



HAL
open science

La méthode des coûts cachés : bilan d'étape en mode praticien réflexif de quarante années d'application

Laurent Cappelletti, Olivier Voyant, Henri Savall

► To cite this version:

Laurent Cappelletti, Olivier Voyant, Henri Savall. La méthode des coûts cachés : bilan d'étape en mode praticien réflexif de quarante années d'application. 39ème congrès AFC - Transitions numériques et informations comptables, May 2018, Nantes, France. pp.cd-rom. hal-01907797

HAL Id: hal-01907797

<https://hal.science/hal-01907797>

Submitted on 29 Oct 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La méthode des coûts cachés : bilan d'étape en mode praticien réflexif de quarante années d'application

The hidden cost method: step balance in reflective practitioner mode over forty years of application

<p>Résumé Quarante ans après son invention, l'article étudie l'histoire de la méthode des coûts cachés et les résultats de son application sur 1854 entreprises et organisations. Il explique en particulier la genèse de sa conception, ses apports et ses limites tant au plan pratique que théorique. Il montre en particulier comment cette méthode contribue en même temps à des effets managériaux et à la production de données d'intention scientifique, ce qui l'inscrit dans le paradigme de l'Evidence-Based Management.</p> <p>Mots-clés : coûts-performances cachés, contrôle de gestion socio-économique, recherche-intervention qualimétrique, evidence-based management, constructivisme générique</p>	<p>Abstract Forty years after its invention, the article studies the history of the hidden cost method and the results of its application within 1854 firms and organizations. In particular, it explains the genesis of its conception, its contributions and its limitations both in practical and theoretical terms. In particular, it shows how this method contributes at the same time to managerial effects and to the production of scientific intent data, which places it in the paradigm of Evidence-Based Management.</p> <p>Key words: hidden costs and performances, socio-economic management control, qualimetric intervention-research, evidence-based management, generic constructivism</p>
--	--

Laurent Cappelletti, professeur titulaire de chaire, Le Cnam, Lirsa-Iséor
Olivier Voyant, maître de conférences, IAE de Lyon, Iséor-Magellan
Henri Savall, professeur émérite, IAE de Lyon, Iséor-Magellan

Introduction

La théorie-méthode des coûts-performances cachés – dite méthode des coûts cachés dans la suite de l'article - a été inventée par le professeur Henri Savall en 1974 puis développée et propagée avec son équipe de l'ISEOR (Institut de Socio-Economie des Entreprises et des Organisations) au travers la diffusion du contrôle de gestion socio-économique (Savall, 1974, 1975 ; Savall, Zardet, 1987, 2008 ; Cappelletti, 2007). Dans le programme de recherches de l'ISEOR, l'identification des dysfonctionnements et des coûts cachés a été réalisée par l'observation approfondie et longitudinale de 1854 entreprises et organisations, de taille très variée (effectifs de 2 à 30 000 employés), dans 42 pays, 72 secteurs d'activité différents, 110 000 personnes, partenaires de la recherche, ayant été impliquées dans des actions de changement organisationnel (Savall, 1975, 1979, Savall, Zardet, 1987, 2008 ; Zardet, Voyant, 2003). Ce programme réalisé avec près de 600 chercheurs et jeunes chercheurs a permis d'identifier que malgré les différences de pays, de secteurs d'activité, de taille et de statut juridique d'entreprises et d'organisations (à but lucratif, associative ou du secteur public), celles-ci révèlent et subissent de façon récurrente des « pathologies » similaires qui menacent en permanence leur capacité de survie-développement ainsi que les emplois des acteurs concernés (Buono, Savall, Cappelletti, 2018). Quelle est l'histoire de la méthode des coûts cachés (&1) et comment contribue-t-elle au contrôle de gestion socio-économique (&2) ? Quelle est son épistémologie (&3) ? Quelles sont ses limites et ses perspectives (&4) ? Telles sont les questions que l'article aborde plus de quarante ans après son invention et cela en mode praticien réflexif (Schön, 1983 ; Bolton, 2010), c'est-à-dire à partir d'une pratique concrète de la méthode des coûts cachés et d'une prise de recul analytique sur celle-ci.

1. Histoire de la méthode des coûts cachés

Depuis sa création, la méthode des coûts cachés a fait l'objet de nombreux enseignements par exemple en France à l'IAE de Lyon, aux États-Unis à l'Université Bentley de Boston, au Mexique à l'Université Autonome de Mexico, au Liban à l'Université de Balamand. De nombreuses publications, tant académiques qu'appliquées, ont permis de diffuser cette méthode auprès des chercheurs et des praticiens francophones, hispanophones et lusophones, arabophones et anglo-saxons. Du reste Savall, pour sa méthode des coûts cachés, est cité par les managers parmi les vingt auteurs les plus connus dans le monde en économie et gestion selon l'enquête réalisée en 2016 par la FNEGE (Fondation Nationale pour l'Enseignement de la Gestion dans les Entreprises).

