perçu comme une faveur plutôt qu'un droit », d'après l'engagement n°9 du Plan d'action national du gouvernement ouvert.

Le citoyen marocain souffre de l'inattention de l'administration publique.

❖ La centralisation des procédures administratives :

Les organisations publiques souffrent d'une centralisation excessive, ce qui se manifeste dans la lenteur et l'imprévisibilité des processus de prise de décision, et donne lieu à une bureaucratie lente, lourde et coûteuse.

Sa Majesté le Roi a critiqué également le retard entrepris par les administrations en matière de décentralisation, « s'il fallait que tous les dossiers soient traités au niveau de l'administration centrale à Rabat, quelle serait alors l'utilité de la décentralisation, de la régionalisation et de la déconcentration administrative que nous nous employons à consolider depuis les années 1980 du siècle dernier ? » s'est-il interrogé lors de son discours à l'ouverture de la première session parlementaire de la nouvelle législature.

Pour assurer une bonne gouvernance territoriale, il faut redoubler les efforts en termes de régionalisation pour offrir au citoyen des prestations et des services de proximité et de qualité.

❖ Manque de compétences :

Une autre lacune de l'administration marocaine est l'absence de ressources humaines qualifiées. On constate un système de recrutement obsolète, incompatible avec les besoins réels de l'administration concernée en termes de qualifications.

« Les fonctionnaires publics, pour la plupart d'entre eux, manquent de compétences et d'ambition et n'ont pas toujours des motivations liées au sens des responsabilités, liés à leur mission » a réclamé le Roi dans son discours à l'occasion de la Fête du Trône.

L'administration devra revoir son système de recrutement, tout en veillant au respect des critères de compétences, de mérite et d'égalité des chances au cours des processus d'embauche. Elle devra attirer des compétences hautement qualifiées, dotées d'un sens élevé des responsabilités et douées d'aptitudes de communication, de planification, d'efficacité, d'innovation et de créativité.

De même, il faut mettre en place des séances de formation en faveur des personnels administratifs, des cadres et des agents en matière de nouvelles technologies de l'information et de communication afin d'améliorer le travail administratif.

❖ La complexité des procédures administratives :

Les nouvelles technologies de l'information et de communication ont pour objectif de simplifier les procédures administratives, d'alléger et d'accélérer les démarches des usagers, de faciliter la tâche des services administratifs en éliminant les formalités inutiles et redondantes, source de lenteur et de surcoûts et de renforcer les principes de transparence et de redevabilité. Mais, leur diffusion et leur utilisation dans les administrations publiques reste toujours très limitée en l'absence d'un cadre juridique. Ce n'est pas faisable, qu'une administration demande aux citoyens des papiers administratifs disponibles chez d'autres administrations.

« Les technologies ont beaucoup évolué ces 20 dernières années, mais l'impact sur le citoyen en matière de services publics en ligne reste très limité », d'après **Benabdelkader, M**, ministre délégué chargé de la réforme de l'administration publique.

Le même problème se pose au niveau des guichets uniques sensés faciliter les investissements. Dans certains cas, les investisseurs soumettent des dossiers incomplets en termes des papiers administratives, le fonctionnaire en charge, au lieu de les accompagner, les aider, et les motiver à travers une piste de solutions, il complique les choses et les procédures pour eux en les assujettissant à une chaîne d'obstacles et de contraintes.

L'ensemble de ces dysfonctionnements défavorise l'image de l'administration marocaine d'une part aux yeux des citoyens, et d'autre part, aux yeux de la société en général, engendre par la suite une panoplie des coûts qui sont par nature difficiles à les chiffrer et à les évaluer, entrave la réalisation des objectifs et influence la performance des organisations publiques.

3. Analyse socio-économique

Depuis 1976, H. SAVALL et son équipe ont développé au sein de l'ISEOR¹ une méthode innovatrice de conduite de changement basée sur un management dit socio-économique vu qu'elle intègre la dimension sociale (l'aspect humain) et économique (l'aspect structurel) et

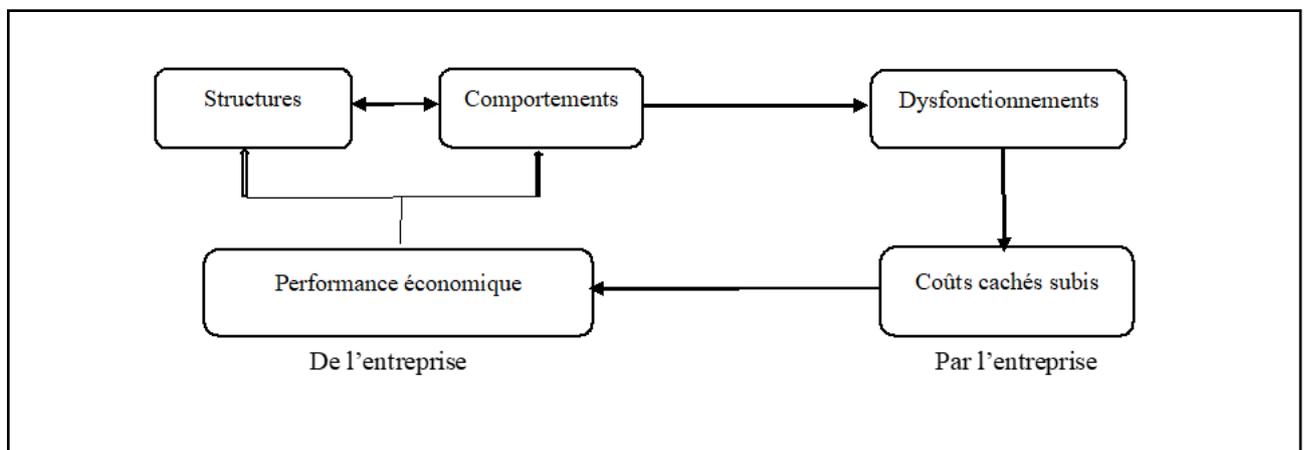
¹ Institut de Socio-économie des entreprises et des organisations.

