

Université Mouloud MAMMERI de Tizi-Ouzou
Faculté des Sciences Economiques, Sciences Commerciales et de Gestion
Département des Sciences de Gestions



Mémoire de fin de cycle
En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et
comptabilité
Option : Audit et contrôle de gestion
Thème :

**Les mécanismes incitatifs et contrôle de gestion dans
une entreprise. Cas : «Electro-Industries».**

Réalisé par

AMGHAR Ouerdia

Encadré par

M^r. SADOUD Ahmed

Devant les membres de Jury

Président: M^{me}. RACHEDI Akila

Rapporteur: M^r. SADOUD Ahmed

Examineur: M^r. GUEDDACHE Khaled

Promotion 2017/2018

Remerciements

Avant tout, je tiens à remercier Allah le tout-puissant qui m'a donné la volonté, le courage et la patience durant ce parcours d'étude et de réaliser ce modeste travail.

*Mes vifs remerciements s'adresse à mon encadreur **Monsieur SADOUD** qui a été toujours présent pour m'orienter sur le bon chemin et à qui je suis reconnaissante pour tous les moyens mis à ma disposition pour l'élaboration de ce mémoire.*

*Je remercie également **Mme SADOUN** mon encadreur de m'avoir consacré de son temps afin de faciliter l'avancement de mon étude, et tout l'équipe pédagogique de l'électro-industries et les intervenants professionnels pour leurs efforts en vue d'assurer une formation de haut niveau.*

Je souhaite également exprimer ma profonde gratitude et remerciements aux membres de jury qui me font l'honneur d'examiner mon travail. Je souhaite être à la hauteur de leurs attentes.

*Je tiens aussi à remercier tous les enseignants de la faculté des sciences économiques, de gestion et des sciences commerciales de **l'université Mouloud MAMERI (Tizi-Ouzou)** qui ont veillé au bon déroulement de ma formation tout le long de mon cursus.*

Un grand merci à toute personne qui a contribué de près ou de loin pour réaliser ce modeste travail.

Dédicaces

*J*e dédie ce travail, à tous ceux que je porte

Dans mon cœur :

À ma chère maman ;

Maman ! Oui, je suis arrivée à travers le chemin que tu m'as tracé .Le destin m'a pas donné la chance de t'offrir quelque chose pour te remercier pour tes sacrifices, Aujourd'hui, je t'offre ce travail pour que tu sois heureuse malgré tu n'es plus là.

Tu es toujours dans mon cœur.

Que dieux t'accueille dans son vaste paradis.

À mon cher papa ;

A toi qui joue le rôle d'un père et d'une mère, de mon respect, aucune dédicace ne saurait exprimer l'amour que je porte pour toi.

Je t'offre mon travail pour te remercier sur tous ce que tu m'as fait papa pour arriver à ce que je suis arrivée aujourd'hui.

Que dieux te protège et te garde pour nous.

À mes chères sœurs «Lila, Naima, Souad et leurs maris» ;

À mes chères sœurs « Toulia, Ania et Dihia» ;

À mes petits neveux « Dany, Dylane, Mylane et Aylane» ;

À mon mari « Riad » et sa famille ;

À mes grands-parents ;

Aux personnes qui m'ont toujours aidée et encouragée, qui étaient toujours à mes côtés, et qui m'ont accompagné.

A tous mes amis son exception, et toute la promotion 2017/2018.

Liste des abréviations

CNAS : Caisse Nationale des Assurances Sociales des Travailleurs Salariés

TA : Taux d’Absentéisme

TD : Taux de Déperdition

TDBP : Tableau de Bord de Pilotage

TIP : Taux d’Instabilité du Personnel

TMF : Taux de Mobilité Fonctionnelle

TPR : Taux de rotation du personnel

TIP : Taux d’instabilité du personnel

CHMCV : Contribution horaire à la marge sur cout variable

MCV : Marge annuelle sur cout variable

ISEOR : L'Institut de Socio-Économie des Entreprises et des Organisations

ISO : International Standard Organisation

SOE : Social, organisationnel, financier

SPTF : La Social Performance Task Force

PAP : Les Plans d’Actions Prioritaires

PAS : Les Plans d’Actions Stratégiques

GC : Les Grilles de Compétences

GDT : La Gestion du Temps

TDBP : Le Tableau de Bord de Pilotage

CAPN : Les Contrats d’Activité Périodiquement Négociable

SPA : Société par action

SONELEC : Entreprise nationale de l'industrie électronique

ENEL : Entreprise Nationale des Industries Electrotechniques

EPE : Entreprise Publique Economique

QMI : Institut de la gestion de qualité

CEI : Commission électronique Internationale

POVAL : Entreprise de Production et Commercialisation de Pompes et Vannes

ENIEM : Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager

SONELGAZ : Acronyme de Société nationale de l'électricité et du gaz

CAMEG : La Centrale d'Achat des Médicaments Essentiels Génériques

CAHREF : (Cameroon Health Research Forum), Forum de recherche sur la santé au Cameroun

SKMK : Sharikat khadam mouhaouil et kahrabaia

SODIMEL : Société distribution et montage électrique

DG : Direction générale

CAE : La comptabilité analytique d'exploitation

NE : Non Evalué

Liste des tableaux et figures

Liste des tableaux

Tableau 01 : Les principaux indicateurs de mesure des coûts cachés

Tableau 02 : Analyse d'une absence régulée par double déplacement de personnes et arrêt de poste de travail

Tableau 03 : Performance des employés en fonction de la nature du roulement

Tableau 04 : Les principaux éléments des structures d'une organisation

Tableau 05 : Les objectifs du modèle SOF

Tableau 06: Les contraintes vécues pendant l'exercice

Tableau 07: Le taux d'absentéisme de l'unité transformateur

Tableau 08: Calcul de salaire moyen par jour de l'électro-industrie

Tableau 09 : Evaluation des coûts cachés liés à l'absentéisme de l'unité transformateur de premier semestre année 2018

Tableau 10: Répartition en pourcentage les motifs d'absence

Tableau 11: Mouvement du personnel de l'électro-industries au 31/06/2018

Tableau 12: Le taux de rotation de personnel au premier semestre 2018 de l'électro-industrie

Tableau 13 : Evaluation des coûts cachés liés à la non-qualité de premier semestre de l'année 2018

Tableau 14 : calcul du prix unitaire moyen d'un transformateur

Tableau 15: Evaluation des coûts cachés liés à la sous-productivité directe de premier semestre de l'année 2018

Tableau 16 : coût caché global de l'électro-industries

Tableau 17: Répartition en pourcentage les coûts cachés de l'électro-industries et leur cumule

Liste des figures

Figure 01: Typologie et les indicateurs des coûts cachés

Figure 02: classification des coûts cachés selon six composants

Figure 03: typologie de roulement du personnel

Figure 04: le diagramme d'Ishikawa

Figure 05: Les étapes d'évaluation des coûts cachés

Figure 06: Diagramme de Pareto

Figure 07: Schéma du modèle d'analyse des coûts cachés

Figure 08: Organigramme du service assistant chargé du contrôle de gestion

Figure 09 : Organigramme du service assistant chargé du contrôle de gestion

Figure 10: Diagramme de Pareto des coûts cachés de l'électro-industries

Liste des annexes

Annexe 01 : Grille d'évaluation des coûts cachés

Annexe 02 : Tableau de synthèse d'évaluation des coûts caché

Annexe 03 : Elaboration d'un tableau de bord de pilotage des coûts cachés

Annexe 04: Le guide d'entretien

Annexe 05: organigramme l'électro-industrie

Sommaire

Introduction générale

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés.

Section 1 : Les coûts.

Section 2 : Les coûts cachés.

Section 3 : L'intérêt du calcul des coûts cachés.

Section 4 : Les coûts cachés liés à chaque indicateur de dysfonctionnement.

Chapitre II : Les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

Section 1: Les moyens de détection des coûts cachés.

Section 2: Méthodes d'évaluation des coûts cachés.

Section 3: Grille d'évaluation des coûts cachés.

Section 4: Maîtrise des coûts cachés.

Chapitre III : Maîtrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Section 1 : Méthodologie de l'étude.

Section 2 : Présentation de l'électro-industries.

Section 3 : Maîtrise des coûts cachés de l'électro-industries et analyse des résultats.

Section 4 : L'impact des coûts cachés sur la performance financière de l'électro-industries.

Conclusion générale

Introduction générale

*« Ce n'est pas grave d'avoir tous les œufs
dans le même panier, du moment que
vous contrôlez ce panier. »*

Elon Musk

Dans un monde globalisé où la création de valeur est une question de survie pour les entreprises, la maîtrise des coûts constitue un enjeu majeur pour les chefs d'entreprise. En effet, l'augmentation de ces coûts qui sont engendré par des dysfonctionnements, affectent considérablement les performances financières de l'entreprise.

Les dysfonctionnements peuvent être constatés à plusieurs niveaux dans une organisation et sont qualifiés d'écarts de fonctionnement. Ces écarts peuvent être des problèmes pouvant se manifester comme ci-après : machines mal réglées, agents mal formés ou mauvais recrutement, mauvaise communication, technologie mal maîtrisée, absence de culture d'entreprise, non-maîtrise des coûts de la gestion de la logistique ainsi que les charges de structures, etc. Ils peuvent engendrer des coûts cachés dans une société et doivent faire l'objet de maîtrise par les managers ainsi que les coûts visibles.

Grâce au contrôle de gestion, la Direction Générale arrivera à déterminer des coûts de revient des produits qui permettront de réaliser une marge. De ce fait, nous nous posons la question de savoir comment peut-on définir le contrôle de gestion ?

Selon NICOLAS Berland¹, le mot «contrôle de gestion» est sans doute lui-même le meilleur exemple des ambiguïtés de la pratique. Le terme contrôle de gestion à un double sens : Contrôler a d'abord le sens de «vérifier». C'est le contrôle fiscal, le contrôle de fin de trimestre ou le contrôle qualité. Il s'agit de s'assurer que les processus analysés produisent des résultats conformes à une norme ; Contrôler signifie également «maîtriser». Il s'agit alors de s'assurer par des ajustements constants de comportement que les événements se déroulent normalement. Cela n'implique pas de faire référence à une norme mais plutôt à un objectif à atteindre. Pour notre analyse, le contrôle de gestion assure le rôle de surveillance ; c'est-à-dire qu'il est chargé de vérifier la bonne exécution de la stratégie de l'entreprise et de s'assurer de

¹NICOLAS, Berland. Mesurer et piloter la performance. e-book. www.management.free.fr . Paris. 2009, p. 7.

Introduction générale

l'existence d'une symbiose entre le budget et son exécution. Cependant, le contrôleur de gestion, dans l'exécution de ses tâches, doit veiller à la réduction des dysfonctionnements pouvant entrainant les coûts cachés, afin de minimiser leur impact ou leur gravité sur l'efficacité des opérationnels et rendre le processus performant. Sa mission étant transversale dans l'organisation et ses tâches n'étant pas faciles, il met en place des dispositifs de sécurité pouvant réduire de façon considérable les coûts dans l'organisation et contribue à accroître la performance des processus.

En effet, les récessions et le contexte concurrentiel ont largement contribué à développer ce souci de maîtriser les coûts dans la quasi-totalité des secteurs d'activité. Ainsi, l'augmentation de la taille des entreprises et la nécessité d'une gestion beaucoup plus rigoureuse ont favorisé le développement du contrôle de gestion dans un contexte de rationalisation des méthodes de gestion. Cela a conduit à la mise en place des systèmes d'information à savoir la comptabilité financière (comptabilité générale) et la comptabilité de gestion (comptabilité analytique) dans le souci de maîtriser les coûts et les performances de l'entreprise.

Selon LECLERE Didier, la comptabilité générale est essentiellement un outil d'information externe, appelée quelquefois comptabilité commerciale ou comptabilité financière. Elle a pour objectif d'enregistrer les opérations réalisées avec l'extérieur, c'est-à-dire les flux entre l'entreprise et les tiers contractants, afin de pouvoir présenter périodiquement des états financiers. La comptabilité analytique apparaît comme un instrument d'analyse interne, utilisé par les gestionnaires. C'est pourquoi, de très nombreux auteurs préfèrent parler de « comptabilité de gestion » ou de « comptabilité managériale », qui a pour objectif d'analyser la formation du résultat global, et de dégager la contribution des différentes activités à ce résultat².

Selon GOUJET & al, la comptabilité analytique s'est développée essentiellement au cours du XX^e siècle. Utilisée seulement par quelques entreprises industrielles au début du siècle avec des objectifs limités, elle a peu à peu pris de l'ampleur à partir de la seconde guerre mondiale et cette évolution s'est accélérée à chaque période de crise³. Selon Henri BOUQUIN, la comptabilité de gestion est destinée en premier aux besoins de l'entreprise, elle est une partie de son système d'information, elle fournit une modélisation économique de

² LECLERE, Didier. *L'essentiel de la comptabilité analytique*. 4^e édition. Paris : Edition d'organisation, 2004, p.1.

³GOUJET Christian. RAULET Christian, *Comptabilité de gestion*. 6^e édition. Paris : Dunod, 2003, p. V.

Introduction générale

l'entreprise afin de satisfaire des objectifs de mesure de performance et d'aider à la prise de décision⁴.

Les évolutions récentes, liées à l'automatisation et à la diminution des charges variables, ont amené les dirigeants à prêter une attention particulière sur les charges fixes et les charges indirectes. En effet, la production de masse suppose un bénéfice unitaire réduit pour conquérir les marchés alors que la concentration industrielle suppose un contrôle rigoureux des charges et des rendements pour bénéficier des économies d'échelle. Tous deux, sont à l'origine d'une analyse de plus en plus serrée des charges de l'entreprise. Ces analyses ont pour objectif, entre autres, la maîtrise des coûts, l'accroissement des profits et de la richesse de l'entreprise.

Dans cette optique de maîtrise des coûts, l'entreprise sera plus tard confrontée à des coûts non maîtrisables, « cachés », car ils n'apparaissent pas dans le système comptable. En effet, il y a autant d'événements qui ne sont pas maîtrisés par le système d'information et qui constituent des pertes d'opportunités énormes pour l'entreprise. Comme on peut le soupçonner, une hausse des charges de personnel a souvent de multiples causes conjointes, que le système d'information comptable et financier ne met pas toujours en évidence⁵.

Les coûts directs et indirects des accidents du travail sont en perpétuelle augmentation et sont loin d'être insignifiants pour les entreprises. Aussi, la sécurité est devenue l'un des enjeux forts dans les relations sociales de l'entreprise et les salariés réclament l'assurance d'une activité en toute sécurité. Tout danger ou situation à risque, qui présente une gêne dans le travail, peut avoir des conséquences fortes sur le climat social.

Avec l'apparition des normes internationales de qualité, certaines entreprises exigent que leurs fournisseurs soient certifiés pour réduire leurs propres coûts d'évaluation et d'amélioration de la qualité des produits de leurs fournisseurs. Ainsi, la certification et l'attention aux problèmes de qualité sont devenues des conditions de compétitivité sur le marché mondial. L'on note également, dans certaines entreprises, un accroissement des coûts liés à la rotation du personnel, à l'absentéisme et aux écarts de la production directe.

Au-delà des exemples très souvent cités, nous pourrions considérer que :

⁴BOUQUIN, Henry. *Comptabilité de gestion*. Paris : Economica, 2000, p.9.

⁵SAVALL, Henri., ZARDET, Véronique. *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, 2^e édition, Economica, Paris, 1991, p.

Introduction générale

- le changement de dirigeants à l'occasion des opérations de restructuration du capital pourrait constituer une source de coûts cachés (coûts liés au départ, ceux engendrés par la recherche d'un successeur et de la mise en œuvre de ses propres réformes);
- le gaspillage dans l'administration (les factures de téléphone, eau, électricité qui enflent, des dépenses de papeteries inconsidérées, des remboursements de frais kilométriques croissants,...) et dans les collectivités locales (production de services non marchands) constituerait autant que dans les entreprises de biens et de services marchands, un facteur de coûts cachés dont le contribuable est seul à supporter la lourde charge.

Au regard de tous ces dysfonctionnements, il devient essentiel et même primordial pour bon nombre d'entreprises d'accroître la finesse et la précision de leurs systèmes d'évaluation et de calculs des coûts. En effet, les dysfonctionnements susmentionnés engendrent des coûts pour l'entreprise, qui sont en général des coûts cachés.

Progressivement, les problèmes de coûts cachés sont devenus prépondérants dans la prise de décision des entreprises. Il y a encore quelques années, les coûts cachés n'étaient donc ni quantifiés, ni surveillés lors du fonctionnement courant de l'entreprise. Il a fallu l'arrivée au niveau de la direction des entreprises d'une "nouvelle race" de gestionnaires pluridisciplinaires qui prenaient goût dans le calcul économique.

Parmi ces chercheurs se trouve SAVALL l'un des précurseurs de cette théorie des coûts cachés. Selon l'étude menée par son équipe de recherche au sein de l'Institut de Socio-économie des Entreprises et des Organisations (ISEOR), l'entreprise ou l'organisation accumule des dysfonctionnements et des coûts cachés, nés d'une interaction permanente entre les structures et les comportements humains. L'interaction de ces structures et de ces comportements au sein de l'entreprise créent des dysfonctionnements non maîtrisables par les systèmes d'information. Ces dysfonctionnements génèrent systématiquement des effets systèmes ayant un impact sur la performance globale de l'entreprise. En d'autres termes, les systèmes d'information comptables à savoir la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le budget, le compte de résultat et le tableau de bord ne permettent pas de mettre en évidence certains coûts, qui sont pourtant supportés par l'entreprise⁶.

⁶SAVALL Henri, ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 99-100.

Introduction générale

Intérêt du sujet de recherche

Ce sujet porte un intérêt majeur puisqu'il s'inscrit dans le domaine de contrôle de gestion qui est un champ indispensable pour le développement de l'entreprise.

L'intérêt personnel pour ce sujet est d'attirer l'attention des lecteurs (étudiants et enseignants) sur l'importance de la maîtrise des coûts cachés sur la performance de l'entreprise.

Motifs de choix du thème de recherche

Le choix du thème

Nous avons choisi le thème les mécanismes incitatifs et contrôle de gestion, parce qu'il est en adéquation avec notre spécialité, est un sujet d'actualité notamment avec le développement des entreprises.

Motifs objectifs

Le choix du sujet traité dans cette recherche a été motivé par le :

- Manque des travaux universitaires sur le sujet ;
- Traitement d'un sujet aussi intéressant et passionnant ;
- Donner une idée claire et précise sur la maîtrise des coûts cachés et montrer son rôle pour la performance et la survie de l'entreprise.

Motifs subjectifs

- Le domaine de notre spécialité : Audit et contrôle de gestion, alors nous avons jugé utile de ne pas sortir du cadre de notre spécialité et ce en choisissant un thème combinant un grand volet de la spécialité.
- Un intérêt personnel pour le domaine de contrôle de gestion qui est un sujet passionnant pour nous.

Problématique de recherche

Notre problématique est centrée sur la question suivante :

Introduction générale

« Quels mécanismes incitatifs devraient être mis en œuvre pour mieux maîtriser les coûts cachés et la performance de l'entreprise ? ».

Pour mieux cerner la problématique de notre sujet, on a subdivisé cette question centrale en trois sous questions :

- Quels sont les différents composants des coûts cachés de l'électro-industries ?
- Quels sont les moyens et les dispositifs mis en place par l'électro-industries pour maîtriser ses coûts cachés ?
- Quel est l'impact des coûts cachés sur la performance financière de l'électro-industries ?

Objectifs de notre travail de recherche

L'objectif principal de cette étude est d'évaluer l'impact des coûts cachés sur la performance financière de l'électro-industries.

Les objectifs spécifiques qui en découlent sont :

- identifier les coûts cachés de l'électro-industries
- évaluer les dysfonctionnements de l'électro-industries;
- étudier les principaux modes de régulation des coûts cachés.

Les coûts cachés sont présents dans tous les processus de l'entreprise. En effet, derrière toute décision économique, il y a des coûts cachés. Lorsque l'on veut mettre en place une nouvelle méthode de gestion, il y a aussi des coûts cachés. Pour une meilleure compréhension de la thématique au regard de la diversité des coûts cachés, nous sommes conduits à délimiter notre champ d'étude sur les cinq composantes qui sont : l'absentéisme, les accidents du travail, la rotation du personnel, la non-qualité des produits et les écarts de productivité directe. Aussi, compte tenu du temps imparti au stage et de la multiplicité des services, notre étude portera sur quelques services de l'électro-industries.

Méthodologie de recherche

Afin d'atteindre nos objectifs de recherche, nous avons adopté une vision compréhensive est basée sur des notions théoriques et fondées sur des recherches bibliographiques portant essentiellement sur :

Introduction générale

- l'exploitation des travaux de différents liens qui traitent les questions liées aux coûts cachés ;
- l'exploitation des travaux universitaires liés au sujet d'étude.

Pour la collecte des données sur terrain, nous avons adopté une étude qualitative qui vise à répondre à notre question de départ à travers une méthode d'étude de cas, on a privilégié l'entretien semi directif comme outil d'investigation afin de laisser la personne interrogée de s'exprimer librement.

Structure de l'étude

Le plan de notre recherche est organisé autour des axes suivants :

Une introduction générale : s'intéressera au cadre général dans lequel s'inscrit notre travail de recherche.

Le chapitre un: traitera principalement des concepts théoriques sur les coûts cachés ;

Le chapitre deux: porte sur les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés ;

Le chapitre trois: illustré par un cas pratique, il porte sur la présentation de l'électro-industrie Algérien au niveau d'AZAZGA TIZI-OUZOU, ainsi que les outils de la collecte d'information de cette entreprise et par la suite l'analyse des résultats.

La conclusion générale dans laquelle seront présentés les principaux résultats de l'étude.

La vive concurrence, qui sévit à présent sur les marchés intérieurs et internationaux, a entraîné une restructuration importante dans plusieurs entreprises et industries. La transition récente des économies en faveur d'une logique de marché et le phénomène de mondialisation commencent à dessiner les traits d'un cadre concurrentiel nouveau. Cela oblige donc les entreprises à développer des systèmes afin de conquérir de nouveaux marchés, à rester compétitive et à améliorer leurs performances.

En effet, dans un contexte où la satisfaction des exigences du client (exigences sur les délais, sur le respect de ceux-ci, sur la qualité, sur la diversité des produits offerts...) est devenue une clé de réussite et de stabilité pour l'entreprise. Ainsi, la réduction et la maîtrise des coûts constituent des facteurs clés de succès. Aussi, la détection et la maîtrise des coûts cachés constituent des opportunités et des avantages concurrentiels face au défi de la compétitivité au niveau des entreprises. Car, aujourd'hui la compétitivité de l'entreprise découle des baisses des coûts non seulement visible mais aussi des coûts cachés ou invisible.

1 Les principaux fondements des coûts cachés

La performance d'une entreprise passe nécessairement par la connaissance de ses coûts. Cette performance se perçoit par l'économie, l'efficacité, l'ergonomie et l'équité. Ainsi, pour atteindre cette performance, les entreprises ont mis en place des systèmes d'informations tels que la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le compte de résultat, le tableau de bord, le budget,..., dans le but de maîtriser tous leurs coûts. Mais fort est de constater que les systèmes d'informations comptables ne permettent pas de mettre en évidence certains coûts, qui sont pourtant supportés par les entreprises. Elles ne permettent donc ni de suivre ni, a fortiori, de réduire ces coûts.

1.1 Définition du coût

Selon BURLAUD & SIMON, un coût est un calcul par lequel on regroupe des charges selon un critère jugé pertinent, ce qui suppose que l'on ait défini préalablement l'usage que l'on souhaiterait en faire. Pour nous, cette définition paraît complexe car le critère de pertinence étant relatif⁷.

