

## La méthode des coûts-cachés : un outil pertinent pour récupérer des gisements de performance négligée

### The hidden cost method: a relevant tool to recover sources of neglected performance

**Sanae LADRAOUI, (Doctorante)**

*Laboratoire Études et Recherche en Management des Organisations et des Territoires (ERMOT)  
Faculté des Sciences, Juridiques, Économiques, et Sociales.  
Université Sidi Mohammed Ben Abdellah, Fès-Maroc*

**Siham KINANI, (Enseignant chercheur)**

*Laboratoire Études et Recherche en Management des Organisations et des Territoires (ERMOT)  
Faculté des Sciences, Juridiques, Économiques, et Sociales,  
Université Sidi Mohammed Ben Abdellah, Fès-Maroc.*

<b>Adresse de correspondance :</b>	Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Université Sidi Mohammed Ben Abdellah –Fès
<b>Déclaration de divulgation :</b>	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
<b>Conflit d'intérêts :</b>	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
<b>Citer cet article</b>	LADRAOUI, S., & KINANI, S. (2024). La méthode des coûts-cachés : un outil pertinent pour récupérer des gisements de performance négligée. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 5(6), 79-93. <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.11425916">https://doi.org/10.5281/zenodo.11425916</a>
<b>Licence</b>	<b>Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND</b>

Received: April 24, 2024

Accepted: May 31, 2024

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 5, Issue 6 (2024)

## **La méthode des coûts-cachés : un outil pertinent pour récupérer des gisements de performance négligée**

### **Résumé :**

Le contrôle de gestion est devenu en quelques décennies l'une des composantes majeures du management des organisations industrielles et commerciales. Son implantation a été en revanche plus difficile dans les organisations publiques et à but non lucratif, et en particulier dans une organisation professionnelle telle que l'hôpital.

Les hôpitaux marocains objet de notre recherche n'ont pas échappé à cette transformation, elles opèrent aussi dans un environnement en perpétuelle mutation. Ces organisations sont obligées de mieux maîtriser leurs performances et d'accorder une attention particulière à la maîtrise des coûts cachés qui apparaissent aujourd'hui comme un gisement de perte de valeur ajoutée, donc une réserve endogène d'efficacité, partiellement convertibles en performance.

Nous avons réalisé 12 interviews semi-directifs auprès des professionnels de santé. Les résultats de l'étude ont été traités par la méthode de l'analyse du contenu thématique. Les résultats de notre recherche nous ont permis de détecter les dysfonctionnements organisationnels qui génèrent des coûts cachés au sein du CHU Hassan II de Fès. Ce papier s'articulera autour de deux parties : Dans une première partie, nous allons présenter les fondements théoriques de la méthode des coûts performances cachés alors que la seconde partie s'intéressera à présenter la méthodologie de recherche adoptée pour mener une étude exploratoire effectuée au sein du centre hospitalier universitaire Hassan II.

**Mots clés :** Coûts-cachés, diagnostic socio-économique, dysfonctionnement, performance,

**Classification JEL :** L3, P47, J32

**Type de l'article :** Recherche appliquée,

### **Abstract:**

In just a few decades, management control has become one of the major components of the management of industrial and commercial organizations. However, its implementation has been more difficult in public and non-profit organizations, and in particular in a professional organization such as a hospital. The Moroccan hospitals that are the subject of our research have not escaped this transformation; they also operate in a constantly changing environment. These organizations are obliged to better control their performances and to pay particular attention to controlling hidden costs which today appear as a source of loss of added value, therefore an endogenous reserve of efficiency, partially convertible into performance.

This paper will be structured around two parts: In the first part, we will present the theoretical foundations of the hidden performance cost method while the second part will focus on presenting the research methodology adopted to conduct an exploratory study carried out in within the Hassan II university hospital center.

**Keywords:** hidden cost; dysfunctions; Socio-economic diagnosis; performance; hospital organizations

**JEL classification :** L3, P47, J32

**Paper type:** Empirical research

## 1. Introduction

*Dans un environnement en pleine mutation, l'évaluation de la performance des organisations publiques est devenue une nécessité et un impératif et non pas un effet de mode. Ceci est porté essentiellement par l'émergence et au développement d'un nouveau courant de pensée à la fin des années 70 qui est celui du New Public Management (NPM). Ce paradigme a mis en place les fondements pour un nouveau fonctionnement du secteur public reposant sur les principes et les modes de management du secteur privé et donnant ainsi naissance à une grande vague de réformes entreprises par différents pays à travers le monde via des conceptions et des modalités spécifiques, mais dont l'esprit et la vocation sont identiques (Bartoli & Hervé, 2011). Ce nouveau courant est alors à l'origine de transposition des techniques de management en général, et du contrôle de gestion en particulier, vers le secteur public.*

En effet, le contrôle de gestion est devenu en quelques décennies l'une des composantes majeures du management des organisations industrielles et commerciales. Son implantation a été en revanche plus difficile dans les organisations publiques et à but non lucratif, et en particulier dans une organisation professionnelle telle que l'hôpital.

Les établissements hospitaliers marocains, notamment les centres hospitaliers universitaires (CHU) objet de notre recherche n'ont pas échappé à cette transformation, elles opèrent aussi dans un environnement en perpétuelle mutation et souvent confrontés à des défis tels que la hausse des coûts et la nécessité de maintenir des niveaux élevés de qualité des soins ; Ces organisations, en plus de leur mission de soins aux patients, doivent également répondre à des exigences académiques et de recherche.

