

**Maîtrise des coûts cachés et efficacité dans les entreprises du
secteur industriel**

**Control of hidden costs and efficiency in enterprises in industrial
sector**

AZEBAZE KENFACK Fabrice Parfait

Doctorant

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Université de Dschang

Laboratoire de gestion , Cameroun

azebazfabrice@yahoo.fr

TAKOUDJOU NIMPA Alain

Enseignant-chercheur

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Université de Dschang

Laboratoire de gestion, Cameroun

Animpa2002@yahoo.fr

Date de soumission : 05/01/2021

Date d'acceptation : 12/02/2021

Pour citer cet article :

AZEBAZE KENFACK F. & TAKOUDJOU NIMPA A. (2021) « Maîtrise des coûts cachés et efficacité dans les entreprises du secteur industriel », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 4 : Numéro 1 » pp : 788-806.

Résumé

L'objectif de cette étude, revient tout d'abord à comprendre la constitution des coûts cachés dans les entreprises industrielles au Cameroun, ainsi que de structurer un modèle de contrôle de gestion susceptible de les réduire pour accroître l'efficacité. S'appuyant sur une analyse exploratoire qualitative par étude de cas au sein des entreprises du secteur industriel notamment de la ville de Douala, cette étude montre que le Cameroun est un terrain peu exploité en terme de coûts cachés, car la majorité des dirigeants ignorent ces coûts ce qui cause de multiples dysfonctionnements au sein de leurs entreprises. Les principaux résultats qui en sortent montrent qu'il existe des coûts cachés dans ces entreprises, constitués de multiples dysfonctionnements. Toutefois, les dirigeants de ces entreprises adoptent certaines stratégies pour les réduire comme les sanctions, les motivations, les sensibilisations.... Il faudrait aussi noter que dans le contrôle de gestion en contexte camerounais, il faille intégrer le facteur social qui est toujours négligé.

Mots clés : coûts cachés ; maîtrise ; contrôle de gestion ; efficacité ; secteur industriel.

Abstract

The objective of this study is first to understand the construction of hidden costs in industrial enterprises in Cameroon, as well as to structure a management control model that can reduce them in order to increase efficiency. Based on a qualitative exploratory analysis by case study within companies in the industrial sector, notably in the Douala city, this study shows that, Cameroon is a poorly exploited land in terms of hidden costs because the majority of managers ignore these costs causing multiple dysfunctions within their companies. The main results that emerge show that there are hidden costs in these enterprises, which are made up of multiple dysfunctions. However, the leaders of these companies adopt certain strategies to reduce them such as sanctions, motivations, sensitizations.... It should also be noted that in management control in the Cameroonian context, we must integrate the social factor that is always neglected.

Keywords: hidden costs; control; management control; efficiency; industrial sector.

Introduction

Depuis plusieurs années, la gestion des coûts fait partir de l'une des préoccupations majeures des dirigeants d'entreprise vue certaines contraintes économiques, financières et le climat d'incertitude dans lequel évolue leur entreprise. Or, plusieurs dirigeants des entreprises se contentent plutôt à la question de performance oubliant ainsi le volet coût. Néanmoins la notion de coût étant inséparable de l'activité de l'entreprise, les managers d'entreprise se retournent plutôt sur l'optimisation de ces coûts pourtant la question consiste à savoir si tous les coûts ont bien été identifiés. Dans la plupart des temps, les dirigeants des entreprises s'attardent sur les coûts qu'ils maîtrisent parfaitement et minimisent ou négligent d'autres dépenses indispensables au bon fonctionnement de l'entreprise. Ils ignorent ainsi le pourcentage qu'elles représentent dans leur entreprise, et croient être de bons gestionnaires quand ils maîtrisent les coûts révélés par leur comptable. Alors que d'autres coûts sont cachés hors des comptabilités et que le professeur savall appel coût caché. Dans l'entreprise, les problèmes d'informations imparfaites et de comportements cachés peuvent donc conduire à la paralysie ou au dysfonctionnement de tout un système collectif (Akerlof, 1970 ; Spence, 1973 ; Stiglitz, 1975). En termes de coût, une évaluation de ces problèmes peut être faite pour permettre de rationaliser davantage les processus internes de l'entreprise. Le fait n'est pas seulement de connaître le coût réel d'un produit, d'une activité ou d'une fonction. Il est aussi important de connaître les éléments tout à fait neutres ou qui exercent un impact négatif dans le processus de création de la valeur, et qui, pour la plupart des cas échappent au modèle comptable. Les emplois définitifs qui n'ont pas de nom précis et organisé, et ne peuvent être mesurés et contrôlés selon les règles précises et éprouvées sont entre autre les coûts cachés (Melyon, 2004). Pour l'essentiel, « *les coûts cachés¹ trouvent leur provenance dans les dysfonctionnements qui proviennent des attitudes humaines* ». Ceci incite donc les managers d'avoir une rationalité dans la gestion.

Force est de reconnaître que ce défi a conduit certaines entreprises à s'engager dans des initiatives de réorganisation profonde visant à la maîtrise de la totalité des dépenses. En regardant les travaux de Cappelletti (2006) ; Savall & Zardet(1987) qui nous éclairci sur tout ce qui constituer des coûts cachés dans les entreprises, on constate que de 1978 à 1980 le professeur Henri Savall et son équipe de l'ISEOR ont porté leur dévolu sur l'identification et la mise au point d'une méthode de calcul des coûts cachés et ont montré que le niveau des

¹ Définition extraite du lexique de gestion et de management d'Alain-Charles Martinet et Ahmed Silem, Dunod, 2009, 8e édition.

coûts cachés dépasse en moyenne 70 % de l'équivalent de la moitié de la masse salariale avec charges et pèse sur la compétitivité.