GOUGET & RAULET, 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. On pourra ainsi calculer en particulier un coût d'achat, un coût de production⁸.

DUMAS et LARUE, 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 ressources⁹.

Pour BOISVERT, le coût est la somme d'argent exigée en contrepartie de biens ou de services lors de leur acquisition et correspondant à leur juste valeur à ce moment-là. Cette définition coïncide avec celle du coût d'achat ou du prix coûtant d'une ressource. Ainsi, la somme d'argent qu'un fournisseur exige d'un client en contrepartie d'un bien donné détermine

⁷BURLAUD, Alain., SIMON, Claude. *Comptabilité de gestion : coûts- contrôle*. 3^e édition. Paris : Vuibert, 2003, p.04.

⁸GOUGET, Christian. RAULET, Christian. *Op. Cit*, p.09.

⁹DUMAS Guy., LARUE, Daniel. *Manuel de Contrôle de gestion*. 4^e édition. Paris : Les éditions Lexis Nexis SA, 2012, p.69.

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

le coût de ce bien pour le client en question, de même, le salaire versé à un employé, sans oublier les avantages sociaux, constitue le coût de cet employé pour l'entreprise¹⁰.

1.2 Les coûts non pris en compte par les systèmes d'information

Pour maîtriser leurs coûts, les entreprises se sont dotées des systèmes d'information tels que la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le compte de résultat, le budget, le tableau de bord. Mais ces systèmes d'information ne permettent pas de repérer certains coûts qui sont supportés par l'entreprise. Autrement dit, l'analyse de l'activité de l'entreprise fait apparaître l'existence des coûts non ou partiellement intégrés dans les systèmes de calcul des coûts. Par exemple, la comptabilité analytique prend en compte la quasi-totalité des coûts qu'elle connaît, le plus souvent les charges de la comptabilité générale plus les charges supplétives moins les charges non incorporées.

1.3 Les coûts cachés

Les coûts cachés désignent les coûts qui n'apparaissent pas dans le système comptable. Ils peuvent soit être fondus dans le coût des produits et des activités ou bien ils peuvent être assimilés à des coûts d'opportunité qui ne sont donc pas comptabilisés.

Selon SAVALL, un coût caché est donc un coût qui n'a pas d'existence dans le système d'information de l'entreprise. Par opposition aux coûts visibles qui possèdent une dénomination comptable, telle que les charges de personnel, ces coûts cachés ont pourtant une incidence sur le résultat de l'entreprise et son prix de revient¹¹.

En plus, les coûts cachés bien qu'invisibles pour la comptabilité de gestion traditionnelle, peuvent être incorporés ou non dans les coûts visibles. Donc le coût caché est un coût que l'entreprise supporte du fait de dysfonctionnements ou de manque de performances.¹²

¹⁰BOISVERT, Hugues., LAURIN, Claude., MERSEREAU, Alexander. *Comptabilité de management*. 4^e édition. Paris : Pearson, 2007, p.44.

¹¹ SAVALL, Henri., ZARDET, Véronique. *Maîtriser les coûts et les performances cachées*. 3^e édition. Paris : Economica, 1995, p 19

¹² SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p.105

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

1.3.1 Origines des coûts cachés

Un coût caché est la conséquence d'un dysfonctionnement. Il est la traduction monétaire des perturbations subies par l'entreprise et des mécanismes de régulation qu'elle met en place pour atténuer leurs effets.

Les dysfonctionnements sont une source d'amélioration pour l'entreprise, il y a donc un grand intérêt à les enregistrer et à évaluer leurs coûts. On distingue :

- dysfonctionnements dans les services : absentéisme, accidents de travail ou les arrêts de production ;
- erreurs de gestions : mauvaise gestion de stock, surstock ou faux frais.

De ce fait, le coût invisible ou caché produit non seulement des coûts additionnels, mais aussi des manques à gagner qualifiés de coût d'opportunité.

Donc, les coûts cachés sont des coûts nébuleux et dispersés dans toute l'entreprise, on ne trouve jamais de coûts cachés dans un seul service. Ils se produisent fréquemment par une interaction entre plusieurs personnes et plusieurs directions ou services.

L'activité supporte des dysfonctionnements qui produisent des pertes de temps, des défauts de qualité, un manque à produire et des ruptures de stock. Ces coûts sont difficiles à identifier et à évaluer par l'entreprise, pourtant ils ont des retombées sur le résultat de l'entreprise et constituent des ressources qui peuvent être recyclées dans des actions de développement de l'entreprise¹³.

1.3.2 Les types des coûts cachés

Les coûts cachés sont de deux (02) catégories ¹⁴:

¹³*Ibid.*, p.151, 152, 153

¹⁴HEMICI Farouk, HENOT Christophe et RAIMBOURG Philippe. Contrôle de gestion. France : Dumas Titoulet, 2007, p. 172 ;

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

1.3.2.1 Les coûts cachés incorporés aux coûts : ‘Les surcharges’

Ces coûts sont dilués dans les différentes écritures comptables de l'entreprise, et ne sont donc pas clairement identifiés par des lignes spécifiques. C'est pour cette raison qu'ils font partie de la catégorie des coûts cachés, On trouve les surcharges suivantes :

- les sursalaire : utilisation inappropriée du temps professionnel en rapport avec le coût salarial ;
- les surtemps : temps passé à la régulation des dysfonctionnements. autrement dit c'est un coût supplémentaire qu'occasionne un nouvel employé, moins expérimenté pour réaliser une tâche particulière ;
- les surconsommations : les différents dysfonctionnements peuvent également entraîner une surconsommation des ressources (quantités de produits ou matières premières consommés en plus pour réguler les dysfonctionnements).

1.3.2.2 Les coûts cachés non incorporés aux coûts : ‘Les non-produits’

Ce sont les coûts issus d'une absence de production à cause des dysfonctionnements. Ce sont également des temps rémunérés qui ne se traduisent pas par un produit, telle que :

- la non-production : c'est la baisse de la production en cas de dysfonctionnement. les différents dysfonctionnements font que la production est plus faible par rapport à l'objectif, d'où vient le manque à gagner qui traduit la non performance cachée ;
- la non création de potentiel stratégique : c'est la conséquence d'une mauvaise gestion du temps d'un responsable qui ne peut se consacrer a ses missions de développement.

1.3.3 Indicateurs des coûts cachés

Les indicateurs de dysfonctionnements sont à la fois considérés comme des indicateurs de structure et des indicateurs de performances. Ils sont considérés comme des variables socio-économiques qui révèlent un état d'efficience sociale du système [Structures - Comportements] et susceptibles d'être mesurés financièrement. Ces dysfonctionnements peuvent être exprimés sous cinq indicateurs¹⁵ :

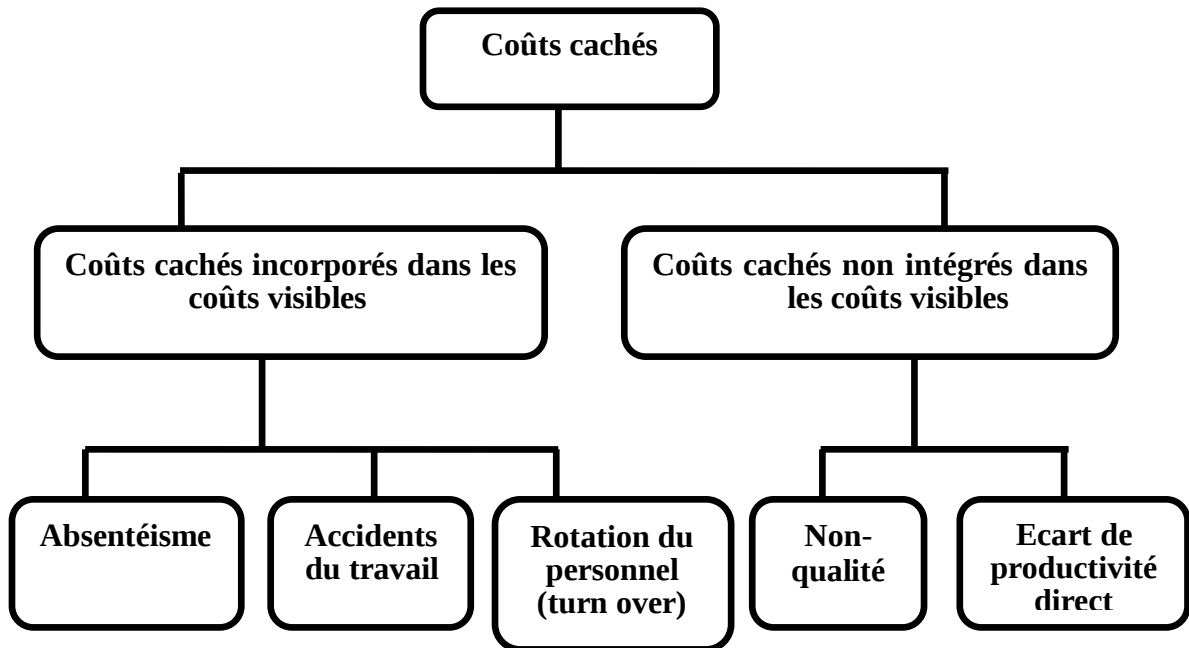
- l'absentéisme,

¹⁵ SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 107.

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

- les accidents de travail,
- la rotation du personnel,
- la non - qualité ou défaut de qualité de produits,
- les écarts de productivité directe ou sous - productivité.

Figure 01: Typologie et les indicateurs des coûts cachés



Source: SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 3^è édition, Op. Cit., p.128

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

Tableau 01: Les principaux indicateurs de mesure des coûts cachés.

Cause du coût caché	Indicators possibles
Absentéisme	Taux d'absentéisme : • principales causes d'absences : maladie, accident de travail, absence non justifiée, grève ...) • Mode de régulation : heures supplémentaires.
La non-qualité des produits (les défauts de qualité)	Fréquence des défauts : • Nombre de réclamations ; • Perte d'image.
La sous-productivité	Sursalaire Surtemps Surconsommation Non-production Perte de marge sur coût variable
Rotation du personnel (Turn Over)	Taux de rotation du personnel Taux d'insatiabilité du personnel Coût de recrutement Coût de formation

Source : DUMAS, Guy., LARUE, Daniel. *Contrôle de gestion*. Les éditions Lexis Nexis SA, Paris, 2008, p. 223.

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

1.3.4 Les composants des coûts cachés

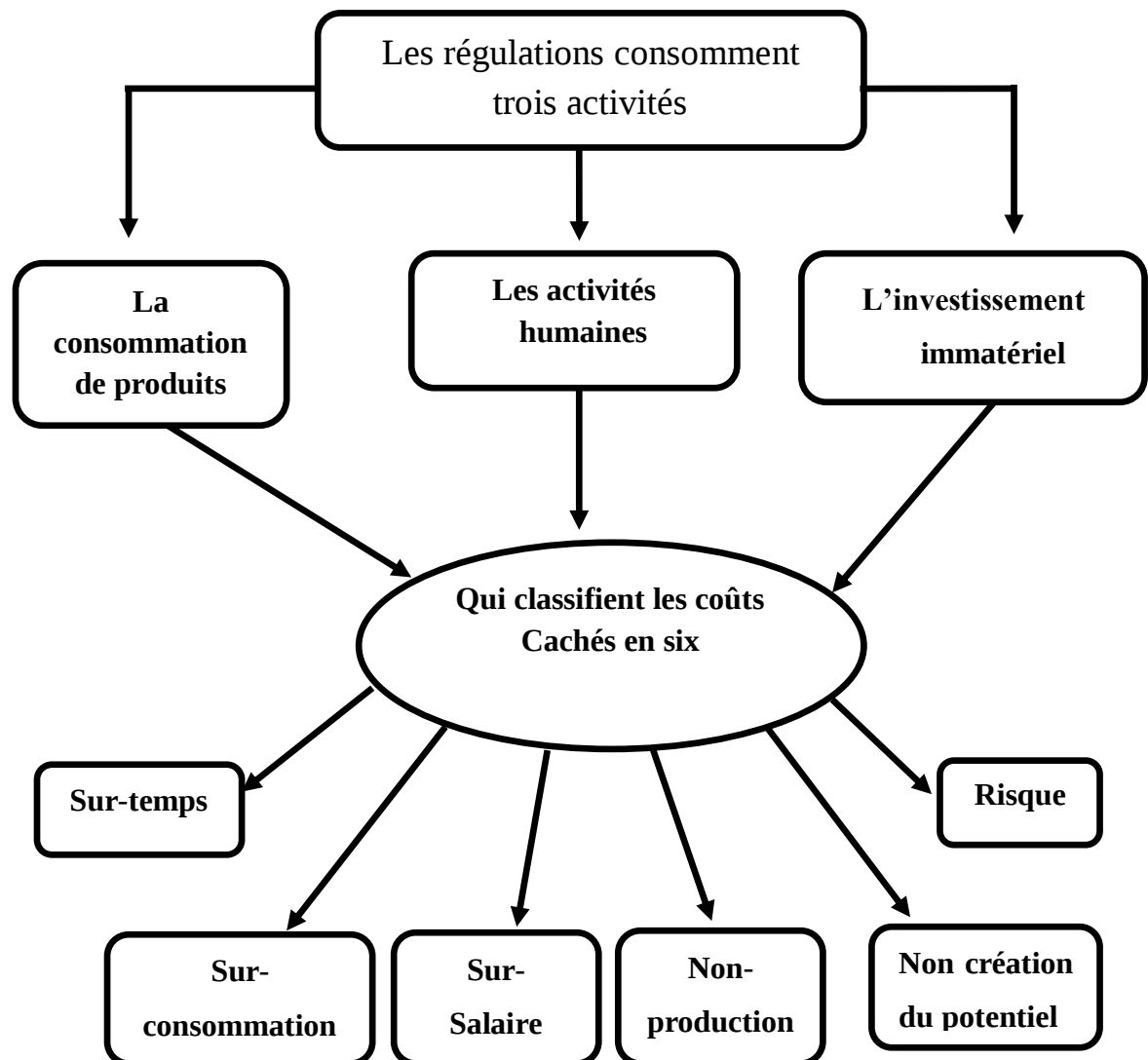
Les régulations des dysfonctionnements consomment trois activités (la consommation de produits, les activités humaines, l'investissement immatériel) qui produisent quant à elles les coûts cachés qui se classifient en six composants ¹⁶:

- **Sur-consommations** : consommations de produits et services pour réguler des dysfonctionnements.
- **Sur-temps** : le temps supplémentaire passé par les acteurs dans des régulations de dysfonctionnements.
- **Non-productions**: absence d'activité ou arrêt de travail engendré par un dysfonctionnement
- **Sur-salaires**: écarts de salaires lorsqu'une activité est réalisée par une personne titulaire d'une fonction mieux rémunérée que celle qui aurait dû l'assumer (glissement de fonction vers le bas).
- **Non création de potentiel** : ce sont les dysfonctionnements qui entraînent des conséquences qui se constateront deux ou trois ans plus tard.
- **Risques** : ce sont les effets dommageables qui peuvent résulter de la survenance de ces dysfonctionnements. On pourrait donner comme exemple le risque de perte d'un client suite à une livraison d'une marchandise ne répondant pas à la qualité exigée.

¹⁶ABDELMAJID Aman. *La formation intégrée, méthode de gestion des compétences : expérimentation dans une administration publique marocaine*[en ligne]. Thèse de Doctorat Nouveau Régime. Sciences de Gestion - mention Gestion Socio-économique des Entreprises et des Organisations. Lyon : Université Lumière Lyon 2, 2001, p. 27

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

Figure 02: classification des coûts cachés selon six composants



Source : SAVALL Henri & ZARDET Véronique. *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, 6^e édition, Paris : Economica, 2003, p 8

1.4 L'intérêt du calcul des coûts cachés

L'intérêt du calcul des coûts cachés revêt plusieurs enjeux économiques pour l'entreprise.

En effet, les coûts cachés, une fois détectés, vont permettre d'engager un processus de recherche de solutions pour une grande efficacité de l'entreprise. A court terme, l'objectif est d'accroître la rentabilité de l'entreprise en lui procurant les moyens de mieux respecter et

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

d'équilibrer son budget. A long terme, l'enjeu économique est la survie de l'entreprise ou de son développement par l'amélioration de sa compétitivité¹⁷.

1.4.1 L'évaluation a posteriori

Cette évaluation se fonde sur les actions déjà réalisées par l'entreprise. Elle a pour but d'inciter les acteurs de l'entreprise à poursuivre un processus de perfectionnement qui a fait ses preuves.

1.4.2 L'évaluation a priori

L'évaluation a priori est quant à elle, un outil d'aide à la décision dans le management d'entreprise. Il s'agit d'évaluer le niveau actuel des coûts cachés, afin d'en tirer un pronostic quant à leur degré de compression.

Cette évaluation permet d'estimer si l'enveloppe financière ainsi dégagée pourrait financer partiellement ou totalement le surcoût investissement envisagé.

1.4.3 Outils de mesure inadaptés

Les systèmes d'information de l'entreprise ne couvrent pas l'essentiel des rubriques des coûts cachés. Ils ne sont le plus souvent pas conçus pour mesurer des phénomènes au niveau le plus fin de l'entreprise. Ainsi, la comptabilité générale consiste à recenser des coûts par nature (frais du personnel), la comptabilité analytique des coûts par objet (service fabrication, produit x.), alors que le calcul des coûts cachés tient compte de tous les phénomènes de l'entreprise et procède à un calcul minutieux des coûts engendrés par l'activité productive d'un agent, quels qu'en soient l'objet et la nature¹⁸.

Par exemple, le calcul périodique du taux de rotation permet non seulement de prévoir la quantité de personnel requis pour remplacer les départs, mais encore d'évaluer la santé de l'organisation.

¹⁷SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p.102.

¹⁸Ibid., p. 101.

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

1.4.4 Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare a posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité. Pendant la phase d'identification des causes des écarts, l'analyse des causes liées aux coûts cachés constituera un élément pertinent, qui permettra au contrôleur de gestion d'expliquer certains écarts de son tableau de bord.

Le contrôle budgétaire consiste à calculer les écarts budgétaires, à repérer les écarts significatifs et à les analyser afin d'entreprendre une action correctrice, s'il y a lieu, et d'instituer par la suite un processus de planification en tenant compte de ces résultats.

1.4.4.1 Analyse des écarts sur coût

L'analyse des coûts cachés est un outil d'amélioration de la performance financière de l'entreprise. En effet, c'est une méthode qui permet de suivre la trace des coûts depuis le dysfonctionnement (la cause) jusqu'aux écarts (l'effet). Cette analyse contribue également à enrichir le calcul des écarts, en amenant l'entreprise à reconsidérer ses standards.

Le budget est utilisé non seulement comme un outil de contrôle, mais également comme un outil de réflexion stratégique et opérationnelle, de prise de décision et d'arbitrage. L'établissement du budget exige la participation active de toutes les équipes et filiales ainsi que de tous les paliers hiérarchiques.

Les causes des écarts budgétaires doivent être déterminées et des solutions doivent être proposées pour remédier aux problèmes soulevés.

1.4.4.2 Remise en cause des standards classiques

L'analyse classique des coûts tend à considérer les coûts standards comme optimaux. Or, ils peuvent incorporer un certain niveau de coûts cachés. Le calcul des coûts cachés permet ainsi de réviser périodiquement les coûts standards et d'ajuster la fraction des coûts cachés jugée compressible dans la période considérée.

1.4.4.3 Evaluation des non-productions

Les objectifs d'activité de l'entreprise sont souvent définis en fonction des résultats précédents en ignorant l'absence de production due aux dysfonctionnements permanents (pannes de machine, produits rebutés...). La méthode des coûts cachés permet de reconsidérer

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

les objectifs à la hausse en y incorporant un objectif de réduction des dysfonctionnements.

1.5 Les coûts cachés liés à chaque indicateur de dysfonctionnement

Chaque indicateur de dysfonctionnement conduit ou révèle des coûts cachés

1.5.1 Les coûts cachés liés à l'absentéisme

L'absentéisme est une réalité qui concerne de nombreuses entreprises, tous secteurs économiques confondus. Il représente un fléau pour de nombreuses entreprises : l'absence d'un salarié perturbe le fonctionnement de la société, et engendre un coût de remplacement élevé. Il faut donc s'intéresser aux causes de l'absentéisme et déterminer les mesures à prendre pour l'éviter.

L'importance des couts caches lies à l'absentéisme dépend de trois facteurs principaux :

- les motifs d'absence ou cause de l'absentéisme
- taux d'absentéisme
- les modes de régulation

1.5.1.1 Les motifs d'absence

Les motifs d'absence sont regroupés en trois catégories correspondant à trois logiques différentes ¹⁹:

- absentéisme en partie compressible par des actions d'innovation socio-économique on trouve : maladie, accidents du travail, bon de sortie (absences autorisées), absences sans motif, blessures, grèves internes, retards, repos compensateurs et récupérations d'heures supplémentaires
- absentéisme représentatif d'une vie sociale interne à l'entreprise on trouve : formation professionnelle continue, délégation, congé formation et congé sabbatique
- absentéisme d'origine externe a l'entreprise on trouve : congés sans solde, événements familiaux et grèves a logiques externes (nationale, de solidarité)

¹⁹SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 129

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

1.5.1.2 Le taux d'absentéisme

Pour connaître le taux d'absentéisme d'un ou plusieurs salariés dans sa société, il faut savoir que le taux d'absentéisme est un pourcentage que l'on peut exprimer de la façon suivante²⁰ :

$$\textit{TauxdAbsentisme} = \frac{\text{Nombre dheures ou jours dabsence}}{\text{Nombre dheures ou jours attendus}}$$

Cela nous permettra notamment de savoir quand le taux d'absentéisme devient trop élevé, et peut-être dangereux pour l'entreprise.

Par exemple, on considère qu'un taux d'absentéisme de 4% est plutôt normal, et qu'un taux supérieur à 7% est plutôt alarmant. Mais cela varie d'une entreprise à l'autre, et chaque entreprise doit prendre en compte les facteurs qui lui sont propres pour déterminer si son taux d'absentéisme est trop élevé.

1.5.1.3 Conséquences de l'absentéisme pour l'entreprise :

L'absentéisme peut vite devenir problématique pour l'entreprise, et générer de nombreux problèmes :

- affaiblissement de la productivité et de la performance de l'entreprise dû au retard, au manque de qualité, aux mauvais services au client ;
- cela peut affecter les équipes de travail et la motivation générale des autres salariés ;
- l'entreprise se voit forcer de réorganiser les collectifs de travail pour combler les absences, souvent à la dernière minute ;
- la charge de travail doit être redistribuée, en répartissant les tâches du salarié absent à d'autres salariés, ce qui n'est pas toujours apprécié.

²⁰SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 127

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

1.5.1.4 Les modes de régulation

La détermination des coûts cachés conduit à une interrogation sur les modes de régulation de l'absentéisme et la façon dont sont traités les remplacements.

L'absentéisme est un dysfonctionnement coûteux pour l'entreprise, il convient donc de trouver les meilleures solutions pour réduire ce coût. La question du coût de l'absentéisme doit être abordée de façon particulière pour chaque entreprise. En effet, elle nécessite une investigation spécifique sur les façons dont l'entité réagit aux absences.

Différents cas peuvent être considérés par les entreprises. Le salarié absent peut être :

- non remplacé et non rémunéré
- non remplacé et rémunéré
- remplacé et non rémunéré
- remplacé et rémunéré

En fait, toute absence entraîne, outre le paiement de la rémunération du salarié absent, un coût de perturbation qui est le manque à gagner pour l'entreprise, et un coût de régulation qui est le coût que l'entreprise a mis en œuvre pour pallier l'absence. Ces deux types de coût ne sont pas à calculer séparément puisqu'ils sont complémentaires.