A l'origine de la méthode, Savall était arrivé à la conclusion que l'approche macroéconomique ne permettait pas de rendre compte du processus de création de valeur (Savall, 1974, 1975). En 1972, l'équipe de Malinvaud (Carré, Dubois & Malinvaud, 1972), étudiant minutieusement la croissance française sur trente années, avait démontré que, *grosso modo*, la moitié de la création de valeur calculée selon les modèles économétriques ne s'expliquait pas par la variation des quantités de capital et des quantités de travail, en vertu de la formule classique $Y = f(K * L)$, où la valeur de la production Y est fonction de la quantité de capital et de la quantité de travail. Il y avait donc un *résidu* inexpliqué de 50 % de la valeur produite. Savall en tirait deux déductions. D'abord, qu'une variable essentielle manquait à cette traditionnelle formule, d'ailleurs admise sous des formes diverses par les économistes classiques, les marxistes,

les néoclassiques et les keynésiens. Ensuite que les instruments de mesure tels que la comptabilité nationale, assise sur les comptabilités d'entreprise, ne permettent pas de détecter et de mesurer cette variable inconnue (Savall, Zardet, 2005, 2011).

Convaincu que le progrès scientifique avait été accompagné, au cours de l'histoire, par les progrès des instruments de mesure, Savall avec son équipe de recherche résolut de percer le « mystère » du résidu de 50 % de la valeur inexplicée. Son hypothèse de travail, d'un point de vue épistémologique et méthodologique, fut de changer de niveau et de position d'observation, en pénétrant au sein des organisations pour y observer les processus ainsi que les phénomènes qui accompagnent la création de valeur. C'est ainsi qu'il créait la méthodologie de la recherche-intervention d'ordre qualimétrique, permettant une démonstration scientifique rigoureuse et prenant l'apparence d'une méthode de contrôle de gestion socio-économique, afin de mieux étudier les phénomènes et de mieux mesurer la création de valeur au sein des organisations (Boje, Rosile, 2003). Il convenait aussi de qualifier le résidu correspondant à des variables non mesurées. C'est ainsi qu'il proposait le concept de coûts-performances cachés. L'idée était simple, l'observateur, chercheur ou acteur, perçoit certains éléments -visibles- et n'en perçoit pas d'autres, qui se trouvent cachés. La recherche étant un processus de découverte de connaissances nouvelles, Savall orientait ses travaux vers l'exploration, l'identification et l'utilisation de ces coûts-performances cachés, jusque-là ignorés par la littérature des sciences économiques et de gestion (Savall, 1974, 1975, 1979, 2003 ; Perroux, 1979 ; Boje, Rosile, 2003).

On comprend que dès son origine, la méthode des coûts cachés était partie prenante d'une méthodologie de recherche-intervention prenant la forme d'une méthode de contrôle de gestion dans une optique de consultance scientifique. Cela pour créer des connaissances *en même temps* actionnables pour les organisations et scientifiques pour la fabrication théorique (Buono, Savall, 2007). On ne peut donc bien appréhender la conception, les limites et les perspectives de la méthode des coûts cachés qu'en la situant dans son cadre managérial, le contrôle de gestion socio-économique, et dans celui scientifique, la recherche-intervention qualimétrique.

2. Le cadre managérial des coûts cachés : le contrôle de gestion socio-économique

La conception du contrôle de gestion socio-économique repose sur trois axes : un axe d'outils de contrôle de gestion, un axe de processus de changement et un axe politique et stratégique. La méthode des coûts cachés est directement utilisée dans la partie diagnostic de l'axe processus mais elle imprègne en réalité l'ensemble du contrôle de gestion socio-économique comme cette partie l'explique.

2.1. Un contrôle de gestion conciliant l'économique et le social

Depuis 1974, le contrôle de gestion socio-économique et sa méthode des coûts cachés ont été implantés au sein de grandes entreprises (Brioche Pasquier, Manpower...), des organisations publiques (Le Forem : Pôle Emploi Belge, Urssaf Auvergne-Rhône-Alpes...), et des PME de l'industrie et des services (professions libérales réglementées : notaires, architectes... ; Institut Paul Bocuse...). Le contrôle de gestion socio-économique repose sur trois principes fondamentaux qui le distinguent d'autres

méthodes globales de contrôle comme le *Lean Management*, *Six Sigma* ou le *Balanced Scorecard* (Savall, Zardet, 1992 ; Cappelletti et al., 2010 ; Cappelletti, Levieux, 2010) :

- Il est élaboré au travers de recherches-interventions fondées sur l'observation des pratiques concrètes de contrôle de gestion.
- Il repose sur l'hypothèse que la performance durable d'une entreprise dépend à la fois de sa performance sociale, c'est-à-dire la satisfaction des salariés et des parties prenantes, et de sa performance économique.
- Il repose sur la théorie-méthode des coûts-performances cachés qui évalue les conséquences économiques des dysfonctionnements d'organisation et qui sont généralement négligés par les systèmes d'information comptables traditionnels.

La durée moyenne d'implantation du contrôle de gestion socio-économique est de 8 mois dans les entreprises de moins de 100 salariés, et de 12 mois au-delà (Zardet, Voyant, 2003). Son organisation repose sur le principe de « décentralisation synchronisée » qui signifie que tous les managers utilisent ses outils (principe de décentralisation) avec l'assistance du contrôleur de gestion, lui-même piloté par la direction de l'entreprise (principe de synchronisation). Sa conception le positionne ainsi dans le champ du *management control* qu'incarnent par exemple les travaux de Simons (2000), Merchant et Van der Stede (2007) ou ceux de Kaplan et Norton (2008). Il s'écarte néanmoins des travaux de Simons, Merchant et Van der Stede en proposant ses propres outils, et de ceux de Kaplan et Norton en proposant un contrôle de gestion certes instrumenté mais également processuel et politique. D'autre part, il cherche à dépasser l'écueil des méthodes classiques de réduction des coûts, comme le *Lean Management*, *Six Sigma* ou le *Downsizing*, qui peuvent conduire à un « rétrécissement » de l'activité et une mutilation du potentiel humain. En effet, le contrôle de gestion socio-économique cherche à améliorer la capacité de survie-développement d'une organisation en recyclant ses coûts cachés en performances au travers une stimulation du potentiel humain pour dégager des ressources utiles au développement de l'activité (Voyant, Bonnet, Datry, Tabchoury, 2017). Enfin, à la différence d'autres méthodes de gestion des coûts qui s'appuient sur les systèmes comptables traditionnels, comme *ABC/ABM* ou *UVA*, il mobilise la méthode extracomptable des coûts cachés considérant que les systèmes comptables traditionnels négligent une part importante des coûts-valeurs des activités humaines (Cappelletti, 2010).