Dans cette optique, l'optimisation de la gestion des ressources humaines, techniques et financières demeure une préoccupation majeure pour les managers des entreprises. Ce constat vient du fait que l'intégration du management de ces ressources comme critère d'évaluation dans les modèles d'analyse des coûts sont publiés au niveau international au cours de la dernière décennie.

Dans un contexte générale d'Afrique, et plus particulièrement le cas singulier du Cameroun avec un environnement économique défavorable et dominé par une compétitivité accrue, on constate la faillite de plusieurs entreprises industrielles et ce, parce qu'elles n'arrivent pas à maîtriser la totalité de leurs coûts et s'intéressent moins aux coûts cachés. Cette dynamique relative à l'usage rationnel des ressources se trouve au cœur des débats qui animent la communauté des managers. Par ailleurs, malgré le fait que les entreprises du secteur industriel au Cameroun supportent les coûts, une négligence est faite au niveau des coûts cachés. Ainsi, la question que nous nous posons dans cette étude est la suivante : **comment se constituent et évoluent les coûts cachés dans les entreprises industrielles au Cameroun et comment les réduire?**

Cette réflexion se penche sur trois points. Le premier point examine les dysfonctionnements et les coûts cachés. Le deuxième point met l'accent sur le choix des PMI camerounais, tandis que le troisième point montre un moyen de conversion des coûts cachés en performance.

1. Dysfonctionnement et coûts cachés

D'après Savall (1995), l'entreprise assemble des coûts attachés aux dysfonctionnements des processus organisationnels, appelé coûts cachés. Ces dysfonctionnements proviennent d'une interférence entre la structure et les attitudes humaines. Ces coûts affectent indirectement le rendement de l'entreprise. Cette section présente la définition et la problématique des coûts cachés et le diagnostic de ces coûts.

1.1. Définition et problématique des coûts cachés

Un coût est un ensemble de charges supportées par l'entreprise pour fabriquer les produits et/ou produire un service qu'elle vend. Pour Boisvert et al., (2007), le coût est une somme d'argent demandée en contrepartie de biens ou de services lors de leur acquisition et correspondant à leur juste valeur à ce moment-là. En concluant qu'un coût est une accumulation de charges sur un produit à un certain stade de son élaboration (Gouget & Raullet, 2003). Deux catégories de coûts sont définies par les spécialistes de la gestion de la

qualité : Les coûts de non-qualités directs qui sont ceux que l'entreprise supporte de peur que les individus commettent des erreurs et les coûts de non-qualités indirects sont ceux que l'entreprise accepte du fait que son taux de service est faible et par les choix qu'elle fait. On distingue également les coûts visibles et les coûts invisibles. Les coûts visibles aident à calculer les montants et les écarts sans pouvoir analyser l'ensemble des causes. Un coût visible apparaît dans la comptabilité (financière et/ou de gestion) de l'entreprise. Un coût visible selon Savall (1995), peut être défini comme n'ayant pas d'existence dans le système d'information de l'entreprise. En effet, on considère un coût invisible comme coût caché s'il est phénoménologique et est étroitement associé à la notion de performance.

Partant de ce développement, on constate qu'un coût caché est généralement créé par un sujet connu comme par exemple une sous productivité, une perte de matière... Le poids que ce coût génère est pris en compte par le calcul, mais dilué dans les différentes écritures comptables de l'entreprise et agrégé à un autre coût de l'entreprise. C'est dans ce sens que Savall (1975) définit les coûts cachés comme étant simultanément « les coûts qui sont pris en compte mais dilués dans différent poste et des coûts qui ne sont pas pris en compte et qui correspondent à des manques à gagner ». De ce fait, on ne le verra pas dans la comptabilité de l'entreprise et dans les tableaux de bord.

Pendant le processus de fabrication ou de production d'un produit, l'entreprise est confrontée à une famille de coûts non maîtrisables et invisibles. Appelés coûts cachés, ils sont induits par les dysfonctionnements récurrents qui affectent le fonctionnement quotidien des entreprises. Ils ne sont ni évalués ni surveillés au sein du système d'information et n'apparaissent dans aucun poste du système comptable « général ou analytique ». Depuis 1976 le professeur Henri Savall avait posé le problème des dysfonctionnements révélateurs des coûts cachés dans l'entreprise. Aujourd'hui, l'environnement dans lequel nous vivons est changeant et concurrentiel, dominé par une forte demande. Les entreprises camerounaises font recours à un défi : celui de la « gestion des coûts », bien que ce débat soit toujours d'actualité. Cette étude s'intègre certes, dans une perspective de gestion des coûts dans les entreprises, mais plus particulièrement dans une perspective de réduction des coûts cachés dans les entreprises du secteur industriel. Baroudi & Guettaby (2008) avaient posé la question de savoir pour quelles raisons les entreprises n'apprécient-elles pas leurs coûts cachés alors qu'elles en ont même pour quelque intuition. Ces auteurs montrent ainsi trois preuves d'existence des coûts cachés dans l'entreprise. D'abord, leur existence est l'instinct. Il peut découler d'une estimation grossière ; ainsi, une entreprise qui a un taux d'absentéisme élevé en déduit, de façon

empirique, que l'absentéisme lui coûte très cher mais sans savoir son coût. Ensuite les entreprises qui, après avoir mené des actions d'innovation, réussissent à fonctionner à moindre coût : ils en concluent que l'action engagée a permis de réduire certains coûts de fonctionnement. Et enfin, le troisième type de preuve est plus théorique et se trouve au niveau du résidu, c'est à dire la partie de la rentabilité de l'entreprise qui ne peut pas s'expliquer par le travail et le capital utilisés notamment dans la production. Cristallini (2011) constate que les faibles formes d'organisation du travail et d'excitation de la puissance humaine génèrent des sérieux coûts cachés dans cinq domaines que les systèmes d'information habituelle ne distinguent pas : l'absentéisme, les accidents du travail, la rotation du personnel, les défauts de qualité, les écarts de productivité directe. En effet, toutes les anomalies des processus et activités d'organisation génératrices de coûts inutiles constituent des dysfonctionnements. Ils créent une dynamique négative et fragilisent l'ensemble des organisations.