1.5.1.4.1 Le coût de régulation

On retient pour le calcul du coût de régulation, le coût des mesures prises pour pallier les effets néfastes des absences. On mesure alors les coûts supplémentaires entraînés par l'absence d'un ou de plusieurs salariés. Et il peut exister, selon les situations, divers éléments comme ;

- le coût des intérimaires, des mutations ou des autres formes de remplacement ;
- le coût des heures supplémentaires des salariés présents (salaire, primes et avantages sociaux) ;
- le coût de l'appel à la sous-traitance.

Ainsi, comme ces coûts sont facilement mesurables, l'absentéisme va se traduire dans les budgets de frais de personnel par exemple par le maintien d'un sureffectif ou l'appel systématique aux heures supplémentaires.

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

1.5.1.4.2 Le coût de perturbation

Aux coûts de régulation vont s'ajouter des coûts plus difficilement mesurables qui sont les coûts de perturbation supportés par l'entreprise. Lorsque l'unité constate ou prévoit des absences, elle a deux possibilités. Soit elle régule pour supprimer l'incidence des absences comme nous venons de le voir, soit au contraire elle accepte simplement les perturbations que les absences entraînent. Et souvent dans la pratique, l'entreprise va limiter les perturbations les plus graves et supporter les plus légères.

Les coûts de perturbation s'analysent au moins par la partie du salaire des absents qui est supportée par l'entreprise. Et peuvent s'y ajouter différentes conséquences :

a. des conséquences en termes de quantité

- des baisses ou des retards de production dus à un manque de moyens humains, et par conséquent la moins bonne absorption des charges de structure
- des augmentations de stocks et donc des baisses de profits

b. des conséquences en termes de qualité

Perte de qualité des produits due à :

- une hausse de la cadence de production dans les différents services
- un manque de temps
- la diminution des tâches d'entretien des équipements

c. des conséquences en termes de délais

- allongements des délais dus à un ralentissement de la production

Absentéisme ➡ retards / arrêts de production ➡ retards de livraisons ➡ pertes de chiffre d'affaires / clientèles ➡ perte de qualité et d'image de marque

1.5.1.4.3 Autres coûts

L'absentéisme peut entraîner enfin des coûts de structure physique et administrative. En effet, la sous-activité ne permet pas aux équipements et aux machines de produire au maximum de leurs capacités, d'où une moindre utilisation du matériel.

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

De plus, il peut y avoir des coûts en temps très important et difficilement quantifiables :

- pour la recherche d'un remplaçant dans les agences Nationale de l'Emploi ou autre, ensuite des coûts de formation et de maintenance du remplaçant ;
- pour l'encadrement des remplaçants et des salariés présents par la maîtrise (réunions, modifications de l'organisation du travail) ;
- pour la préparation et la tenue des dossiers au service comptabilité et au service du personnel.

Tous les coûts que nous avons détaillés sont à repartir dans les différents services de l'entreprise. Ainsi en cas de régulation corrective de l'absentéisme les services du personnel, technique, qualité, entretien, sécurité,..., sont tous concernés.

1.5.1.5 Les indemnisations d'absence

Il s'agit des salaires versés aux personnes absentes. Par convention, les indemnités de salaire versées aux absents seront incorporées dans la rubrique des sursalaires.

Notons que l'absentéisme a une grande incidence financière sur l'entreprise et cette incidence est liée à la fois aux motifs d'absence et aux accords conventionnels en vigueur dans l'entreprise.

Pour mieux apprécier les coûts cachés à la charge de l'entreprise, les charges sociales seront déduites du coût des indemnisations d'absence.

1.5.1.6 La composition du coût global lié à l'absentéisme

Le coût global lié à l'absentéisme est égal à la somme des indemnisations versées aux absents et des coûts des régulations mises en œuvre pour réorganiser l'unité (atelier, bureau, service...).

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

Tableau 02 : Analyse d'une absence régulée par double déplacement de personnes et arrêt de poste de travail

	Description des effets	Implications économiques	Composant de coûts cachés
POSTE occupe par X X Absent ↑ Déplacement ↓ POSTE occupe par Y Y ↑ Déplacement ↓ POSTE Z Arrêt du poste Z	-retard a la prise de poste -transmission de consignes au remplaçant Y, et surveillance accrue de son travail -rémunération de Y au taux de X -travail effectuée incomplètement par Z, erreurs ou défauts de qualité -détérioration du matériel -rendement de Z inférieur au rendement de Y -arrêt du poste Z par manque de personnel -heures supplémentaires nécessaires -retards : mécontentement de la clientèle	Arrêt des outils ou du poste Temps indirects Salaires+charges Coût de la non-qualité Coût de réparation Non-production Non-production Salaire+charges Préjudice commercial	Non-production Sur-temps Sur-salaires Non-production et sur-consommation Non-production et sur-consommation Non-production Non-production Sur-salaires Non-production

Source : SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^è édition, Op. Cit ., p.130

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

1.5.1.7 Les causes d'absentéisme

Les causes peuvent être nombreuses, l'employeur doit examiner avec attention pourquoi le salarié s'est absenté.

- pénibilité (port de lourdes charges, stress, travail en extérieur...);
- mauvaise organisation du travail, (contrainte de temps, horaires décalés, difficulté à prendre des congés...);
- manque d'implication du salarié dans son travail;
- management défaillant (manque de reconnaissance, de dialogue...);
- problème personnel du salarié (dégradation de santé, maladie professionnelle...);
- la rémunération (insuffisante ou non adaptée).

1.5.2 Les coûts cachés liés aux accidents de travail

L'accident du travail est une réalité que peut connaître tout travailleur à tout moment de sa vie professionnelle. Ses effets touchent les victimes et leurs familles et impliquent également les employeurs. Et pourtant ses contours sont assez peu connus.

Les accidents du travail entraînent assez souvent des charges financières imprévues. Les coûts directs qu'ils impliquent sont généralement bien connus. Ils correspondent aux cotisations payées par l'entreprise à l'organisme de sécurité sociale en charge des accidents du travail. Quant aux coûts indirects, ils sont constitués des frais médicaux de premier soins, des frais de transport, des dommages matériels et frais de remise en œuvre, de l'augmentation des frais de gestion du personnel (heures supplémentaires, remplaçant), de la baisse ou la perte de production et de rendement, des frais administratifs...)²¹

1.5.2.1 Les coûts directs des accidents du travail

Les dépenses versées à la CNAS comprennent :

- les indemnités journalières versées à l'accidenté
- les frais médicaux
- les frais de pharmacie
- éventuellement, les indemnités en capital ou des rentes

²¹BOUMEDIENE Khaled, *Accidents du travail, maladies professionnelles* : «Les entreprises doivent assumer leurs responsabilités», 20-12-2015, p. 19 ;

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

Ces frais sont supportés par l'entreprise en fonction de son nombre de salariés (sauf dans pour les entreprises du bâtiment, les sièges sociaux et les bureaux, et les nouvelles entreprises qui ont un taux collectif).

En effet, ces frais ci-dessus servent à calculer un taux de cotisation accident du travail et maladie professionnelle. Ce taux est :

- **Collectif** si l'entreprise compte de 1 à 9 salariés : cela signifie que les accidents du travail sont répartis entre les entreprises de la branche professionnelle
- **Mixte** si l'entreprise compte entre 10 et 199 salariés : ce taux comprend une fraction du taux collectif de la branche professionnelle de l'entreprise et une fraction du taux propre, ces fractions étant calculées en fonction de l'effectif de l'entreprise
- **Propre** si supérieur à 200 salariés, c'est-à-dire directement calculé à partir des dépenses dues aux accidents et maladies professionnelles de l'entreprise.

a. Les indemnités compensatrices

Elles sont équivalentes à 40 % du salaire de l'accidenté.

b. Le coût de remplacement

C'est le remplacement de l'accidenté durant son arrêt de travail.

1.5.2.2 Les coûts indirects des accidents du travail

Ces coûts sont souvent plus abstraits et il est difficile de les quantifier.

a. Les coûts administratifs

On peut citer le détachement d'un employé administratif pour remplir les documents administratifs à envoyer à la CNAS, le temps passé à appeler l'inspection du travail et autres obligations administratives diverses. Dans ces coûts peuvent figurer également le temps passé à réaliser les enquêtes d'accident.

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

b. Les pertes de production

Les pertes de productions tout d'abord celles qui sont directement liées à l'arrêt du travail de l'accidenté, et on imagine également que lorsque l'accident du travail entraîne des pertes matérielles, la perte de production pendant le temps de la remise en service peut atteindre des sommes importantes.

Aussi ces pertes directement consécutives à l'accident, il peut subsister, plusieurs jours après l'accident, une démotivation des opérateurs, se traduisant par une baisse significative de la production, voire également une dégradation de la qualité.

c. Les coûts matériels

Ces coûts sont facilement chiffrable, il comprennent la remise en état, et/ou éventuellement la mise en conformité d'une machine ou d'un équipement.

d. Les coûts commerciaux

Ce sont les éventuelles pénalités de retard dues aux arrêts de production, on peut également imaginer une éventuelle perte de clientèle due aux retards de livraison, à la baisse de la qualité du produit suite à la démotivation des salariés.

e. Les coûts répressifs :

Plus rares et en cas d'accident grave, l'entreprise peut se voir infliger des sanctions pénales.

1.5.2.2.1 La notion d'accident du travail

La notion d'accident du travail nécessite la réunion de trois paramètres. Soudaineté, présence de lésions corporelles et relation de travail entre la victime et un employeur. L'accident doit donc être un événement soudain qui entraîne des lésions corporelles. Il doit ensuite exister un lien de travail entre la victime et un employeur et nécessite une relation de cause à effet entre l'accident et la lésion. En effet, l'accident peut être défini comme étant un fait légalement caractérisé par l'action violente et soudaine d'une cause extérieure provoquant une lésion de l'organisme humain.

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

a. Le critère de soudaineté

L'accident du travail de la maladie professionnelle caractérisée par son caractère lent et évolutif. Si la lésion soudaine a une origine et une date certaine, il y a accident. Il faut mettre en évidence un fait précis survenu soudainement au cours ou à l'occasion du travail.

b. La lésion de l'organisme

Peut provenir de plusieurs origines. Elle peut être une blessure consécutive à l'action d'une machine, d'un outil ou plus généralement d'un objet. Mais elle peut provenir de l'environnement de travail du salarié (bruit, chaleur, agents chimiques) dès lors qu'une origine et une date certaines peuvent être assignées aux lésions.

L'accident est professionnel s'il survient par le fait du travail ou à l'occasion de celui-ci. Il est ainsi admis que toute lésion apparue au temps et au lieu de travail constitue en elle-même un accident présumé imputable au travail.

c. Lieu de travail

Dans le cas des salariés sédentaires, il est constitué non seulement du poste de travail, mais également de toutes les dépendances de l'entreprise. Quant aux salariés itinérants, le lieu de travail se résume en tout endroit où ils se trouvent ou se rendent, par ordre de l'employeur et dans l'intérêt de l'entreprise. Un salarié en mission (voyage professionnel, rendez-vous chez un client, par exemple) est soumis à l'autorité de son employeur.

d. Le temps de travail

Il fait recours aux horaires habituels de travail. Mais, il n'est pas obligatoire que ce temps soit exclusivement consacré au travail proprement dit. A la condition que le salarié ne se soustraie pas délibérément à l'autorité ou à la surveillance de son employeur. Il en est ainsi pour les tâches non strictement professionnelles réalisées sur les lieux et pendant le travail (passage aux vestiaires, rangement des outils, pauses repas dans les locaux de l'entreprise affectés à cet effet,...)

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

e. L'accident de trajet

Les accidents du travail ne se limitent pas aux seuls accidents intervenus sur les lieux de travail ou par le fait de celui-ci. Les accidents du travail englobent également les accidents de trajet. L'accident de trajet est un accident du travail qui survient sur le trajet aller et retour compris entre la résidence et le lieu de travail du salarié. Cependant, l'accident de trajet perd son caractère professionnel lorsque le trajet aura été interrompu ou détourné pour un motif dicté par l'intérêt personnel ou indépendant de l'emploi.

f. Les voyages

Les accidents survenus pendant les voyages dont les frais sont mis à la charge de l'employeur sont également considérés comme des accidents du travail.

g. La preuve de l'accident du travail

En matière d'accident du travail, la victime ne doit prouver que l'existence des lésions qu'elle invoque. En ce qui concerne plus généralement la matérialité du fait accidentel et le caractère professionnel de l'accident, il faut retenir que toute lésion qui se produit dans un accident survenu par le fait ou à l'occasion du travail doit être considérée comme un accident du travail, sauf s'il est apporté la preuve que cette lésion a une origine totalement étrangère au travail.

h. La déclaration de l'accident

La prise en charge d'un accident est consécutive à une série de démarches administratives qui nécessitent un certain nombre de formalités à accomplir par la victime et l'employeur.

- Par la victime

La victime est bien entendu la première personne concernée par un accident du travail et dans certaines législations, elle est la première à devoir agir. En cas de décès, ce sont les ayants droit qui doivent avertir l'employeur.

Cette obligation de première déclaration par la victime à l'employeur. Cette formalité doit être accomplie durant les 24 heures qui suivent l'accident.

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

- Par l'employeur

Dans notre pays l'Algérie et dans la plupart des Etats, il est imposé à l'employeur de déclarer tout accident du travail survenu dans l'entreprise à la CNAS. Pour se faire, l'employeur dispose d'un délai de 48 heures. Celui-ci se comptant à partir du jour où il a connaissance de l'accident.

1.5.2.2.2 L'Evaluation des coûts liés aux accidents du travail

Le calcul des coûts cachés liés aux accidents du travail est assez proche de celui de l'absentéisme du point de vue de leur évaluation. Il existe deux méthodes possibles d'évaluation.

a. Evaluation spécifique des coûts liés aux accidents du travail

Cette technique d'évaluation est utilisée lorsque les accidents du travail constituent les dysfonctionnements majeurs de l'entreprise. Il s'agit fréquemment des entreprises industrielles.

b. Evaluation des coûts liés aux accidents du travail incorporée dans celle de l'absentéisme

Cette méthode d'évaluation est semblable à celle de l'absentéisme en incluant les accidents du travail dans les motifs d'absence.

1.5.3 Les coûts cachés liés à la rotation du personnel (turnover)

La rotation du personnel appelé par le terme anglais « turnover » où il y a « turn » qui signifie « tourner » et c'est ainsi qu'on décrit le renouvellement de l'emploi ou ce qu'on appelle la rotation de l'emploi. Quand on parle d'une entreprise et qu'on la décrit comme ayant un turnover (rotation du personnel) important cela signifie que le rythme de renouvellement des effectifs est important et qu'elle connaît beaucoup de départ qui se sont suivis par des recrutements.

C'est un indicateur qui doit être étudié avec beaucoup de précision car il va décrire l'ambiance au travail mais aussi les coûts des départs et des arrivées de ces effectifs. En effet, un recrutement coûte cher et connaître de nombreux départs pourrait coûter un montant important à l'organisation.

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

Une rotation du personnel élevé n'est souvent pas bon signe. Encore une fois, il vaut mieux en étudier les causes pour mieux assimiler et prendre les bonnes décisions. Pour mieux interpréter cet indicateur, la rotation du personnel est exprimée en pourcentage. C'est donc le mouvement de renouvellement des employés sur une période généralement annuelle²².

a) Les causes de la rotation du personnel

Comme nous vous l'avons dit, une rotation du personnel élevé n'est jamais bon signe. Toutefois, il y a plusieurs raisons pour faire ce genre de constat. D'abord, cela montre que l'entreprise a du mal à fidéliser ses salariés et qu'ils sont prêts à abandonner leur poste face à la moindre opportunité. Ce sont souvent les mauvaises conditions de travail, le climat social, le stress au travail... qui sont les causes des principaux départs.

Une mauvaise gestion des ressources humaines peut en être la cause. En effet, les blocages dans les promotions, une mauvaise gestion de carrières sont autant d'éléments qui vont démotiver les salariés.

Sans oublier qu'un secteur fort concurrentiel pourra souffrir d'une rotation du personnel assez élevé du fait que les concurrents peuvent séduire les meilleurs salariés et leurs offrir de meilleures conditions. Il est donc très important également d'assurer une veille concurrentielle permanente par rapport à leurs méthodes RH.

Dans tous les cas, un taux élevé doit alerter vers une analyse des causes. Une fois ces dernières identifiées, l'entreprise doit mettre en place un plan pour baisser son rotation du personnel.

b) Les types de rotation (roulement) du personnel

Le roulement du personnel est caractérisé de différentes façons, La littérature scientifique distingue le roulement volontaire et roulement involontaire Dalton, Tordor et Krackhardt, 1982)²³

Les auteurs définissent le roulement volontaire comme découlant de la décision de l'employé de quitter son organisation, et le roulement involontaire comme découlant de la décision de l'employeur de mettre fin à la relation d'emploi. Les motifs de départs volontaires

²²SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^è édition, Op. Cit., p. 133- 134;

²³DALTON, D.R., TODOR, W.D. & KRACKHARDT, D.M. « Turnover Overstated: The Functional Taxonomy », *Academy of Management Review*, Vol. 7, No. 1, 1982, pp.117-123

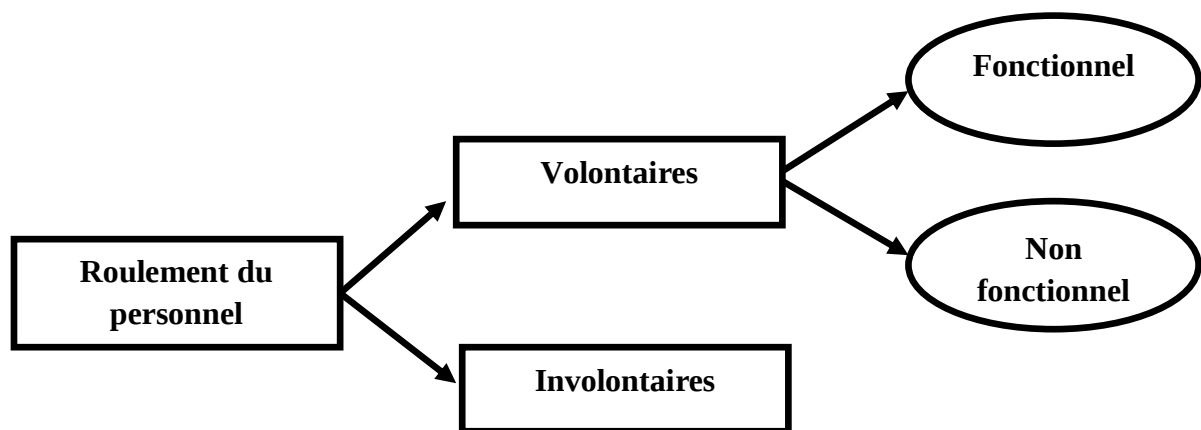
Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

peuvent être : un autre emploi, un retour à l'école, le retour au foyer pour s'occuper d'un enfant, un déménagement tenu nécessaire en raison du changement d'emploi du conjoint. Les motifs de départs involontaires, ils concernent : les licenciements et les retraites.

Le roulement volontaire n'est pas nécessairement nuisible pour les organisations. C'est ainsi que le roulement volontaire peut être divisé en roulement fonctionnel et non fonctionnel.

Le départ d'un employé non performant peut occasionner l'acquisition d'un nouvel employé plus efficace ou peut favoriser les promotions internes parmi les employés performants de l'entreprise (roulement fonctionnel). À l'inverse, le départ volontaire d'un employé considéré performant peut être nuisible pour l'entreprise, puisqu'il est plus difficile de remplacer un employé-clé qu'un autre employé (roulement non fonctionnel). Plus spécifiquement, une diminution du taux de roulement volontaire n'est pas nécessairement bénéfique si les employés non performants maintiennent leur lien d'emploi avec l'organisation. À l'inverse, un roulement volontaire élevé n'est pas nuisible à l'entreprise si les employés-clés (stratégiques) restent dans l'organisation.

Figure 03: typologie de roulement du personnel



Source : Dalton, Tordor et Krackhardt, Op. Cit, p.122 ; Traduit par nous-mêmes.

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

Tableau 03 : Performance des employés en fonction de la nature du roulement

DÉPART VOLONTAIRE	
Employés Performants	Employés Non performants
↓ Roulement Dysfonctionnel	↓ Roulement Fonctionnel

Source : Dalton, Todor et Krackhardt, Op. Cit, p. 118 ; Traduit par nous-mêmes.

Les coûts cachés liés à la rotation du personnel dépendent de l'importance des mouvements de personnel, quel que soit le motif, mais aussi de la politique de recrutement, d'embauche, d'intégration et de mutation de l'entreprise.

1.5.3.1 Le taux de rotation du personnel

Le taux de rotation du personnel est égal au rapport, exprimé en pourcentage, entre le nombre des travailleurs qui, au cours d'une période donnée, ont quitté une organisation (licenciement, démission, mutation, départ de retraite), et le nombre moyen de travailleurs que l'organisation a employés au cours de la même période²⁴.

$$\text{TPR} = \frac{\text{Nombre de personnes titulaires sorties de l'unité}}{\text{effectifs moyen de titulaire}}$$

$$\text{Le taux de déperdition} = \frac{\text{Nombre d'embauches}}{\text{Nombres de départs volontaires}}$$

²⁴SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 135

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

$$\text{Le taux de mobilité fonctionnelle} = \frac{\text{Nombres de salariés ayant changé de fonction}}{\text{effectif moyen}}$$

1.5.3.2 Le taux d'instabilité du personnel

Le taux d'instabilité du personnel permet de prendre en compte tous les mouvements de personnel, qu'il s'agisse de titulaires, de personnels sous contrat à durée déterminée, de stagiaires, d'intérimaires...

Il est calculé ainsi²⁵ :

$$\text{TIP} = \frac{\text{Nombre de personnes entrées dans l'unité} + \text{Nombre de personnes sorties de l'unité}}{\text{Effectif moyen de l'unité}}$$

1.5.3.3 Coûts cachés liés à la sortie d'une personne

Les causes de départ d'une personne (salarié) sont nombreuses et ont des conséquences très néfastes pour l'entreprise. Les coûts cachés liés au départ d'un salarié peuvent être très importants s'il n'a pas été planifié, ou si le salarié est difficile à remplacer. Le départ d'un salarié peut avoir des conséquences pratiques ou psychologiques importantes sur le reste du groupe.

Les coûts liés au départ comprennent les frais engendrés pendant la période où le salarié se sépare de l'entreprise. Les coûts indirects cachés selon CHAMINADE Benjamin(2004) sont la perte de productivité et de compétence, l'impact sur le moral des collègues et l'absentéisme²⁶.

1.5.3.4 Coûts cachés liés à l'entrée d'une personne

Selon SAVALL ces coûts se subdivisent en trois composants :

- les coûts liés au recrutement de la personne, qui nécessite des temps de la part

²⁵SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 136

²⁶Article, CHAMINADE Benjamin. *Comprendre les coûts cachés du Turn-over*, le 01/03/2004 ;

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

du service du personnel et de l'encadrement de l'unité. Il s'agit également des charges liées au recrutement à savoir les offres d'emploi dans les journaux, les tests, les cabinets de recrutements...

- les coûts de formation de la personne recrutée, lorsqu'un stage de formation est suivi préalablement à la prise de l'emploi ;
- les coûts d'apprentissage de la personne recrutée, liés à la prise de connaissance de la fonction, de l'unité, voire de l'entreprise.

L'apprentissage occasionne généralement une sous activité, entraînant des coûts cachés de non-production, et cela quelle que soit la complexité de l'emploi. Il faut ajouter également aux coûts d'apprentissage les coûts d'intégration, qui reflètent le différentiel de productivité entre le moment où l'ancien salarié part et où la personne qui le remplace devient aussi performante. Les coûts indirects cachés sont la durée d'apprentissage, l'inexpérience, l'impact sur l'image, la perte de temps du service, la baisse de la qualité et le différentiel d'efficacité²⁷.