consiste à améliorer simultanément la performance économique de l'organisation et sa performance sociale.

Cette théorie comporte des méthodes de management accentuées sur le développement humain de toute organisation, comme élément principal d'efficacité à court, à moyen et long termes.

Pour **Savall & Zardet** (2015), l'entreprise est considérée comme un ensemble complexe comprenant cinq types de structures (physiques, technologiques, organisationnelles, démographiques et mentales) en interaction avec cinq types de comportements humains (individuels, de groupe d'activité, catégoriels, de groupe d'affinité, collectifs). Cette interaction permanente et complexe crée des pulsations d'activité qui constituent le fonctionnement de l'entreprise. Or, l'on discerne dans ce fonctionnement des anomalies, des perturbations, des écarts entre le fonctionnement souhaité « orthofonctionnement » et le fonctionnement constaté.

Figure N°1 : L'hypothèse fondamentale de la théorie socio-économique des organisations



Source : H. SAVALL & V. ZARDET, « Maîtriser les coûts et les performances cachés », 2015, P.177.

En d'autres termes, d'après la théorie socio-économique, un groupe de travailleurs regroupé pour effectuer une mission, une tâche ou une fonction précise, peut avoir des conséquences positives ou négatives sur la performance de la structure. Les mauvais comportements de ces acteurs engendrent par la suite un ensemble de coûts supplémentaires dit coût caché.

3.1. Définition des coûts cachés

Plusieurs significations ont été données au terme coût, en comptabilité de gestion, un coût est équivalent à une charge. Dans la comptabilité financière, un coût désigne le prix payé ou à payer pour acquérir un bien ou un service. En contrôle de gestion, un coût est une évaluation monétaire d'un ensemble de ressources utilisées dans un certain but.

Gouget et Raulet (2003) en déduisent qu'un coût est une accumulation de charges sur un produit (bien ou prestation de service) à un certain stade de son élaboration.

A ce titre, on distingue :

- Selon **Savall et Zardet** (2015), un coût visible est un coût qui apparaît dans la comptabilité (financière, et/ou de gestion). Il est dit visible lorsqu'il a trois caractéristiques : une dénomination consacrée (ex : charges de personnel), une mesure (montant des salaires et des charges sociales) et un système de surveillance ».
- Un coût invisible peut être défini comme un coût n'existant pas dans le système d'information. D'après **Savall et Zardet** (2015), « un coût caché est un coût qui n'est pas repéré dans les systèmes d'information, dont s'est dotée une entreprise, tels que budget, compte de résultat, comptabilité générale, comptabilité analytique, tableau de bord ». En revanche, c'est un coût réel supporté par l'entreprise qui ne possède pas
 - Un nom propre,
 - Une capacité à l'évaluer
 - Un système pour surveiller son évolution

Le coût caché, comme sa nomination le montre, est un coût invisible. Dans ce sens, le concept de coût caché est né du constat de l'incapacité, voire même de l'impuissance des systèmes d'informations traditionnels (comptabilités générales et analytiques et les tableaux de bord) à rendre compte des performances réelles d'une organisation, c'est pour cela, l'expression « coûts cachés » doit être considérée comme un raccourci de l'expression coût-performance caché, vu que l'existence de ces coûts révèle la présence de dysfonctionnements et anomalies qui empêchent l'organisation de réaliser pleinement des objectifs et d'exploiter ses ressources matérielles et humaines de façon efficiente.

Ces systèmes d'information classiques constituent des boîtes noires, dans la mesure qu'ils fournissent des informations sur le fonctionnement d'un système, mais sans donner d'explication sur ce qui s'est passé précisément dans ce système. C'est la raison pour laquelle,

la méthode des coûts performances cachés a vu le jour. Son enjeu principal est de revenir à la source, à l'origine des coûts et des performances, c'est-à-dire, elle permet de déterminer les décisions et le passage à l'acte des personnes dans leur environnement.

La théorie socio-économique s'inscrit ainsi, dans une logique de complémentarité entre le visible et le caché.