Pour s'adapter à ces exigences, les centres hospitaliers universitaires sont obligés de mieux maîtriser leurs performances et d'accorder une attention particulière à la maîtrise des coûts cachés qui apparaissent aujourd'hui comme un gisement de perte de valeur ajoutée, donc une réserve endogène d'efficacité, partiellement convertible en performance. Les coûts cachés se réfèrent à des dépenses qui ne sont pas immédiatement visibles dans les budgets ou les états financiers traditionnels, mais qui impactent directement les opérations et les résultats du CHU. Dans cette optique, la méthode des coûts cachés qui a été théorisée et présentée par SAVALL Henri et ZARDET Véronique dans les années 70, émerge comme un outil essentiel pour dénicher les coûts qui ne sont ni quantifiés ni surveillés dans les systèmes de l'information, pour assurer la survie et améliorer la performance économique et sociale des hôpitaux publics marocains. Cette méthode de coûts cachés serait une alternative aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion.

Le présent article s'inscrit parmi les études visant l'identification des coûts cachés qui influencent la performance sociale et économique des organisations hospitalières. Donc, notre question de recherche est de savoir si la méthode des coûts cachés est positivement liée à l'amélioration de la performance socio-économique des organisations hospitalières. Pour ce faire, nous proposons de mener une étude exploratoire qualitative auprès des chefs de service, des médecins, des infirmiers et des cadres administratifs au sein du CHU Fès afin de recenser les dysfonctionnements qui génèrent des coûts cachés. Leur identification et leur gestion appropriées sont cruciales pour une allocation efficace des ressources et une amélioration continue de la qualité des soins et de performance globale.

En synthèse, cette étude vise à fournir un aperçu approfondi de la méthode des coûts dans les CHU en mettant en évidence ses implications pour la gestion des ressources et l'amélioration des résultats économiques et sociaux dans le domaine des soins de santé.

Pour ce faire, ce papier s'articulera autour de deux parties : Dans une première partie, nous allons présenter les fondements théoriques de la méthode des coûts de performances cachés alors que la seconde partie s'intéressera à présenter la méthodologie de recherche adoptée pour

mener une étude exploratoire effectuée au sein du centre hospitalier universitaire Hassan II ainsi que l'identification des dysfonctionnements que nous allons aborder et discuter en dernier lieu.

## 2. La méthode des coûts cachés : revue de littérature

Cette première partie a pour objectif de définir le cadre théorique de notre champ d'études : « la méthode des coûts cachés ». Dans un premier temps nous présentons le modèle de coût-performance caché au cœur de la théorie socio-économique développée par Savall & Zardet, puis nous mettons en lumière la méthode pratique d'évaluation des coûts. Enfin, nous mettons l'accent sur la conversion ou le recyclage des dysfonctionnements en performance.

### 2.1. Le modèle théorique des coûts cachés

Zardet. Ensuite, nous présentons le modèle de coût-performance caché au cœur de la dynamique d'innovation socio-économique. Enfin, nous détaillons la méthode pratique d'évaluation des coûts cachés.

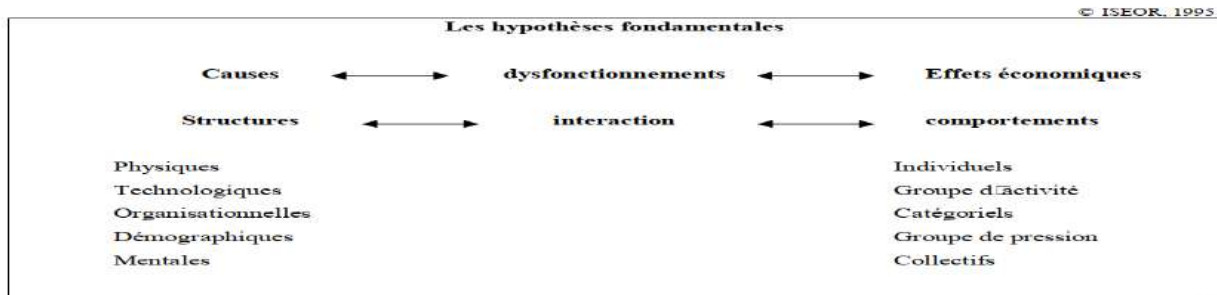
#### 2.1.1. Présentation de la théorie socio-économique des coûts cachés des organisations

La théorie socio-économique (THEOSE) a été créée et expérimentée depuis 1973 par Henri Savall et développée depuis 1976 avec son équipe de recherche l'ISEOR. Elle a permis de démontrer que le fonctionnement des organisations était lié à l'interaction et l'interdépendance entre les structures organisationnelles d'une part et les comportements humains des acteurs d'autre part. De cette interaction très complexe et permanente naît le fonctionnement vivant de l'activité. Pourtant, ce fonctionnement n'est pas toujours le fonctionnement idéal souhaité (ou « ortho fonctionnement<sup>1</sup> »), on détecte des écarts entre l'ortho-fonctionnement et le fonctionnement réel : ce sont les dysfonctionnements qui engendrent des coûts dits cachés, synonymes de détérioration de la performance économique et sociale de l'organisation.

Cette théorie met en exergue les différentes interactions entre les structures de l'organisation (les variables physiques, technologiques, organisationnelles, démographiques et mentales) et les comportements des acteurs qui sont à l'origine des dysfonctionnements et peuvent être « regroupés dans cinq indicateurs considérés comme des familles de dysfonctionnements à savoir : l'absentéisme, les accidents du travail, la rotation du personnel, la non-qualité ou défaut de qualité et les écarts de productivité directe ou sous-productivité directe » (Savall, 1974, 1979; Savall & Zardet, 1987, 2007).

Partant du principe que le fonctionnement des organisations ne peut pas se baser seulement sur les structures ou sur les comportements, l'hypothèse fondamentale sur laquelle est construite la théorie socio-économique est la suivante :

#### *L'hypothèse fondamentale de la théorie socio-économique des organisations*



Source : H. SAVALL et V. ZARDET – 1995.