D'un autre côté, les problèmes de contre-productivité au sein des entreprises peuvent être liés à un contrôle de gestion qui manque d'un cadre contraignant (Eboulé, 1995). Pour Mayimbi et al. (2021), le contrôle de gestion adopté dans les PME africaines n'est que peu développé. Ce constat montre que des efforts doivent encore être consentis dans la gestion des coûts dans les entreprises. Le management doit être à même de stimuler les efforts physiques et psychiques chez les humains en vue d'atteindre les performances voulues, et c'est cela qui peut s'avérer très difficile. En effet, il peut se révéler très difficile de cerner et maîtriser les comportements humains ainsi que les coûts qui en découlent si la gestion de l'entreprise n'est pas suffisamment bien instrumentée (Bampoky, 2011). Dans les entreprises, l'instrumentation du contrôle de gestion est très faible, et il y a très peu d'actions d'efficience en matière de coûts (Bampoky & Meyssonier, 2012). Le défaut d'instrumentation du contrôle de gestion, notamment en outils de connaissance des coûts pour la mesure de la performance, est un handicap majeur au processus de déploiement et de pilotage de la stratégie. Les dirigeants ne sont pas bien préparés à la mise en œuvre de démarches de changement. Pourtant, ces démarches supposent, au préalable, la maîtrise des comportements humains. Toutes ces considérations donnent lieu à l'existence des coûts cachés dans les entreprises camerounaises, et étant donné que la plupart des entreprises du secteur industriel au Cameroun sont confrontées aux dysfonctionnements porteurs des coûts cachés (absentéisme, accident de travail, rotation du personnel, sous productivité etc...), l'efficacité de leur gestion est remise en cause et entraînant ainsi une augmentation des coûts cachés. L'objet de notre étude revient alors à comprendre l'évolution et la constitution des coûts cachés dans les entreprises

industrielles au Cameroun et structurer un modèle de contrôle de gestion susceptible de les réduire pour accroître l'efficacité.

1.2. Le diagnostic des coûts cachés

Notons d'abord ici que la liaison (dysfonctionnements → régulations → coûts cachés) a été modélisée selon deux axes : les dysfonctionnements et les régulations.

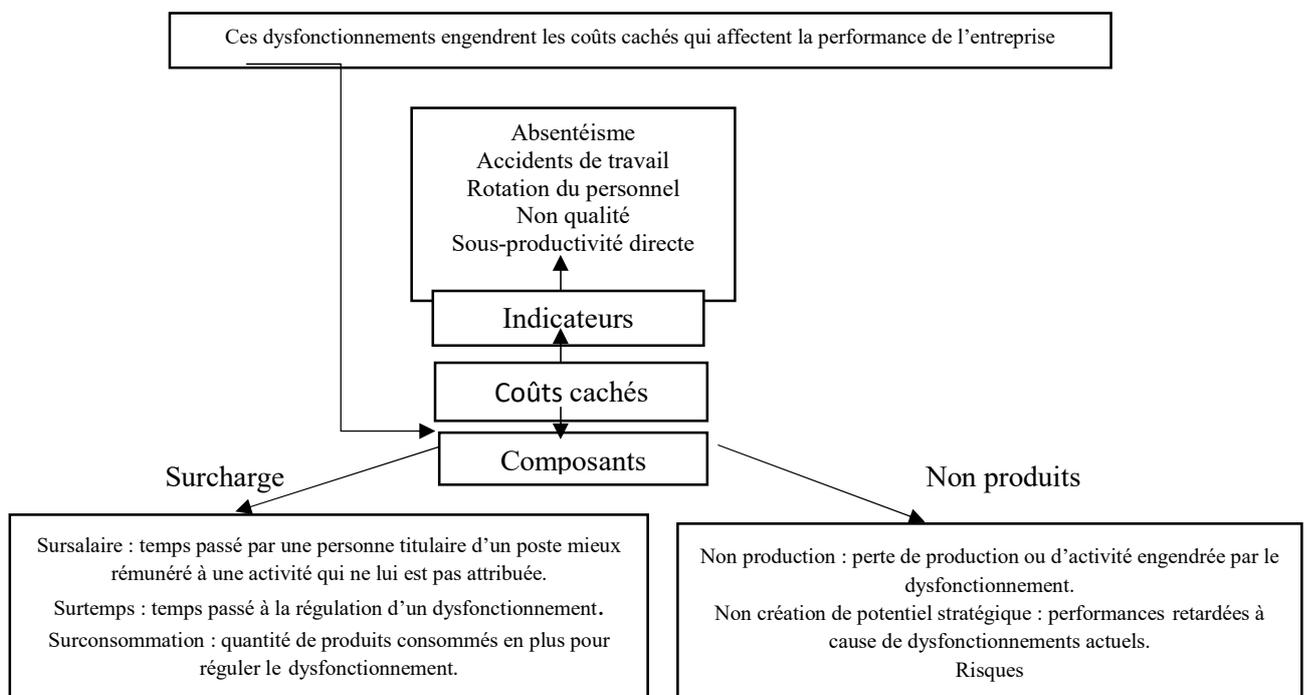
Les dysfonctionnements sont des irrégularités des processus et des actions de l'organisation qui génèrent des pertes. Ils affaiblissent l'organisation toute entière en l'évitant d'utiliser de manière efficace ses ressources. Ils bloquent les processus à arriver à ses buts et y injectent de la fluctuation. En outre, ces dysfonctionnements dictent et impactent les déterminants de la performance notamment l'aspect coût. De ce fait : s'en suit un gaspillage de ressources, perte de temps et perte de matière. Ces dysfonctionnements sont considérés comme un écart entre le fonctionnement attendu dénommé ortho fonctionnement, et le fonctionnement réel. Pour identifier les dysfonctionnements, on se réfère au point de vue des différents acteurs de l'entreprise qui ont chacun sa perception d'une part sur l'ortho fonctionnement qui désigne l'ensemble des dysfonctionnements définis par chacun des acteurs, et d'autre part sur le fonctionnement réel qui regrouperont, quant à eux, l'intersection entre les dysfonctionnements définis par les différents acteurs au sein d'une entreprise. Les coûts cachés voient donc leur genèse dans des dysfonctionnements organisationnels résultant souvent de comportements humains. Ces derniers engendrent à leur tour des indicateurs de dysfonctionnements qu'il faudra réguler. La baisse de ces dysfonctionnements diminue ainsi le montant des coûts cachés. De l'interdépendance entre les structures et les attitudes de tous les acteurs au sein de l'entreprise, naissent les dysfonctionnements. A cet égard, « L'ISEOR » distingue 6 familles ou domaines de dysfonctionnements : Condition de travail, Organisation du travail, Gestion du temps, Formation intégrée, Communication-coordination-concertation et Mise en œuvre stratégique. Pour Savall (2003), les coûts cachés ne sont pas quantifiés et surveillés dans une entreprise. Pourtant ont un impact sur le résultat de cette dernière, et aussi, lors de la prise de décision, sont négligés par le management de l'entreprise. Ils sont partiellement condensables par des actions spécifiques qui touchent : L'augmentation de la valeur ajoutée ; Le développement de la performance ; L'amélioration de l'organisation ; La construction ou le renforcement d'un climat de confiance ; le développement des personnes et de leurs relations professionnelles. Pour Louir (2017), les coûts cachés sont jugés selon l'analyse des dysfonctionnements et de leurs effets économiques. Ainsi, leur estimation permet :