3.2. Composants des coûts cachés

Selon **Savall et Zardet** (2015), les coûts cachés sont la traduction monétaire des activités de régulation comme le montre la figure suivante :

Figure N°2 : Liaison [dysfonctionnements → régulations → coûts cachés]



Source : H. SAVALL & V. ZARDET, « Maîtriser les coûts et les performances cachés », 2015, P.128.

Cette liaison a été modélisée selon deux axes :

- L'ensemble des dysfonctionnements élémentaires, des perturbations et des anomalies peuvent être regroupées en cinq indicateurs comme des familles de dysfonctionnements à savoir :
 - ❖ L'absentéisme : pour diagnostiquer cet indicateur, il faut se baser sur l'ensemble des absences relevant d'un fonctionnement inhabituel de l'organisation. Parmi les raisons qui poussent les personnels à s'absenter, on peut citer : les accidents du travail, les raisons familiales (mariage, baptême, funérailles...), l'état de santé...
 - ❖ Les accidents de travail : toute organisation cherche à augmenter sa productivité, et par conséquent sa performance. Or, la réalisation de cet objectif peut être empêchée par des accidents de travail. Ces accidents entraînent une perturbation et reflètent le mauvais état du système social de l'organisation en termes de productivité, de réalisation de travail et d'augmentation des coûts.
 - ❖ La rotation du personnel ou le turn-over : cet indicateur évalue le degré de stabilité du personnel au sein d'une organisation. Nous pouvons ainsi caractériser la rotation du personnel par le nombre des départs vers l'extérieur, c'est-à-dire, le nombre du personnel ayant abandonné leur poste. Cet indicateur peut être considéré comme

dysfonctionnement dès lors que les mouvements du personnel provoquent des perturbations sur la cadence et la productivité de l'unité étudié. Parmi les raisons du turn-over, on cite, la retraite, l'invalidité, la permutation...

- ❖ La non qualité ou défauts de qualité : selon **Harrington** (1990), cet indicateur définit l'écart global constaté entre la qualité visée et la qualité effectivement obtenue. Elle débute dès que la première anomalie apparaît sur une pièce. Parmi les raisons de la non-qualité, on cite, la passivité, l'indifférence, l'inattention, le manque de formation, le manque de concertation entre le personnel...

Pour **Aissaoui** (2014), la non-qualité engendre trois catégories de coûts cachés :

- ✓ Les coûts de prévention : pour se prévenir contre les défauts de fabrication avant leur apparition.
 - ✓ Les coûts de conformité : pour détecter les produits qui portent un défaut quand ils sortent des ateliers.
 - ✓ Les coûts de l'échec : sont les coûts qui accompagnent la correction des défauts, ou l'élimination carrément des produits non conformes.
- ❖ Les écarts de productivité directe ou sous productivité directe : la productivité directe peut être considérée comme un indicateur de bouclage, car elle permet de mesurer les résidus de sous-productivité directe qui n'ont pas été affectés aux autres indicateurs, mais c'est aussi un indicateur à part entière, qui recense les écarts enregistrés entre une norme lorsqu'elle existe et une productivité réelle « **Savall et Zardet** (2015) ».

Figure N°3 : Les indicateurs des coûts cachés



Source : H. SAVALL & V. ZARDET, « Maîtriser les coûts et les performances cachés », 2015, P.176.

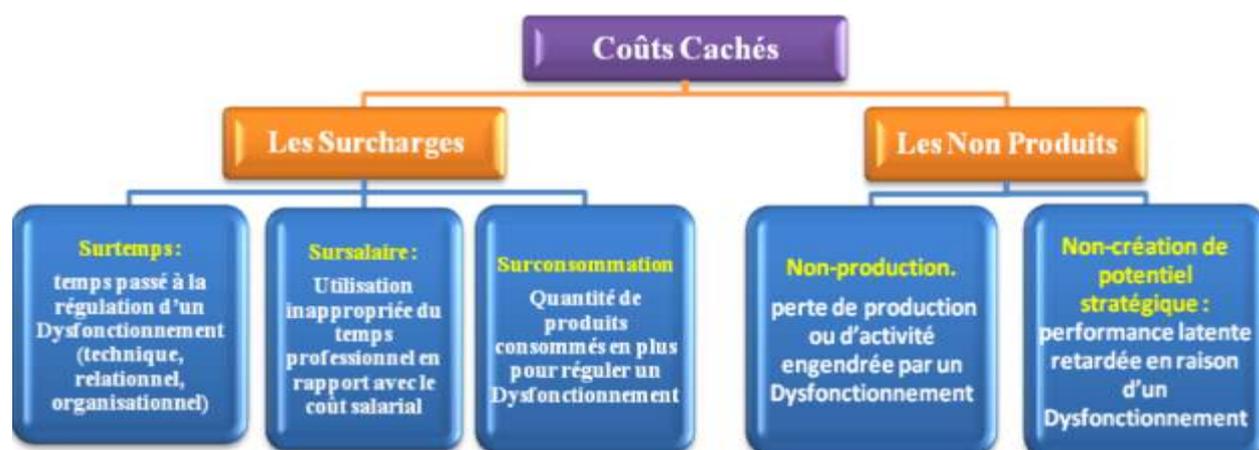
- Les régulations des dysfonctionnements consistent en l'évaluation des coûts cachés au travers le coût des conséquences des dysfonctionnements. Cette évaluation se fait au

moyen de deux types d'activités : activités humaines et consommation des produits.