2.2. Les trois axes du contrôle de gestion socio-économique

Le CDGSE mobilise un axe politique pour susciter l'engagement de la direction de l'entreprise, un axe instrumental pour incarner le contrôle de gestion dans des outils, et un axe processuel pour stimuler la résolution des problèmes. Les trois axes étant, au fond, imprégnés par la méthode des coûts cachés pour créer une spirale d'améliorations socio-économiques (Savall, Zardet, 1992, 2008 ; Cappelletti, Levieux, 2010).

2.2.1. L'axe politique du contrôle de gestion socio-économique

L'axe politique vise à stimuler les décisions politiques et stratégiques de la direction de l'entreprise concernant le contrôle de gestion et la négociation de ses objectifs avec les acteurs. Pour cela un groupe de pilotage se réunit périodiquement impliquant des représentants de la direction de l'entreprise et le contrôleur de gestion. Les décisions de l'équipe de direction donnent un sens à l'utilisation des outils et un cadre aux actions mises en œuvre pour réduire les dysfonctionnements et les coûts cachés qu'ils

engendrent et les recycler en performances. Du reste, c'est l'insuffisance d'engagement de l'équipe de direction qui explique les échecs résiduels d'implantations du contrôle de gestion socio-économiques ces quarante dernières années (moins de 1% des études de cas réalisées). Cela confirme que l'identification, puis la conversion des coûts cachés en performances visibles, nécessite une décision bien comprise de la direction de l'organisation visée et une énergie politique constante de soutien (Cappelletti, Levieux, 2010).

2.2.2. L'axe processus du contrôle de gestion socio-économique

Cet axe confère une dynamique de résolution de problèmes. Il se compose de quatre étapes : diagnostic socio-économique, groupe de projet, mise en œuvre de solutions d'amélioration et évaluation (Savall, Zardet, 1987, 1992, 2008).

Le diagnostic socio-économique porte sur les dysfonctionnements qui perturbent les acteurs d'une organisation. Il sert ensuite de plateforme de travail au groupe de projet chargé de définir des solutions d'amélioration. Trois modules principaux le composent : un module qualitatif, un module financier et un module de présentation des résultats visant à produire un « effet-miroir » auprès des personnes interviewées.

o Le module qualitatif

Les dysfonctionnements sont identifiés lors d'entretiens qualitatifs avec l'encadrement et au moins 30% du personnel de l'organisation diagnostiquée. Ils sont repérés dans six thèmes qui constituent des variables explicatives du fonctionnement : les conditions de travail, l'organisation du travail, la communication-coordination-concertation, la gestion du temps, la formation intégrée, la mise en œuvre stratégique.

o Le module financier

Le calcul des coûts cachés suit un modèle général de calcul présenté Tableau 1. Pour les calculer, de nouveaux entretiens, cette fois quantitatifs et financiers, sont menés auprès de l'encadrement de l'organisation diagnostiquée. Ces entretiens consistent d'abord à repérer la cause des dysfonctionnements au moyen de cinq indicateurs : l'absentéisme, les accidents du travail et les maladies professionnelles, la rotation du personnel, les défauts de qualité et les écarts de productivité directe (sous productivité directe ou sous efficacité).

Tableau 1 : Modèle général de calcul des coûts cachés

	sursalaires	surtemps	surconsommations	non productions	non création de potentiel	risques
absentéisme						
accident du travail						
rotation du personnel						
défauts de qualité						
écarts de productivité directe						

© ISEOR 1974-2017

Puis les coûts cachés sont évalués au travers le coût des conséquences des dysfonctionnements appelées « actes de régulation ». L'évaluation se fait au moyen de six composants : les surconsommations qui correspondent à des biens ou des services consommés en excès ; les sursalaires qui sont utilisés lorsqu'une activité est réalisée par une personne titulaire d'une fonction mieux rémunérée que celle qui devrait l'assumer,

ou lorsque des salaires sont versés à des personnes absentes ; les surtemps qui correspondent à des activités de régulation qui prennent du temps supplémentaire ; les non productions qui surviennent en cas d'absence d'activité ou d'un arrêt de travail ; les non créations de potentiel et les risques qui correspondent à des régulations futures (non création de potentiel) ou probables (risques). Les régulations des dysfonctionnements sont coûteuses et engendrent des pertes de valeur ajoutée car elles sont de deux types : les activités humaines et les surconsommations de biens, matières ou services. Les temps humains passés à réguler des dysfonctionnements sont valorisés à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable (CHVACV) qui est égale au rapport de la marge sur coûts variables (ou valeur ajoutée sur coûts variables) sur le nombre d'heures de travail attendue. Les surconsommations de biens ou services sont évaluées à partir des coûts effectifs des biens et des services (coût de revient d'achat).