<sup>1</sup> Extrait de Savall & Zardet (1995 ; 2005), il s'agit du fonctionnement souhaité par les acteurs internes et externes de l'organisation. L'ortho fonctionnement est une notion relative, un référentiel souple admettant une certaine variabilité dans le temps, utile pour définir grosso modo l'orientation des actions de progrès de l'entreprise (p.488).

« La performance économique d'une organisation dépend de la qualité de l'interaction des structures de l'organisation et des comportements des hommes qui agissent au sein de cette organisation. » (Savall et Zardet, 1995, p173)<sup>45</sup>. Savall et Zardet (1995 : p172) ont souligné les limites des approches structuralistes et comportementalistes. Selon ces approches, les modifications dans les structures seraient susceptibles d'influencer les comportements et les résultats ; les approches comportementalistes se focalisent sur le seul facteur humain. Les travaux de Savall (1989 : p9-14)<sup>46</sup> en ont souligné y compris les insuffisances théoriques. Selon ces travaux, la régulation économique des conditions et de l'organisation du travail apparaissait comme une composante de la régulation sociale (Savall, 1977 : p563). Savall pausait alors et démontrant l'hypothèse fondamentale de la compatibilité des variables sociales et économiques, fondant l'approche socio-économique des conditions et de l'organisation du travail. Il démontre dans les mêmes travaux que les dysfonctionnements étaient des indicateurs de la qualité et de l'efficacité du fonctionnement dans l'interaction des structures et des comportements (Savall, 1995 : p173). Ces deux hypothèses ont constitué les hypothèses fondamentales de la théorie socio-économique des organisations.

### 2.1.2. Concept et méthode des coûts performances cachées

Henri Savall, un spécialiste en gestion et en contrôle de gestion, a développé le concept de "coûts cachés" dans le contexte de la gestion des entreprises et des organisations. Il définit les coûts cachés comme des coûts qui ne sont pas immédiatement visibles dans les systèmes comptables traditionnels, mais qui ont un impact significatif sur la performance globale de l'entreprise. H. Savall, est parmi les grands auteurs de la théorie des coûts cachés, c'est le fondateur et président aussi de l'ISEOR, son équipe a réalisé une recherche qui a conclu l'existence d'un cumul des dysfonctionnements chaque moment au sein de l'entreprise. L'objectif de cette méthode développée en 1974 est d'améliorer la performance de l'organisation. La question des coûts cachés constitue un enjeu majeur et indispensable à la performance de l'organisation. A ce constat, les coûts cachés se caractérisent par la complexité et la difficulté de les identifier et les estimer.

L'existence des coûts et des performances cachés est démontrée à partir de deux hypothèses fondamentales, l'une socio-cognitive démontrant la **compatibilité des variables sociales et des variables économiques** de la performance, la seconde dite structuro-comportementale démontrant que **l'interaction des structures et des comportements** produisait des dysfonctionnements au sein des organisations (Savall, 2015 : p.201-240). Ces coûts cachés proviennent des dysfonctionnements humains et des problèmes organisationnels, ces dysfonctionnements altèrent la performance sociale des entreprises (Savall & Zardet, 1987 ; 2015). Ce volet social des dysfonctionnements a également un pendant économique. Ces coûts peuvent inclure des dépenses telles que les coûts de non-qualité, les coûts de formation, les coûts de réparation, les coûts de réorganisation, et d'autres coûts indirects. Selon Savall & Zardet, les dysfonctionnements peuvent alors se classer dans six domaines : les dysfonctionnements liés aux conditions de travail, à l'organisation du travail, à la communication-coordination-concertation (3C), à la gestion du temps, à la formation intégrée, et à la mise en œuvre stratégique.

Ces dysfonctionnements sont ensuite regroupés dans cinq indicateurs considérés comme des familles de dysfonctionnements à savoir : *l'absentéisme, les accidents du travail, la rotation du personnel, la non-qualité ou défaut de qualité et les écarts de productivité directe ou sous-productivité directe* » (Savall, 1974, 1979 ; Savall & Zardet, 1987, 2007).

L'organisation va mettre en œuvre des actes de régulations pour parvenir à corriger es dysfonctionnements dont elle est victime dans son fonctionnement en mobilisant deux sortes de ressources : les activités humaines et la consommation de biens et/ ou services. Ces derniers

se décomposent en six composants : surconsommation, sursalaire, surtemps, non-production, Non création de potentiel stratégique, et risques.

**Table 1 : fondements de l'analyse socio-économique des organisations**

Domaines de dysfonctionnements	Indicateurs de coûts cachés	Composants des coûts cachés
Conditions de travail Organisation du travail Gestion du temps Formation intégrée Communication-Coordination- Concertation Mise en œuvre stratégique	L'absentéisme Les accidents du travail La rotation du personnel. La non-qualité Les écarts de productivité directe	Sur- salaires Surtemps Surconsommations Non productions Non création de potentiel Risques

Source : ISEOR.

### 2.1.3. SOF : méthode pratique d'évaluation des coûts cachés

Il existe une méthode permettant d'évaluer les coûts cachés, il s'agit de la méthode SOF qui se décompose en trois (3) étapes, ou modules : le module social (S) ; le module organisationnel (O) ; et le module financier (F). Les objectifs de chaque module sont présentés dans le tableau ci-après.

**Table 2 : Les modules SOF**

Module	Objectif
Social	- Détecter les dysfonctionnements élémentaires (inventaire des dysfonctionnements). - Rechercher les relations et les liens de causalité entre les dysfonctionnements au moyen de la liaison. [Structures × Comportements] → Dysfonctionnements.
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 production.
Financier	- Rechercher prix et coûts unitaires des composants de régulations. - Évaluer en unités monétaires les incidences économiques de régulations.

Source : Savall & Zardet, « Maîtriser les coûts et les performances cachés », 2015p.135.

