Fiche 21 Les coûts cachés

Les coûts cachés correspondent aux **coûts des dysfonctionnements** dans une entreprise. Ils ne sont pas enregistrés de façon distincte dans la comptabilité financière, budgétaire ou analytique. Ils sont en général répartis dans les différents postes de la comptabilité.

# Principes généraux

**Les causes des coûts cachés :** Plusieurs causes peuvent avoir pour effet d’entraîner des coûts cachés dans l’entreprise : accident du travail, taux de rotation du personnel, absentéisme, coût de la non-qualité, l’écart de productivité directe. Chacune de ces situations va avoir des conséquences sur les coûts cachés. Par exemple, un accident du travail va perturber le fonctionnement de l’entreprise. Il faudra ensuite embaucher du personnel pour remplacer l’accidenté. Cela va donc contribuer à engager des coûts supplémentaires.

**Les deux catégories de coûts cachés**

* ceux qui sont incorporés aux coûts (**les coûts historiques**)
* et ceux qui ne le sont pas (**les coûts d’opportunités**).

**Coûts d’opportunités**

**La non-production :** Il s’agit du manque à gagner résultant de l’existence de coûts cachés. Ils empêchent l’atteinte de la production prévue au départ par l’entreprise. Exemple : l’absentéisme, travaux non facturés…

**La non création de potentiel :** Il s’agit du temps perdu par un responsable qui aurait pu être utilisé pour atteindre ses objectifs et développer son unité, plutôt que passer ce temps à régler différents problèmes.

**Coûts historiques**

**Le surtemps :** Il correspond par exemple au nombre d’heures supplémentaires réalisées par les salariés. Un salarié débutant va passer plus de temps qu’un salarié expérimenté pour réaliser une tâche.

**La surconsommation :** Du fait de l’existence par exemple d’une machine défectueuse, la consommation de matière va être plus importante que prévue et entraîner du gaspillage.

**Le sursalaire :** il s’agit, par exemple, du salaire complémentaire attribué à un salarié remplaçant un autre salarié accidenté du travail.

# Mise en application de la technique

**Modalités de détection et méthode d’évaluation des coûts cachés :**

**Henri Savall** a mis en place un système de détection et d’évaluation de ces coûts cachés. Le mode de détermination de ces coûts est effectué à l’aide du coût d’achat des matières premières, du taux horaire de la main d’œuvre ou de **la marge sur coût variable horaire unitaire**. L’objectif est d’identifier qualitativement la nature des dysfonctionnements par entretien, puis de procéder à leur valorisation pour les réduire et améliorer la performance. (voir tableau ci-dessous)

**Méthode SOF (social, organisationnel et financier) de Savall et Zardet :**

|  |  |
| --- | --- |
| **Module social** | Mettre en évidence les dysfonctionnements,  Lister les dysfonctionnements,  Définir quelles sont les relations entre les dysfonctionnements,  Structurer les dysfonctionnements en catégories  Réaliser un Pareto des dysfonctionnements en fonction du nombre d'occurrences par catégorie |
| **Module**  **Organisationnel** | Lister quelles sont les actions de régulation qui ont été mises en œuvre  Evaluer quels sont les impacts des actions mises en œuvre |
| **Module financier** | Donner une estimation chiffrée des coûts de chacune des actions. |

**Exemple**

La société OTO est spécialisée dans la valorisation de déchets de bois. Elle fait partie du groupe UBU positionné principalement dans le recyclage des câbles et métaux non ferreux. La demande de plaquettes de bois vendues en l’état génère des variations saisonnières importantes. La mise en place de flux tendus n’est pas envisageable pour ce type d’activité. Certaines plaquettes sont vendues aux clients après transformation sous forme de particules. L’entreprise peut se trouver face à deux situations problématiques : une rupture de stocks et/ou une augmentation forte et temporaire de la production. Pour faire face à la flexibilité de la demande une troisième équipe temporaire est disponible pour intervenir, en plus des deux existantes.