○ La présentation du diagnostic socio-économique

Une fois réalisé, le diagnostic est présenté aux personnes interviewés dans une séance appelée « effet-miroir » pour valider collectivement, par consensus, les dysfonctionnements et les coûts cachés identifiés (Cappelletti, Levieux, 2010).

Une fois validé, le diagnostic sert de plateforme de travail au groupe de projet socio-économique. Son rôle est d'inventer des solutions pour réduire les dysfonctionnements identifiés et convertir les coûts cachés en performances. Une fois mises en œuvre, les solutions sont évaluées pour mesurer la réduction des dysfonctionnements et des coûts cachés et les performances engendrées (Savall, Zardet, 1987, 2008).

2.2.3. L'axe outils du contrôle de gestion socio-économique

Les outils sont utilisés par tous les managers de l'entreprise. Ils sont au nombre de six pour instrumenter les six domaines considérés comme cruciaux de la performance socio-économique et créer une cohérence managériale intra-organisationnelle minimale : la gestion du temps, la grille de compétences, le tableau de bord de pilotage, le plan d'actions stratégiques internes et externes, le plan d'actions prioritaires, le contrat d'activité périodiquement négociable, (Savall, Zardet, 1992, 2008 ; Cappelletti, Levieux, 2010).

3. Le cadre scientifique des coûts cachés : la recherche-intervention qualimétrique

La recherche-intervention qualimétrique est, en quelque sorte, le « véhicule » scientifique de la méthode des coûts cachés qui en partage donc les principes. Cette recherche-intervention prend place dans le paradigme de l'*Evidence-Based Management* (Pfeffer, Sutton, 2006 ; Rousseau, 2006) qui regroupe les approches de terrain visant à théoriser les pratiques professionnelles. À un second niveau, en tant que recherche collaborative transformative, elle se rapproche de l'*engaged scholarship* de Van de Ven et Johnson (2006) notamment au plan des dispositifs épistémologiques qu'elle mobilise.

3.1 Le paradigme de référence de la recherche-intervention qualimétrique : l'*Evidence-Based Management*

La littérature en comptabilité et contrôle portant sur les recherches de terrain est considérable (Kaplan, 1998 ; Cappelletti, Baker, 2010). Le principe directeur de ces recherches repose sur une collecte de données fondée sur l'observation des pratiques professionnelles à partir d'un engagement du chercheur au sein de l'organisation qu'il

étudiée (Jönsson, Lukka, 2005). Les modèles proposés à partir de recherches de terrain font fréquemment l'objet de critiques à l'encontre de leur validité, et singulièrement en contrôle de gestion (Dupuy, Lacroix, Naro, 2006 ; Cappelletti, 2010). En effet, ces travaux suscitent des controverses car le professionnel pratiquerait un art et il serait influencé dans ses pratiques par sa formation technique, son idéologie et le contexte de son entreprise (Kaplan, Norton, 2008 ; Meysonnier, 2015). Or la question du fossé entre la théorie et la pratique en gestion renvoie fondamentalement à l'*Evidence-Based Management* (EBM). L'EBM signifie l'élaboration de connaissances théoriques, à partir d'une observation rigoureuse des faits, utiles pour améliorer l'efficacité et l'efficience des décisions managériales (Pfeffer, Sutton, 2006 ; Rousseau, 2006). L'EBM apparaît donc comme un paradigme de référence pour la recherche-intervention qualimétrique, et partant pour la méthode des coûts cachés, car fondée sur l'hypothèse qu'une analyse rigoureuse des événements permet de distinguer les faits avérés des croyances, les connaissances génériques de celles plus contingentes.

Dans les débats sur l'EBM, Van de Ven et Johnson (2006) proposent une approche qui analyse l'écart entre la théorie et la pratique comme un problème de production de connaissances. Ils développent le concept d'*engaged scholarship*, que l'on peut traduire par recherche engagée et collaborative, et qui repose sur deux principes : « la coproduction des connaissances » entre chercheurs et praticiens et « l'arbitrage contradictoire », c'est-à-dire la validation des observations par des discussions non complaisantes entre chercheurs et praticiens. Le cadre méthodologique de *l'engaged scholarship* indique cinq directions à suivre qui vont dans le sens de l'EBM : poser des problématiques de recherche enracinées dans la réalité, concevoir un projet de recherche selon un mode d'apprentissage collaboratif, prévoir un projet de recherche de longue durée, mobiliser des théories variées, réviser régulièrement les hypothèses de recherche accumulées (vision dynamique et non pas statique des hypothèses). La recherche-intervention qualimétrique, et partant la méthode des coûts cachés, s'inscrit dans ce cadre de la recherche engagée puisqu'elle vise à coproduire des connaissances avec les acteurs de l'organisation en interagissant avec eux. Dans le détail, les principes épistémologiques de la méthode des coûts cachés convergent grandement avec ceux de *l'engaged scholarship* (Cappelletti, Baker, 2010).

3.3. Les principes épistémologiques de la recherche-intervention qualimétrique

La pratique de la recherche-intervention qualimétrique appliquée à une grande variété d'objets de recherche a fait émerger trois principes qui caractérisent son épistémologie et partant celle de la méthode des coûts cachés (Buono, Savall, 2007, 2015 ; Buono, Savall, Cappelletti, 2018). L'*interactivité cognitive* désigne le fait que la construction de la connaissance collective résulte d'un processus d'interaction entre deux ou plusieurs acteurs, chacun étant porteur d'une bricole de connaissances contribue, grâce à des itérations successives, à construire une connaissance partagée par les acteurs d'une équipe ou d'une organisation. Cela justifie la nécessité d'un partenariat entre le chercheur et le terrain. La *contingence générique* désigne le fait que toute situation est contingente mais qu'une analyse approfondie révèle un composant générique que l'on retrouve dans d'autres situations, de même qu'on retrouve le même atome dans différentes molécules. Le principe de contingence générique est d'ailleurs sous-jacent aux conditions d'additivité des termes d'une somme : ainsi poser $[1 + 1 = 2]$ présuppose que les deux termes représentent des objets homogènes qui autorisent leur additivité.