## 2.2. Convertir les coûts et dysfonctionnements cachés en performance durable

La conversion ou le recyclage d'une partie des coûts cachés en création de valeur ajoutée permet sans surcoût à l'organisation de renforcer sa performance économique et sociale. Selon Savall & Zardet (1987 ; 2015) la conversion d'une partie des coûts cachés est possible au moyen d'un investissement sur le potentiel humain.

### 2.2.1. Amélioration de la performance économique et sociale

L'hypothèse retenue dans le modèle de Savall et Zardet (2015) est qu'il existe une compatibilité entre les performances sociales et économiques. Les dysfonctionnements qui affaiblissent la performance sociale détériorent également la performance économique.

Depuis 1976, dans le cadre du centre de recherche ISEOR, H. Savall a développé une méthode de conduite d'intervention<sup>2</sup>. La mise en œuvre d'un processus d'innovation socio-économique aboutit à un management socio-économique qui consiste à améliorer simultanément la performance économique et la performance sociale des organisations.

- La performance sociale :

Selon Savall et Zardet (2015), le concept de performance sociale se décompose en six domaines (figure N°3) : les conditions de travail, l'organisation du travail, la [communication-coordination-concertation], la gestion du temps, la formation intégrée, la mise en œuvre stratégique :

- La performance économique :

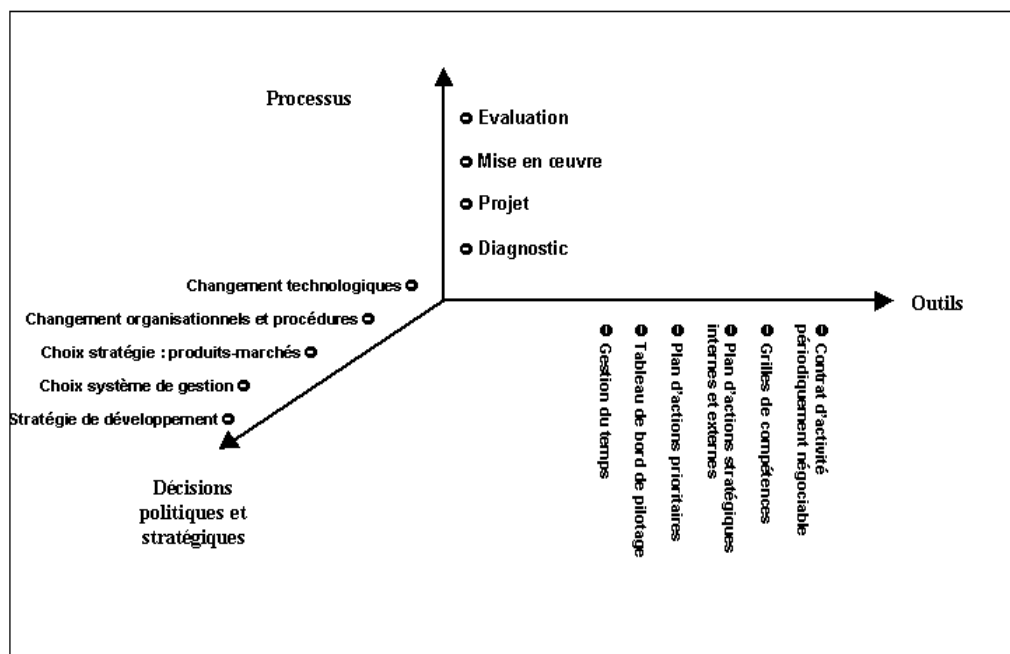
Selon Savall & Zardet (2014), la performance économique se décompose au travers de trois indicateurs prédictifs : le niveau de coûts cachés sur coûts visibles, le ratio coûts externalisés sur coûts internalisés, et enfin le rapport entre le temps de création de potentiel et le temps directement productif. Ces indicateurs aident à la prise de décision sur les actions à mettre en œuvre pour rétablir ou augmenter le niveau de performance souhaité en ayant une action sur les dysfonctionnements, qui resurgissent périodiquement sous forme de cycle et réaffectent le système incorporel de production.

### 2.2.2. La méthode d'intervention socio-économique.

L'intervention socio-économique appliquée par le centre de recherche ISEOR, est fondée sur trois axes à savoir (figure 3) :

- Un axe processus d'innovation,
- Un axe outils de management et ;
- Un axe décisions politiques et stratégiques.

Figure 1 : Le trièdre de l'intervention socio-économique



Source : SAVALL & ZARDET, « Maîtriser les coûts et les performances cachés », 2015, P. 232.

<sup>2</sup> SAVALL H. et ZARDET V., *Maîtriser les coûts et les performances cachés, le contrat d'activité périodiquement négociable*, Prix Harvard l'Expansion de Management Stratégique, préfaces de Marc-André Lanselle et de Jean-Marie Doublet, Economica, 1987, 4ème édition, 2004, 410 p.

#### ❖ L'axe processus d'innovation :

Le premier axe du trièdre a pour objectif de conduire le changement en s'appuyant sur la réalisation d'un processus d'amélioration composé de quatre étapes :

- Le diagnostic socio-économique :
- Le projet participatif
- La phase de mise en œuvre des actions d'amélioration
- L'évaluation des résultats socio-économiques

#### ❖ L'axe outils de management

L'axe outils de management vise à se doter l'encadrement d'une instrumentation managériale (outils de gestion), à renforcer son rôle d'animateur et de pilote de l'action de changement (Savall & Zardet, 2015). Plusieurs outils de management sont créés, expérimentés par Henri Savall et développée avec Véronique Zardet et l'équipe de l'ISEOR : le plan d'actions stratégiques internes et externes, le plan d'actions prioritaires, le contrat d'activité périodiquement négociable, le tableau de bord de pilotage et la grille de compétence.