- D'estimer les coûts des régulations des dysfonctionnements ;

- De créer de nouvelles renseignements ;
- De procurer un effet sur les acteurs de la structure.

L'entreprise doit entreprendre certaines actions pour pallier et corriger ces dysfonctionnements. Ces actions sont appelées régulation. Partant de cette démarche, la baisse d'un coût crée une performance et une baisse de performance crée un coût (Cristallini, 2011). Les coûts et les performances vont ensemble et restent inséparables. Pendant que la comptabilité les scinde, la théorie socio-économique dans sa continuité utilise par commodité coûts cachés afin de dire coûts performances cachés. Ces coûts cachés sont de deux ordres : D'abord les surcharges composés du surtemps (temps passé à la régulation d'un dysfonctionnement), du sursalaire (utilisation inappropriée du temps professionnel en rapport avec le coût salarial), et de la surconsommation (quantité de produits consommés en plus pour réguler un dysfonctionnement). Ensuite Les non produits constitués de la Non-production (perte de production ou d'activité engendrée par un dysfonctionnement) et de la Non-crétion de potentiel stratégique (performance latente retardée en raison d'un dysfonctionnement). Ces coûts cachés se manifestent par des Indicateurs suivants : Accident du travail, Absentéisme, Rotation du personnel, Sous productivité directe, Non-qualité. En somme, la figure en dessous illustre les différents composants et indicateurs des coûts cachés.

Figure 1 : les différents composants et indicateurs des coûts cachés



Source : (Savall & zardet, 2005, p.132)

Il faut noter que les coûts cachés, joints à un indicateur de dysfonctionnement ne sont pas relatifs à la cadence du fait observé, l'évaluation des coûts cachés est effectuée sur des règles difficiles à appliquées. La méthode que Savall trouve de pratique se décompose en trois modèles : le modèle social, le modèle organisationnel et le modèle financier (SOF), dont les objectifs partent de la détecter les dysfonctionnements élémentaires, mettre en évidence les modes de régulation des dysfonctionnements jusqu'à traduire les dysfonctionnements en coût. Ce modèle « S.O.F » permet aux chefs d'entreprise à mettre le doigt sur les dysfonctionnements, chiffrer les coûts cachés et à élaborer les actions correctrices pour améliorer la performance de l'organisation (Savall, 1995).

Les dysfonctionnements et coûts cachés étant présentés, nous allons à présent montrer le choix des PMI comme champ d'étude.

2. Les PMI, un champ propice d'étude

L'objectif de cette étude est d'identifier la composition des coûts cachés dans les entreprises du secteur industriel au Cameroun afin de les réduire. La population relevant du secteur industriel du Cameroun représente 15,6%² du total des entreprises et dominé par les PMI. Ces derniers se contentent uniquement des coûts visibles c'est-à-dire ceux qui sont fournies par les systèmes d'information et dont on peut quantifier et calculer, or le processus de production génère certains coûts qui sont très souvent ignorés et négligés. Afin d'atteindre les objectifs à moindre coût, Il sera bénéfique d'identifier les coûts qui sont non pris en compte lors de la production pour leur réduire et de garder l'entreprise en bonne santé, car ce secteur détient le PIB du Cameroun. Le paragraphe de cette section décrit le dispositif méthodologique utilisé et l'identification des coûts cachés dans les PMI camerounaise.