Cette classification est répercutée ainsi, en six composants :

- ❖ Les surconsommations représentent l'évaluation financière des quantités de consommation à partir des prix effectivement supportés par l'entreprise.
- ❖ Les sursalaires traduisent en unité monétaire les activités humaines de régulation (téléphoner, former un intérimaire...) exprimées en temps valorisées à la contribution horaire, ainsi qu'à la marge sur coût variable.
- ❖ La non-production, mesurée en temps humain, elle survient en cas d'absence d'activité ou d'un arrêt de travail engendrés par un dysfonctionnement (panne de machine, rupture de stocks, accidents...).
- ❖ Les sursalaires valorisent les temps humains en écarts de salaires lorsqu'une activité est effectuée par un salarié détenteur d'une mission mieux rémunérée que celle qui devrait l'exécuter, ou lorsque les salaires sont versés à des personnes absentes.
- ❖ La non-crétion du potentiel, selon **Cristallini**, elle représente le coût en temps humain des actions d'investissement immatériel que l'entreprise ne peut pas réaliser en temps opportun vu que ces acteurs se sont concentrés à la régularisation d'un dysfonctionnement au lieu de la réalisation des objectifs stratégiques, ce qui peut influencer la rentabilité, voire la survie de l'entreprise. C'est donc, un coût caché stratégique.
- ❖ Les risques regroupent l'ensemble des risques probables, des effets dommageables qui peuvent résulter de la survenance des dysfonctionnements.

Figure N°4 : Les différents composants des coûts cachés

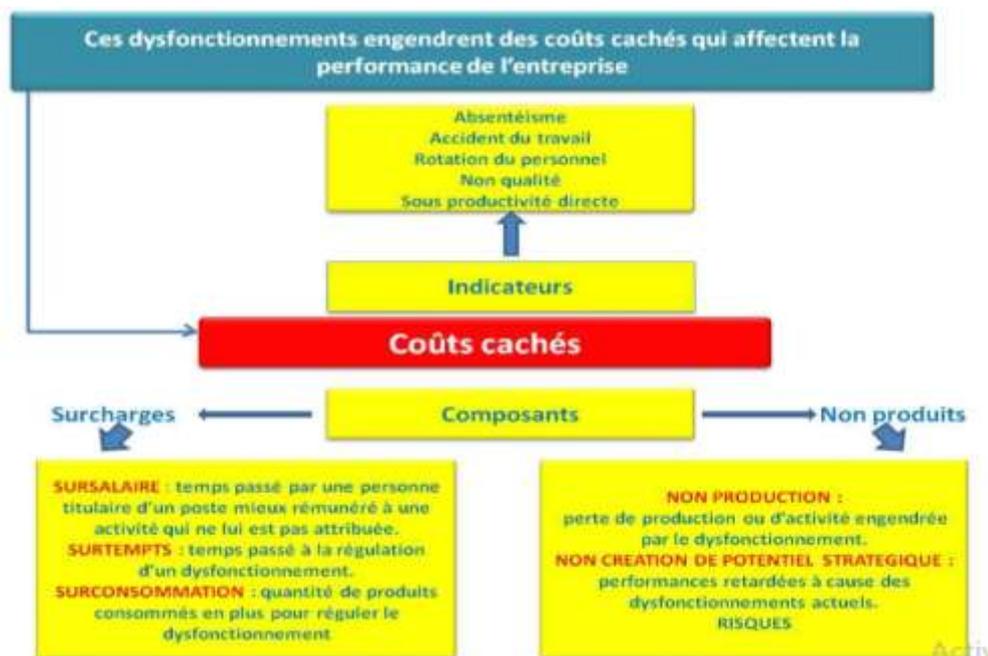


Source : ISEOR.

Ainsi, les trois composants des surcharges sont des coûts historiques ou réels, les non produits sont un manque à gagner.

En somme, la figure en dessous illustre les différents composants et indicateurs de coûts cachés :

Figure N°5 : Indicateurs et composants des coûts cachés



Source : ISEOR.

En somme, le modèle d'évaluation des coûts cachés consiste à allier à chacun des cinq indicateurs de dysfonctionnements les six composants de coûts cachés correspondant aux régulations évidemment mises en place par l'organisations, comme le montre le tableau ci-dessous :

Tableau N°1 : Modèle général de calcul des coûts cachés

Composants Indicateurs	Sursalaires	Surtemps	Sur consommations	Non-production	Non-création de potentiel	Total des coûts cachés	Risques ²
Absentéisme						Coûts cachés liés à l'absentéisme	
Accidents du travail						Coûts cachés liés aux accidents du travail	
Rotation du personnel						Coûts cachés liés à la rotation du personnel	
Qualité des produits						Coûts cachés liés à la qualité des produits	
Ecarts de productivité directe						Coûts cachés liés aux écarts de prod. directe	
Total	Sursalaires engendrés par les cinq indicateurs	Surtemps ² engendrés par les cinq indicateurs	Surconsommation engendrées par les cinq indicateurs	Non-productions engendrées par les cinq indicateurs	Non-création de potentiel engendrée par les cinq indicateurs	Coûts cachés totaux	
Concepts �conomiques	Coûts historiques (Surtemps en coûts d'opportunité)			Coûts d'opportunité ²			
Concepts comptables	Surcharges			Non-produits			