1.5.3.5 Coûts cachés liés à l'entrée et sortie d'une personne

Il s'agit des coûts supportés par l'entreprise entre le temps de départ d'une personne et l'arrivée de son successeur. Cet intervalle de temps génère des dysfonctionnements donc des coûts cachés. Il y a aussi les coûts de remplacement, qui prennent en compte la période de recherche et d'embauche d'un nouveau salarié. Les coûts indirects cachés selon CHAMINADE Benjamin (2004), sont la perte de productivité, l'impact sur la motivation, la perte de temps des ressources humaines et du manager, les pertes opportunités²⁸.

1.5.4 Les coûts cachés liés aux défauts de qualité

La non-qualité est définie comme²⁹ l'écart global constaté entre la qualité visée et la qualité effectivement obtenue. Elle débute à partir du moment où la première anomalie apparaît sur une pièce.

L'analyse des défauts de qualité (la non-qualité) dans les entreprises fait apparaître des coûts cachés très élevés. Cette évaluation peut se faire selon que l'entreprise définisse une norme de qualité ou pas.

²⁷SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p.137- 138.

²⁸Article, CHAMINADE Benjamin. Op. Cit.

²⁹HARRINGTON H, James. *Le coût de la non qualité*. Paris : Les éditions Eyrolles, 1990, p. 4 ;

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

1.5.4.1 Cas de définition d'une norme de qualité

La méthode d'évaluation des coûts cachés de non-qualité se présente de la façon suivante :

- Mise en évidence des principaux types de défauts et analyse statistique de fréquence de ces défauts,
- Étude des régulations des défauts de qualité (retouches, réparations, rebuts, déclassés et retours...).

Ainsi, le coût de la non-qualité est égal à la somme des coûts de régulations et les coûts du système de contrôle de la qualité.

1.5.4.2 Cas de non définition d'une norme de qualité

Dans le cas où l'entreprise n'a pas défini des normes de qualité, la méthode consiste donc à recenser tous les dysfonctionnements et les temps passés à les réguler. Ces temps additionnés correspondent ainsi à l'activité nécessaire pour produire les services à un certain niveau de qualité

1.5.5 Les coûts cachés liés aux écarts de productivité directe

Le coût global des coûts cachés liés aux écarts de productivité directe est égal à la somme des coûts des différentes composantes que sont les sursalaires, les surtemps, les surconsommations, la non-production et la non-crédation de potentiel stratégique³⁰.

1.5.5.1 Les sursalaires

Les sursalaires sont évalués en fonction de la différence entre les taux catégoriels respectifs (charges sociales comprises) de la personne remplaçante et de la personne remplacée.

1.5.5.2 Les surtemps

Les surtemps sont évalués à un taux moyen horaire dénommé contribution horaire à la marge sur coût variable (CHMCV).

³⁰SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 139 ;

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

La CHMCV est définie comme le rapport de la marge annuelle sur coût variable et du nombre d'heures d'activité prévisionnelle de l'année.

$$\text{CHMCV}^{31} = \frac{\text{Marge annuelle sur coût variable (MCV)}}{\text{nombre d'heures d'activité prévisionnelle de l'année}}$$

MCV = Chiffre d'affaire - Charges variables avec le niveau d'activité (hors charges de personnel)

1.5.5.3 Les sur-consommations

Les surconsommations sont des consommations de biens et services évaluées au prix hors taxes récupérables payées par l'entreprise

1.5.5.4 La non-production

Les temps d'inactivité correspondant aux non-productions sont eux aussi évalués à la CHMCV.

On peut cependant utiliser cette formule³²:

$$\frac{\text{Production ramenée}}{\text{Nombre d'heures travaillées}}$$

1.5.5.5 La non-crétion de potentiel stratégique

La non-crétion de potentiel stratégique correspondant également au temps perdu est

³¹ SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 141 ;

³² *Ibid.*, p. 143;

Chapitre I : Les principaux fondements des coûts cachés

évaluée à la contribution horaire à la marge sur coût variable (CHMCV)³³.

Au terme de ce chapitre nous pouvons retenir que les coûts cachés représentent l'ensemble des éléments de coûts et de produits qui ne sont pas mis en évidence par le système d'informations dont s'est dotée l'entreprise. Il nous a permis également de relever les principaux indicateurs de mesures des coûts cachés et leur intérêt pour l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

Enfin, cette analyse nous a permis de relever certains coûts non encore pris en compte par le comité de pilotage dans les choix stratégiques de l'entreprise.

³³*Ibid.*, p. 145;

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

2 Les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés

Dans le premier chapitre, il était question de présenter et de définir de manière claire et précise les coûts cachés dans l'entreprise. Cette phase était d'une importance capitale dans la mesure où elle nous amène à développer dans ce présent chapitre les méthodes de maîtrise des coûts cachés.

En effet, l'enjeu du calcul des coûts cachés est important dans le contexte économique actuel, car il permet d'affiner les choix stratégiques des managers dans la survie, le développement et l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise.

L'analyse des coûts cachés a pour objectif de rechercher les incidences des dysfonctionnements sur la performance de l'entreprise. Il s'agit d'évaluer quantitativement et financièrement leurs causes et leurs conséquences et de suggérer des solutions pour leurs régulations dans la réalisation des tâches. Ainsi, l'entreprise pourra atteindre ses objectifs en termes de résultats et de compétitivité si elle réussit à élaborer des stratégies pour réduire et maîtriser ses coûts cachés.

L'un des objectifs de ce chapitre est de définir des outils pertinents et des plans stratégiques pour une gestion durable des coûts cachés.

2.1 Les moyens de détection des coûts cachés :

Pour assurer l'amélioration continue de l'entreprise, il faut détecter d'abord les causes des dysfonctionnements à l'aide des moyens comme :

2.1.1 Le diagramme d'Ishikawa

Le diagramme d'Ishikawa est une structure en arborescence, du type cause-effet qui synthétise toutes les causes classées par domaine qui aboutissent à une situation particulière ou à un problème.

De ce fait, le diagramme est un outil qui permet d'identifier les causes possibles d'un effet constaté et donc de déterminer les moyens pour y remédier, en proposant ainsi une démarche d'amélioration continue de la situation actuelle du problème. Il a pour but

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

d'analyser et de visualiser le rapport existant entre les anomalies et leurs causes possibles³⁴. Il se présente sous la forme d'arêtes de poisson classant les catégories de causes inventoriées selon la loi des 5M à savoir :

Matière : recense les causes ayant pour origine les supports techniques et les produits utilisés.

Main d'œuvre : problème de compétence, d'organisation, de management.

Matériel : causes relatives aux machines, aux équipements et moyens concernés.

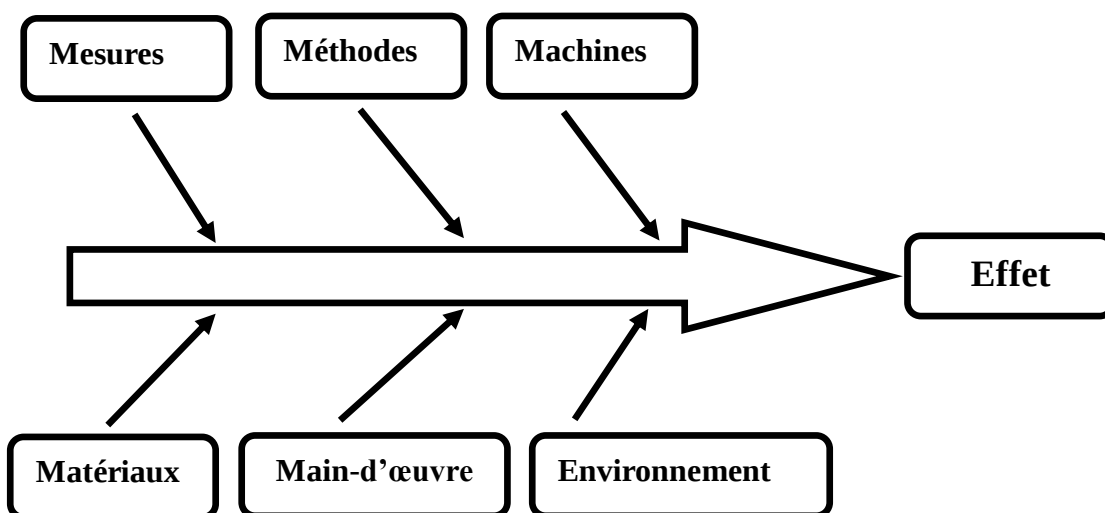
Méthode : procédures ou modes opératoires utilisés.

Milieu : Environnement physique : lumière, bruit, poussière, localisation, signalétique.

Pour les causes potentielles des coûts cachés, tout d'abord, nous allons définir les causes suivant les cinq familles de facteurs qui sont en même temps les variables du diagramme causes-effets à savoir la loi des 5M. La Direction doit connaître au niveau de quelle ressource les coûts cachés se manifestent. Pour ce faire, on va chercher à trouver et décrire les facteurs principaux qui sont les causes potentielles de chaque famille qui est observée³⁵.

Les causes sont classées en fonction de ces familles de dysfonctionnement pour les mettre à nus.

Figure 04: le diagramme d'Ishikaw



Source : nous-mêmes à partir du troisième chapitre « diagrammes cause-et-effet », la gestion de la qualité.

³⁴ DUMAS Guy., LARUE, Daniel. *Op. Cit*, p.438- 439.

³⁵KAORU, Ishikawa. La gestion de la qualité. Paris : Dunod. 2002. p.9.

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

2.1.2 La méthode de détection d'Henri SAVALL

La méthode de ce dernier consiste à identifier les causes des dysfonctionnements ou des écarts de fonctionnement constatés au sein d'une organisation afin de pouvoir connaître leur origine et les propriétés de structures qui les engendrent au sein de cette même organisation. Cette méthode commence par une identification des causes de ces dysfonctionnements au sein de l'organisation³⁶.

2.1.2.1 Identification des causes des dysfonctionnements ou les écarts

L'identification des causes des dysfonctionnements pouvant entraîner les coûts cachés permet de :

- Dresser un tableau des indicateurs de dysfonctionnements en catégorisant par nature ;
- S'assurer de l'existence des principaux modes de régulation des dysfonctionnements des coûts cachés ;
- Recenser les déterminants qui sont à l'origine des coûts cachés dans l'organisation.

2.1.2.2 L'origine des causes des dysfonctionnements

Les dysfonctionnements sont généralement provoqués par l'interaction de la structure et des comportements qui entraînent des pertes de valeur, c'est-à-dire des coûts cachés. Une des causes permanentes de dysfonctionnements est l'inadéquation entre la formation et le contenu de leur activité. Cela s'explique par le fait que les entreprises cherchent à se faire une marge en recrutant les agents de bas niveau pour des postes de responsabilités.

2.1.2.3 Les propriétés des structures

L'interaction entre les structures et les comportements n'est pas symétrique. Les structures se caractérisent par leur stabilité et leur prédominance. L'effet structurant de certains éléments structurels exerce un conditionnement des comportements pouvant entraîner les coûts cachés.

³⁶SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p.151-157.

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

Tableau 04 : Les principaux éléments des structures d'une organisation

Physiques	Technologiques	organisationnelles	Démographiques	Mentales
1. espace physique 2. configuration des lieux 3. nuisances : • Bruit • Chaleur • Toxicité • éclairage	1. degré de vétusté, d'ancienneté des équipements 2. sophistication, complexité, degré d'automatisation 3. adaptabilité des équipements aux besoins de l'activité 4. incidences sur l'adéquation formation-emploi 5. nuisances liées aux matériels	1. organigramme 2. sociogramme 3. division du travail 4. méthodes opératoires 5. horaires et rythmes de travail 6. procédures 7. système de communication-coordination-concertation 8. système d'information opérationnelle et fonctionnelle	1. ajustement des effectifs 2. pyramide des âges et structure de la population 3. instances de représentation et de concertation 4. bassin d'emploi 5. structures des formations initiales 6. formation continue 7. structures des qualifications 8. filières professionnelles et promotionnelles 9. politique de recrutement	1. style de gestion de la direction 2. « esprit-maison » (culture de l'organisation) 3. microclimats 4. conceptions socioculturelles dominantes (idéologies) 5. professionnelles

Source : SAVALL Henri, ZARDET, Véronique. 2^è édition, Op. Cit., p.155 ;

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

Ce tableau résume les principaux éléments de structures qui peuvent occasionnés l'apparition des coûts cachés dans une entreprise. Leur apparition se matérialise en général par les pertes financières, les tensions de trésorerie, la hausse des dépenses, etc. Ces coûts cachés peuvent se présentés à travers différents aspects de l'organisation qui sont comme suit³⁷ :

- l'aspect physique qui prend en compte la localisation de l'organisation, l'aménagement et l'état des locaux, l'accessibilité à la clientèle, la tranquillité des lieux ;
- l'aspect technologique qui tient compte de l'ensemble des techniques et technologies utilisées ;
- l'aspect organisationnel qui prend en compte la structure organisationnelle et la manière dont la division du travail est effectuée ;
- l'aspect démographique qui se traduit par la structure de la population, la pyramide des âges des agents, leur niveau d'étude et surtout leur savoir-faire ;
- L'aspect mental qui détermine le degré d'attachement des agents à l'organisation, le style de direction, le climat de travail, la culture d'entreprise, etc.

Les principaux éléments de structures permettent de connaître et comprendre les causes et les origines des coûts cachés dans une organisation. Ils permettent de détecter les éléments qui sont susceptibles d'engendrer les coûts cachés.

Pour une gestion saine, le gestionnaire devrait maîtriser ces principaux éléments de structures afin de pouvoir éviter de façon considérable l'apparition des coûts cachés. Enfin, il contribuera crée de la valeur ajoutée pour l'organisation.

2.1.2.4 La notion de comportement

Les comportements se distinguent des attitudes ³⁸:

- Les attitudes constituent plutôt un potentiel de comportement ou des éléments relativement permanents de la personnalité ;
- Les comportements se caractérisent par leur nature conjoncturelle et leur relative instabilité dans le temps. Ces différents comportements peuvent être en interaction.

³⁷SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p.156 ;

³⁸Ibid., p. 157

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

- Les individus, s'ils prennent des initiatives qui intégreront la responsabilité collective, celle-ci pourrait engendrer des gains de productivité et par conséquent éviterait les coûts cachés.

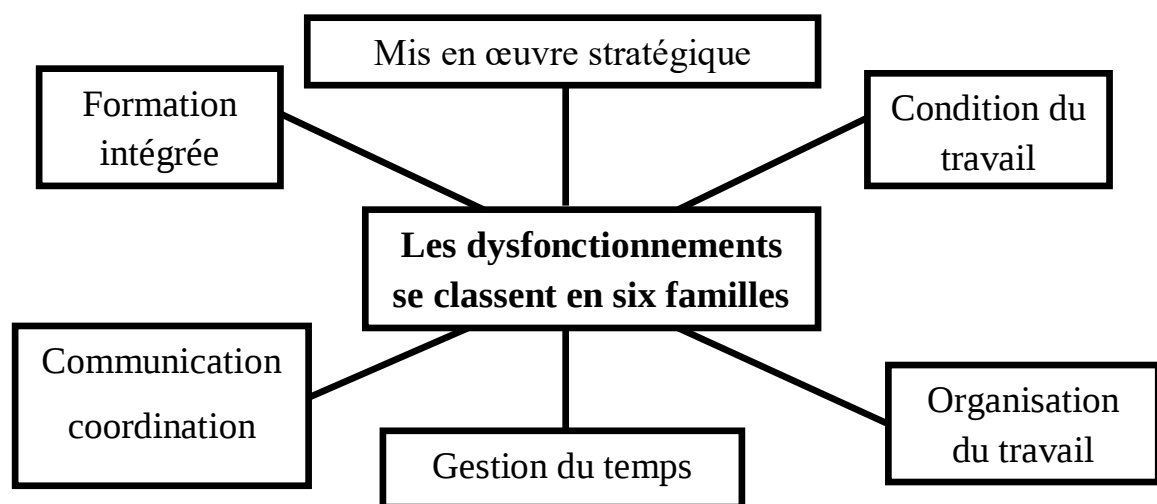
2.1.3 Identification des actions de régulation des dysfonctionnements

Il s'agit ici d'identifier les actions à mener quant à la présence des dysfonctionnements dans une organisation. Ces actions engendrent également des moyens matériels, humains et financiers supplémentaires pour l'entreprise. Les actions de régulations sont alors des coûts d'opportunités, c'est-à-dire le manque à gagner pour l'entreprise. L'identification des dysfonctionnements et leur régulation permettront de les hiérarchiser par ordre d'importance et de s'attaquer à leur origine afin de pouvoir enrayer les dysfonctionnements et diminuer les actions de régulations ainsi que leur impact.

2.1.4 Classification des dysfonctionnements

Les dysfonctionnements peuvent être classés en six(6) grandes familles sont présentes dans la figure suivant.

Figure 05: les familles de dysfonctionnements



Source : élaboré par nos soins à l'aide de SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p.161.

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

Les dysfonctionnements peuvent se regrouper à travers les six grandes familles ci-dessus. Pour éviter efficacement ces dysfonctionnements, les dirigeants doivent pouvoir intégrer l'ensemble de ces six grandes familles dans leur planification stratégique. La classification consiste en un regroupement des dysfonctionnements par motif, nature et surtout, en tenant compte de leur degré de conséquence ou d'incidence économique sur le processus.

Elle hiérarchise les dysfonctionnements par ordre d'incidence économique en partant des plus importants au moins importants. Ce tableau de classification est fait grâce à la comptabilisation des motifs que nous expliquerons les causes des dysfonctionnements sur le processus

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

Figure 06: Les étapes d'évaluation des coûts cachés

Dysfonctionnement élémentaire :

Six thèmes de repérage



Fréquence annuelle d'occurrence



Identification des régulations (conséquences)



Classement des régulations en composants



Calcul du coût de chaque régulation



Classement des calculs dans cinq indicateurs

- *Conditions de travail
- *Organisation du travail
- *Communication-coordination-concertation
- *Gestion du temps
- *Formation intégré
- *Mise en œuvre stratégique

- * Sursalaires
- *Surtemps
- *Surconsommations
- *Non production
- *Non création de potentiel
- *Risques

- *Absentéisme
- *Accidents de travail
- *Rotation du personnel
- *Non-qualité
- *Ecart de productivité directe

Source : nous-mêmes inspiré de troisième chapitre « les coûts cachés sont élevés », SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 105-150.

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

2.2 Méthode d'évaluation des coûts cachés

L'analyse des coûts cachés ne se limite pas seulement à leur identification mais aussi à leur évaluation. Les coûts cachés sont évalués à partir d'une analyse des dysfonctionnements et de leurs conséquences économiques.

Leur évaluation a pour objet :

- évaluer les coûts des régulations des dysfonctionnements;
- permettre la création d'informations nouvelles;
- produire un impact sur les acteurs de l'entreprise.

La méthode d'évaluation proposée par l'ISEOR repose sur cinq hypothèses ou conventions dont les deux premières portent sur le recensement des quantités économiques et les trois autres sur le calcul des prix unitaires³⁹.

2.2.1 Les hypothèses de calcul des coûts cachés

Les cinq hypothèses communes au calcul des coûts cachés sont : l'isoproductivité du temps de travail, la productivité de la main d'œuvre indirecte, l'imputation rationnelle des ressources, la valeur économique du temps de travail humain et l'imputation de la main d'œuvre directe aux charges fixes.

a. L'isoproductivité du temps de travail

La première hypothèse consiste à considérer que, chaque unité de temps de travail, quel que soit le moment de la journée ou de la semaine et quels que soient les individus, aboutit à une production moyenne et constante. Cette convention est nécessitée par des considérations pratiques même si la réalité n'est pas toujours aussi rigide.

b. La productivité de la main d'œuvre directe

La seconde hypothèse méthodologique consiste à admettre que le recensement des temps de régulation porte sur toutes les catégories d'acteurs, qu'il s'agisse de la main-d'œuvre directe ou indirecte.

³⁹SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 118-119 ;

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

L'analyse socio-économique rejette la dichotomie classique entre main-d'œuvre directe et indirecte, cette segmentation étant inadmissible et irréaliste lorsque l'on considère la solidarité opérationnelle et fonctionnelle des deux catégories de main-d'œuvre.

Cette hypothèse est critiquée par BURLAUD et SIMON (2003)⁴⁰, car pour eux les choses sont un peu plus complexes. Ils le démontrent à travers cet exemple : un employé de guichet dans une banque ou un ouvrier servant une machine doit nécessairement être remplacé pour une absence, même d'une journée sous peine de perturber la production alors qu'un cadre fonctionnel peut ne pas l'être sans perturbation grave. Cela ne signifie pas que l'un travaille et l'autre fait de la présence ou que l'un est utile et l'autre pas, mais simplement que les fonctions de production des uns ou des autres sont plus ou moins molles.

c. L'imputation rationnelle des ressources

Cette hypothèse suppose que le niveau d'équipement et d'effectif d'une entreprise a été rationnellement déterminé en fonction d'un niveau attendu de production et d'activité, pour une période donnée. Autrement dit, les charges fixes pour une période, relatives à l'équipement et à l'effectif sont déterminées pour réaliser un niveau « standard » de production ou d'activité. Dès lors, lorsque le niveau réel de production ou d'activité est inférieur au standard, cette activité est source d'un coût correspondant à une fraction des charges fixes⁴¹.

Il y a une relation rationnelle entre le niveau d'équipement et l'effectif. Par convention, une heure d'absence est donc valorisée en incluant le coût de la sous-activité des équipements.

d. La valeur économique du temps de travail humain

Cette hypothèse fait face à deux méthodes possibles ⁴²:

- soit on incorpore au coût du temps de travail humain une contribution aux charges fixes, dites aussi charges de structure, comprenant notamment les frais généraux. Les charges de structures étant engagées pour atteindre un niveau

⁴⁰ BURLAUD Alain & SIMON Claude. Op. Cit., p. 330 ;

⁴¹ SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p.120

⁴² *Ibid.*, p. 121

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

standard de production, tout temps non affecté à la production contribue donc à une sous- utilisation ou à un gaspillage des charges de structures;

- soit on considère que le personnel, par son activité au travail, a pour objectif de participer à la réalisation des résultats économiques et financiers de l'entreprise et notamment du bénéfice d'exploitation. Le temps de travail est donc évalué à sa contribution à la réalisation de la marge brute sur coûts variables de l'entreprise.
- La seconde méthode s'impose quand l'entreprise a des possibilités de croissances.

e. L'imputation de la main d'œuvre directe aux charges fixes

Cette hypothèse stipule que la main-d'œuvre directe doit être comprise dans les coûts fixes lors de la valorisation financière des temps de travail humain. Excepté quelques catégories de personnels particulières (salariés à contrat à durée déterminée de courte durée). Cette convention s'impose dans le contexte législatif actuel.

2.2.2 La méthode SOF

La méthode SOF ⁴³(Social, Organisationnel, Financier) ou la méthode QQFI (Qualitative, Quantitative, Financière) est une technique d'évaluation des coûts cachés. Cette méthode, appliquée par l'ISEOR, socio-économique consiste à découvrir le gisement de ressources financières affectées à la régulation des dysfonctionnements et des anomalies et dont une partie peut être mobilisée pour des activités de création de valeur économique.

Il est cependant important de noter que les coûts cachés liés à un indicateur de dysfonctionnement ne sont pas proportionnels à la fréquence du phénomène observé, le calcul des coûts cachés fondé sur des standards paraît difficilement applicable.

La méthode pratique se décompose en trois modules:

- le module social (S);
- le module organisationnel (O);
- le module financier(F).