2.1. Dispositif méthodologique

Les PMI de cette recherche ont été choisies selon deux critères : premièrement, l'effectif du personnel : les PMI choisies ont un effectif d'au moins 5 et au plus 50 salariés³. Le second critère concerne les entreprises de production de biens ou de services et nous avons pu avoir 10 PMI. La méthode choisie est celle du cas. Le choix du terrain s'est porté vers un milieu très rationalisé, celui du secteur industriel, plus précisément, les entreprises du secteur industriel de la ville de Douala. Les investigations ont commencé en 2016. L'origine de notre intervention vient du fait que nous souhaitons mieux cerner les problèmes des coûts cachés

² RGE-2

³ Classification de la PME selon le MINPMEESA (Ministère des Petites et Moyennes Entreprises, de l'Economie Sociale et de l'Artisanat) du Cameroun.

dont l'importance s'avère déjà accrue dans le secteur industriel. Dans cette perspective, l'enquête devait concerner l'organisation du travail et s'adresser à certains responsables des entreprises. Soucieuse de ne pas alourdir le temps de passage en industrie, la direction n'a pas souhaité que des investigations soient menées sur les valeurs perçues de l'entreprise. Conformément aux principes de l'étude de cas, la méthode a consisté à multiplier les sources de données et à les croiser. La recherche d'information s'est poursuivie jusqu'à la « saturation », c'est-à-dire jusqu'à ce qu'aucune information nouvelle n'émerge de nouvelles données (Thiéart, 2007).

Le recueil des données s'est d'abord appuyé sur une analyse documentaire afin de comprendre les problèmes des coûts cachés au sein de ces entreprises.

À cette phase documentaire, a succédé une phase qualitative. Des entretiens individuels semi-directifs ont été effectués auprès des DRH, du comptable contrôleur de gestion, du chef production et chargé des travaux et du directeur financier afin d'avoir leur avis sur les coûts cachés en général mais aussi leurs perceptions de l'impact de ces derniers sur la situation de l'entreprise. Soucieux d'appréhender l'opinion des acteurs directement concernés, des entretiens individuels semi-directifs ont été réalisés auprès de 10 cadres représentatifs des diverses tranches d'ancienneté (qui étaient compris de 3 à 15 ans d'ancienneté). Les questions relatives aux thèmes suivants ont été abordées : Connaissance et origines des coûts cachés, Les dysfonctionnements du système de production, Incidence des dysfonctionnements sur les coûts cachés. Tous les entretiens ont été enregistrés et retranscrits afin de garantir une analyse de leur contenu.

2.2. Identification des coûts cachés dans les PMI camerounaises

A partir des verbatim des différents responsables des PMI, nous avons pu dénombrer les principaux dysfonctionnements inducteurs de coûts cachés qui s'inscrivent dans les 6 familles ou domaines de dysfonctionnements, que nous avons récapitulés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 1 : les dysfonctionnements inducteurs des coûts cachés dans les PMI camerounaises

Domaines	Dysfonctionnements	Coûts cachés
Condition de travail	- Démotivation du personnel	- Absentéisme - Non-qualité
Organisation du travail	- Mauvaise répartition des tâches	- Rotation du personnel

	- Changement de poste	
Gestion du temps	- Retards/Absences	- Absentéisme
Formation intégrée	- Absence de formation/Sous qualification	- Accident de travail - Non-qualité
Communication-coordination-concertation	- Absence de communication	- Sous productivité
Mise en œuvre stratégique	Inadéquation entre objectif et réalisation	- Non-qualité

Source : Auteur à partir du guide d’entretien

Dans le tableau ci-dessus, les dysfonctionnements des 6 domaines modélisent la performance sociale. D’abord au niveau des conditions du travail, on constate que les personnels sont démotivés ce qui entraîne comme coûts cachés les absentéismes et la non-qualité. Pour ce qui est de l’organisation du travail, on note une mauvaise répartition des tâches, les changements de poste entraînant ainsi comme coûts cachés la rotation du personnel. Concernant la gestion du temps, on remarque les retards et absences. Pour la formation, il y a sous qualification du personnel, absence de formation ; Ainsi, on voit les accidents de travail et la non-qualité. Pour la communication on constate une absence de communication ce qui entraîne une sous productivité. Enfin pour ce qui est de la mise en œuvre stratégique, il y a une inadéquation entre objectif et réalisation d’où la non-qualité. A partir des différentes réponses des responsables des PMI et comme le montre le tableau précédent, nous avons pu recenser la constitution des indicateurs de coûts cachés dans les PMI à savoir : l’absentéisme, accidents de travail, rotation du personnel, écart de productivité, défaut de qualité. Cependant, le système de contrôle de gestion traditionnelle ne peut montrer toutes les informations nécessaires pour apprécier la grandeur de ces coûts cachés du fait que les difficultés se situent à plusieurs niveaux (Dehbi & Angade, 2017).

L’analyse globale des coûts cachés dans les PMI camerounaises se récapitule donc dans le tableau ci-dessous :

Tableau 2 : Analyse globale des coûts cachés

Coûts cachés	PMI	Fréquence	Incidence
<u>Connaissance</u>			
Oui	4	40%	
Non	6	60%	
Total	10	100%	
<u>Causes</u>			
• Démotivation	1	10%	Agies de façon négative, augmentent les coûts et baisse la rentabilité
• Mauvaise foi, mauvais climat interne	1	10%	
• Mauvaise foi, sous qualification	1	10%	
• Démotivation, mauvaise foi, mauvais climat	1	10%	
	4	40%	
• Mauvaise foi, mauvais climat, sous qualification	1	10%	
• Démotivation, mauvaise foi, sous qualification	1	10%	
• Démotivation, mauvaise foi			
Total	10	100%	

Source : Auteur à partir du guide d’entretien

Ce tableau ressort la situation des industries camerounaises de notre échantillon. Il montre que 4 PMI seulement sur 10 connaissent la notion de coûts cachés soit un pourcentage de 40%. Ceci témoigne une négligence des coûts cachés dans les industries camerounaises donc ils ne les calculent même pas. En outre, ces coûts proviennent de plusieurs causes à savoir : la démotivation, la sous qualification des employés, la mauvaise foi et le mauvais climat interne dans l’entreprise. Les causes les plus en vue dans les PMI de notre échantillon (4 sur 10) sont la mauvaise foi, le mauvais climat interne et la sous qualification des employés. Ceci peut s’expliquer par le fait que la majorité des PMI sont les entreprises familiales du fait des problèmes de sous qualification et de mauvaise foi. Ce qui montre que dans toutes ces entreprises, ces causes sont humaines. Cela va dans le même sens que Melyon, (2004) qui a montré que les coûts cachés trouvent leur origine dans les dysfonctionnements qui proviennent des comportements humains.