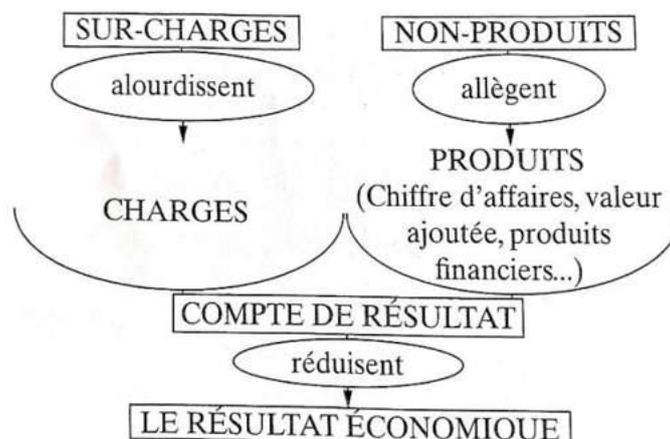
Source : H. SAVALL & V. ZARDET, « Maîtriser les coûts et les performances cachés », 2015, P.131.

De même, il est à noter, que les coûts cachés actuels sont scindés en deux catégories :

- Les coûts cachés incorporés dans les coûts visibles regroupent l'ensemble des coûts effectifs engagés par l'entreprise en faveur de son activité, qui existent dans les systèmes d'informations, mais qui ne sont pas identifiés sur les lignes spécifiques, qui sont dits cachés à savoir : absentéisme, accidents de travail et rotation du personnel (turn-over).
- Les coûts cachés non intégrés dans les coûts visibles résultent de l'ensemble des dysfonctionnements c'est-à-dire l'ensemble des dépenses qui ne se traduisent pas par la production d'un bien ou d'un service, à savoir : non qualité et écart de productivité directe. Il s'agit donc, de coûts virtuels ou coûts d'opportunité, correspondant à une sous-activité, c'est un manque à gagner de chiffre d'affaires réalisable, selon **Savall et Zardet** (2015).

A chaque instant, le résultat économique, voire même la valeur ajoutée peuvent être sabot s par les composants des coûts cachés, qui sont autant de micro-captages de ressources par les dysfonctionnements. Il convient de rappeler, qu'un dysfonctionnement en tant qu'anomalie,  v nement non désiré ou processus générateur des coûts inutiles, est un phénomène naturel, aisé et spontané, qui se développe en cas de non vigilance et de non conscience des acteurs.

Figure N°6 : Le poids des non-produits et sur-charges sur le résultat économique.



Source : H. SAVALL & V. ZARDET, « Maîtriser les coûts et les performances cachés », 2015, P.130.

Les coûts-performances cachés sont donc un indicateur d'efficacité, qui met en relation un résultat conquis avec les moyens qu'il a besoin d'engager ou de supporter pour y parvenir. Le montant des coûts-performances cachés reflète le manque de fluidité, d'efficacité et d'harmonie.

3.3.Méthode d'évaluation des coûts performances cachés

Par définition, les coûts cachés n'existent pas dans le système d'information établi par l'entreprise, car ils ne sont pas enregistrés formellement. Par contre, ils sont, au moins partiellement enregistrés dans les mémoires des acteurs. Soit cette mémorisation repose sur la mémoire naturelle des acteurs, soit elle repose sur des enregistrements parcellaires, épisodiques, qui n'ont néanmoins pas le caractère systématique d'un système comptable « **Cristallini** ».

Dans ce sens, il est nécessaire de réaliser des entretiens directifs auprès des acteurs afin d'extraire les informations nécessaires sur les coûts performances cachés non saisis dans les systèmes d'informations, mais enregistrés à la mémoire des acteurs.

La méthode SOF² nommée aussi QQFI³ constitue l'une des nouvelles méthodes de gestion mise en place par l'ISEOR sous la direction de H. SAVALL dans le cadre de ces travaux de recherche sur les coûts cachés. Elle vise à détecter les sources de dysfonctionnements, à

² Social, organisationnel, financier.

³ Qualitative, quantitative, financière.

contrôler l'évolution des coûts cachés et à les évaluer. Elle permet également, d'estimer les avantages économiques que la réduction de ces coûts va engendrer.