⁴³SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p.112

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

Les objectifs de ces modules sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 05: Les objectifs du modèle SOF

Module	Objectives
Social	• Détecter les dysfonctionnements élémentaires (inventaire des dysfonctionnements) ; • Rechercher les relations et les liens de causalité existants entre les dysfonctionnements au moyen de la liaison (Structures-Comportements-Dysfonctionnements); • Ordonner les dysfonctionnements en catégories; • Faire un Pareto des dysfonctionnements ou anomalies en fonction du nombre d'occurrences par catégorie.
Organisationnel	• 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 perte de productions.
Financier	• Rechercher prix et coûts unitaires des composants des régulations; • Evaluer en unités monétaires les incidences économiques des régulations.

Source : SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^è édition, Op. Cit., p.112

2.2.3 Le Diagramme de Pareto :

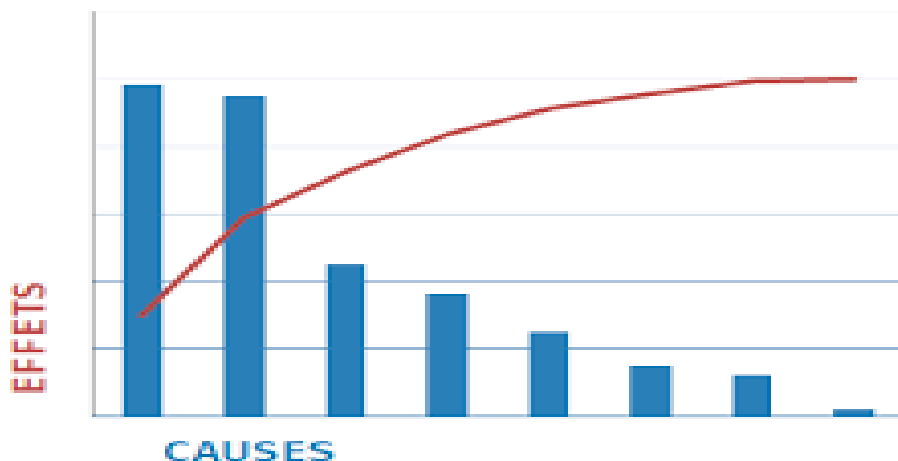
Le diagramme de Pareto est un moyen simple pour classer ces dysfonctionnements par ordre d'importance, ce diagramme est nommé d'après Vilfredo PARETO (1848-1923) économiste italien rendu célèbre pour son observation révélant que 20% de la population italienne possède 80% des richesses, généralisée plus tard en distribution ou loi de Pareto. Ce diagramme et son utilisation sont aussi connus sous le nom de "règle des 20/80" ou la loi ABC.

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

Le diagramme de Pareto est un histogramme dont les plus grandes colonnes sont conventionnellement à gauche. Une ligne de cumul indique l'importance relative des colonnes, pour notre cas l'importance des anomalies en matière de coûts cachés.

La popularité des diagrammes de Pareto provient d'une part parce que de nombreux phénomènes "anomalies" observés obéissent à la loi des 20/80, et que d'autre part si 20% des causes produisent 80% des effets "coûts cachés", il suffit de travailler sur ces 20% pour influencer fortement le phénomène, c'est à dire essayer de les attaquer. En ce sens, le diagramme de Pareto est un outil efficace de prise de décision.⁴⁴

Figure 07:Diagramme de Pareto



Source : <http://www.commentprogresser.com/outilpareto.html>

Pour la construction d'un diagramme de Pareto on utilise les données recueillies, et on va suivre les étapes suivantes :

- Définir des catégories ;
- Répartir des données dans les catégories ;
- Classer dans l'ordre décroissant ;
- Faire le total des données ;
- Calculer les pourcentages pour chaque catégorie : la fréquence / le total ;

⁴⁴ DUMAS Guy., LARUE, Daniel. *Op. Cit*, p. 53-54.

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

- Calculer le pourcentage cumulé ;
- Tracer le diagramme de Pareto.

2.3 Grille d'évaluation des coûts cachés

Les calculs des coûts cachés sont effectués sur des grilles d'évaluation voir l'annexe une (01) page 97.

En fonction de chaque indicateur. Ces calculs portent sur les coûts annuels. Les coûts évalués sur les grilles sont ensuite regroupés dans un tableau de synthèse voir l'annexe deux (02) page 98.

Après la mise en évidence des différentes méthodes d'évaluation des coûts cachés, nous nous proposons d'élaborer des outils et des stratégies pour une réduction durable de ceux-ci. La compétitivité de l'entreprise dépendra donc de la maîtrise de ses coûts et surtout des coûts et performances cachés.

2.4 Maîtrise des coûts cachés

L'entreprise pourra atteindre ses objectifs en termes de résultats et de compétitivité si elle réussit à élaborer des stratégies pour réduire et maîtriser ses coûts cachés.

Il s'agit pour elle de définir des outils pertinents, des indicateurs de suivi et des plans stratégiques pour une gestion durable de ses coûts cachés.

2.4.1 Elaboration d'un tableau de bord de pilotage des coûts cachés

Selon VOYER (2006)⁴⁵, un tableau de bord de gestion est une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs essentiels et pertinents, de façon sommaire et ciblée, en général sous forme de «coup d'œil» accompagné de reportage ventilé ou synoptique, fournissant à la fois une vision globale et la possibilité de forer dans les niveaux de détail.

Pour TAIEB (2008)⁴⁶, le tableau de bord est un outil de gestion qui permet, par extrapolation, de réaliser des prévisions à court et moyen terme, pour assurer l'atteinte d'un

⁴⁵VOYER, Pierre. *Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance*. 2^e Edition. Canada : Presses de l'Université de Québec, 2006, p. 46 ;

⁴⁶TAIEB, Jean-Pierre. *Les tableaux de bord de la gestion sociale*. 5^e édition. Paris : Dunod, 2008, p. 1 ;

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

objectif fixé préalablement. Il réunit cycliquement un ensemble d'indicateurs mesurés, choisis comme étant les principaux leviers de l'action.

Le tableau de bord de pilotage est donc un instrument d'aide à l'encadrement pour mieux assumer sa fonction de gestion et de pilotage, à la fois courant.

Pour bien piloter les coûts cachés, il faut construire un tableau de bord de pilotage qui va permettre de les suivre. Le tableau de bord contiendra des indicateurs et des ratios de suivi de ces coûts ainsi qu'un certain nombre d'action pour les diminuer. Il va permettre également de faciliter la lecture de tous les dysfonctionnements en termes de coûts, actions/solutions et indicateurs de suivi.

L'élaboration du tableau de bord de pilotage stratégique des coûts cachés exige le respect d'un certain nombre de principes.

Pour SAVALL⁴⁷, trois principes guident la construction d'un tableau de bord de pilotage stratégique :

- insérer des objectifs stratégiques au sein même du tableau de bord;
- articuler des indicateurs de résultats immédiats et de création de potentiel;
- choisir des indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers.

Ainsi, le respect de ces principes nous permet de suivre les étapes suivantes pour construire les indicateurs :

- définir les objectifs;
- lister les points clés qui traduisent chaque objectif;
- définir les paramètres qui expriment les points clés;
- construire les indicateurs.

Elaboration d'un tableau de bord de pilotage des coûts cachés voir l'annexe trois (03) page 99.

2.4.2 Amélioration des performances économiques et sociales

La réussite d'une entreprise se résume dans la majorité des cas, aux résultats

⁴⁷SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 3^e édition, Op. Cit., p. 92 ;

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

économiques et à la hausse du capital. Le capital humain est un facteur essentiel de la croissance et joue un rôle crucial. En effet, la réussite de l'entreprise passe par une amélioration conjointe des performances économiques et sociales⁴⁸.

Il faut donc une méthode rigoureuse pour réduire les coûts cachés incluant la participation des dirigeants et des salariés. Les trois grands modes de participation des salariés à la bonne marche de l'entreprise sont la participation aux résultats, l'information et la consultation des salariés et la participation à la prise de décision stratégique.

2.4.2.1 La performance économique

La performance économique est perçue à la fois par les résultats immédiats de la période (productivité, rentabilité, ...) et par la création de potentiel (croissance, potentialité...).

Lorsqu'on allie la bonne marche de l'entreprise d'un point de vue de performance économique avec le capital social, il s'en dégage des résultats extraordinaires. En d'autres termes, lorsqu'une entreprise conduit des actions d'amélioration des conditions de travail, ou développement de la formation intégrée, elle accroît sa création de potentiel⁴⁹.

2.4.2.2 La performance sociale

Selon WOOD (1991)⁵⁰, la performance sociale est une configuration de principes, de responsabilités sociales, de processus de réponse sociale, de politiques, de programmes et de résultats observables.

Cette notion de performance sociale est ici entendue au sens large de «performance sociétale», faisant référence à l'ensemble des *stakeholder* (y compris l'environnement écologique) au-delà des relations employeurs/employés.

La Social Performance Task Force (SPTF) définit la performance sociale comme les résultats d'une entreprise dans les domaines qui ne relèvent pas directement de l'activité économique.

⁴⁸SAVALL H. et ZARDET V (1995), « *Ingénierie stratégique du roseau* ». Paris : Economica, 1995. p. 502 ;

⁴⁹SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 3^e édition, Op. Cit., p. 170 ;

⁵⁰WOOD, Donna. *Corporate Social Performance Revisited*, Academy of management review, vol.6, no 4, 1991, p.693;

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

La performance sociale est la mise en pratique efficace de la mission sociale d'une institution en accord avec des valeurs sociales. Le terme fait ainsi référence à la mise en œuvre de la responsabilité sociale des entreprises.

La performance sociale vise donc à faire le rapport entre le résultat obtenu et les moyens mis en œuvre pour y parvenir.

Selon SAVALL, la performance économique dénommée aussi condition de vie au travail se décompose en six éléments ou de domaines ⁵¹:

- **les conditions au travail** : conditions physiques et relations de travail;
- **l'organisation au travail** : répartition des grandes fonctions de l'entreprise, division des tâches au sein des unités, interdépendances dans les emplois et les activités;
- **la communication au travail** : articulation opérationnelle et fonctionnelle entre les individus pour la réalisation de leur activités, échanges d'informations;
- **la gestion du temps au travail** : méthodes d'organisations du temps de travail individuel et collectif, répartition du temps de l'individu entre ses grandes activités (préparation, exécution-contrôle...);
- **la formation intégrée** : pratiques de formation professionnelles, adéquation des formations aux emplois;
- **la mise en œuvre stratégique** : techniques, méthodes et pratiques de transformation, de déclinaison et de traduction des objectifs stratégiques de l'entreprise en actions concrètes visant à les atteindre.

2.4.3 Construction d'un projet d'innovation socio-économique

La phase de projet d'innovation socio-économique est fondamentale pour une gestion durable des coûts cachés de l'entreprise⁵².

En effet, l'objectif du projet est de réduire les dysfonctionnements inventoriés lors du diagnostic et de renforcer les points forts de l'entreprise. Le projet consiste à prévoir la

⁵¹SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 171

⁵²SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 257-278 ;

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

synchronisation entre les différentes actions envisagées et de leur synergie, à proposer et à initier un développement, par chaque individu, de sa capacité de production socialement utile (performance économique) et d'autoproduction de son bien-être professionnel et de celui de son entourage (performance sociale).

L'efficacité d'une intervention de changement repose sur la bonne articulation de trois facteurs qui sont l'axe processus, l'axe des outils et l'axe des décisions politiques⁵³.

2.4.3.1 L'axe processus

L'axe processus a pour objet d'instaurer une nouvelle vision dans l'entreprise à travers un processus d'innovation sociale et organisationnelle. Il consiste à faire comprendre la nécessité du changement au moyen de l'évaluation des dysfonctionnements avant de bâtir un projet participatif d'amélioration, puis à mettre en œuvre ce projet de manière planifiée et à évaluer les apports et les limites des actions d'amélioration.

2.4.3.2 L'axe des outils

Il s'agit de développer des outils ou des techniques d'organisation et de gestion de l'entreprise. Ces outils ont pour rôle d'animer et de piloter le changement ou l'innovation socio-économique.

Les six principaux outils socio-économiques développés par SAVALL sont ⁵⁴:

- les Plans d'Actions Prioritaires (PAP) et les plans d'actions stratégiques (PAS) internes-externes qui ont pour but d'aider les membres de l'encadrement à mieux articuler leur action à la stratégie de l'entreprise, et à rendre celle-ci concrète, compréhensible et planifiable au niveau des équipes qu'ils encadrent;
- les Grilles de Compétences (GC) apportent une vision synoptique du potentiel humain de chaque équipe de travail. Elles aident les cadres à mieux anticiper les évolutions de compétences grâce à une analyse des vulnérabilités de l'équipe sur les opérations actuelles ou futures, ainsi que par la négociation de l'évolution de chaque personne en termes d'acquisition de compétences nouvelles et de développement de la

⁵³CAPPELLETTI, L., VOYANT, O. & SAVALL, H. *Quarante ans après son invention : la méthode des coûts cachés*. ACCRA, 2018, p. 71-91 ;

⁵⁴SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^e édition, Op. Cit., p. 172 ;

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

polyvalence ;

- la Gestion du Temps (GDT) amène les cadres et dirigeants à mieux planifier leurs actions et à réduire leurs glissements de fonctions, de manière à accroître la proportion de temps consacré à la gestion du changement (acquisition de compétences nouvelles, mise en œuvre de procédés nouveaux et de méthodes nouvelles, etc.);
- le Tableau de Bord de Pilotage (TDBP) aide les membres de l'encadrement à sélectionner les indicateurs pertinents pour guider leur action et en rendre compte;
- les Contrats d'Activité Périodiquement Négociable (CAPN) permettent aux membres de l'encadrement de négocier les objectifs auprès de leurs subordonnés en s'assurant de la faisabilité des objectifs d'équipe et des objectifs personnalisés.

2.4.3.3 L'axe des décisions politiques

Cet axe relève de la compétence de la direction de l'entreprise qui doit prendre des options et des décisions. Il consiste donc à définir les orientations du changement (stratégies, règles du jeu, politique sociale, choix des hommes...).

2.4.4 Le juste-à-temps

Le juste- à- temps est une stratégie de gestion : produire avec des délais de plus en plus courts, ce qu'il faut, quand c'est requis et en quantité requise.

Selon DAYAN & al. (1999)⁵⁵, le juste- à- temps est une philosophie de gestion ayant comme objectif l'élimination des pertes de tous les aspects de la production ainsi que de ses activités connexes.

Le juste-à-temps permet donc d'améliorer en permanence la performance de l'entreprise par la réduction des délais de production (une technologie de pointe et fiable), la réduction des encours et stocks pour un long horizon et la réduction de la main d'œuvre permanente ; amélioration de la productivité et augmenter la qualité des produits finis ; réduction du cout de la non qualité.

2.4.5 La qualité totale

« La qualité totale regroupe l'ensemble des démarches d'amélioration mises en œuvre pour

⁵⁵ DAYAN Armand & al. *Manuel de gestion- volume 1&2*. Ellipse Edition Marketing SA.1999, p.699 ;

Chapitre II : les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés.

satisfaire les clients en qualité, coûts, délais, grâce à la maîtrise des processus et des produits et à l'implication des hommes » CHARPENTIER (2000)⁵⁶.

Pour les spécialistes de la norme International Standard Organisation (ISO), la qualité d'un produit est l'ensemble des propriétés et caractéristiques qui lui confèrent l'aptitude à satisfaire des besoins exprimés ou implicites. En effet, la gestion de la qualité totale participe à :

- l'amélioration des relations avec les clients ;
- l'amélioration des ventes;
- la diminution voire la suppression des invendus et des charges afférentes;
- l'amélioration des relations avec le personnel par la motivation continue.

Au terme de ce chapitre, nous pouvons retenir que la compétitivité de l'entreprise en termes de maîtrise des coûts cachés sera possible grâce à une combinaison des actions de la direction et des salariés. La synergie des actions entre la direction et les salariés à travers les contrats de gestion permettra à l'entreprise de réduire durablement ses coûts cachés.

En outre, la performance économique et sociale doit être le pilier d'une gestion durable des coûts cachés.

⁵⁶ CHARPENTIER, P. *Organisation et gestion de l'entreprise*. Agnès Fieux édition.2000, p. 287 ;

Au regard de cette première partie, nous pouvons retenir que les coûts cachés désignent les coûts et les manques à gagner qui ne ressortent pas de la comptabilité. L'analyse de ceux-ci constitue un avantage concurrentiel pour les entreprises. En effet, le calcul et la maîtrise des coûts cachés permettent à l'entreprise de bénéficier des réserves importantes de rentabilité.

Aussi, ce potentiel peut contribuer fortement à sa survie et à son développement. La revue de littérature nous a permis également de définir les principaux indicateurs des coûts cachés ainsi que leur évaluation.

Enfin, cette partie nous a permis de définir et d'élaborer des stratégies pour réduire et maîtriser les coûts cachés ainsi que des outils pertinents, des indicateurs de suivi et des plans stratégiques pour une gestion durable de ceux-ci.

Cette partie a été pour nous d'une importance capitale car elle nous a permis de mieux comprendre les objectifs et les éléments de base de l'analyse des coûts cachés dans une entreprise.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

3 Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats d'une entreprise algérienne cas : l'électro-industries.

La première partie, consacrée à la partie théorique nous a permis de comprendre clairement la notion de coût caché, son origine et ses caractéristiques. Elle nous a permis aussi de savoir que les coûts cachés dans l'entreprise ne sont pas cachés par hasard et que leur mise en évidence et leur calcul présentent un intérêt important pour la performance d'entreprise.

Cette deuxième partie, consacrée quant à elle à la partie pratique, sera déroulée selon notre modèle d'analyse qui sera présenté dans la première section.

Ainsi dans cette partie, nous allons d'abord essayer, de présenter l'électro-industries d'Azazga Tizi-Ouzou quant à son historique, ses missions, ses activités, ses objectifs, ses concurrents, ses marchés, et son organisation. Ensuite, suivra la description de la pratique de la maîtrise des coûts cachés. Enfin, la présentation et l'analyse des résultats. Après cela, on fera des recommandations pertinentes à l'entreprise afin d'améliorer sa performance.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

3.1 Méthodologie de l'étude

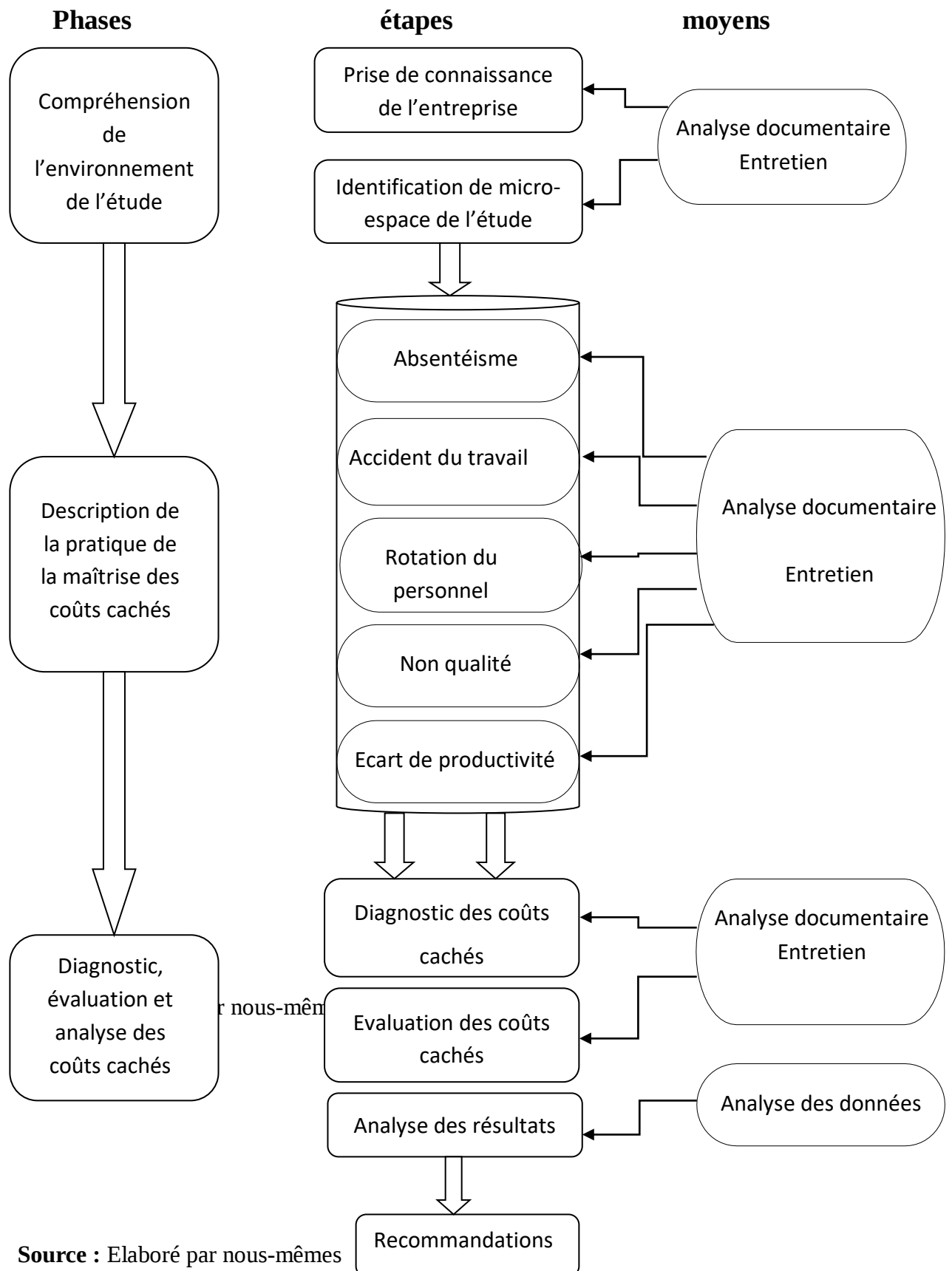
Ce point pour objet de présenter la méthodologie de recherche mise en avant dans ce travail à travers le modèle d'analyse, les techniques de collecte des données et les outils d'analyse de ces données. La méthodologie de recherche est le vecteur directeur de cette étude car elle nous servira de support pour effectuer tous les diagnostics possibles afin de faire des recommandations à l'entreprise quant à la maîtrise de ses coûts cachés.

3.1.1 Modèle d'analyse

Le modèle d'analyse que nous présentons tire sa source de notre revue de littérature. En effet, l'objectif principal de notre étude est d'analyser l'impact des coûts cachés sur la performance de l'électro-industries d'Azazga Tizi-Ouzou. Cet objectif pourrait être atteint si nous adoptons une démarche cohérente entre les différentes phases de l'analyse ainsi que le choix pertinent des outils de collecte de données.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Figure 08: Schéma du modèle d'analyse des coûts cachés



Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

3.1.2 Techniques de collecte des données

Pour mener à bien notre étude nous avons utilisé l'étude qualitative afin de récolter le maximum d'informations pour une meilleure fiabilité de nos résultats.

Définition des études qualitatives : c'est« des études à caractère **intensif**, utilisant au niveau de la récolte des données une approche relativement **ouverte, non directive, et indirecte** des personnes interrogées⁵⁷. »

- **Intensif :** les études qualitatives sont conçues pour recueillir des informations significatives et en profondeur concernant les différents aspects de l'étude. Les entretiens en recherche qualitative sont beaucoup plus longs qu'en recherche quantitative parce que les réponses aux questions demeurent ouvertes.
- **Ouverte :** ouverture d'esprit, de questionnement.
- **non directive :** pour la méthode de contact, le chercheur ne dirige pas, il utilise les références de l'autre pour avancer.
- **Permissive :** s'adapter pour donner à l'autre les pleines possibilités de s'exprimer.
- **Indirecte :** prise de distance par rapport à ce qui est structuré.

Ainsi, grâce à ces résultats nous pourrons faire des recommandations pertinentes qui aideront l'électro-industries d'Azazga Tizi-Ouzou dans la maîtrise de ses coûts cachés.