#### ❖ L'axe des décisions politiques et stratégiques :

Le troisième axe du processus de changement, consiste à définir les orientations politiques du changement en termes de stratégie, règles du jeu collectives ou individuelles, politique sociale, choix des pilotes et des personnes (Savall & Zardet, 2015).

Selon Savall et Zardet (2015, p.223) la réussite du processus d'innovation socio-économique dépend d'une bonne articulation et d'un bon dosage entre les trois axes de l'intervention socio-économique. Les trois axes sont mobilisés en même temps, mais selon une chronologie déterminée. Ils sont selon Savall et Zardet (2015) indissociables.

### 3. Méthodologie de recherche et terrain

Cette partie de notre article présente en premier temps le terrain d'enquête ainsi que la méthodologie de recherche adoptée y compris l'échantillon et la collecte des données pour décrire ensuite le déroulement des entretiens. L'objectif de ce travail est de pouvoir confronter les cadres théoriques et contextuels, définis précédemment, à la réalité du terrain.

#### 3.1. Terrain d'enquête

Le centre hospitalier universitaire (CHU) est une organisation publique dirigée par le ministère de la Santé du Maroc qui contient plusieurs spécialités ainsi que des unités d'hospitalisation, il assure des consultations, des interventions chirurgicales, des soins d'urgence, des traitements et examens de laboratoires et également l'hospitalisation des malades, ainsi il dispose d'un matériel de travail, du personnel de différentes fonctions : médicale, administrative et technique. Ces derniers assurent la fonction de gestion.

Le CHU assure quatre missions à savoir : l'offre des soins de nature médicale et chirurgicale courante et spécialisée, l'enseignement en partenariat avec la faculté de Médecine et de Pharmacie, la recherche et mission de la santé publique, dont le CHU concourt à la réalisation des objectifs fixés en matière de politique de santé prônée par le ministère de la santé.

Au Maroc, les organisations hospitalières souffrent aujourd'hui de nombreux dysfonctionnements et une obligation de modernisation imposée par le nouveau contexte actuel. Elles sont représentées plusieurs centres hospitaliers universitaires (CHU), répartis sur les villes de (Rabat, Casablanca, Marrakech, Fès, Agadir, Tanger et Oujda), disposant d'un statut qui leur confère une personnalité morale<sup>3</sup> et une autonomie financière.

---

<sup>3</sup> C.-à-d. Titulaire de droits et d'obligations et peut avoir un nom, un patrimoine et un siège sociale

### 3.2. Méthodologie de recherche

- **Méthode de collecte des données**

Notre étude s'inscrit dans une démarche qualitative, celle-ci est la mieux adaptée à la nature exploratoire de notre recherche, car « les données qualitatives [...] se présentent sous forme de mots plutôt que de chiffres » (Thierard, 2014).

Pour cela, nous avons mené des entretiens semi-directifs auprès des réanimateurs, des médecins, des infirmiers et des cadres administratifs afin de recueillir des données verbales permettant d'apporter un éclairage sur la nouvelle méthode du contrôle de gestion socio-économique.

La composition de l'échantillon de personnes interviewées a été bien réfléchi dans le but d'explorer avec pertinence notre sujet. Nous nous intéressons à détecter les coûts qui n'apparaissent pas dans les systèmes d'information traditionnels pour les convertir en performance durable. Pour cela, nous avons contacté les chefs de services des spécialités suivantes : Urgences, réanimation, chirurgie générale, Gastro-entérologie, Gynécologie-obstétrique, Dermatologie. Mais, nous avons reçu des avis favorables que de la part de deux (02) chefs de services avec la collaboration de six (06) médecins (internes et résidents), infirmiers et deux cadres administratifs (02) à condition de garder l'anonymat.

Ces entretiens se sont déroulés sur une période de deux mois, dans le but d'explorer la problématique des coûts cachés au sein de l'organisation de santé et particulièrement auprès des personnels de différentes fonctions (tableau n°2) qui sont au nombre de douze.

Notre échantillon détaillé dans le tableau ci-après se compose donc de deux chefs de services, six médecins, deux infirmiers et deux cadres administratifs.

*Table 3 : Les personnels retenus pour les entretiens semi-directifs.*

Personnels	Fonctions	Durée des entretiens
CF1	Chef de service	1H30
CF2	Chef de service	1H00
M1	Médecin	45min
M2	Médecin	1H15min
M3	Médecin	45min
M4	Médecin	1H15min
M5	Médecin	30min
M6	Médecin	1H00
I1	Infirmier	1H00
I2	Infirmier	1H00
CA1	Cadre Administratif	1H00
CA2	Cadre Administratif	1H00
Total	12	10H

*Source : réalisé par nos soins.*

Nous avons établi une relation de confiance avec les personnes interviewées pour qu'ils s'expriment avec liberté, l'anonymat des données communiquées ayant été institué en règle.

- **La collecte et l'analyse des données**

Après l'accord préalable des personnes interviewées, les douze entretiens ont été enregistrés, puis retranscrits intégralement afin de les analyser.