1. **Après avoir défini la notion de coûts cachés, indiquer les coûts cachés envisageables dans les deux situations (deux à trois éléments concrets attendus par situation).**

**Corrigé :**

Il s’agit de **coûts (réels ou virtuels) des dysfonctionnements** dans une entreprise. Ils ne sont pas enregistrés de façon distincte dans la comptabilité et sont répartis dans les différents postes de la comptabilité.

**Situation numéro 1 : Rupture de stocks**

Clients mécontents.

* diminution des commandes futures ;
* modification des règles de discussion des conditions de vente…

Utilisation des plaquettes destinées normalement à être transformées en particules.

* mécontentement des clients de particules ;
* modification du résultat global.

**Situation 2 : Augmentation forte et temporaire de la production**

Organisation des équipes : la troisième équipe est temporaire. Comment l’organiser ?

* surcoûts salariaux ;
* productivité inférieure à la normale ;
* défaut d’entretien du matériel ;
* absentéisme éventuellement plus élevé…

Afin de réduire les causes génératrices des coûts cachés, il est possible d’utiliser un diagramme d’Ishikawa (ou causes-effets, arêtes de poisson). Il permet d’identifier les causes des coûts cachés puis de déterminer les moyens de les réduire.

**CAS PRATIQUE**

L’entreprise Électricité du Sud-Ouest (ESO) est une entreprise créée en 1946 dans l’Aveyron autour de deux activités liées à l’électricité.

* l’une qui s’apparente à une activité de type BTP (bâtiment et travaux publics) d’enfouissement de câbles électriques pour un client unique en France ERDF ;
* l’autre de réalisation d’ouvrages d’éclairage pour des ponts, des places publiques etc., essentiellement auprès de collectivités locales et marginalement des entreprises.

L’entreprise est restée familiale jusqu’à son acquisition en 1998 par un grand groupe français du secteur de l’eau et de l’électricité CIVIN, intégrant son pôle « électricité » en tant que *business unit*. A cette occasion, ESO a dû intégrer les procédures et les normes techniques, de gestion et qualité de CIVIN. Elle a vu son périmètre d’affaire limité à l’Aveyron et ses départements voisins pour ne pas concurrencer d’autres *business units* du même pôle « électricité », et s’est vu fixer des objectifs annuels opérationnels et stratégiques par le groupe.

ESO réalise ses activités d’enfouissement de câbles électriques, de construction de réseaux électriques et d’éclairage public à partir de deux sites en Aveyron, l’un au nord du département, l’autre au sud, chacun des sites disposant en particulier de son propre magasin de matériels pour réaliser les activités (nacelles, équipements de protection, pelleteuses, etc.). ESO dont le directeur général est Laurent Bec compte 37 employés.

Depuis la crise de 2008, le groupe CIVIN connaît une situation économique plus tendue sur son pôle électricité et cela pour la première fois de son histoire plus que centenaire, avec certaines des *business units* de ce pôle au mieux tout juste à l’équilibre, au pire en situation négative comme cela a été le cas pour ESO en 2016 et 2017. Cette dégradation de la rentabilité obère les dividendes versés aux actionnaires et nuit à la capacité d’autofinancement du groupe sur des activités qui demandent des investissements conséquents et réguliers.

En effet, le marché de l’enfouissement de câbles électriques et de construction de réseaux électriques est devenu extrêmement concurrentiel avec une guerre des prix féroce. Celle-ci est alimentée, d’un côté, par un mouvement de rachat des entreprises familiales, qui dominaient ce secteur jusque dans les années 1980, par des groupes internationaux pratiquant des économies d’échelle draconiennes, de l’autre par les exigences de baisse des prix du client national unique ERDF. De plus, sur le marché de l’éclairage, les collectivités locales, sujettes à des baisses de dotations publiques, se sont mises également à négocier très durement les prix d’achat de leurs prestataires ce qui n’était jusqu’alors peu, ou pas le cas.