3.1.2.1 L'entretien

L'entretien est l'une des techniques les plus fréquemment utilisées pour la collecte de données qualitatives. C'est une discussion formelle entre un interviewer et une personne choisie spécifiquement pour cette discussion.

Nous procéderons dans notre enquête à un entretien semi directif avec l'assistant chargé du contrôle de gestion, l'assistant chargé de l'audit interne, le responsable de service hygiène et sécurité, directeur des ressources humaines et formation, assistant chargé de la qualité, responsable de service contrôle qualité de l'unité transformateurs, et le directeur de

⁵⁷PELLEMANS, Paul. *Recherche qualitative en marketing : perspective psychoscopique*. Paris : De Boeck Université, 1999, p. 16.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

service finance et comptabilité. Ces différents entretiens auront pour but de rechercher au près d'eux les causes des dysfonctionnements recensés afin de tirer des conclusions raisonnables. Et le guide d'entretien, préparé à l'avance pour notre étude. Voir l'annexe 04 page 106.

3.1.2.2 L'analyse documentaire

L'analyse documentaire est l'analyse systématique des idées exprimées dans un texte (littéraire, minutes de réunions, entretiens, plaquette de communication, article ...).

Pour notre étude, elle consistera en l'analyse des principaux documents suivants :

- l'organigramme de l'entreprise ;
- la liste du personnel mentionnant l'âge, sexe, ancienneté, qualification, salaire;
- l'absentéisme ventilé par personne mentionnant le motif et la durée de l'absence;
- les entrées et les sorties du personnel;
- les rapports d'activités ;
- le bilan social;
- le plan stratégique de l'entreprise ;
- le tableau de bord de l'entreprise.

Et plus généralement, tous les documents relatifs à l'activité, au fonctionnement et aux dysfonctionnements de l'entreprise.

3.1.3 La méthode d'analyse des données

L'une des étapes de ce chapitre sera de collecter les informations mais le plus important sera de les analyser et de les interpréter.

Même si l'on recueille et traite de façon exacte les données appropriées, il est essentiel de les analyser et de les interpréter si l'on veut qu'elles facilitent la prise de décision.

Les données collectées à partir des techniques susmentionnées seront analysées et interprétées pour faire ressortir tous les dysfonctionnements et les causes afin de formuler des solutions pertinentes à l'entreprise.

Nous aurons aussi recours à certains logiciels tels que Word et Excel pour l'analyse des données.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Enfin, nous pouvons retenir que la méthodologie de collecte des données est le cœur de cette étude. Par conséquent si elle est biaisée, nous ne pourrions pas atteindre notre objectif et aboutir à des résultats corrects afin de faire des recommandations pertinentes à l'entreprise. C'est pourquoi, nous avons défini un modèle d'analyse cohérent ainsi que les différentes techniques de collecte des données.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

3.2 Présentation générale de l'électro-industries Azazga Tizi-Ouzou

Electro-Industries est une entreprise publique parmi les plus anciennes en Algérie, Au capital de 4.753.000.000 DA, issu de la restructuration de L'ENEL, sa gamme variés de produits (moteurs électriques, alternateurs, groupes électrogènes, transformateurs) font de l'électro-industries un partenaire privilégié.

3.2.1 Historique et évaluation

L'électro-industries est une SPA qui trouve ses origines dans la restructuration de l'entreprise électrotechnique de SONELEC (société nationale d'électronique).

En 1971, SONELEC a signé une convention qui porte sur la réalisation d'un complexe composé de trois unités de production à TIZI-OUZOU, dont la plus importante est matériel électronique (MEL) en raison d'extension des besoins du marché et de la nécessité d'accroître l'autonomie de la production nationale. En 1985, l'usine a été créée par une convention qui a été signé entre SONELEC et les partenaires allemands en l'occurrence :

- SIEMENS : pour les produits alternateurs, générateurs, et groupes électrogènes
- TRAFO-UNION : pour le produit transformateur
- FRITZ-WERNER : pour la partie engineering du projet

Quant à La construction et l'infrastructure, elles sont réalisées par les entreprises algériennes ECOTEC, COSIDER et BATIMETAL.

L'entrée en production et le lancement des produits ont eu lieu en janvier 1985 pour les transformateurs, et en janvier 1986 pour les moteurs/alternateur, ces produits étaient fabriqués sous la licence SIEMENS jusqu'au 1992.Par la suite, le complexe a eu un glissement de planning de réalisation des travaux de génie-civil confié aux entreprises algériennes, ce qui a généré des surcoûts de réalisation et l'augmentation des frais de gestion du projet.

Après la restructuration de la SONELEC, l'entreprise est devenue sous l'appellation ENEL composée de sept filiales parmi lesquelles le complexe MEL qui est considéré comme le plus important, vu l'importance de son chiffre d'affaires.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Enfin, Electro-Industries est issue de la réorganisation du secteur industriel opérée en Algérie entre 1980 et 2000 qui a conduit en 1999 à la restructuration concrétisée par la scission de l'ancienne ENEL (entreprise Nationale des Industries Electrotechniques) en un certain nombre d'EPE/SPA, parmi lesquelles figure Electro-Industries.

Elle a procédé à la mise en place de son système qualité ISO 9001/2000 en 2002, qui est certifié par QMI Canada le 24 juillet 2004, et s'engage dans la préparation pour la certification ISO 14000 sur le management environnemental.

L'électro-industries donne les moyens de sa politique en se dotant d'un laboratoire fortement équipé qui assure un contrôle de conformité des matières et composants entrent dans ses usines, ces contrôles entrés aux essais mécaniques, électriques, au analyses chimiques et métallographiques selon les normes et les spécifications de l'électro-industries. Mis à part tout ça l'électro-industries n'est efficace dans la réalisation des objectifs qu'elle s'est fixés.

Ses activités sont la production et la commercialisation des moteurs électriques, transformateurs de distribution, alternateurs, groupes électrogènes et prestation technique. Les produits fabriqués par l'électro-industries sont conformes aux recommandations CEI et aux normes allemandes DIN/VDE.

Le chiffre d'affaire relatif à la vente des transformateurs s'élève à 90% environ. Et les ventes de moteurs représentent environ 10% .Il est à signaler également qu'électro-industrie est le seul fabricant de ces produits en Algérie. Elle réalise 4700 transformateurs par an, équivalant de 95% de sa capacité théorique qui est 5000 transformateurs par an, comme elle réalise 10000 moteurs par an équivalant de 25% de sa capacité théorique qui est 40000 moteurs par an.

Jusqu'au juin 2018, l'électro-industrie emploie un effectif de 836 employeurs répartis comme suit : cadre 21,05% maîtrise 34,45% exécution 44,49%.

S'agissant du système documentaire, elle utilise 252 normes internes en plus des normes DIN/CEI (DIN= Normes de l'industrie allemande ; UDE= Union technique de électricité). Les différentes valeurs d'essai et de mesures sont consignées sur des procès-verbaux et des cartes de contrôle.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

3.2.1.1 Localisation

Le siège social électro-industries est situé sur la route nationale n° 12 à 8 km du centre-ville d'Azazga et 35 km à l'est du chef-lieu de la Wilaya de Tizi-Ouzou et à 135 km de la capitale Alger. La superficie de l'électro-industries est de 48 hectares dont 13 ont été vendus.

3.2.1.2 Les unités et les étapes de production

L'électro-industrie contient trois (03) unités

a) L'unité transformateurs de distribution

Dans cette unité on trouve 30 types de transformateur allant de 25 à 2000 KVA, couvrant trois plages de tension 5,5 – 10 et 30 KV, ils sont composés de deux enroulements MT et BT de forme cylindrique en cuivre électrolytique disposés sur un circuit magnétique de tôles à grains orientés et conçue pour service continu à une fréquence de 50 HZ pour une altitude et une température ambiante ne dépasse pas 1000m et 40°.

Dans l'atelier découpage noyaux où il est réalisé le refendage de la tôle magnétique selon les besoins, simultanément sont réalisées au niveau de multiples postes de bobinage les différentes bobines hautes et basses tension. Une fois le noyau et la bobine préparés sont rassemblés pour constituer la partie active du transformateur, après son séchage il est procédé à l'encuvage de la partie active.

Le transformateur monté il subit des contrôles conformément aux normes, mesures de résistances des enroulements, mesures de la tension de court circuit, mesures des pertes à vide, des courants à vide et des pertes en court circuit etc.

b) L'unité moteur électrique et prestation technique

Cette unité produit des moteurs électriques de puissance allant de 0,25 à 400 KW, des alternateurs de 16 à 180 KVA, et groupes électrogènes de 22 à 35 et 52 KVA. La gamme des moteurs fabriquée est celle brevetée du constructeur enrichie par des produits spécifiques adaptés par l'entreprise pour les besoins des sociétés algériennes POVAL et ENIEM.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

L'atelier pondrai sous pression composé de presses a injection de différent aunages ou sont fabriques en aluminium pure a 99% des retours ainsi que les pièces d'alliages d'aluminium pour la sous-traitance.

Atelier découpage il renferme des presses rapide a grandes rendement ou sont découpé les tôles statorique et retorique. Des encocheuses automatique pour la production de grandes séries, dans cette atelier d'usinage composé de 88 machines de tournage, d'arendages, présage et réalisé la totalité des pièces constituant les moteurs, alternateurs et autres prestations. Parmi les multiples ateliers qui concourent à la fabrication des moteurs, alternateurs, et groupes électrogènes nous retrouvons l'atelier bobinage.

Tous les travaux effectuer son suivi d'un contrôle de conformité rigoureux au niveau de chaque poste de travail, suivant des spécifiques préalablement établie. Le moteur une fois monté est automatiquement acheminé vers le poste de contrôle ou il subira de multiples testes de fonctionnement.

Tableau 06: Les contraintes vécues pondant l'exercice

Contraintes	Recommandations
Pannes machines	Modernisation et renouvellements des machines
Départ massif en retraite	Recrutement + formations
Rupture de la matière première	Exprimer les besoins au bon moment En gardant toujours un stock de sécurité qui couvre une durée de 4 ans
Climat social perturbé	Motivation des travailleurs

Source: Moi-même

3.2.2 Les concurrents et les marchés de l'électro-industries

En termes de produits cités déjà, l'électro-industries est la seule entreprise de production de ces types de produits sur le marché national.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Par conséquent, elle n'a pas de concurrents sur le marché local. Cependant, elle a de concurrents à l'étranger tel que : la France, l'Espagne, et la Turquie.

De plus, elle dispose des clients notamment un client puissant au niveau national qui est bien l'entreprise SONALGAZ. En 2013, lors de l'opération d'appel d'offre national et international, l'électro-industries a soumissionné ses produits avec diverses sociétés étrangères d'origine de l'Italie, l'Inde et l'Espagne.

Quand la société SONALGAZ a lancé son besoin sur le marché « transformateurs », elle a opté pour le marché étranger et non pas celui national. Mais, il se trouve que SONALGAZ est revenue au marché local qui est occupé par l'électro-industries à cause de la mauvaise qualité du produit étranger.

De plus, on peut dire aussi parmi les grands marchés de l'électro-industries, on trouve : CAMEG, CAHREF et SKMK. Les autres particuliers sont : SODIMEL, SODIMPEL et enfin BENKAD-CABLE.

3.2.3 Objectifs

L'électro-industries est la principale entreprise dans le domaine de l'industrie électrotechnique en Algérie. et pour cela l'entreprise ambitionne de poursuivre son programme de développement qui se résume comme suit :

a. Pour les moteurs

Extension de la gamme de moteurs et augmentation de volume d'offre

- Moteurs freins ;
- Développement de moteurs pour électroménager et froid ;
- Moteurs à deux vitesses ;
- Moteurs à conception spécifique.

b. Pour les transformateurs

- Extension des capacités de production des transformateurs ;
- Extension de la gamme de transformateurs ;
- Mise à niveau technologique des transformateurs.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

c. La recherche et développement

Pour préserver sa place de leader, l'électro-industrie s'astreint à un programme détaillé de recherche appliquée, orientée vers

- La recherche de solutions optimales pour les besoins du client ;
- La maîtrise de l'amélioration constante des matériaux utilisés.

d. La réduction des coûts

- Rationalité ;
- Intégration nationale et en usine des pièces sous-ensemble ;
- Adaptation progressive de l'outil de production suivant la mise à jour de la gamme.

e. Organisation d'électro-industrie

- Connaitre le type d'organisation en terme de structures et de répartition des activités ;
- Repérer les structures en relation directe avec les ressources humaines et la fonction contrôle de gestion.

3.2.4 Assistant chargé du contrôle de gestion

Le service assistant chargé du contrôle de gestion est centralisé et se rattache directement à la direction générale, et aussi c'est un intermédiaire entre la direction générale et les autres fonctions. Les principaux objectifs de ce service sont :

- Pratiquer la gestion budgétaire : budgets et analyse des écarts ;
- Traduire en terme économique la stratégie globale adoptée par l'entreprise en établissant ses prévisions à court, moyen et long terme justifiées et révisables ;
- Envisager les modalités financières de son développement, analyser ses performances commerciales, préparer le choix des investissements en moyens techniques et humains ;
- Consolider les rapports d'activité périodiques transmis par les différentes structures de l'entreprise ;
- Collecter et mettre en forme les données des prévisions à long terme, suivre et

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

analyser les réalisations par rapport aux prévisions pour orienter l'expansion de l'entreprise.

a. Son système d'information

Le service assistant chargé du contrôle de gestion reçoit les informations sous forme de rapports d'activités de la part de toutes fonctions de l'entreprise.

b. Ses ressources humaines et logiciels

- Pour sa composante humaine nous retrouvons trois (03) personnes dont l'assistante DG chargée du contrôle de gestion a la tête du service, un cadre chargé du contrôle de gestion et secrétaire ;
- Pour le matériel, il est doté de deux (02) micro-ordinateurs et trois (03) lignes téléphoniques comme moyens de communication interne ;
- Pour les ressources logicielles, il est doté d'un logiciel comptable qui est appelé pc comptable qui set d'accès de consultation seulement, et un logiciel de contrôle de gestion.

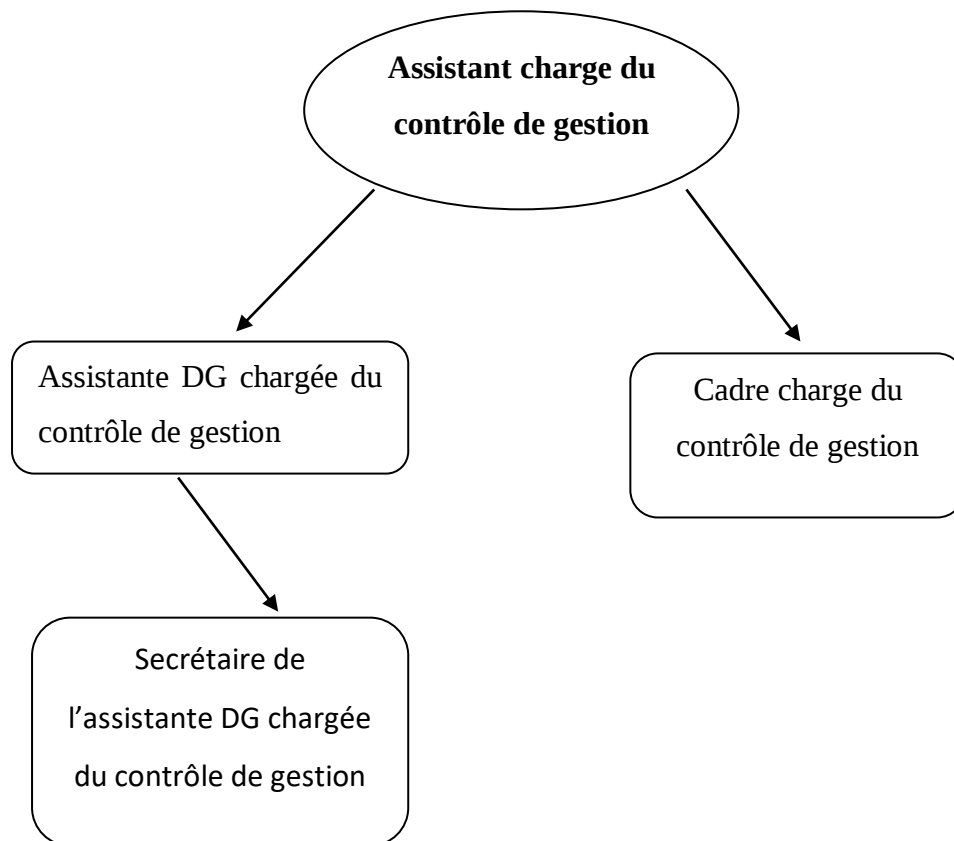
c. Ses missions

Le service assistant chargé du contrôle de gestion est pour mission de :

- Contrôler et établir les documents de synthèse représentant l'activité de l'ensemble de l'entreprise
- Consolider les budgets à court et moyen termes en cohérence avec le plan pluriannuel ;
- Contrôler l'adéquation plan-budget ;
- Superviser les études spécifiques rentrant dans le cadres d'opérations ponctuelles ;
- Analyser les résultats fournis par la comptabilité analytique d'exploitation (CAE) ;
- Pratiquer le contrôle budgétaire afin de détecter les problèmes éventuels impliquant des changements dans les politiques de l'entreprise ;
- Exécuter toutes les tâches qui lui sont demandées par sa hiérarchie en adéquation avec ses aptitudes professionnelles.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Figure 09 : Organigramme du service assistant chargé du contrôle de gestion



Source : documents internes de l'électro-industries.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

3.3 Maitrise des coûts cachés de l'électro-industrie

Dans ce point, il est question de décrire les moyens et les dispositifs mis en place par l'électro-industries pour la maîtrise de ses coûts cachés.

Nous allons faire une description de la façon dont l'électro-industries réagit aux dysfonctionnements rencontrés. Il s'agit de relever les modes de régulations des anomalies ou des difficultés de fonctionnements. Nous allons également montrer les faiblesses des moyens mis en œuvre pour maîtriser les coûts cachés.

3.3.1 L'absentéisme

Les motifs d'absence du personnel d'électro industrie de Tizi-Ouzou sont de natures diverses:

- a. **congé annuel** : le fonctionnaire en activité a droit à un congé annuel d'une durée de trente jours calendaires avec rémunération;
- b. **congé de maladie** : les congés de maladie d'une durée de quinze jours au maximum sont accordés au fonctionnaire pour leur traitement. Au-delà des quinze jours, la décision est prise par le ministre chargé de la fonction publique;
- c. **congé de longue durée** : les prolongations de congés de maladie ou de longue durée sont accordées au fonctionnaire par périodes successives de trois mois au minimum et de six mois au maximum ;
- d. **congé exceptionnel de maladie** : un congé exceptionnel de maladie peut être accordé au fonctionnaire victime d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle. Le congé exceptionnel de maladie est accordé par périodes successives de trois mois au minimum et de six mois au maximum;
- e. **congé maternité** : le congé maternité est accordé à la femme fonctionnaire à sa demande d'une durée de quatre-vingt-dix jours calendaires avec rémunération. Si, à l'expiration de ce congé, l'intéressée n'est pas en état de reprendre son service, elle est placée en congé de maladie;

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

- f. **autorisations d'absence** : des autorisations d'absence n'entrent pas en compte dans le calcul du congé annuel peuvent être accordées avec traitement au fonctionnaire ;
- g. **permissions spéciales pour événements familiaux** : le fonctionnaire peut bénéficier de permissions spéciales avec traitement pour événements familiaux dans les conditions ci-après:
 - en cas de décès d'un ascendant ou d'un descendant en ligne directe ;
 - en cas de mariage de l'agent ou d'un enfant de l'agent;
 - en cas de naissance survenue au foyer du fonctionnaire.
- h. **formation professionnelle continue** : les fonctionnaires d'électro industrie de Tizi-Ouzou bénéficient presque chaque année des formations continues.

3.3.2 La rotation du personnel

Le fonctionnaire au cours de sa carrière peut changer d'emploi dans son grade, en fonction des besoins de l'administration, de la nécessité d'une reconversion professionnelle ou à sa demande après une formation professionnelle adaptée. Le changement d'emploi peut être prononcé pour des raisons de santé ou à la demande du fonctionnaire.

Plusieurs types de mouvements du personnel sont rencontrés dans la gestion administrative du personnel d'électro industrie de Tizi-Ouzou.

a. Abandon de poste

L'abandon de poste est de quitter définitivement et de plein gré un poste rémunéré dans une organisation, l'abandon volontaire d'emploi implique la rupture du contrat de louage de services.

b. La démission

La démission ne peut résulter que d'une demande écrite du fonctionnaire marquant sa volonté non équivoque de quitter son poste de travail.

c. Le licenciement

Plusieurs raisons motivent la cessation définitive d'activité du fonctionnaire. La

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

cessation définitive peut résulter de la volonté du fonctionnaire ou bien de celle de l'administration. Elles peuvent être liées à l'intérêt du service, au déroulement de la carrière ou encore à un motif disciplinaire. Le licenciement intervient pour inaptitude physique ou mentale, pour insuffisance professionnelle.

d. La mise à la retraite

La cessation définitive des fonctions du fonctionnaire peut aussi intervenir en cas de mise à la retraite. La retraite est une fin de fonction normale, à partir d'un certain âge, le fonctionnaire est automatiquement admis à la retraite. Cette retraite marque bien souvent la fin de toute activité professionnelle du fonctionnaire.

3.3.3 Lanon-qualité

Les produits de l'électro industrie de Tizi-Ouzou sont des produits de qualité, mais la non qualité zéro n'existe pas.

Avec la certification de la norme ISO 9001 en 2004, l'électro industrie dispose d'un système d'assurance qui fournisse des preuves objectives de l'existence et du fonctionnement d'un système d'assurance qualité à même qui garantir une complète conformité aux exigences des clients en matière de qualité.

Et pour identifier la non qualité le responsable de la gestion qualité de l'électro industrie effectue des contrôles

- sur la matière première au niveau des unités et au niveau de laboratoire mécanique et chimique ;
- et sur les produits finis.

3.3.4 La productivité directe

La productivité directe ou sous productivité mesure les écarts de productivité directe, qui est la somme :

- Des sur-consommations de matières premières, de produits, d'énergie dans le processus de production (écarts des quantités théoriques à consommer) ;
- Des sursalaires (écarts des salaires) ;

Chapitre III : Maîtrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

- De la non production est le manque à gagner lié à la faible efficacité du personnel.

3.3.5 Faiblesse du système de maîtrise des coûts cachés

La description du système de maîtrise des coûts cachés d'électro industrie de Tizi-Ouzou nous a permis de relever certaines faiblesses.

3.3.5.1 Au niveau de l'absentéisme

Les conditions de travail jouent un rôle souvent méconnu dans le processus qui conduit un salarié à s'absenter. En effet, un travail sous fortes contraintes de temps, des horaires décalés, une organisation du travail inadaptée, un manque de reconnaissance ou encore des carences dans le dialogue entre l'encadrement et les salariés peuvent être des facteurs déclencheurs de l'absence.

L'électro industries ne dispose pas d'un système d'information lui permettant de rechercher les causes d'absentéisme et la manière dont celui-ci se traduit.

Il faut également noter que le management d'électro industries de Tizi-Ouzou est trop souple face aux abus et trop permissif sur la sanction des retards. Aussi, le manque d'implication des Chefs de Service dans la lutte contre l'absentéisme et l'absence de valorisation de certaines tâches. Enfin, des moyens d'actions adaptés ne sont pas déterminés et mis en œuvre pour lutter de manière efficace et durable contre l'absentéisme.

3.3.5.2 Au niveau des accidents de travail

L'électro industries ne donne pas d'importance au service égéen et sécurité qui est pour objectif zéro accidents et zéro risque, et pour cela on trouve un manque de collecte d'informations sur ce qui se passe à l'intérieur de l'entreprise, et un manque d'enquêtes administrative, manque de respect des règles de sécurité.