Comme indiqué précédemment, nous avons choisi de réaliser des entretiens individuels semi-directifs basés sur l'utilisation d'un guide d'entretien qui a été élaboré sur la base de la nomenclature générale des thèmes et des sous-thèmes de dysfonctionnements :

**Table 4 : Nomenclature des thèmes et sous-thèmes du guide d'entretien**

<b>THEMES</b>	<b>SOUS-THEMES</b>
<b>Conditions de travail</b>	Matériel fourniture Aménagement et agencement des locaux Nuisances Ambiance de travail Horaires de travail sécurité
<b>Organisation du travail</b>	Répartition des tâches et des missions, des fonctions Intérêt du travail Charge de travail Autonomie dans le travail Règles et procédures organigramme Régulation de l'absentéisme
<b>Gestion du temps</b>	Respect des délais Tâches mal assumées Planification, programmation des activités Facteurs perturbateurs de la gestion du temps
<b>Communication, coordination, concertation (3C)</b>	3C horizontale 3C verticale Transmission des informations Relations avec les services environnants 3C au niveau de l'équipe de direction 3C entre élus et fonctionnaire 3C interne au service
<b>Formation intégrée</b>	Adéquation formation/emploi Dispositifs de formations Compétences disponibles Besoins de formation Formation et changement technique
<b>Mise en œuvre stratégique</b>	Orientations stratégiques Auteurs de la stratégie Démultiplication et organisation de la mise en œuvre stratégique Système d'information Gestion du personnel Outils de mise en œuvre stratégique Moyens de la mise en œuvre stratégique Mode de management

*Source : ISEOR.*

Les entretiens semi-directifs utilisées pour la collecte des données qualitatives sont sous-forme des questions ouvertes dans le but de favoriser l'expression et de collecter des données verbales pour recenser les informations liées aux dysfonctionnements résultants de l'interaction entre les structures et les comportements humains.

- **Méthode d'analyse des données**

Pour le traitement de nos données, nous nous sommes basés sur l'analyse de contenu thématique, qui constitue la source principale de nos résultats finaux. L'objectif étant de parvenir à une forme de construction théorique en utilisant les données produites par les entretiens. Nous avons effectué notre analyse de contenu en suivant trois étapes :

- La phase préanalyse ;

- Exploitation des données ;
- Interprétation.

La première étape de notre analyse des données a commencé par une retranscription des données. En effet, notre premier travail a consisté à retranscrire l'intégralité du contenu de nos entretiens réalisés afin de saisir toutes les informations brutes. Ensuite, nous avons thématiqué l'ensemble du contenu de nos interviews.

Après avoir présenté notre cadre méthodologique, nous abordons dans la section qui suit les résultats de notre étude, pour analyse et discussion.

#### 4. Résultats et discussion

Les résultats de l'étude menée auprès des acteurs des différents niveaux du centre hospitalier universitaire Hassan II ont révélé les principaux dysfonctionnements porteurs de coûts dits cachés autrement dit, les écarts en le fonctionnement souhaité et le fonctionnement réellement constaté, de même certains acteurs ont manifesté des mécontentements et des insatisfactions par rapport au fonctionnement de l'organisation.

L'ensemble des dysfonctionnements identifiés s'inscrivent dans les six thèmes de la grille d'entretien déjà cité. Le tableau ci-dessous met en exergue une synthèse des dysfonctionnements les plus significatifs issus des entretiens qualitatifs réalisés au sein du centre hospitalier Hassan II.

*Table 5 : synthèse des dysfonctionnements les plus significations*

Thèmes	Idées forces	Coûts cachés
<b>Conditions de travail</b>	Les conditions de travail sont très difficiles et lourdes. Un manque de moyens matériels et humains. La nonchalance et le manque d'implication des personnels. Entretien et nettoyage des locaux insatisfaisant.	Non qualité Absentéisme
<b>Organisation de travail</b>	Problème de précision dans la répartition et l'organisation du travail Une mauvaise organisation du travail. Une répartition irrégulière des tâches entre les différents services. Mutations et démissions de quelques personnels.	Non qualité Rotation du personnel Absentéisme
<b>Gestion du temps</b>	Mauvaise estimation des temps. Les absences non remplacées sont sources d'une surcharge de travail. Retards et des absences non justifiées des personnels	Absentéisme Non qualité
<b>Communication-Coordination-Concertation</b>	Manque de clarté et retard des informations transmises entre services. Défaut de communication avec les patients, Absence de communication entre les personnels Manque des 3C au sein du service Manque de coordination entre les services et les membres des équipes.	Sous-productivité Non qualité

	L'absence de stratégies de communication claires et efficaces. Une collaboration insuffisante entre les différents services et disciplines médicaux.	
<b>Formation intégrée</b>	Les besoins de formation sont importants. Déconnexion entre la formation et les besoins cliniques. Manque de ressources financières, humaines ou matérielles pour fournir des formations adéquates. Un encadrement insuffisant peut nuire à la qualité de la formation. La rotation fréquente du personnel entraîne une perte de continuité dans la transmission des connaissances.	Non-qualité  Rotation du personnel
<b>Mise en œuvre stratégique</b>	Absence d'implication des acteurs dans la stratégie de l'organisation. Désynchronisation des actions avec la stratégie globale.	Non-qualité

*Source : réalisé par nos soins.*

Les résultats de l'étude menée auprès des différents acteurs du centre hospitalier universitaire Hassan II ont révélé que l'organisation souffre de plusieurs dysfonctionnements résultant nécessairement de l'interaction entre les structures et les comportements humains. Il est nécessaire de signaler que les causes des dysfonctionnements au sein de l'organisation hospitalière sont très complexes dans la mesure où chaque cause provoque de multiples dysfonctionnements et chaque dysfonctionnement résulte de multiples causes.

De même, l'étude montre que l'hôpital doit accorder une attention très particulière à ces facteurs négligés afin d'améliorer la performance du système hospitalier. Ainsi les personnes interviewées considèrent que la performance joue un rôle capital et crucial au sein de l'hôpital, car il représente la structure centrale du réseau de soins, mais cette structure se trouve devant des défis majeurs auxquels il faut faire face.

« *Le corps médical est exposé à des contraintes environnementales dues aux risques infectieux, au mauvais état des locaux, aux poussières, aux saletés, aux courants d'air et à l'humidité* ». Exprime un CF1. Pour le CF2 « *la performance c'est l'amélioration de l'état de santé du patient au moindre coût et dans les plus brefs délais* ».