L'*intersubjectivité contradictoire* désigne le processus interactif qui permet à deux ou plusieurs acteurs, partant de points de vue subjectifs différents, de construire, au moyen d'itérations au cours du temps, une représentation commune acceptable. Étant donné l'impossible objectivité, selon nous, en sciences humaines et sociales, cette représentation conventionnelle, à défaut d'être « objective », permet de construire une plateforme de connaissances d'intention scientifique, utilisable dans un espace d'acteurs donné et pour un certain temps. La collecte des données pour mesurer les coûts cachés, puis ensuite évaluer leur conversion en performances, mobilise ces trois principes épistémologiques au travers la technique de diagnostic expliquée en partie 2 de l'article. Cela permet, outre l'authenticité et la qualité des mesures, d'utiliser les coûts cachés comme matériaux scientifiques pour des publications académiques.

Le concept général de *constructivisme générique* englobe ces trois principes. Il permet, par répliques successives de recherches-interventions et de calcul des coûts cachés dans des situations toujours spécifiques, de dégager des connaissances génériques transposables à d'autres situations. Comment sait-on qu'une connaissance est générique et pas seulement locale ou spécifique ? Si les utilisateurs l'utilisent et la valident on dira que cela a une certaine valeur. La connaissance est une convention jusqu'à ce qu'il y ait une innovation reconnue par les deux communautés, celles des chercheurs et celle des praticiens. Compte tenu du courant dominant positiviste, quantitatif et logico-déductif, lorsque l'on pratique la recherche-intervention qualimétrique et la méthode des coûts cachés, il se trouve que l'on a la charge de la preuve de la scientificité. Or cette dernière est robuste étant donné la traçabilité méthodologique et les fondements épistémologiques qui sont justement des atouts de la méthode des coûts cachés (Buono, Savall, Cappelletti, 2018).

4. Critiques et perspectives de la méthode des coûts cachés

Depuis 1974, les principales connaissances génériques produites par le contrôle de gestion socio-économique et sa méthode des coûts cachés montrent que les organisations, quelles qu'elles soient, disposent d'une réserve endogène d'efficacité comprise entre 20 000 et 70 000 euros de coûts cachés par personne et par an, dont une proportion entre un tiers et la moitié est convertible en performances en un an. En revanche, une proportion comprise entre la moitié et un tiers du gisement de coûts cachés s'avère incompressible (Buono, Savall, Cappelletti, 2018). Les critiques, appelons les « limites » si l'on veut, qui sont généralement faites à la méthode des coûts cachés sont essentiellement focalisées sur sa subjectivité qui peut choquer le comptable, l'auditeur et le contrôleur « orthodoxes » sevrés au lait de la neutralité et de l'objectivité. Ses grandes perspectives résident dans une pédagogie renouvelée des coûts et une évaluation plus dynamique des investissements immatériels.

4.1. Les « limites » de la méthode des coûts cachés : des limites inhérentes aux sciences humaines et sociales ?

Les chercheurs en contrôle de l'école de la recherche-action comme Kaplan (1998) ou Reason et Bradbury (2001) se trouvent, en quelque sorte, au milieu du gué, ayant choisi l'observation rapprochée pour étudier les phénomènes liés aux situations de travail. En effet, ils restent *grosso modo* attachés au paradigme de la neutralité du chercheur, supposée être une condition *sine qua non* de la scientificité. La recherche-intervention

qualimétrique et, partant, la méthode des coûts cachés, est certes née de la recherche-action mais en approfondissant la question de l'impossible neutralité du chercheur, celui-ci assumant pleinement sa non neutralité et ses conséquences sur les limites de scientificité de sa recherche (Moison, 1984 ; Girin, 1995). Cette méthodologie relève donc d'une approche dite de constructivisme générique (voir partie 3). Elle se situe entre le positivisme et le constructivisme, essayant de dépasser la relative superficialité du premier et la particularité du deuxième qui est né, en psychologie cognitive, des recherches sur la construction de la connaissance individuelle (Piaget, 1988). Le constructivisme générique répond aux besoins de la recherche en sciences de gestion, dont le périmètre principal d'élaboration et de transmission de la connaissance n'est pas l'individu mais l'équipe ou l'organisation (Savall, Zardet, Bonnet, Péron, 2008).