Ces omissions entraînent une augmentation de nombre d'accidents de travail dans l'électro industries de Tizi-Ouzou, qui conduit à la baisse de rendement, et peut conduire aussi à la perte de l'image de l'entreprise.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

3.3.5.3 Au niveau de la rotation du personnel

L'électro-industries de Tizi-Ouzou ne dispose pas de moyens et de conditions attrayants lui permettant de maintenir son personnel. Les sorties des fonctionnaires occasionnent de nombreux dysfonctionnements et des mesures ne sont pas prises pour remplacer les départs. Aussi, nous notons un problème de communication avec la Direction des Ressources Humaines, et l'électro-industries de Tizi-Ouzou provoquant ainsi une inadéquation entre les besoins et les affectations des agents.

3.3.5.4 Au niveau de la non qualité

Bien vrai que l'électro industrie dispose d'un service qualité, pour une amélioration la conformité des activités de l'entreprise et la qualité des produits, mais zéro non qualité n'existe pas, et cela reviens soit à la qualité de la matière première, aux équipements, au milieu ou à la méthode de travail.

En effet, certaines conditions essentielles doivent être remplies pour la réussite d'une démarche qualité totale. Ces conditions se résument comme suit:

- l'engagement sans réserve de la direction générale;
- la participation totale de l'encadrement qui doit être très motivé pour la mettre en œuvre véritablement;
- l'existence d'une démarche participative et décentralisée;
- la formation de tous à la qualité;
- l'élaboration d'une charte de qualité qui est un élément de culture d'entreprise.

3.3.5.5 Au niveau des écarts de la productivité directe

L'électro-industries arrive à produire un nombre important de produits, mais l'influence des quatre premiers indicateurs de dysfonctionnements ou indicateurs des coûts cachés que nous avons cité déjà (absentéisme, accidents de travail, la non qualité, et la rotation du personnel) dans les différents secteurs de production, jouent un grand rôle sur le manque a gagner.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

3.4 Présentation et analyse des résultats

La section ou le point précédent nous a permis de décrire comment l'électro-industries tend à maîtriser ses coûts cachés. Il nous a aussi permis de comprendre et de relever les dispositifs mis en place pour la maîtrise les coûts cachés.

Nous allons, calculer les coûts des dysfonctionnements et par la suite présenter et analyser les résultats obtenus au fur et à mesure. Il sera aussi question d'analyser l'impact des coûts cachés sur la performance financière de l'électro-industries.

3.4.1 Les coûts cachés liés à l'absentéisme

L'étude des coûts cachés liés à l'absentéisme a été effectuée au service d'audit interne, service hygiène et sécurité et au service assistant contrôle de gestion, à l'aide des rapports faites par le contrôleur de gestion et l'auditeur interne de l'électro-industries.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Tableau 07: Le taux d'absentéisme de l'unité transformateur

Catégorie	Bénéficiaires (1)	Nombre de jours d'absence (2)	Nombre de jours attendus (3)	Taux d'absentéisme(4) (4)=(2)/(3)	Durée moyenne d'absence (jour) (5) (5)=(2)/(1)
Absences maladie de courte durée	28	42	132	0,32	1,5
Absences maladie de longue durée	8	198	132	1,5	24,75
accidents de travail	19	25	132	0,19	1,32
Formations professionnelles continues	3	66	132	0,5	22
Absence pour convenance personnel	45	652	132	4,9	14,49
Congés de naissance	2	6	132	0,05	3
TOTAL	114	983	132	7,45	8,62

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Le taux d'absentéisme a été évalué sur une période de six (06) mois c'est-à-dire du 1^{er} Janvier au 30 Juin 2018. Les jours fériés ont été exclus du nombre de jours attendus de travail.

Il faut noter aussi qu'en dehors des absences régulières, l'électro-industries est confronté à des absences sans motif, des retards fréquents, des départs avant les horaires réglementaires et des absences sans autorisation de la hiérarchie difficiles à évaluer. Il faut ajouter à tout cela les cas de grèves internes et externes difficile aussi à évaluer.

D'après ce tableau on constate que :

- un agent a bénéficié en moyenne de 1,5 jour soit deux (02) jours d'arrêt maladie de courte durée pour cent trente-deux (132) jours, soit un taux d'absentéisme de 0,32.
- un agent a bénéficié en moyenne de 24,75 jours soit vingt-cinq (25) jours d'arrêt maladie de longue durée pour cent trente-deux (132) jours, soit un taux d'absentéisme de 1,5.
- un agent a bénéficié en moyenne de 1,32 jour soit un (01) jour d'arrêt de travail pour accidents de travail pour cent trente-deux (132) jours, soit un taux d'absentéisme de 0,14.
- un agent a bénéficié en moyenne de vingt-deux (22) jours d'absence pour formations professionnelles continues cent trente-deux (132) jours, soit un taux d'absentéisme de 0,5.
- un agent a bénéficié en moyenne de 14,49 jours soit un (14) jours d'absence pour convenance personnel pour cent trente-deux (132) jours, soit un taux d'absentéisme de 4,9.
- un agent a bénéficié en moyenne de trois (03) jours de congé de naissance pour cent trente-deux (132) jours, soit un taux d'absentéisme de 0,05.

Globalement, un agent a bénéficié en moyenne de neuf (09) jours d'absence pour trente-deux (132) jours, soit un taux d'absentéisme de 7,45 qui est un taux plus élevé dépassant l'objectif fixé de 7, et ce suite aux différents arrêts de travail entrainés par les absences pour convenance personnel, les maladies de longue durée ainsi par les formations professionnelles continues.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Tableau 08: Calcul de salaire moyen par jour de l'électro-industrie

Salaire versé du 01/01/2018 au 31/06/2018 (1)	330.101.000DA
Effectif moyen (02)	836 employeurs
Salaire moyen (03) (03)= (01)/(02)	394.857,66DA
Salaire moyen par jour (04) (04)= (03) / 132jours	2.991,35 DA

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Tableau 09 : Evaluation des coûts cachés liés à l'absentéisme de l'unité transformateur de premier semestre année 2018

Grille dévaluation des coûts cachés				Indicateur : Absentéisme					
Dysfonctione- ments élémentaires	Causes évoquées	Durée	Détail calcul	Effet économique					Total (DA)
				Sur- Salaires (DA)	Sur temps	Sur consommation	Non- production	Non- création de potentiel	
Absences maladie de courte durée	Maladie Manque de motivation du personnel due en partie au faible taux de la prime d'intéresse- ment	6 mois	1,5 jour x 28 employeurs x 2991,35 DA	125.636,7					125.636,7
Absences maladie de longue durée				592.287,3					592.287,3
accidents de travail				75.023,06					75.023,06
Formations professionnelles continues				197.429,1					197.429,1
Absence pour convenance personnel				1.950.509,77					1.950.509,77
Congés de naissance				17.948,1					17.948,1
Total				2.958.834,03					2.958.834,03

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Tableau 10: Répartition en pourcentage les motifs d'absence

Motifs	Pourcentage en fonction du coût caché d'absentéisme
Absences maladie de courte durée	4,73%
Absences maladie de longue durée	20,02%
accidents de travail	2,54%
Formations professionnelles continues	6,67%
Absence pour convenance personnel	65,92%
Congés de naissance	0,61%
Total	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête.

Le coût semestriel de l'absentéisme est évalué à 2.958.834,03 DA. Les absences pour convenance personnel représentent les pertes les plus élevées avec 65,92% de coûts cachés. Suivent les absences maladie de longue durée avec 20,02% de coûts cachés. Pour les formations professionnelles continues avec 6,67%. Absences maladie de courte durée avec 4,73%. Enfin, les congés de naissance restent en dernière position avec 0,61% de coûts cachés. Ces absences constituent une véritable perte pour l'électro-industries.

Notons que ce coût est sous-évalué dans la mesure où il ne prend pas en compte certains effets tels que les retards et les départs avant les horaires réglementaires.

De tout ce qui précède, nous pouvons dire que le coût total des coûts cachés liés à l'absentéisme qui s'élève à 2.958.834,03 DA représente une perte considérable sur l'économie d'électro-industries.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

3.4.2 Les coûts cachés liés à la rotation du personnel

L'étude des coûts cachés liés à la rotation du personnel a été effectuée au service ressources humaines et formation et au service assistant contrôle de gestion, à l'aide des rapports faites par le contrôleur de gestion et les données récolter l'or d'entretien passe avec le responsable de service ressources humaines et formation

Tableau 11: Mouvement du personnel de l'électro-industries au 31/06/2018

Unités	Catégorie	01/01/2018	31/06/2018	Variation
Unité transformateur	Cadre	22	25	3
	Maitrise	94	100	6
	Exécution	181	173	-8
	Total	297	298	1
Unité moteur	Cadre	21	28	7
	Maitrise	88	90	2
	Exécution	89	94	5
	Total	200	212	12
Unité prestation technique	Cadre	30	34	4
	Maitrise	50	49	-1
	Exécution	28	27	-1
	Total	108	110	2
Direction générale	Cadre	85	89	4
	Maitrise	50	49	-1
	Exécution	77	78	-1
	Total	212	216	4
Total		817	836	19

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Tableau 12: Le taux de rotation de personnel au premier semestre 2018 de l'électro-industrie

Domaines	Détail calcul	Taux
Rotation de l'emploi	$RE = \frac{\text{Moyennedunombredesarariéspartis et arrivés}}{\text{nombreinitialdessalariésendébutde période}}$ $RE = \frac{21,5}{817} = 0,0263 = 2,63\%$	2,63%
Rotation du personnel	$RP = \frac{\text{Nombredesarariés titulaires sorties}}{\text{Effectif moyendestitulaires}}$ $RP = \frac{12}{303,5} = 0,0395 = 3,95\%$	3,95%
Déperdition	$D = \frac{\text{Nombred'embauches}}{\text{Nombrededépartsvolontaires}}$	NE
Mobilité fonctionnelle	$MF = \frac{\text{Nombredesarariés ayant changé de fonction}}{\text{effectif moyen}}$	NE
Instabilité du personnel	$IP = \frac{\text{Nombredesarariés entrées} + \text{Nombredesarariés sorties}}{\text{Effectif moyen}}$	NE

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête.

Nombre de salariés arrives (entrées)= 31

Nombre de salariés partis (sorties)= 12

Moyenne du nombre de salariés partis et arrivés= $(31+12) / 2 = 43/2 = 21,5$

Effectif moyen = $(817+836) / 2 = 826,5$

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Non évalué :

Les taux de déperdition, de la mobilité fonctionnelle et l'instabilité du personnel n'ont pas pu être calculés par manque d'information.

Au cours du premier semestre, nous constatons que la variation globale du personnel est en augmentation de 2,27%. Cette augmentation est liée à la rentrée de dix-neuf (19) salariés.

Le taux de rotation de l'emploi (2,63%) et le taux de rotation du personnel (3,95) sont considérablement faibles et ne présentent pas d'incidences majeures sur le fonctionnement de l'électro-industries.

3.4.3 Les coûts cachés liés au non qualité

L'étude des coûts cachés de non-qualité a été expérimentée dans le service contrôle qualité de l'unité transformateur à la plate-forme d'essai.

En effet, l'électro-industries rencontre toujours des produits non conformes soit au cours de la production ou moment d'essai, et cela revient aux défauts de matière première, les pannes machines, erreurs des employés (travailleurs), et aussi de livraison de la matière première.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Tableau 13 : Evaluation des coûts cachés liés à la non-qualité de premier semestre de l'année 2018

Grille d'évaluation des coûts cachés				Indicateur : Non-qualité					
Dysfonctionne- ments élémentaires	Causes évoquées	Durée	Détail calcul (DA)	Effet économique					Total (DA)
				Sursalair es	Sur- temps	Sur- Consom- mation	Non- production	Non- création de potentiel	
Produits non conforme	défauts de matière première, Les pannes machines, Erreurs des employeurs (travailleurs) Moyens de livraison de la matière première.	6 mois	57produits non conforme x 11776,82 prix unitaire moyen des coûts de réparation d'un produit (transformateur)			671.278,96			671.278,96
Total (DA)						671.278,96			671.278,96

Source : Elaboré par nos soins a partir des données de l'enquête.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Sur une période de six (06) mois, les coûts cachés de la non-qualité s'élève a 671278,96 DA,

3.4.4 Les coûts cachés liés aux écarts de productivité directe

L'étude des coûts cachés liés à la non-productivité ou la sous-productivité directe a été effectuée aux services finance et comptabilité et assistant contrôle de gestion, à laide des rapports faites par le contrôleur de gestion et les données récolter au niveau de service finance et comptabilité.

Tableau 14 : calcul du prix unitaire moyen d'un transformateur

Le pris des transformateurs fabriqué dans le premier semestre de l'année 2018	1.031.692.000 DA
La quantité produite dans le premier semestre de 2018	1259 transformateurs
Prix unitaire moyen d'un transformateur	819.453,53 DA

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Tableau 15: Evaluation des coûts cachés liés à la sous-productivité directe de premier semestre de l'année 2018

Grille d'évaluation des coûts cachés				Indicateur : Sous-productivité directe					
Dysfonctionnements élémentaires	Causes évoquées	Durée	Détail calcul	Effet économique					Total (DA)
				Sur-salaires	Sur-temps	Surconsommation	Non- production	Non-crédation de potentiel	
Pannes machines ; Rupture de stock ; Coupure d'électricité Absentéisme ; Accidents de travail ; Rotation du personnel ; Non-qualité.	Manque à gagner	6mois	Manque à gagner de 1282produits x 819453,5DA prix unitaire moyen d'un transformateur				1.050.539.425		1.050.539.425
Total (DA)							1.050.539.425		1.050.539.425

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Sur une période de six (06) mois, notre étude a montré que les pannes machines, les ruptures de stock, coupure d'électricité, absentéisme, accidents de travail, rotation du personnel et la non-qualité des produits dans les différents secteurs de production influe sur la productivité. Cela joue un grand rôle sur le manque à gagner. Les coûts cachés liés à la sous-productivité directe s'élève à 1050539425 DA.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

3.4.5 L'évaluation globale des coûts cachés de l'électro industrie de Tizi-Ouzou

Tableau 16 : coût caché global de l'électro-industries

Composants Indicateurs	Sursalaires (1)	Surtemps (2)	Sur- consommation (3)	Non- production (4)	Non- création de potentiel (5)	Total des coûts cachés (1) +(2) +(3) +(4) +(5)	Risques
Absentéisme	2.958.834,03	-	-	-	-	2.958.834,03	
Accidents de travail	-	-	-	-	-		
Rotation du personnel	-	-	-	-	-		
Défauts de qualité	-	-	671.278,96	-	-	671.278,96	
Ecart de productivité directe	-	-	-	1.050.539.425	-	1.050.539.425	
Total	2.958.834,03	-	671.278,96	1.050.539.425	-	1.054.169.538	
Concepts économiques	Coûts historiques			Coûts d'opportunité			
Concepts comptables	Surcharges			Non- produits			

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

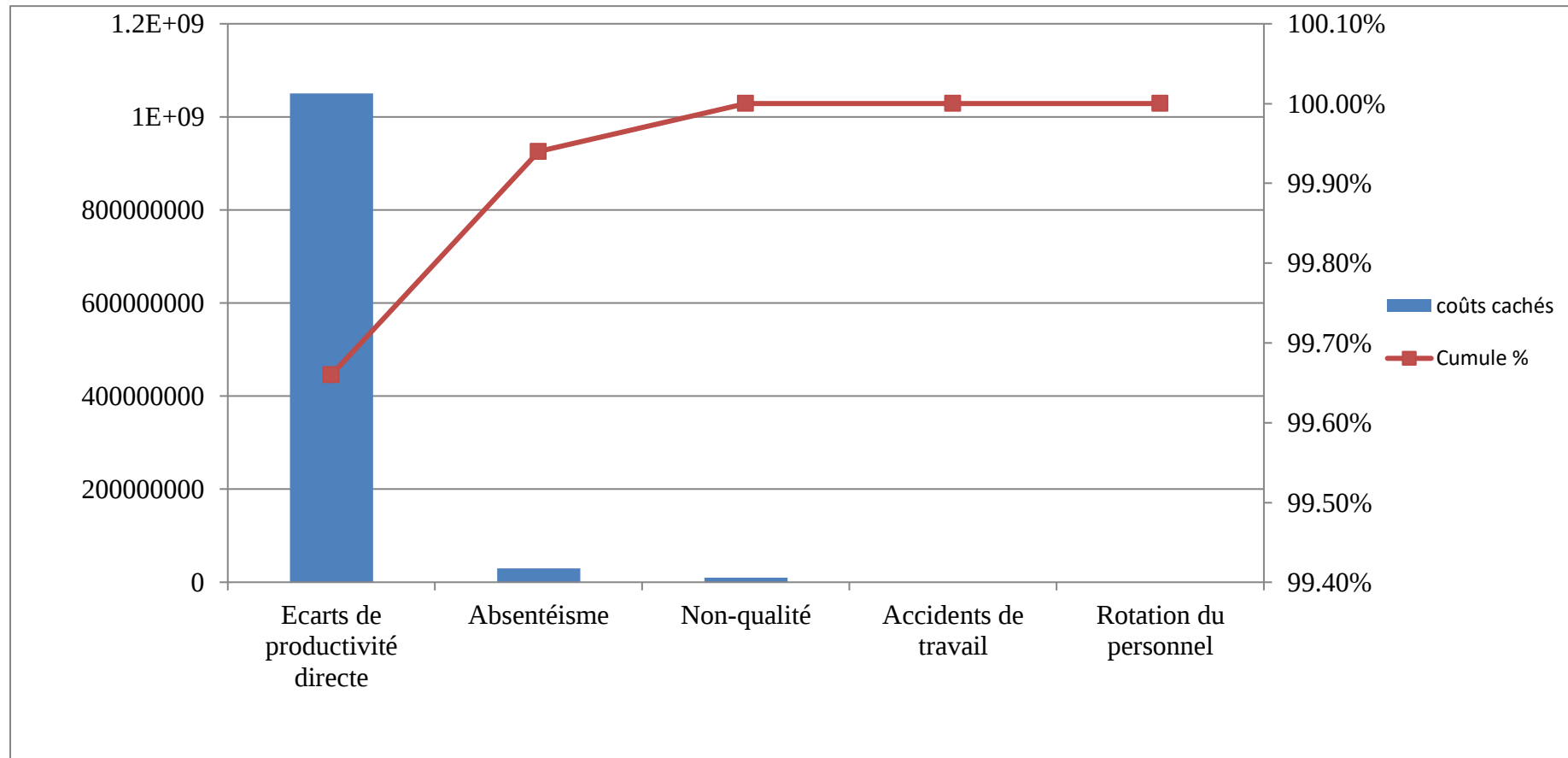
Tableau 17: Répartition en pourcentage les coûts cachés de l'électro-industries et leur cumule

Indicators	coûts cachés	% des coûts cachés	Cumulés %
Ecart de productivité directe	1050539425	99,66%	99,66%
Absentéisme	2958834,03	0,28%	99,94%
Non-qualité	671278,96	0,06%	100,00%
Accidents de travail	0	0,00%	100,00%
Rotation du personnel	0	0,00%	100,00%
Total	1054169538	100%	

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

Figure 10 : Diagramme de Pareto des coûts cachés de l'électro-industries



Source : Elaboré par nos soins à partir des données du tableau précédent.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

L'analyse des coûts cachés a révélé une perte importante des ressources financières de l'électro-industries (unité transformateurs). Le coût global des coûts cachés s'élève à 1.054.169.538 DA.

Les coûts cachés liés à la sous-productivité directe représentent la perte la plus importante, soit 99,66% du coût global, suivent les coûts liés à l'absentéisme et les coûts liés à la non-qualité qui sont relativement faibles, soit 0,28% pour les coûts liés à l'absentéisme et 0,06% pour les coûts de la non-qualité.

Pour les coûts cachés liés aux accidents de travail et à la rotation du personnel sont inclus dans les coûts cachés des trois (03) indicateurs évalués.

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

3.5 L'impact des coûts cachés sur la performance financière de l'électro-industries

L'analyse des coûts cachés a révélé une perte importante pour l'électro-industries. En effet, l'électro-industrie subit beaucoup de coûts cachés, affectent considérablement sa performance dans l'atteinte de ses objectifs.

Ainsi, nous avons jugé utile de faire quelques recommandations lui permettant de réduire considérablement ses coûts cachés afin de bénéficier de toutes ses opportunités. Car ce potentiel contribuera fortement à sa survie et à son développement.

- Assurer une veille normative et des formations du personnel sur les méthodes de suppression et de mise à niveau des produits à remplissage intégral, afin de pouvoir assurer une amélioration continue de la qualité des produits.
- L'électro-industries doit améliorer sa performance économique et sociale. En effet, pendant mes entretiens, j'ai constaté une grande démotivation du personnel. L'électro-industries a donc intérêt à inclure tout le personnel à la bonne marche de l'entreprise par sa participation aux résultats, à l'information et à la prise de décision stratégique.
- Assurer des formations aux employeurs pour respecter les règles de sécurités, et évaluer la sûreté des machines et établir un plan d'action pour les sécuriser conformément à la législation et aux directives, afin d'éviter les accidents de travail.
- L'électro-industries doit assurer une analyse approfondie permet non seulement de mettre en lumière la où les causes d'un accident, mais aussi de prendre des mesures pour éviter que tels accidents ne se reproduisent pas. Et cela aide aussi à réduire absentéisme.
- Assurer un stock minimal de la pièce de recharge et du consommable afin d'éviter les ruptures de stock.
- Changement des moyens de transport de matière afin d'éviter les défauts de la matière première
- Assurer de matériel qui facilite le contrôle de la totalité de matière acheter, afin d'éviter les contrôle par échantillon, assurer la qualité de matière utilisé, et réduire les

Chapitre III : Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats dans une entreprise. Cas : l'électro-industries.

coûts de non-qualité des produits.

- Pour bien piloter ses coûts cachés, l'électro-industries devra établir un tableau de bord de pilotage lui permettant de les suivre. Grace à ce tableau l'électro-industries pourra a travers les indicateurs et les ratios de suivi, voir leur évaluation afin de définir un certain nombre d'actions pour les diminuer.
- L'électro-industries doit par exemple automatiser le processus des entrées et sorties des employeurs avec des lecteurs de badge via un logiciel. Ce mécanisme lui permettra de réduire d'avantage de départs avant ou de l'entré après les horaire réglementaires.

La deuxième partie de notre travail ou le dernier chapitre, intitule maitrise des coûts cachés et analyse des résultats de l'électro-industrie, nous a permis dans un premier temps de faire une présentation de la méthodologie de l'étude. Ainsi la présentation du l'électro-industries a travers son historique, ses activités, ses objectifs, ses concurrents et ses marchés, son organisation nous a permis de comprendre son fonctionnement.

Dans un second temps, nous avons procédé à la description de la pratique de la maitrise des coûts cachés qui nous a permis de relever certains faiblesses dans le fonctionnement des activités de l'électro-industries.

Enfin, nous avons procédé à la présentation et à l'analyse des résultats qui ont été suivies par la suite de certaines recommandations nous paraissent efficaces et adaptables au fonctionnement et la performance de l'électro-industries.

Conclusion générale

*« Sans solidarité, performances
ni durables ni honorable ».*

François Proust

Aujourd'hui, la performance de l'entreprise se mesure principalement par sa capacité à maîtriser ses coûts et à créer davantage de la valeur ajoutée. La maîtrise des coûts cachés constituerait aussi un avantage concurrentiel pour les entreprises dans la quête de cette performance.