Au plan social, ESO dispose d’une main d’œuvre essentiellement locale donc plutôt fidèle et loyale – c’est un avantage – mais assez âgée, avec une ancienneté assez forte dans l’entreprise, un niveau de formation globalement faible et, partant, une certaine difficulté à évoluer et à changer. En outre, pour régénérer ses compétences, ESO éprouve des difficultés à recruter de nouveaux talents avec un niveau de formation plus élevé, ces derniers étant souvent plus attirés par la dynamique de grandes métropoles que par la qualité de vie aveyronnaise.

Le DG (directeur général) de ESO, Laurent Bec, sur la base des résultats une nouvelle fois très médiocres de l’année 2017, s’est vu affecté par CIVIN, lors de la réunion de rentrée des *business units* du pôle électricité du groupe en janvier 2018, des objectifs d’amélioration de la productivité pour retrouver des bénéfices solides, sans licenciement ni baisse de la qualité des prestations mais par des efforts d’économies et de réorganisation, cela pour baisser les prix de vente des prestations en maintenant un haut niveau de qualité.

CIVIN souhaite que ses *business units* restaurent leur rentabilité de façon socialement responsable et dans un souci de développement durable, le groupe étant très attaché à ses normes environnementales et de responsabilité sociale sur un marché où elles sont stratégiques. Laurent Bec fait appel à vous pour le conseiller et l’accompagner dans les méthodes de contrôle de gestion et de management à déployer pour atteindre les objectifs du groupe en 2018.

**ANNEXE 3 : RÉSULTATS DU DIAGNOSTIC DYSFONCTIONNEL DE ESO**

Le diagnostic a porté sur les dysfonctionnements générateurs de pertes de productivité. Ses résultats ont été classés dans les 6 thèmes qui permettent de modéliser le fonctionnement d’une organisation : les conditions de travail, l’organisation du travail, la communication-coordination-concertation, la gestion du temps, la formation intégrée et la mise en œuvre stratégique (source : Savall, H. et Zardet, V. (2014). *Maîtriser les coûts et les performances cachés*. Economica. 1ère édition 1987).

**CONDITIONS DE TRAVAIL**

Difficultés d’accès informatiques intersites (ex : plannings)

Pannes récurrentes d’internet

Couverture réseau mobile insuffisante

PC fixes non adaptés aux sites multiples

Déplacements importants sur certains chantiers

Véhicules inadaptés (ex : fourgons)

Absence de télécommandes sur grues

Défauts de sécurité (ex : matériels inadaptés pour les 20 000 volts, intempéries, coupures non faites)

Pénibilités excessives du travail (ex : en hiver, en cas d’intempéries)

**ORGANISATION DU TRAVAIL**

Difficultés de préparation des dossiers d’intervention (ex : autorisations difficiles à obtenir)

Manque de clarté des fonctions (ex : rôle du siège)

Difficultés des RA à assurer certaines tâches administratives (ex : contrats de sous-traitance)

Matériels non prêts pour les interventions

Le magasin est en « libre-service » (ex : prélèvements de matériels déjà affectés, constitution de « tas »)

Réinterventions sur chantiers en raison de défauts qualité

Défauts d’études techniques (ex : manque de vision terrain, anciens réseaux télécom)

Dossiers de branchement EDF erronés

Pas de mutualisation des matériels entre RA

Matériels manquants ou inadaptés sur chantier (ex : scotch, feuillards, bouteilles de gaz)

Changements intempestifs d’équipes sur un chantier pour en démarrer un autre

**COMMUNICATION-COORDINATION-CONCERTATION (3C)**

Défauts de communication et de concertation entre RA et RC (ex : problèmes sur un chantier à régler à distance, informations utiles aux clients etc.)