Étant donné l'impossible objectivité, notamment en sciences humaines et sociales, cette représentation conventionnelle, telle que l'est un gisement de coûts cachés – mais, après tout, tel que peut l'être n'importe quel coût puisqu'il relève avant tout d'une opinion (Burlaud et al., 2004) - à défaut d'être « objective », permet de construire une plateforme de connaissances d'intention scientifique, utilisable dans un espace d'acteurs donné et pour un certain temps. Or, une tradition regrettée, singulièrement en comptabilité et contrôle, tend à séparer : les nombres et les lettres, les doués en mathématiques et doués en lettres, les recherches qualitatives et les recherches quantitatives (Savall, 1974, 1975, 1979 ; Gephart, 2004). La qualimétrie consiste à réunir ces éléments artificiellement séparés, selon le principe qu'un mot-clé a besoin d'un nombre pour faire sens et que, réciproquement, un nombre a besoin d'un mot-clé pour faire sens. La recherche-intervention qualimétrique utilise systématiquement la représentation qualimétrique pour formuler les informations recueillies ainsi que les résultats obtenus par le processus d'investigation. L'approche qualimétrique offre un éventail très riche d'éléments qualitatifs (par exemple l'expression des dysfonctionnements), quantitatifs (par exemple les régulations des dysfonctionnements) et financiers (par exemple les coûts cachés mesurés en euros) qui permet de mieux représenter les objets observés dans une optique managériale ainsi que les énoncés théoriques produits par la recherche.

4.2. Une pédagogie renouvelée des coûts

Les évaluations répétées de coûts cachés montrent donc qu'ils sont élevés, de l'ordre de 20 000 € à 70 000 € par personne et par an, ce dernier montant correspondant à des entreprises industrielles à forte intensité capitalistique ou de certains secteurs de services automatisés. Le tableau 2 montre pour illustrer le cas d'une Ecole d'hôtellerie et de restauration avec 31 000 € de coûts cachés par personne et par an.

Tableau 2 : Coûts cachés d'une École d'Hôtellerie et de Restauration

	Sursalaires	Surtemps	surconsom- mations	non productions	non création de potentiel	risques	total
absentéisme	33 800 €	8 700 €	N.E.	3 100 €	N.E.	N.E.	45 600 €
accident du travail	5 100 €	N.E.	N.E.	N.E.	N.E.	N.E.	5 100 €
rotation du personnel	N.E.	47 900 €	300 €	53 600 €	N.E.	N.E.	101 800 €
défauts de qualité	5 600 €	264 600 €	99 100 €	87 600 €	N.E.	N.E.	456 900 €
écarts de productivité	49 400 €	648 000 €	116 400 €	144 000 €	N.E.	N.E.	957 800 €

directe							
Total	93 900 €	969 200 €	215 800 €	288 300 €	N.E.	N.E.	1 567 200 €
Soit 31 000 € par personne et par an pour 50 personnes en équivalent temps plein							
<i>N.E. : non évalué compte tenu du temps imparti à l'étude</i>							

© ISEOR 1974-2017

Les coûts cachés sont assez aisément réductibles à hauteur de 35% à 55% grâce à des outils et un processus adaptés. Aussi, le problème des coûts cachés n'est pas tant celui de leur existence, puisque les activités humaines en produiraient « naturellement » en raison probablement de l'entropie régissant les systèmes humains, mais de leur accumulation au fil du temps. Combien de dysfonctionnements existent dans les organisations depuis plusieurs mois, voire plusieurs années, sans que l'on s'en occupe ? Par exemple, les réunions inefficaces, les bugs informatiques récurrents, des modes de management inappropriés, les vulnérabilités de compétences, un niveau élevé d'absentéisme etc. Or, le fait même de mesurer les coûts cachés et de présenter ces mesures relève d'une pédagogie renouvelée des coûts qui suscite dans l'entreprise une prise de conscience pour réduire les dysfonctionnements.

Ainsi le cas d'une recherche dans un gros cabinet d'expertise comptable de 60 personnes a permis de calculer que 12 % des travaux effectués par les collaborateurs n'étaient pas facturés aux clients, soit 720 000 € de non productions annuelles (12 000 € par personne et par an). Ce constat a déclenché une étude approfondie pour rechercher les causes :

- réponses aux demandes des clients avant même d'avoir pris le temps de formuler une offre ;
- difficultés pour déterminer si la consultation est comprise ou non dans le contrat annuel ;
- mauvaise organisation de la mission en amont provoquant des surtemps.

Les actions correctives ont consisté à mettre en œuvre rapidement les processus suivants :

- envoi d'un « bon d'intervention » ou devis pour toute consultation d'un client nécessitant une réponse écrite ;
- refonte des contrats ou lettres de mission en détaillant le plus possible le contenu et les modalités d'exécution de la mission ;
- mise en œuvre d'outils de planification des missions.

Un gain de 300 000 € de facturation annuelle supplémentaire a pu être ainsi réalisé grâce à l'énergie de changement provoquée par l'évaluation des coûts cachés (Cappelletti, Levieux, 2010).

4.3. L'évaluation plus dynamique des investissements immatériels

Les contrôleurs de gestion, comme les managers, sont souvent démunis pour évaluer la rentabilité des investissements immatériels tels que la formation, le recrutement, ou des actions d'amélioration des conditions de travail. Pas pour chiffrer leur coût mais pour en mesurer leur gain : combien cela rapporte-t-il ? Or la méthode des coûts-performances cachés permet d'évaluer les gains engendrés par un projet immatériel par le chiffrage de la réduction des dysfonctionnements et des coûts cachés qu'il provoque. Cette évaluation « en dynamique » peut se faire en amont du projet, de façon prévisionnelle, pour l'ajuster, puis en aval pour mesurer sa rentabilité effective. Prenons le cas d'un projet immatériel de réduction de l'absentéisme mené par une entreprise de transport public au sein d'un département technique (Cappelletti, Levieux, 2010).