Après avoir développé les aspects théoriques de ce travail tout au long du premier chapitre et deuxième chapitre, et présenter l'organisme d'étude dans le chapitre trois, nous avons consacré ce dernier chapitre à la réalisation du travail d'investigation. On a opté pour notre problématique qui se déroule sur :

Quels mécanismes incitatifs devraient être mis en œuvre pour mieux maîtriser les coûts cachés et la performance de l'entreprise ?

L'objectif principal de notre étude était donc, d'évaluer l'impact des dysfonctionnements (coûts cachés) sur la performance financière de l'électro-industries.

Les questions de recherche auxquelles nous avons tenté de répondre sont les suivantes :

- Quels sont les différents composants des coûts cachés de l'électro-industries ?
- Comment l'électro-industries tend à maîtriser ses coûts cachés ?
- Quels sont les moyens et les dispositifs mis en place par l'électro-industries pour maîtriser ses coûts cachés ?
- Quel est l'impact des coûts cachés sur la performance financière de l'électro-industries ?
- Quelles sont les solutions permettant de réduire ces coûts cachés ?

Dans l'objectif d'apporter des éléments de réponse à ces questions nous nous sommes appuyé en premier lieu sur une revue de la littérature ou nous avons présenté généralement les coûts cachés et ses composantes. Ainsi, nous avons intégré dans notre étude plusieurs

Conclusion générale

indicateurs qui peuvent représenter différents coûts cachés dans l'entreprise : l'absentéisme, l'accident du travail, la rotation du personnel, la non-qualité et la sous-productivité directe.

En deuxième lieu, nous avons confronté notre étude à la réalité du terrain dans le but de l'approfondir. Pour ce faire, nous nous sommes appuyés sur une étude qualitative par le biais d'entretien non directif réalisé avec l'assistant chargé du contrôle de gestion, l'assistant chargé de l'audit interne, le responsable de service hygiène et sécurité, directeur des ressources humaines et formation, assistant chargé de la qualité, responsable de service contrôle qualité de l'unité transformateurs, et le directeur de service finance et comptabilité, cette étude nous a permis d'analyser des dysfonctionnements des services en dressant un inventaire des dysfonctionnements et des causes évoquées.

Par ailleurs, nous avons présenté l'électro-industries et décrit la pratique de la maîtrise de ses coûts cachés. Aussi, nous avons évalué financièrement les coûts cachés et analysé leurs impacts sur la performance globale de l'électro-industries. Cette analyse nous a permis de relever d'énormes opportunités dont pourrait bénéficier cet établissement pour l'atteinte de ses objectifs.

Notre travail de recherche nous a fourni la possibilité d'approfondir nos connaissances théoriques acquises tout au long de notre cursus universitaire, de faire une extrapolation entre la recherche théorique appuyée sur une problématique, des sous questions et la réalité pratique et ce grâce au stage réalisé au sein de l'entreprise algérienne « électro-industries » de Tizi-Ouzou.

En conclusion, il est clair que les couts cachés désignent des manques à gagner qui ne ressortent pas de la comptabilité, et la maitrise de ceux-ci apporte des bénéfices pour l'entreprise qui peuvent être résumés comme suit :

- des réserves importantes de rentabilité ;
- la survie et le développement ;
- L'obtention d'un avantage concurrentiel ;
- L'amélioration de la performance et accroître le degré de compétitivité et atteindre l'excellence ;
- L'amélioration des ventes.

Conclusion générale

Nous avons tenté d'adopter cette étude en vue d'identifier, dans un premier temps, les sources des pertes ou des coûts liées aux dysfonctionnements et à quel point l'électro-industries tend à maîtriser ses coûts cachés, et d'analyser dans un deuxième temps l'impact des coûts cachés sur la performance de cette dernière.

Enfin, on peut dire que la réalisation d'une enquête de ce genre comporte à la fois des contraintes majeures d'influer sur l'exactitude des résultats finaux. Pour les contraintes que nous avons rencontrées :

- Le manque des recherches qui traitent les coûts cachés dans le secteur industriel ;
- Le manque de documentation qui traite les coûts cachés ;
- L'indisponibilité des personnes a interviewé.

Pour conclure nous pouvons dire que l'électro-industries ne maîtrise pas suffisamment ses coûts cachés puisque elle subit beaucoup de coûts cachés, et cela affectent considérablement sa performance dans l'atteinte de ses objectifs.

Finalement, nous estimions que ce travail de recherche ouvre une piste à d'autre recherche encore plus approfondies.

Annexe 1 : Grille d'évaluation des coûts cachés

Grille d'évaluation des coûts cachés				Indicateur :					
Dysfonctionne- ments élémentaires	Causes évoquées	Durée	Détail calcul	Effet économique					Total
				Sur- salaires	Sur- temps	Surconso- mmation	Non- production	Non- création de potentiel	
Total									

Source : LANGLOIS, Georges. BONNIER, Carole. BRINGER, Michel. *Contrôle de gestion*. France : Foucher.2004. P. 277.

Annexe 2 : Tableau de synthèse d'évaluation des coûts caché

Composants Indicateurs	Sursalaires (1)	Surtemps (2)	Sur- consommation (3)	Non- production (4)	Non- création de potentiel (5)	Total des coûts cachés (1) +(2) +(3) +(4) +(5)	Risques
Absentéisme							
Accidents de travail							
Rotation du personnel							
Défauts de qualité							
Ecart de productivité directe							
Total							
Concepts économiques	Coûts historiques			Coûts d'opportunité			
Concepts comptables	Surcharges			Non- produits			

Source : SAVALL Henri., ZARDET, Véronique. 2^è édition, Op. Cit., p. 109.

Annexe 3 : Elaboration d'un tableau de bord de pilotage des coûts cachés

Dysfonctionnements	Objectifs	Variables d'action	Indicators / ratios
Absentéisme	Maitriser l'absentéisme	Motivation, salaires Sanction, heures absentes Prime d'assiduité Prime d'objectif individuelle	Heures productives / heures. d'emploi Coût caché absentéisme / Coût de revient
Accidents du travail	Zéro accident de travail	Formation en sécurité Organiser des tournées inopinées sur le terrain Sensibiliser le personnel	Nombre de formation /an Nombre d'accident / nombre de tournées. Coût caché accident du travail / Coût de revient
Rotation du personnel	Réduire le départ des salariés	Rémunération au mérite Primes de résultat Plan de carrière individualisé Plan de formation individuelle	Nombre de sorties/ effectif total Nombre d'entrées/ effectif total
Qualité des produits		Qualité du délai clients export.	Nombre de retard / nombre client

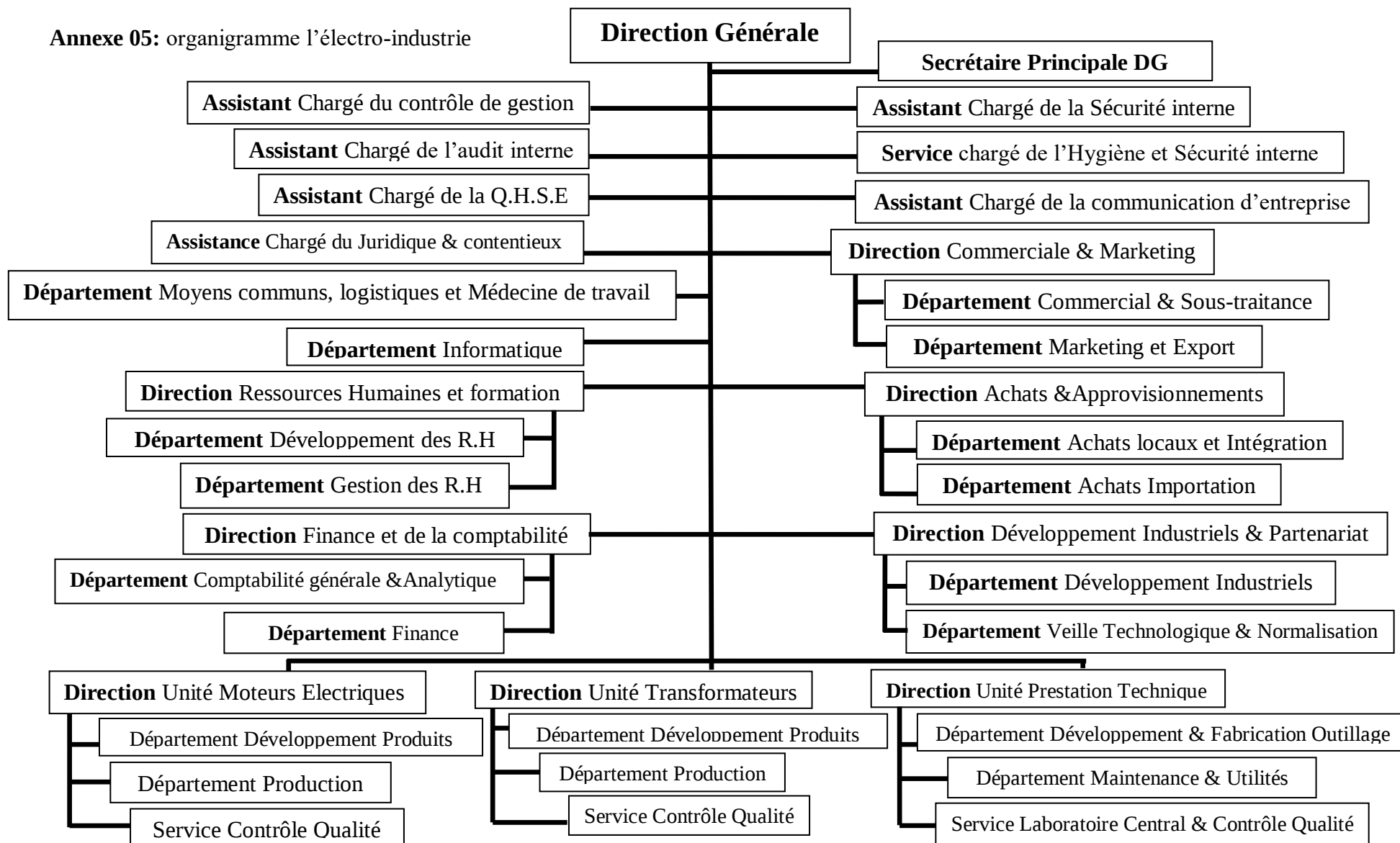
	Fidéliser les clients	Respect des commandes. Qualité du service client.	Nombre de retours / nombre de livraison Nombre de réclamation / nombre livraison.
Ecart de productivité directe	Réduire le nombre d'arrêts de production.	Maintenance préventive TQM (Total Quality Management)	Nombre d'arrêts / nombre de machines maintenues Coût caché des arrêts / Coût de Revient Quantité réceptionnée / Quantité facturée Coût caché pertes / Coût de Revient

Source : Nous-même inspiré de chapitre deux et chapitre trois ; SAVALL H. et ZARDET V ; « Maîtriser les coûts et les performances cachés ».p. 65-150

Annexe 04 : Le guide d'entretien

- Quel est l'origine du manque à gagner de l'électro-industrie ?
- Quels sont les différents indicateurs des dysfonctionnements de l'électro-industrie ?
- Comment l'électro-industrie réagit aux dysfonctionnements rencontrés ?
- Comment voyez-vous le mécanisme absentéisme dans l'électro-industrie ?
- L'absentéisme influe-t-il sur le fonctionnement de l'électro-industrie ?
- Les accidents de travail influent-ils sur le fonctionnement et la performance de l'électro-industries ?
- Les mouvements du personnel occasionnent-ils des dysfonctionnements pour l'électro-industries ?
- Que pensez-vous sur la qualité de vos produits ?
- Comment identifiez-vous la non qualité de vos produits ?
- Pouvez-vous nous parler sur les écarts de productivité de l'électro-industries ?
- Quelles sont les modes de régulations des anomalies ou des difficultés de fonctionnement de l'électro-industries ?

Annexe 05: organigramme l'électro-industrie



Source : Documents internes d'électro-industrie.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

1. BOISVERT, Hugues., LAURIN, Claude., MERSEREAU, Alexander. *Comptabilité de management*. 4^e édition, Pearson, Paris, 2007, 541 pages.
2. BOUQUIN Henry. *Comptabilité de gestion*. Economica, Paris, 2000, 293pages.
3. BURLAUD Alain & SIMON Claude. *Comptabilité de gestion : coûts- contrôle*. 3^e édition, Vuibert, Paris, 2003, 412pages.
4. CHARPENTIER, P. *Organisation et gestion de l'entreprise*. Agnès Fieux édition, 2000, 287pages.
5. DAHAK, Abdenmour., KARA, Rabah. *LE MEMOIRE DE MASTER, DU CHOIX DU SUJET A LA SOUTENANCE, Méthodologie de recherche appliquée au domaine des Science Economiques, de Gestion et des Sciences Commerciales*. Tizi-Ouzou : édition EL-AMEL. 2015.
6. DALTON, D.R., TODOR, W.D. & KRACKHARDT, D.M. « Turnover Overstated: The Functional Taxonomy », *Academy of Management Review*, Vol. 7, No. 1, 1982, pp.117-123 (page).
7. DAYAN, Armand & al. *Manuel de gestion- volume 1&2*. Ellipse Edition Marketing SA, 1999, 699pages.
8. DUMAS Guy & LARUE Daniel. *Contrôle de gestion*, Les éditions Lexis Nexis SA, Paris, 2008, 572 pages.
9. DUMAS, Guy & LARUE, Daniel. *Manuel de Contrôle de gestion*. 4^e édition, Les éditions Lexis Nelis SA, Paris, 2012, 584pages.
10. GOUGET, Christian., GOUGET, Christiane., RAULET, Christian. *Comptabilité de gestion*. 6^e édition, Dunod, Paris, 2003, 490 pages.
11. HEMICI, Farouk., HENOT, Christophe., RAIMBOURG, Philippe. *contrôle de gestion*. Dumas Titoulet, France, 2007, 176 pages.

12. KAORU, Ishikawa. La gestion de la qualité. Dunod, Paris, 2002, 242pages.
13. LANGLOIS, Georges., BONNIER, Carole., BRINGER, Michel. *Contrôle de gestion*. Foucher, France, 2004, 439pages.
14. LECLERE, Didier. *L'essentiel de la comptabilité analytique*. 4^e édition, Edition d'organisation, Paris, 2004, 200Pages.
15. MELYON, Gerard. *Comptabilité analytique : principes, coûts réels constatés*. 3^e édition, Bréal, Paris, 2004, 287pages.
16. SAVALL, Henri., ZARDET, Véronique. *Maîtriser les coûts et les performances cachés*. 2^e édition, Economica, Paris, 1991, 350 pages.
17. SAVALL, Henri., ZARDET, Véronique. *Maîtriser les coûts et les performances cachées*. 3^e édition, Economica, Paris, 1995, 405pages.
18. SAVALL, Henri., ZARDET, Véronique. *Maîtriser les coûts et les performances cachées*. 6^e édition, Economica, Paris, 2003.
19. SAVALL, H., ZARDET, V. « *Ingénierie stratégique du roseau* », Economica, Paris, 1995.
20. SAVALL, H. « *Enrichir le travail humain* ». 1^{ère} édition (1975, 1989), p. 191-196.
21. SAVALL, H., ZARDET, V. « *Le nouveau contrôle de gestion. Méthodes des coûts-performances cachés* ». Editions comptables Malesherbes, Eyrolles, 1992, 399 pages.
22. TAIEB, Jean-Pierre. *Les tableaux de bord de la gestion sociale*. 5^e édition, Dunod, Paris, 2008, 248pages.
23. VOYER, Pierre. *Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance*. 2^e Edition Presses de l'Université de Quebec, Canada, 2006, 471pages.
24. WOOD, Donna. *Corporate Social Performance Revisited*, Academy of management review. vol.6, no 4, 1991, pages691-718.

WEBOGRAPHIE

Ouvrages

1. NICOLAS Berland. Mesurer et piloter la performance, e-book, www.management.free.fr, Paris, 2009, 188 pages.

Articles

1. BOUMEDIENE Khaled, *Accidents du travail, maladies professionnelles* : «Les entreprises doivent assumer leurs responsabilités», 2015, [http://www.lequotidien-
oran.com/index.php?news=5222626](http://www.lequotidien-oran.com/index.php?news=5222626).
2. CAPPELLETTI, L., VOYANT, O. & SAVALL, H. *Quarante ans après son invention : la méthode des coûts cachés*. ACCRA, 2018, p. 71-91, [https://www.cairn.info/revue-accra-
2018-2-page-71.htm](https://www.cairn.info/revue-accra-2018-2-page-71.htm).
3. CHAMINADE Benjamin, *Comprendre les coûts cachés du Turn-over*, 2004, [https://pme-
magazine.blog4ever.com/comprendre-les-couts-caches-du-turn-over](https://pme-magazine.blog4ever.com/comprendre-les-couts-caches-du-turn-over).

Thèses

1. ABDELMAJID Aman. *La formation intégrée, méthode de gestion des compétences : expérimentation dans une administration publique marocaine*[en ligne]. Thèse de Doctorat Nouveau Régime. Sciences de Gestion - mention Gestion Socio-économique des Entreprises et des Organisations. Lyon : Université Lumière Lyon 2, 2001, p. 641. Format PDF. Disponible sur : http://theses.univ-lyon2.fr/documents/lyon2/2001/aman_a (consulté le 10/07/2018).

Table des matières

Remerciements.....	I
Dédicace	II
Liste des abréviations	III
Liste des tableaux	V
Liste des figures	VI
Liste des annexes	VI
Sommaire	VII
Introduction générale	1
1 Les principaux fondements des coûts cachés.....	9
1.1 Définition du coût.....	9
1.2 Les coûts non pris en compte par les systèmes d'information	10
1.3 Les coûtscachés	10
1.3.1 Origines des couts cachés	11
1.3.2 Les types des coûts cachés	11
1.3.2.1 Les coûts cachés incorporés aux coûts : "Les surcharges"	12
1.3.2.2 Les coûts cachés non incorporés aux coûts : "Les non-produits"	12
1.3.3 Indicateurs des coûts cachés	12
1.3.4 Les composants des coûts cachés.....	15
1.4 L'intérêt du calcul des coûts cachés	16
1.4.1 L'évaluation a posteriori.....	17
1.4.2 L'évaluation a priori	17
1.4.3 Outils de mesureinadaptés.....	17
1.4.4 Le contrôle budgétaire	18
1.4.4.1 Analyse des écarts surcoût	18
1.4.4.2 Remise en cause des standardsclassiques.....	18
1.4.4.3 Evaluation desnon-productions	18
1.5 Les coûts cachés liés à chaque indicateur de dysfonctionnement.....	19
1.5.1 Les coûts cachés liés à l'absentéisme	19
1.5.1.1 Les motifs d'absence	19
1.5.1.2 Le taux d'absentéisme.....	20
1.5.1.3 Conséquences de l'absentéisme pour l'entreprise :	20
1.5.1.4 Les modes de régulation	21

1.5.1.4.1	Le coût de régulation.....	21
1.5.1.4.2	Le coût de perturbation.....	22
1.5.1.4.3	Autres coûts.....	22
1.5.1.5	Les indemnisations d'absence	23
1.5.1.6	La composition du coût global lié à l'absentéisme	23
1.5.1.7	Les causes d'absentéisme.....	25
1.5.2	Les coûts cachés liés aux accidents de travail	25
1.5.2.1	Les coûts directs des accidents du travail	25
1.5.2.2	Les coûts indirects des accidents du travail.....	26
1.5.2.2.1	La notion d'accident du travail	27
1.5.2.2.2	L'évaluation des coûts liés aux accidents du travail.....	30
1.5.3	Les coûts cachés liés à la rotation du personnel (turnover).....	30
1.5.3.1	Le taux de rotation du personnel	33
1.5.3.2	Le taux d'instabilité du personnel.....	34
1.5.3.3	Coûts cachés liés à la sortie d'une personne.....	34
1.5.3.4	Coûts cachés liés à l'entrée d'une personne	34
1.5.3.5	Coûts cachés liés à l'entrée et sortie d'une personne	35
1.5.4	Les coûts cachés liés aux défauts de qualité	35
1.5.4.1	Cas de définition d'une norme de qualité.....	36
1.5.4.2	Cas de non définition d'une norme de qualité	36
1.5.5	Les coûts cachés liés aux écarts de productivité directe.....	36
1.5.5.1	Lessur-salaires.....	36
1.5.5.2	Lessur-temps.....	36
1.5.5.3	Lessur-consommations.....	37
1.5.5.4	La non-production.....	37
1.5.5.5	La non-créeation de potentiel stratégique	37
2	Les mécanismes incitatifs de la maîtrise des coûts cachés	39
2.1	Les moyens de détection des coûts cachés :	39
2.1.1	Le diagramme d'Ishikawa.....	39
2.1.2	La méthode de détection d'Henri SAVALL	41
2.1.2.1	Identification des causes des dysfonctionnements ou les écarts.....	41
2.1.2.2	L'origine des causes des dysfonctionnements	41
2.1.2.3	Les propriétés des structures	41
2.1.2.4	La notion de comportement.....	43
2.1.3	Identification des actions de régulation des dysfonctionnements.....	44

2.1.4	Classification des dysfonctionnements	44
2.2	Méthode d'évaluation des coûtscachés	47
2.2.1	Les hypothèses de calcul des coûtscachés	47
2.2.2	La méthodeSOF.....	49
2.2.3	Le Diagramme de Pareto:.....	50
2.3	Grille d'évaluation des coûtscachés	52
2.4	Maîtrise des coûts cachés	52
2.4.1	Elaboration d'un tableau de bord de pilotage des coûtscachés.....	52
2.4.2	Amélioration des performances économiques etsociales	53
2.4.2.1	La performance économique.....	54
2.4.2.2	La performance sociale	54
2.4.3	Construction d'un projet d'innovationsocio-économique	55
2.4.3.1	L'axe processus	56
2.4.3.2	L'axe desoutils.....	56
2.4.3.3	L'axe des décisionspolitiques.....	57
2.4.4	Le juste-à-temps	57
2.4.5	La qualitétotale	57
3	Maitrise des coûts cachés et analyse des résultats d'une entreprise algérienne cas : l'électro-industries.....	60
3.1	Méthodologie de l'étude	61
3.1.1	Modèled'analyse.....	61
3.1.2	Techniques de collecte desdonnées	63
3.1.2.1	L'entretien	63
3.1.2.2	L'analysedocumentaire	64
3.1.3	La méthode d'analyse des données.....	64
3.2	Présentation générale de l'électro-industries Azazga Tizi-Ouzou	66
3.2.1	Historique et évaluation.....	66
3.2.1.1	Localisation	68
3.2.1.2	Les unités et les étapes de production.....	68
3.2.2	Les concurrents et les marchés de l'électro-industries.....	69
3.2.3	Objectifs	70
3.2.4	Assistant chargé du contrôle de gestion	71
3.3	Maitrise des coûts cachés de l'électro-industrie	74
3.3.1	L'absentéisme.....	74
3.3.2	La rotation dupersonnel.....	75

3.3.3	La non-qualité	76
3.3.4	La productivité directe	76
3.3.5	Faiblesse du système de maîtrise des coûts cachés	77
3.3.5.1	Au niveau de l'absentéisme.....	77
3.3.5.2	Au niveau des accidents de travail.....	77
3.3.5.3	Au niveau de la rotation du personnel.....	78
3.3.5.4	Au niveau de la non qualité	78
3.3.5.5	Au niveau de la productivité directe	78
3.4	Présentation et analyse des résultats.....	79
3.4.1	Les coûts cachés liés à l'absentéisme	79
3.4.2	Les coûts cachés liés à la rotation du personnel	85
3.4.3	Les coûts cachés liés au non qualité	87
3.4.4	Les coûts cachés liés aux écarts de productivité directe.....	89
3.4.5	L'évaluation globale des coûts cachés de l'électro industrie de Tizi-Ouzou	92
3.5	L'impact des coûts cachés sur la performance financière de l'électro-industries	96
	Conclusion générale.....	98
	Annexes.....	101
	Bibliographie	107