3. Convertir les coûts cachés en performance

Ce paragraphe nous présentera d'abord la mise sous tension de l'entreprise et ensuite essayer de mettre sur pied un programme de réduction des coûts cachés.

3.1. La mise sous tension de l'entreprise

A partir du tableau n°1 ; n°2 et des analyses qui en ressortent, on sait maintenant que les composants des coûts cachés dans les PMI sont relatifs à la main d'œuvre : absentéisme, accidents ou maladie du travail... ; à l'appareil productif : Défaut de qualité, retouches... Cela s'explique par le fait que les facteurs explicatifs des dysfonctionnements constatés sont presque les mêmes dans ces entreprises. Pour que l'entreprise effectue une cadence de travail rapide et optimale, une certaine forme de management doit être mise en œuvre incitant ainsi les travailleurs à être passionné. Harvey, (1978) a montré que l'adoption de l'horaire flexible entraîne une réduction significative de courte durée les absentéismes. Car il faut pousser le travailleur à être présent au travail, certains utilisent le bâton et la carotte. Toutefois, il faut aussi assurer leur sécurité, Marcel Simard et al, (1985) ont montré que les moyens visant la sécurité et la prévention au travail sont entre autres le programme de santé, d'entretien préventif, d'équipement de protection individuelle. En effet, dans les entreprises camerounaises, les coûts cachés ont pour origine la démotivation, le mauvais climat interne, la sous qualification et la mauvaise foi des employés. Pour Cappelletti (2006), Cela, dans les entreprises françaises étudiées, provient de l'absentéisme, et l'implantation d'un contrôle de gestion socio-économique est facilitée par une décentralisation synchronisée vers les managers qui sont au contact direct de l'activité. La décentralisation suppose que les problèmes de formation ou d'instruction ne se posent pas chez les acteurs. Or, ces problèmes sont bien réels dans les entreprises camerounaises. L'instrumentation va de pair avec la qualification des travailleurs, dans la mesure où elle suppose que les caractéristiques techniques des outils soient d'abord maîtrisées, et que les savoir-faire que tout cela requiert soient acquis.

Les dirigeants des PMI camerounaises disposent alors quelques moyens pour mettre l'entreprise sous tension et réduire les coûts cachés présente dans le tableau ci-dessous :

Tableau 3 : moyen de réduction des coûts cachés

Moyen de réduction	PMI	Fréquence
Sensibilisation	2	20%
Motivation et sanction	1	10%
Sanction et sensibilisation	4	40%
Motivation, sanction, sensibilisation	3	30%
Total	10	100%

Source : Auteur à partir du guide d'entretien

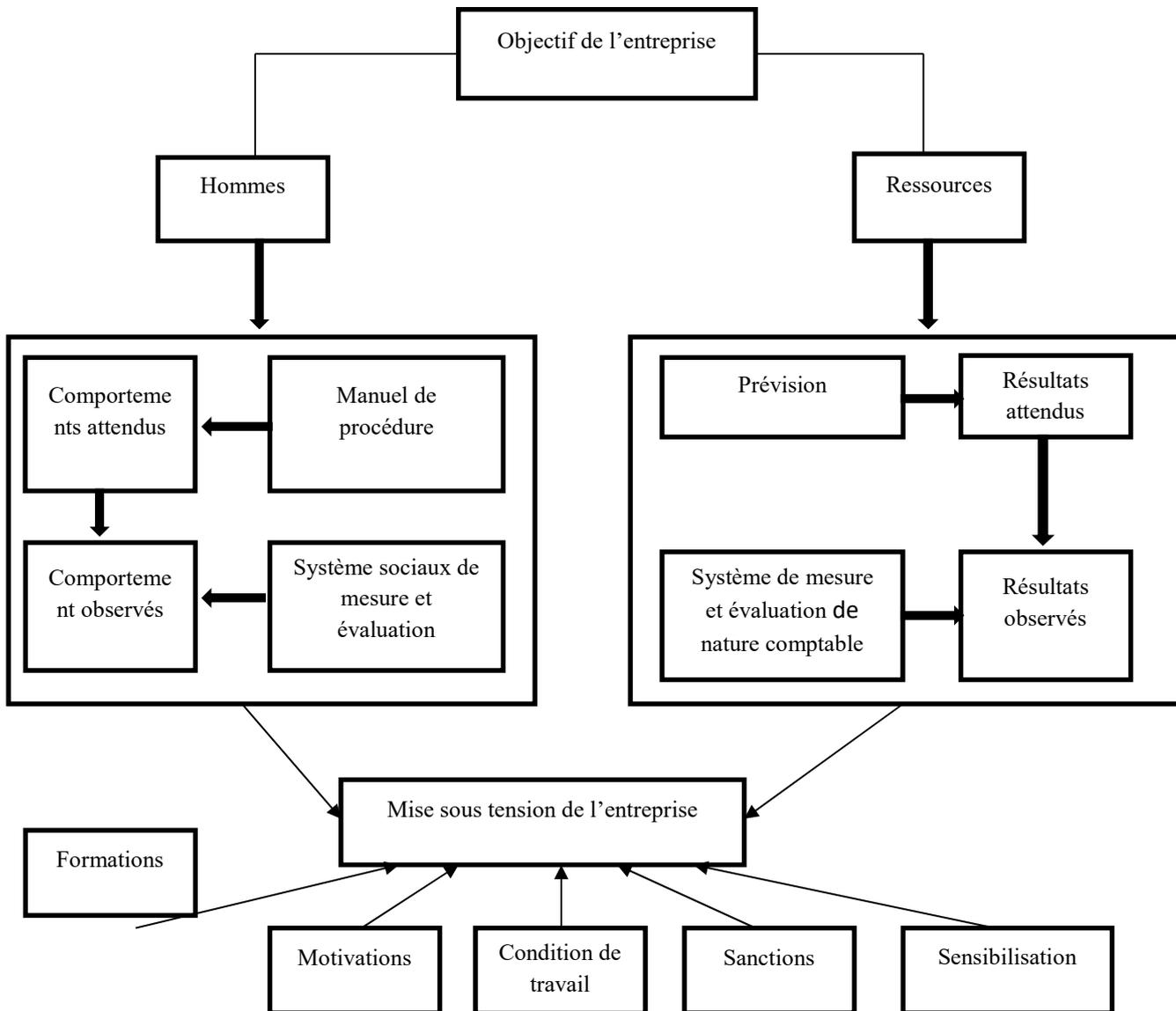
On constate que les PMI camerounaises utilisent plus la sanction et la sensibilisation.