Manque d’anticipation des RC auprès des RA (ex : alerte tardive sur un chantier non terminé)

Défauts de communication entre RA, RC et magasin

Outils de planning des missions différents entre RA

Sentiments d’un excès de contrôle des RA sur les RC (ex : informations sur avancement)

Manque de retour des RA vers les RC sur la qualité des chantiers

Défauts de communication entre RA (ex : plannings, gestion du matériels)

Défauts dans les relations clients (ex : riverains non informés du démarrage d’un chantier)

**GESTION DU TEMPS**

Non-respect des horaires de chantiers (démarrage à 8h et arrêt à 17h sur chantier)

Manque de vigilance sur le respect des horaires de la part des RC

Temps passés sur chantiers trop importants par rapport au prévisionnel

Sentiment d’iniquité dans les efforts de productivité de la part des ouvriers

Défauts de planification des chantiers

Manque de planification des véhicules (ex : les 3 nacelles)

Délais d’approvisionnement excessif en petits matériels (ex : les pelles sont souvent en rupture de stock)

Cadences des chantiers non adaptées (ex : non prise en compte des aléas et de la complexité)

Interruptions fréquentes dans la réalisation de chantiers

Temps de trajets non intégrés au planning

**FORMATION INTÉGRÉE**

Manques de compétences sur certaines activités de gestion (ex : la gestion des contrats de sous-traitance)

Lacunes dans certaines compétences de base en intervention dîtes règles de l’art (ex : fourreaux, branchement…)

Manque de formation en maintenance (ex : caméras de vidéosurveillance)

Manque d’outils disponibles pour choisir les formations (ex : plus de fiches de choix de formation)

**MISE EN ŒUVRE STRATÉGIQUE**

Manque de mutualisation des moyens (ex : pas d’investissement sur une trancheuse)

Manque d’implication des salariés dans la survie de l’entreprise

Absence de rémunérations incitatives sur les performances

Système de promotion insuffisant

Difficultés pour recruter (ex : techniciens, ingénieurs)

Faiblesse du nombre de clients en câblage électrique (ex : un seul client ERDF)

Manque de développements sur nouveaux métiers (ex : éolien, photovoltaïque, fibre optique)

Manque de reconnaissance des équipes d’intervention (ex : plus de repas lors des fins de chantiers performants)

Des anciens clients ont été perdus (ex : SNCF, stations autoroutes)

Manque de confiance réciproque entre les RA et les RC

**ANNEXE 4 : CONSÉQUENCES ÉCONOMIQUES DES DYSFONCTIONNEMENTS CLÉS**

L’analyse hiérarchisée du diagnostic a conduit ESO à retenir 14 dysfonctionnements clés jugés particulièrement vecteurs de pertes de productivité ou de risques de pertes de productivité