M1 a déploré que « *les services d'urgences font face à des flux très importants des patients, le nombre de lits et nombre de respirateurs sont très insuffisants. Ces services deviennent de plus en plus surchargés. L'hôpital est le grand perdant, les patients se plaignent et les soignants s'épuisent* ».

Pour le M2, « *La performance c'est le fait de garantir la prise en charge des patients et de fournir des prestations de qualité.* ». Il témoigne que « *les tâches sont mal réparties entre le personnel, ce qui crée des déséquilibres et des tensions au sein de l'équipe. Certains membres du personnel se retrouvent surchargés de travail tandis que d'autres ont moins à faire* ».

Et pour M3, « *Les conditions de travail sont relativement très difficiles. On est exposé à des horaires atypiques (avec notamment plages horaires de 12h, travail de nuit, travail du week-end), une charge et un rythme de travail intense* ». Il a souligné que « *la rotation fréquente entre les services et les horaires chargés rend difficile la continuité des soins. Parfois, nous trouvons du mal à suivre les progrès des patients et à coordonner les traitements avec les autres membres de l'équipe médicale* ».

Quant à I2 « *je parle de moi-même, les horaires de travail sont tellement chargés que je me sens épuisée à la fin de chaque journée, ce qui nuit à ma capacité à fournir des soins de qualité aux patients* ».

Pour M4 « *le manque de personnel dans notre service entraine des retards dans le traitement et des erreurs médicales potentielles, ce qui est préoccupant pour la sécurité des patients* ». Il ajoute que « *la coordination entre les différents services est souvent chaotique. Nous perdons beaucoup de temps à essayer de contacter les autres services pour obtenir les informations nécessaires* »

M5 a déploré « *Les horaires de travail irréguliers et les gardes prolongées affectent notre santé mentale et physique, ce qui nuit à notre capacité à fournir des soins de qualité aux patients* ».

CA1, ajoute que « *Le bavardage entre les employés, aux appels téléphoniques et aux glissements des fonctions provoque une perte de temps et par conséquent une perturbation d'activité de plusieurs services* ».

Pour le CA2 « *Nous avons du mal à obtenir des réponses de la direction concernant les problèmes des conditions de travail, ce qui crée un sentiment de frustration et de désengagement parmi le personnel* ».

Ces verbatims mettent en lumière les défis spécifiques auxquels sont confrontés différents membres du personnel hospitalier en raison des dysfonctionnements liés aux six thèmes tels que les conditions de travail, l'organisation de travail, la communication et la coordination entre les services et la répartition des tâches.

L'analyse des entretiens a permis de détecter les dysfonctionnements et les insuffisances remarquables dont souffre le Centre Hospitalier Universitaire Hassan II (manque de matériels, mécontentement des patients, vétusté des équipements, grèves enchainées, absentéisme, mauvaise répartition des tâches...). Avec tous ces problèmes, l'hôpital public est dans une situation d'inefficience, donc il est obligé d'envisager un nouveau mode de gestion et de management adapté à ce nouveau contexte. La méthode des coûts cachés que nous avons abordée dans notre article fait partie de nouveaux outils de gestion qui se diffusent aujourd'hui dans les organisations. Cette méthode consiste à renforcer la performance de l'organisation via l'identification des dysfonctionnements provoqués par les interactions multiples entre les structures et les comportements humains, et qui ne peuvent pas être détectés par les systèmes d'information classiques ;

Notre recherche s'intéresse à étudier la relation entre les coûts cachés et la performance. À l'issue de la revue de littérature, nous avons pu constater qu'il existe des coûts invisibles touchant la performance de l'entreprise. Les coûts cachés identifiés par des auteurs disant qu'il existe des dysfonctionnements qui constituent une source principale de ces coûts. À la lecture des résultats des travaux antérieurs, il paraît que certains dysfonctionnements sont d'origine comportementale pu de nature humaine. D'autres dysfonctionnements sont de sources économiques.

D'après les études antérieures, plusieurs dysfonctionnements sont identifiés, en l'occurrence, condition de travail, ordonnancement des tâches, la gestion de temps et la coordination. Ces différents problèmes de fonctionnements sont issus comme source des coûts non prises par la comptabilité telle que la non-qualité, les absences, un sursalaire, productivité non satisfaisante, évolution des réclamations clients, rotation du personnel et les départs volontaires. Ces différentes perturbations engendrent des coûts non visibles, cela impacte l'évolution de l'organisation, Sara DEHBI et al (2019). Cette étude réalisée par (Sara DEHBI ; Khadija ANGADE 2019) au sein de l'hôpital régional marocain à travers des entretiens semi-directifs fondés sur six thèmes (condition de travail, organisation de travail, gestion de temps, coordination et mise en œuvre stratégique), a permis de décrire des coûts cachés sources de ces différents malfonctionnements au sein de l'organisation liés aux différents thèmes prédéfinis par l'auteur tels que les retards, les absences, mauvaise circulation de l'information, des

démissions et des mutations. Ces différentes perturbations engendrent des coûts non visibles, influençons l'évolution de l'organisation. D'autres auteurs ayant prédéfinis que ces dysfonctionnements peuvent être classés en deux catégories à savoir : dysfonctionnements de type structurel et d'autres de type comportemental.

La régulation et la correction desdits dysfonctionnements sont source de certaines charges cachées, ce qui impacte le mode de gestion au sein de la PME et donc une performance cachée (Henri Savall et Véronique Zardet, 2010 ; L. ELKTIRI et al, 2020).