3.2. Mise sur pied d'un programme de réduction des coûts cachés

La mise sous tension des ressources humaines doit s'accompagner de mécanismes de surveillance du personnel qui supposent à priori une certaine centralisation de la fonction contrôle de gestion. Cette centralisation dévolue au contrôle de gestion quatre prérogatives : la formation des employés, leur motivation, l'amélioration des conditions de travail et la sensibilisation. Nous sommes d'accord avec Cappelletti, (2006) sur le fait que la mesure de la performance sociale doit se faire en termes de comparaison entre les comportements attendus et les comportements observés. Le point de divergence avec lui est que les défaillances constatées au niveau des ressources humaines dans les entreprises camerounaises rendent inopportune la décentralisation du contrôle de gestion qui doit y jouer le rôle de garde-fou et, en même temps, de concepteur et d'animateur de démarches de changement.

En illustration, les axes et les conditions de mise en place d'un modèle de contrôle de gestion socio-économique dans les entreprises camerounaises sont présentés dans le graphique ci-après, reprenant ainsi le processus classique du contrôle de gestion en mettant en relief l'axe social ou comportemental tel que abordé par Cappelletti (2006), mais en montrant la prépondérance de la formation, de la motivation, des conditions de travail, des sanctions et de la sensibilisation.

Figure 2 : Modèle de contrôle de gestion socioéconomique adapté au contexte camerounais



Source : Auteur inspiré de cappelletti, (2006)

Le graphique présente deux axes : l'axe « Ressources » décrivant les rapports technico-économiques, et l'axe « Hommes » retraçant les rapports socio-économiques pas encore entièrement visibles dans les styles de contrôle de gestion développés par les entreprises industrielles camerounaises. La dynamique de l'efficacité se construit en amenant les ressources humaines à persévérer dans l'effort physique et psychique de façon à atteindre les résultats attendus ou à aller bien au-delà. Cela passe par la qualification, la motivation, l'amélioration des conditions de travail des employés, les sanctions et la sensibilisation.

Le contrôle de gestion socio-économique doit récupérer de la gestion des ressources humaines l'aspect formation et développement des compétences pour mieux concilier les deux axes. Si les problèmes de rotation du personnel et d'accident de travail peuvent s'expliquer au Cameroun par le défaut de formation, on pourrait dire que les gestionnaires des ressources humaines ne réussissent pas à concilier les recrutements effectués avec les attentes de l'entreprise. Les entreprises seraient ainsi en perpétuelle recherche de compétences remettant en cause leur performance sociale. Si les compétences attendues sont réunies, les démarches qualité peuvent être entreprises pour régler la question de l'efficacité.

Conclusion

Cette étude a consisté à comprendre la composition et l'évolution des coûts cachés dans les entreprises industrielles au Cameroun et pouvoir structurer un contrôle de gestion susceptible de les réduire pour accroître l'efficacité. Cette recherche révèle les causes majeures pouvant induire des coûts cachés : la mauvaise foi de l'employé, la démotivation du personnel, la sous qualification des employés, le mauvais climat interne, tel que observés dans les PMI de notre échantillon de par nos critères de choix. A l'issue de la mise en œuvre des méthodes et techniques annoncées permettant de venir à bout de ces dysfonctionnements, il en est ressorti, que ces entreprises utilisent presque les mêmes stratégies qui sont entre autres les sanctions, motivations, sensibilisations... . L'implémentation d'un contrôle de gestion socioéconomique obéit plus à une logique d'adaptation. Les pays en développement comme le Cameroun sont, quant à eux, confrontés à une carence de qualifications ou compétences. L'adoption d'un contrôle de gestion socioéconomique obéit à une logique de construction nécessitant une remise à plat en profondeur des processus internes existants. Dans le contexte camerounais, avant d'envisager une décentralisation synchronisée de la fonction contrôle de gestion, il faudrait d'abord réunir les conditions suivantes: la formation et l'adaptation préalables des ressources humaines aux attentes de l'entreprise, la structuration et la rationalisation des procédures de travail, l'instrumentation de la gestion. Les deux derniers éléments ont trait aux conditions de travail. L'exercice du contrôle de gestion requiert ensuite un processus de socialisation des acteurs aux outils et méthodes appropriés, et le développement des mécanismes de motivation, de sensibilisation et de sanctions.