Cette méthode est composée de trois modules :

- ❖ Le module social qui a pour objectif d'identifier les dysfonctionnements élémentaires ainsi que leurs origines. Il consiste à réaliser des entretiens avec les cadres, les chefs de services et les ouvriers afin d'élaborer un constat sur la réalité des indicateurs qui sont engendrés par le comportement humain.
- ❖ Le module organisationnel qui a pour finalité de mettre en évidence les modes de régulation effectués afin de résoudre ces dysfonctionnements et mettre en avant leurs incidences économiques. Ce module consiste à élaborer une stratégie pour faire face aux dysfonctionnements constatés au préalable.
- ❖ Le module financier qui a pour mission d'évaluer de façon précise les coûts unitaires des incidences économiques de régulations, c'est-à-dire, comptabiliser les coûts engendrés par les dysfonctionnements et les mécanismes de corrections pour y faire face.

Tableau N°2 : Les modules SOF.

Module	Objectif
Social	<ul style="list-style-type: none"> - Détecter les dysfonctionnements élémentaires (inventaires des dysfonctionnements). - Mettre en évidence les causes multiples des dysfonctionnements au moyen de la liaison [Structures × Comportements] → Dysfonctionnements.
Organisationnel	<ul style="list-style-type: none"> - Mettre en évidence les modes de régulation des dysfonctionnements : étude des effets. - Dresser l'inventaire des incidences économiques des régulations : quantités de temps, de consommations, de « pertes » de production.
Financier	<ul style="list-style-type: none"> - Rechercher prix et coûts unitaires des composants des régulations. - Evaluer en unités monétaires les incidences économiques de régulations.

Source : H. SAVALL & V. ZARDET, « Maîtriser les coûts et les performances cachés », 2015, P.135.

Tout au long de ces modules, différentes techniques de recueil des informations ont été mis en place à savoir les entretiens, les observations directes et les analyses des documents, et ce dans le but d'accroître la qualité de l'information recueillie, sa fiabilité et sa précision.

4. La conversion des coûts cachés en valeur ajoutée

Selon, une observation scientifique effectuée par les chercheurs de l'ISEOR, dans la plupart du temps, les capacités humaines sont sous-employées.

H. SAVALL a pris l'initiative de développer une théorie socio-économique qui se distingue des autres théories économiques par la place prépondérante qu'elle accorde au potentiel humain et à ses capacités à créer de la valeur, au moyen de son énergie, ses compétences et ses comportements. Cette théorie se base essentiellement sur deux hypothèses fondamentales, d'après **Savall, et al** (2017) :

- Le potentiel humain constitue l'élément fort qui permet de créer la valeur ajoutée au sein des organisations, le facteur technique et / ou financier étant un outil précieux mais stérile, lorsqu'il n'est pas activé par le potentiel humain.

- Il est possible de réduire les imperfections du modèle comptable classique (Arkhipoff, 1985) et d'améliorer la pertinence de la prise de décision au moyen d'une modélisation socio-économique dynamique.

A partir de ces deux hypothèses, **Savall, et al** (2017) ont pu retirer le concept de coût-performance cachés, ainsi que celui de la valeur ajoutée sur coût variable, comme espion de performance durable.

En effet, la question de la performance se perçoit par le triangle : efficacité, efficience et pertinence afin d'atteindre les objectifs fixés, et ce d'après un système d'information : comptabilité générale, comptabilité analytique, tableau de bord... Or, ces systèmes ne peuvent pas mettre en évidence une catégorie des coûts appelée coût caché, ce qui affecte cette performance « **Dehbi** (2019) ». C'est une notion fourre-tout, très complexe, voire polysémique « **Hassani, K & EL Moussali, M.N** (2020) ».

C'est la raison pour laquelle Savall a proposé une approche intégratrice et englobante, c'est-à-dire elle s'efforce d'intégrer à la fois les variables économiques et sociales pour une amélioration des performances économiques et sociales.

- La performance sociale :

Les travaux de recherche de **Brun** (2008) montrent que le bien-être au travail est synonyme d'efficacité de l'entreprise. Ce bien-être peut être considéré comme une source, voire une ressource stratégique de performance sociale, de différenciation concurrentielle et d'image de

marque. C'est pourquoi, il est nécessaire de mettre en contrepoint « de la performance économique » « la performance sociale ».

La performance sociale peut être ainsi, définie selon **Sutter** (2011) comme la résultante - positive ou négative- des interactions des salariés d'une organisation, dans l'atteinte des objectifs de celle-ci, c'est-à-dire « par les résultats obtenus par l'organisation, ou l'unité, dans chacun de ces six domaines représentatifs à la fois de dysfonctionnements et d'actions » **Savall et Zardet** (2015).