|  |  |
| --- | --- |
| **ABSENTEISME ET MALADIES PROFESSIONNELLES** | **CONSEQUENCES ECONOMIQUES EN 2017** |
| 1. Absence pour maladie non remplacée | Au total 1000 h d’absence non pas été remplacées |
| 2. Absence pour maladie remplacée | Au total 1972 h d’absence ont été remplacées par des personnes de statut employé et ouvrier en CDD |
| **ROTATION DU PERSONNEL** |  |
| 3. Quatre nouveaux recrutés en 2017 n’ont pas atteint l’efficacité que l’on attendait d’eux eu égard à leur formation et expérience | - 2 nouveaux entrants ont été évalués à 75% d’efficacité sur une base 100 attendue  - 1 nouvel entrant a été évalué à 50% d’efficacité  - 1 nouvel entrant a été évalué à 30% d’efficacité sur 9 mois de l’année (100% sur les 3 autres) |
| **DEFAUTS DE QUALITE** |  |
| 4. Difficultés d'accès informatiques intersites | - Sur le site N, 3 personnes perdent 1/4h par jour à régler les difficultés d’accès informatiques  - Sur le site S, 1 personne perd au total 1/2h par semaine à régler les difficultés d’accès informatique  - En sus, sur les 2 sites, 12 personnes perdent au total 1/4h par mois à réguler les difficultés d’accès informatiques |
| 5. Réinterventions sur des gros chantiers après leur achèvement en raison de défauts de réalisation | - 3 personnes ont passé chacune 5 jours de travail en réintervention sur des gros chantiers  - Les consommations de matériels supplémentaires des réinterventions sur les gros chantiers ont été évaluées à  3 500 € au total |
| 6. Réinterventions sur des petits chantiers après leur achèvement en raison de défauts de réalisation | - 6 personnes passent chacune ½ journée de travail par mois en réintervention sur des petits chantiers  - Les consommations de matériels supplémentaires des réinterventions sur les petits chantiers ont été évaluées à 3 800 € au total |
| 7. Défauts de préparation des chantiers : blocages sur dossier (par exemple la position des armoires électriques est fausse sur les plans d’intervention) | - 17 personnes sur les chantiers perdent chacune 1/4h par semaine en raison de défauts dans les dossiers d’intervention |
| 8. Défauts de préparation des chantiers : défauts de matériel (par exemple nombre insuffisant de pelles réservées en magasin) | - 17 personnes sur les chantiers perdent chacune 1/2h par mois en raison de manque de matériels |
| 9. Casses et pannes de matériels | - le coût des casses de matériel lors des interventions sur les chantiers est évalué à 30 000 € par an |
| **SOUS EFFICACITÉ** |  |
| 10. Non-respect des horaires de chantiers (8h-17h) pour les interventions : elles démarrent parfois après 8h et finissent avant 17h. | - la géolocalisation des équipes d’intervention a permis d’évaluer à 1/4h de travail perdu par jour (lié au non-respect des horaires de chantier) pour chacun des 20 ouvriers et 2 RC |
| 11. Dysfonctionnements des magasins pour ranger rigoureusement les consommables | - 17 personnes perdent 1/2h par mois à chercher des consommables mal rangés dans les magasins |
| 12. Déplacements importants entre les chantiers liés à leur mauvaise planification géographique | * - 4 personnes perdent 2h par semaine en déplacement entre les chantiers qui auraient pu être évités * -12 personnes perdent 1h par semaine en déplacements évitables |
| 13. Pertes d'opportunités d'affaires : éclairage | - le renouvellement d’un marché d’éclairage de 150 000 € par an a été perdu en raison de prestations non satisfaisantes. |
| 14. Pertes d'opportunités d'affaires : réseau électrique | - le renouvellement d’un marché de câblage électrique de 500 000 € par an a été perdu en raison de prestations non satisfaisantes |

**ANNEXE 5 : INDICATEURS DE CALCUL DES PERTES DE PRODUCTIVITÉ**

Source : Cappelletti, L., Voyant, V., Savall, H. (2018). « 40 ans après leur invention : la méthode des coûts cachés ». *Revue Audit, Comptabilité, Contrôle : Recherches Appliquée (ACCRA),* 1(2).

Une fois l’impact des dysfonctionnements repérés dans un des cinq indicateurs, les coûts cachés sont évalués en chiffrant leurs conséquences économiques sur l’exercice, ou l’année de référence (12 mois), pris en considération. Pour cela, les conséquences des dysfonctionnements, appelées « actes de régulation » ou « régulations », sont identifiées lors des entretiens puis chiffrés en euros au moyen des six composants :

* les surconsommations correspondent à des régulations qui se traduisent par des consommations supplémentaires de biens ou de services ;
* les sursalaires sont utilisés lorsqu’une régulation se traduit par des actions réalisées par une personne titulaire d’une fonction mieux rémunérée que celle qui devrait l’assumer (glissement de fonction), ou lorsque des salaires sont versés à des personnes absentes compte tenu des conventions collectives en vigueur ;
* les surtemps correspondent à des activités de régulation qui prennent du temps supplémentaire ;
* les non productions surviennent en cas d’absence d’activité, d’un arrêt de travail, ou bien de pertes d’opportunités commerciales ;
* les non créations de potentiel et les risques correspondent à des régulations futures (non création de potentiel) ou probables (risques) qui n’ont pas eu lieu sur l’année de référence des calculs.

Dans la méthode des coûts-performances cachés,

* les consommations de biens ou services supplémentaires sont évaluées à partir des coûts effectifs des biens et des services concernés (prix d’achat sur facture, taux horaire salarial chargé…) ;
* les temps humains sont valorisés à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable (CHVACV, ou contribution horaire à la marge sur coûts variables CHMCV). La CHVACV est égale au rapport de la marge sur coûts variables sur le nombre d’heures de travail attendues pendant l’année considérée.