Les résultats de cette étude suggèrent que l'efficacité d'une entreprise peut s'obtenir non seulement par les moyens financiers et techniques, mais aussi grâce au comportement des acteurs au sein de la structure. Les dysfonctionnements créent certes les coûts cachés, mais

peuvent aussi améliorer l'entreprise. Il revient donc aux managers de les évaluer et les enregistrer.

Cette étude nous aura permis d'approfondir nos connaissances dans le domaine de la comptabilité et plus particulièrement dans celui de la comptabilité de gestion sur tout à base des résultats obtenus en ce qui concerne les coûts cachés dans les entreprises du secteur industriel au Cameroun. Par ailleurs, les résultats issus de cette étude pourront être pour l'Etat un véritable outil de travail dans lequel il pourra trouver les stratégies pour faire face aux comportements déviants, de nature à porter préjudice à la rentabilité et à la croissance des entreprises de son portefeuille. Aux entreprises d'avoir une valeur ajoutée dans la mesure où elles vont non seulement contourner les dysfonctionnements liés aux coûts cachés, à travers les mécanismes appropriés, mais également de contribuer à l'amélioration de sa rentabilité voir son efficacité.

Comme toute œuvre humaine, notre recherche présente un certain nombre de limites. Celle la plus capitale est que la recherche est qualitative. En outre, il est impossible de généraliser les résultats sur l'ensemble de la population compte tenu de la petite taille de notre échantillon (seulement 10 PMI sur l'ensemble du territoire camerounais). Cependant, des études mixtes (qualitatives et quantitatives) et sur un échantillon plus grand menées dans d'autres secteurs voire d'autres pays seraient plus intéressants.

BIBLIOGRAPHIE

Akerlof, G. (1970), «The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism », *Quarterly Journal of Economics*, vol. 84, no 3, p. 488 - 500.

Bampoky, B. & Meyssonier F. (2012), « L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal », dans 33ème Congrès de l'AFC – Comptabilité et innovation, France [halshs-00690927-version 1].

Bampoky, B. (2011), « Les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal : bilan et perspectives », thèse soutenue le 9 novembre sous la direction du Professeur Meyssonier à l'université de Nantes.

Baumard & Ibert, (2007), « Quelles approches pour quelles données ? » In *Méthode de Recherche en Management*, Thiétart R. A., éd paris : Dunod, 24-56.

Boisvert, H., Laurin, C et Mersereau A (2007), « comptabilité de management », 4^{ème} édition, Pearson, 541 pages.

Cappelletti, L. (2006), « Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation », Finance – Contrôle – Stratégie, vol. 9, n° 1, mars, p.135 – 155.

Cristallini, V. (2011), « les coûts performances cachés mesure scientifique de la santé et de la validité d'une organisation et contribution à la santé des concepts de gestion ? », contrôle de gestion, juin, p.471- 488.

Dehbi, S et Angade, K. (2017), « contrôle et analyse des coûts-performances cachés liés aux dysfonctionnements au sein des hôpitaux. Cas : hôpital Régional Marocain » 15^{ème} congrès de l'institut international des coûts (IIC) et 4^{ème} congrès transatlantique de comptabilité, audit, contrôle et gestion des coûts. Université jean moulin Lyon 3. 22 et 23juin.

Eboué, C. (1995), « Les monopoles naturels électriques en Afrique : une évaluation », éditions AUPELFUREF, John Libbey Eurotext, Paris.

Gouget, C & Raulet, C (2003), « comptabilité de gestion », 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 490 pages.

Harvey, H. (1978), « Exploring the Effects of Increasing Employee Self-Control/Determination », doctorat dissertation, University of Nebraska.

Louir N. (2017), « L'intégration des coûts cachés dans l'amélioration de la performance financière des cliniques privées au Maroc. Cas d'une clinique privée pluridisciplinaire à Casablanca ». Master en management des établissements de santé. 87 p.

Mayimbi, P., Bolila, L & Kangela, V. (2021) « Les déterminants de la nature du contrôle de gestion des PME Africaines : Cas de la république Démocratique du Congo », Revue Francaise d'Economie et de Gestion « Volume 2 : Numéro 1 » pp : 131-155.

Melyon, G. (2004), « Comptabilité analytique », Bréal, 3^eédition

Savall, H. & Zardet, V. (1987), « Maîtriser les coûts et les performances cachés ». Le contrat d'activité périodiquement négociable, Economica, 1^{ère} Edition 1987, 3^{ème} Edition 1995.

Savall, H. & Zardet, V. (1995), « Maîtriser les coûts et les performances cachés », Le contrat d'activité périodiquement négociable, Economica, p.173, 410 pages

Savall, H. (1975), « Enrichir le travail humain », Dunod, 1^{ère} Edition 1975, 4^{ème} Edition Economica 1989.

Savall, H. (2003), « An update presentation of the Socio-Economic Management model », Journal of Organizational Change Management.

Simard, M., Bouteiller, D & Lévesque, C. (1985), « Prévention des accidents du travail : contexte législatif québécois et efficacité organisationnelle » *Relations industrielles / Industrial Relations*, vol. 40, n° 4, p. 703-719.

Spence, M. (1973), « Job Market Signaling », *Quarterly Journal of Economics*, vol. 87, n°3, p. 355-374.

Stiglitz, J. E. (1975), «The theory of “Screening”, Education and the Distribution of Income », *American Economic Review*, June, vol. 65 (3), p. 283 – 300.

Thietart, R-A. (2007), « Méthodes de recherche en management », 3^{ème} édition, Dunod, 586pages.