Les composantes de la performance sociale sont au nombre de six à savoir :

- ❖ Les conditions de travail : pour réaliser une performance favorable, il faut créer des bonnes conditions de travail (conditions physiques et relations de travail) qui permettent aux personnels d'être efficaces et réalisent une hausse productivité au travail.
- ❖ L'organisation du travail est un facteur majeur de la productivité, vu qu'elle vise une meilleure efficacité des ressources humaines, matérielles et par la suite financières d'une organisation. La bonne organisation consiste à répartir les grandes fonctions, à diviser les tâches au sein des unités, nécessite également un bon organigramme, une circulation efficace des informations, une clarté dans les prises de décisions... Cela va permettre aux collaborateurs de réaliser les objectifs avec moins de temps, d'efforts et de coûts.
- ❖ La [communication-coordination-concertation] constitue les clés de la réussite du travail d'équipe. Le travail en équipe favorise la bonne communication, les échanges entre les personnels, développe la confiance et la loyauté, comble les failles qui peuvent influencer les processus. Tout cela, crée un environnement de travail agréable et suscite l'engagement de chacun à la réalisation des objectifs.
- ❖ La gestion du temps peut être défini comme étant la rationalisation et l'optimisation de l'utilisation du temps par le biais de planification, du placement des priorités et de délégation et organisation des activités au quotidien. Pour une bonne gestion du temps, il est nécessaire d'appliquer des démarches de gestion du temps de travail individuel ou en groupe, et d'ordonner le temps du personnel entre les différentes activités (préparation, réalisation-contrôle, prévention-régulation, fonctionnement courant, développement...).

- ❖ La formation intégrée : selon **Savall et Zardet** (1995), elle est définie comme « toute modalité de formation permettant un transfert réel et durable de compétences s'incrutant dans une situation professionnelle réelle ». Ils considèrent ainsi, que cette formation intégrée « recouvre l'ensemble des pratiques de formation professionnelle assurées d'une façon permanente par l'encadrement aux collaborateurs et visent à améliorer l'adéquation des formations aux emplois » **Savall et Zardet** (2015). Dans ce sens, la formation intégrée vise à améliorer le savoir et le savoir-faire, à développer les capacités d'adaptation des organisations aux nouvelles exigences de l'environnement afin d'améliorer la cadence de l'exploitation.
- ❖ La mise en œuvre stratégique : la stratégie peut être définie comme étant, l'ensemble de décisions et d'actions prises pour aboutir à l'atteinte des objectifs assignés. Pour ce faire, elle nécessite d'après **Savall et Zardet** (2015), des techniques, méthodes et pratiques de transformation, de déclinaison et de traduction des objectifs stratégiques de l'entreprise en actions concrètes visant à les atteindre.

Figure N°7 : Les composantes de la performance sociale.



Source : H. SAVALL & V. ZARDET, « Maîtriser les coûts et les performances cachés », 2015, P.199.

- La performance économique :

D'après **Savall et Zardet** (2015), « la performance économique est déterminée à la fois par les résultats immédiats de la période (productivité, rentabilité...) et par la création de potentiel : actions dont les pleins effets se mesureront dans les périodes futures (accroissements de compétences humaines, par exemple) ».

Lorsqu'une organisation conduit des actions d'amélioration et des mesures significatives en faveur des composantes de la performance sociale (conditions du travail, organisation

du travail, communication-coordination-concertation, formation intégrée, gestion du temps et mise en œuvre stratégique), elle accroît sa création de potentiel.

Cela nous montre, la performance sociale et la performance économique sont deux notions indissociables. C'est pourquoi, il faut analyser la performance en tant qu'indicateur de management, qui consiste à asseoir les modèles d'évaluation de la performance sur la relation positive entre les pratiques managériales et les indicateurs de performance intermédiaire, et non en tant qu'un indicateur de mesure qui consiste à s'inscrire la performance dans une optique statique qui vise par priorité à évaluer la performance économique « Hemmi et Marghich (2016) ».

Conclusion :

La création de valeur représente la raison d'être et la clef de voûte de n'importe quelle organisation. Elle constitue ainsi, la principale locomotive pour améliorer la performance économique. **Savall et Zardet** (1998) affirment que : « la création de valeur économique est au cœur de l'activité des organisations et au centre de leur vocation, de leur raison d'être et de leur stratégie ». En revanche, la maîtrise de la performance sociale est devenue une thématique primordiale dans le contrôle de gestion socio-économique.

Le contrôle de gestion socio-économique présente l'originalité d'être une méthode innovante de contrôle de gestion, développée au sein de l'ISEOR par le professeur H. SAVALL, au travers des recherches interventions menées au sein de 1200 entreprises et organisations de 34 pays différents. Cette théorie vise à évaluer et développer la performance globale des organisations en conciliant la performance économique à court terme (résultats immédiats), à moyen terme (création de potentiel) et la performance sociale. Elle s'appuie ainsi, sur l'analyse des coûts cachés qui constituent une vraie problématique, vu qu'ils sont dispersés dans toutes les fonctions de l'organisation, d'une manière invisible, que les systèmes d'informations n'arrivent plus à les identifier, ni à les quantifier et les mesurer. Or, le contrôle de gestion socio-économique n'est pas suffisant pour moderniser le secteur public dans sa globalité, il faut s'appuyer sur le New management public comme étant, un impératif et une nécessité, ainsi qu'un levier de modernisation des organisations publiques à travers l'importation des outils de gestion du secteur privé au secteur public afin d'améliorer la performance.