Tableau 3 : Les coûts de l'absentéisme d'un département technique d'une grande entreprise de transport en commun

	Sursalaires	Surtemps	surconsommations	non-production	Total
Absentéisme (taux 17,3%)	183 000 €	15 000 €	15 000 €	747 000 €	960 000 €

© ISEOR 1974-2017

Les coûts cachés annuels de l'absentéisme s'élevaient à 960 000 € composés des montants suivants (voir tableau 3) :

- 183 000 € par an correspondant aux salaires versés aux absents par l'entreprise compte tenu des régimes sociaux en vigueur ;
- 15 000 € de surtemps correspondant à des actes de régulation supplémentaires réalisés par les présents en raison des absences ;
- 15 000 € de surconsommations en raison d'achats supplémentaires de services externes pour pallier les absences ;
- 747 000 € de non-productions correspondant au travail des absents non pris en charge par les présents et laissées en suspens.

Pour ce département d'une centaine de personnes, les coûts cachés de l'absentéisme s'élevaient donc à environ 9 600 € par personne et par an (960 000 € / 100 p.). Devant l'ampleur de ces montants, une balance socio-économique prévisionnelle a été réalisée comparant le coût d'un projet de réduction de l'absentéisme avec les gains attendus représentés par la fraction de réduction des coûts cachés envisagée. 184 000 € ont été prévus pour mener à bien le projet au travers des investissements en amélioration des conditions de travail et en temps supplémentaires passés par les managers avec les équipes pour organiser le travail, fixer des objectifs et encourager les personnes. Par comparaison avec le taux d'absentéisme d'autres organisations, la réduction possible du taux d'absentéisme et des coûts cachés a été estimée à 50% soit une prévision de réduction des coûts cachés de 480 000 € environ à l'échelle du département étudié. Le projet a donc été lancé sur la prévision d'un gain net suffisamment large de 296 000 € (480 000 € – 184 000 €). Après un an de mise en œuvre du projet, sa rentabilité effective a été mesurée montrant une réduction de l'absentéisme d'environ 40%, pour un coût du projet sensiblement égale à celui prévu, soit un gain net de 184 000 € environ pour une rentabilité effective de l'ordre de 92% (Cappelletti, Levieux, 2010).

Conclusion

Plus de quarante ans après son invention, les coûts cachés apparaissent aujourd'hui plus nettement pour ce qu'ils sont, c'est-à-dire un gisement « discutable » de pertes de valeur ajoutée, donc une réserve endogène d'efficacité, partiellement convertible en performances. Au plan managérial, les coûts cachés stimulent la recherche de solutions pour traiter les dysfonctionnements qui handicapent une organisation. Au plan scientifique, ils servent de données pour proposer des connaissances sur la dialectique coût-valeur des organisations. C'est cette double facette méthodologique et théorique, managériale et scientifique, qui fait l'originalité et l'apport essentiel des coûts cachés en gestion. Au-delà ses apports, limites et perspectives, il apparaît que l'intérêt prospectif central de la méthode des coûts cachés réside dans sa capacité à enrichir les compétences du contrôleur de gestion pour contribuer à l'innovation organisationnelle

et à la création de valeur durable. D'une part en donnant la possibilité au contrôleur de gestion de devenir un chercheur-acteur soit un « scientifique d'entreprise » comme désiré par l'EBM. D'autre part, sur un plan plus managérial, le contrôle de gestion socio-économique et sa méthode des coûts cachés permettent de déplacer le contrôle de gestion vers une position plus innovante pour l'organisation. En particulier, au travers la méthodologie, le contrôleur de gestion peut déployer quatre compétences qui sont souvent bridées : celle de *méthodologue*, c'est-à-dire de diffuseur d'outils et de méthodes vers les managers ; celle de *thérapeute*, c'est-à-dire « d'accoucheur » de solutions implicites d'amélioration portées par les acteurs concernées ; celle de *médiateur*, c'est-à-dire de facilitateur de dialogues professionnels ; celle de « *qualimètre* », c'est-à-dire d'expert en évaluation qualitative, quantitative et financière des performances. C'est au fond, donc, à une certaine révolution du métier de comptable et de contrôleur qu'invite, selon nous, la méthode des coûts cachés pour les quarante prochaines années.

Bibliographie

- Baker, R.C. (2007). Action Research and Social Engagement. *American Accounting Association Annual Meeting*. August, Chicago.
- Boje, D.M., Rosile, G-A. (2003). Comparison of socio-economic and other transorganizational development methods. *Journal of Organizational Change Management* 16(1), 10-20.
- Bolton, G. (2010). *Reflective Practice: Writing and Professional Development (3rd ed.)*. Los Angeles: sage Publications.
- Buono, A., Savall, H. (Eds) (2007). *Socio-economic intervention in organizations: The intervener-researcher and the SEAM approach to organizational analysis*. Charlotte, NC: IAP.
- Buono, A., Savall, H. (Eds) (2015). *The socio-economic approach to management revisited. The evolving nature of SEAM in the 21st century*. Charlotte, NC: IAP.
- Buono, A., Savall, H., Cappelletti, L. (Dir.) (2018). *La recherche-intervention dans les organisations. De la conceptualisation à la publication*. Traduit en anglais : *Intervention-Research: from Conceptualization to Publication*. Charlotte, NC : IAP.
- Burlaud, A., Teller, R., Chatelain-Ponroy, S., Mignon, S., Walliser, E. (2004). *Contrôle de gestion*. Vuibert Gestion.
- Cappelletti, L. (2007). "L'audit et le contrôle au centre de l'éthique d'entreprise". *Revue Economie et Management*, éditions CNDP, N°123, pp. 5-11.
- Cappelletti, L. (2012). *Le contrôle de gestion de l'immatériel*. Dunod.
- Cappelletti, L., Baker, R. (2010). Measuring and developing human capital through a pragmatic action research: a French case study. *Action Research Sage Publications* 8(2): 211-232.
- Cappelletti, L., Levieux, P. (2010). Le contrôle de gestion socio-économique : convertir les coûts cachés en performance durable, in Berland, N., Simon, F.X. (Dir). *Le contrôle de gestion en mouvement*. Eyrolles.
- Cappelletti, L., Khalla, S., Noguera, F., Scouarnec, A., Voynnet-Fourboul, C. (2010). «Toward a new trend of managing people through benevolence?». *Revue Management et Avenir*, N°36, pp.263-283.