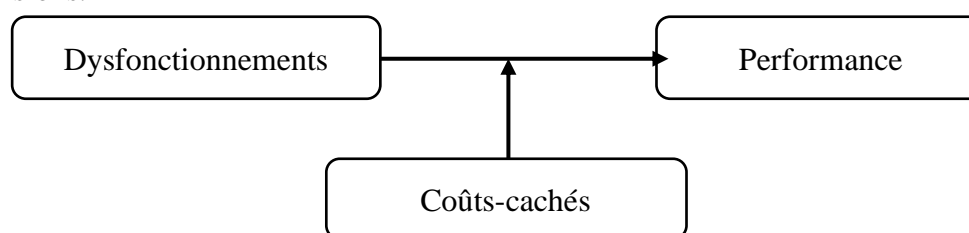
Les résultats de notre étude permettent de conclure l'existence des dysfonctionnements créant des coûts cachés et témoignent la théorie socio-économique du fondateur de la théorie des coûts cachés au sein de l'entreprise (Henri, Savall , Véronique 2010) nous citons l'absentéisme, la sous-production,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

En effet, à travers nos résultats empiriques et les travaux antérieurs réalisés sur la méthode des coûts cachés, nous pouvons confirmer que même si le contexte est différent, les résultats s'alignent sur un seul champ lié plus précisément au volet comportemental au sein de l'organisation. Toute organisation génère une gamme de coûts qui peuvent avoir un impact significatif sur les activités et la performance. Ces coûts, sous-estimés ou mal compris, englobent une variété de dépenses imprévues et indirectes qui contribuent à la complexité de la gestion des organisations. En abordant ces dysfonctionnements et en mettant en place des mesures correctives appropriées, le CHU peut améliorer les conditions de travail, l'organisation de travail, la communication et la coordination entre les services, ce qui peut à son tour contribuer à une meilleure satisfaction du personnel et à des soins de meilleure qualité pour les patients, ce qui conduit à une amélioration de la performance.

## 5. Conclusion

L'objectif de ce papier est d'attirer l'attention sur une méthode peu évoquée par la communauté scientifique, à savoir celle des coûts cachés. Plus précisément, nous avons porté réflexion sur l'adaptabilité de la méthode dans le contexte de l'hôpital public. L'étude réalisée montre que les organisations hospitalières souffrent des problèmes organisationnels qui perturbent leurs fonctionnements et génèrent des coûts cachés. Cela montre que la nouvelle méthode du contrôle de gestion socio-économique est présentée comme l'une des méthodes les plus efficaces pour améliorer sa performance et créer de la valeur ajoutée.

En conclusion, l'application de la méthode des coûts cachés dans les organisations hospitalières présente plusieurs avantages, notamment la possibilité d'identifier les coûts cachés et d'orienter les décisions stratégiques pour une gestion plus efficace des ressources. Cette méthode offre un cadre précieux pour évaluer la rentabilité et l'efficacité des activités hospitalières, contribuant ainsi à une gestion plus transparente, plus efficiente et axée sur les résultats dans le secteur de la santé. Les résultats obtenus nous ont conduits à concevoir un modèle conceptuel qui regroupe les coûts cachés, les dysfonctionnements et la performance comme concept principal au sein de telles décisions.



Source : Auteur

## Références

- (1). Bartoli, A., & Hervé, C. (2011) « Le développement du management dans les services publics : évolution ou révolution ? », *Informations sociales*, 2011/5 (n° 167), p. 24-35. DOI : 10.3917/inso.167.0024. URL : <https://www.cairn.info/revue-informations-sociales-2011-5-page-24.htm>
- (2). Dehbi S. (2019), Contrôle et analyse des coûts-performances cachés liés aux dysfonctionnements au sein des hôpitaux. Cas : hôpital régional marocain, Researchate, 16 p.
- (3). Desmaison G. (2014), Durabilité des méthodes de management socio-économique, Cas des projets de management socio-économique, 100 pages. Source : Auteur
- (4). Dos Santons C. & Mousli M. (2012), « Quelle priorité pour la prévention du risque dans les établissements de santé français du point de vue du contrôle de gestion », vol 29, p. 75 à 86.
- (5). Dos Santons C. & Mousli M.. (2016), Quel pilotage de la performance par les tableaux de bord à l'hôpital ? N° 115, p.127 à 146.
- (6). Elktiri L. et al. (2020). Dysfonctionnements révélateurs des coûts-performances cachés au sein de l'organisation : Revue de littérature ». *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 1(1), 49–59.
- (7). Makhloufi I & Saadi J & EL Hiki L &, EL Hassania A (2012), Analyse organisationnelle de l'hôpital à travers le modèle de Mintzberg : cas de l'hôpital universitaire cheikh Zaid, Vol.24, p 573-585.
- (8). Safi H. (2012), Le management socio-économique et la mise en œuvre d'une démarche de qualité intégrale dans un établissement d'enseignement supérieur en Tunisie, 343 pages.
- (9). Savall A. (2014), Les facteurs endogènes de performance durable de l'internationalisation de l'entreprise familiale : Cas longitudinal de recherche-intervention, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Conservatoire National des Arts et Métiers, Paris, 447 pages.
- (10). Savall H. & Zardet V. & Ennajem C. (2017), Mesure et analyse spectrale des réserves de productivité socio-économique : les coûts cachés.101 cas, Congrès institut international des coûts (IIC) en partenariat avec ISEOR, Lyon, France, 35 pages.
- (11). Savall H. & Zardet V. (2011), Évolution des outils de contrôle et des critères de performance, face aux défis de changement stratégique des entreprises, 28 pages.
- (12). Savall H. & Zardet V. (2013), La RSE, lien entre l'individu, l'organisation et la société : nouvel énoncé de la théorie socio-économique, N°14, 14 pages.
- (13). Savall H. & Zardet V. (2014), Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-économique des organisations, *Revue Sciences de gestion-Management*, N°64, p.60.
- (14). Savall H. & Zardet V. (2015), Maîtriser les coûts et les performances cachés, 6<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 391 pages.