BIBLIOGRAPHIE :

- ✚ AISSAOUI, N. (2014), La responsabilité de la qualité des soins à contrecarrer l'hospitalisation évitable : Etude de cas d'un échantillon de polycliniques en Algérie, Revue des recherche économiques et financières de la faculté SESCSG de l'université d'Oum El Bouaghi, vol n°1, juin 2014, 1 : 105-124.
- ✚ AMGHAR, O. (2018), Les mécanismes incitatifs et contrôle de gestion dans une entreprise. Cas : « Electro-industries », mémoire de fin de cycle de la faculté SESCSG de l'université de Mouloud Mammeri de Tizi-ouzou, 121 p, p.17.
- ✚ BOUYOUD, F. (2010), Le management stratégique de la responsabilité sociale des entreprises, CNAM, laboratoire d'investigation en prospective stratégique et organisation, 370 p.
- ✚ BRUN, J.P. (2008), Management d'équipe : 7 leviers pour améliorer bien-être et efficacité au travail. Paris, Editions d'Organisation, 185 p, p.12.
- ✚ CAPPELLETTI, L & KHOUATRA, Dj. (2011), Le concept de contrôle de gestion créatif : Illustration par une recherche – intervention dans un cabinet d'audit et de conseil, ISEOR, France. pp.CD-Rom. (halshs-00584634), 22 p.
- ✚ CAPPELLETTI, L & KHOUATRA, Dj. (2011), La mesure de la création de valeur organisationnelle : le cas d'une entreprise du secteur de la gestion du patrimoine, <halshs-00584448>, 24 p, p.9.
- ✚ CAVAGHNOL, A & ROULLE, P. (2009), Management des organisations, Gualino, 438 p, p.33.
- ✚ CRISTALLINI, V., Les coûts performances cachés : mesure scientifique de la santé et de la vitalité d'une organisation et contribution à la validité des concepts de gestion ?, Université Lyon, ISEOR, 471-587 p, p.477.
- ✚ DAMAJ, K. (2013), La transformation des organisations publiques au Liban et son impact sur leurs performances, en lien avec la satisfaction des usagers, Conservatoire national des arts et métiers - CNAM. Français. NNT : 2013CNAM0874, HAL Id : tel-00880326.
- ✚ DEHBI, S. (2019), Contrôle et analyse des coûts-performances cachés liés aux dysfonctionnements au sein des hôpitaux. Cas : Hôpital régional marocain, researchgate, 16 p.
- ✚ HARRINGTON, H.J. (1990), Le coût de la non qualité, Paris, Editions Eyrolles, 172 p, p.4.

- ✚ HASSANI, K & EL MOUSSALI, M.N. (2020), Les modèles d'évaluation des performances d'un système de santé : Application a cas marocain, Revue international des sciences de gestion, Numéro 6/ Volume 3 : numéro 1, 240-262 p.
- ✚ HEMMI, M & MARGHICH, A. (2016), Contrôle de gestion, Imprimerie EL Maarif Al Jadida, Rabat, 445 p, p.399.
- ✚ GOUGET, Ch & RAULET, Ch. (2003), Comptabilité de gestion, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 490 p.
- ✚ OUASHIL, M & OUHADI, S. (2017), Contrôle des Etablissements Publics marocains : Etat des lieux et perspectives, Public & Nonprofit Management Review,. <hal-01665804>, PNMReview Vol. 2, 1, 3–14 (2017), Published online March 20th, 2017 in IMIST, p.4.
- ✚ PASQUIER, M. (2017), Communication des organisations publiques », préface d'Olivier Keramidas, 2^{ème} édition, deboeck supérieur, 20 mars 2017, 304 p.
- ✚ SAVALL, H & ZARDET, V. (2015), Maîtriser les coûts et les performances cachés : le contrat d'activité périodiquement négociable, 6^{ème} édition, Economica, 394 p, p.15-200.
- ✚ SAVALL, H & ZARDET, V. (1995), Ingénierie stratégique du roseau, Economica, Paris, 517 p, p.288.
- ✚ SAVALL, H & ZARDET, V. (1998), Un indicateur de veille stratégique de la création de valeur : la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable ou marge sur coût variable, communication au Congrès de IAE, Nantes.
- ✚ SAVALL, H., ZARDET, V., VOYANT, O., & ENNAJEM, C. (2017), Mesure et analyse spectrale des réserves de productivité socio-économique : Les coûts cachés.101 cas, Congrès Institut International des Coûts (IIC) en partenariat avec ISEOR, Lyon, France. <hal-01593046>, 35 p, p.3.
- ✚ SUTTER, P. E. (2011), Le manager hiérarque. Y a-t-il un pilote dans l'organisation ?, Paris, Editea, 258 p, p.121.

Webographie :

https://www.assistancescolaire.com/eleve/1STMG/management-des-organisations/reviser-le-cours/1stmg_man_18/print?print=1&printSheet=1, date de consultation : 06/01/2010.

https://telquel.ma/2016/10/14/mohammed-vi-denonce-les-tares-de-ladministration-marocaine_1519335, date de consultation : 09/01/2020.

<https://www.leconomiste.com/flash-infos/le-roi-critique-severement-l-administration>, date de consultation : 23/01/2020.

<https://www.leconomiste.com/flash-infos/le-roi-critique-severement-l-administration>, date de consultation : 28/01/2020.