- Carré, J.J., Dubois & Malinvaud, E. (1972). *Analyse causale de la croissance française*. Paris : Seuil.
- Dupuy, Y., Lacroix, M., Naro, G. (2006). Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 12(2) : 9-26.
- FNEGE (2016). Enquête sur l'impact de la recherche en management. <http://www.iae.univ-lyon3.fr/enquete-fnege-2016-sur-l-impact-de-la-recherche-en-management>.
- Gephart, R. (2004). Qualitative research and the Academy of Management Journal. *Academy of Management Journal* 47 : 454-462.
- Girin, J. (1995). Les agencements organisationnels. *Des Savoirs en Action. Contributions de la recherche en gestion* (sous la Direction de Charue-Duboc, F.). L'Harmattan, Logiques de Gestion, pp. 233-278.
- Jönsson, S., Lukka, K. (2005). *Doing interventionist research in management accounting*. Gothenburg Research Institute-rapport 2005:6.
- Kaplan, R.S. (1998). Innovation Action Research : Creating new management theory and practices. *Journal of Management Accounting Research* 10: 89-113.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2008). Mastering the management system. *Harvard Business Review*, Special HBS Centennial Issue, January, pp. 63-77.
- Merchant, K.A., Van der Stede, W.A. (2007). *Management Control Systems*. FT, Prentice Hall.
- Meysonnier, F. (2015). « Quel contrôle de gestion dans les start-ups ? ». *Comptabilité-Contrôle-Audit* 2(21) : 33-61.
- Moison, J.C. (1984). Recherche en gestion et intervention. *Revue Française de Gestion*, 47-48.
- Perroux, F. (1979). L'entreprise, l'équilibre rénové et les « coûts cachés ». Préface de l'ouvrage de H. Savall, *Reconstruire l'entreprise, analyse socio-économique des conditions de travail*. Paris : Dunod. 2^o édition 2014.
- Pfeffer, J., Sutton, R. (2006). *Hard facts, Dangerous half-truths and total nonsense. Profiting from evidence-based management*. Harvard Business School Press.
- Piaget, J. (1988). *L'épistémologie génétique*. Paris, PUF.
- Reason, P., Bradbury, H. (2001). *Handbook of action research*. London: Sage.
- Rousseau, D.M. (2006). Is there such a thing as Evidence-Based-Management? *Academy of Management Review* 31(2): 256-269.
- Savall, H. (1974, 1975). *Enrichir le travail humain dans les entreprises et les organisations*. Paris : Dunod. 3^o édition Paris : Economica, 1989. Translated in English: *Work and people ; an economic evaluation of job enrichment*. New-York: Oxford University Press. 2nd edition, Charlotte, NC: IAP, 2010.
- Savall, H. (1979). *Reconstruire l'entreprise, analyse socio-économique des conditions de travail*. Dunod. Nouvelle édition : Savall, H., Zardet, V. *Reconstruire l'entreprise : les fondements du management socio-économique*.
- Savall, H. (2003). An updated presentation of Socio-Economic Management Model. *Journal of Organizational Change Management* 16 (1): 33-48.

- Savall, H., Zardet, V. (1987, 2008, 2016). *Maîtriser les coûts et les performances cachés, Le contrat d'activité périodiquement négociable*. Prix Harvard l'Expansion de Management Stratégique. Economica, 6^{ème} édition 2016. Translated in English: *Mastering Hidden Costs and Socio-Economic Performances*. Charlotte, NC: IAP, 2008.
- Savall, H., Zardet, V. (1992). *Le Nouveau Contrôle de Gestion. La méthode des coûts et des performances cachées*. Editions Comptables Malesherbes.
- Savall, H., Zardet, V. (2005, 2011). *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique, observer l'objet complexe*. Préface David Boje (États-Unis). Paris : Economica. Translated in English: *The Qualimetrics Approach; Observing the Complex Object*. Charlotte (États-Unis): IAP, 2011.
- Savall, H., Zardet, V., Bonnet, M., Péron, M. (2008). The emergence of implicit criteria actually used by reviewers of qualitative research articles. Case of a European journal. *Organizational Research Methods* 11(3): 510-540.
- Schön, D. (1983). *The Reflective Practitioner: how Professionals Think in Action*. New York: Basic Books.
- Simons, R.L. (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
- Van de Ven, A., Johnson, P. (2006). Knowledge for Theory and Practice. *Academy of Management Review* 1(4): 802-821.
- Voyant, O., Bonnet, M., Datry, F., Tabchoury, P. (2017). Contribution of the socio-economic management control to steering balanced and sustainable company overall performance. *Society and Business Review*.
- Zardet, V., Voyant, O. (2003). Organizational transformation through the socio-economic approach in an industrial context. *Journal of Organizational Change Management*, 16 (1), 56-71.