



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**Institut Supérieur de Comptabilité,
de Banque et de Finance
(ISCBF)**

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et Contrôle
de Gestion**

**Promotion 23
(2011-2012)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**ANALYSE DES COÛTS CACHES AU CENTRE
HOSPITALIER ET UNIVERSITAIRE (CHU) DE
COCODY (CÔTE D'IVOIRE).**

Présenté par :

Dirigé par :

Niamelet Kan N'GUESSAN

M. Souleymane BOUSSO

Contrôleur de Gestion à la RTS

Avril 2013

Dédicace

A Dieu le Père,

Dieu le Fils,

Dieu le Saint Esprit

le Détenteur de toutes connaissances.

A toute la grande famille Nanan KOUASSI BLE,

que tous trouvent dans ce travail la manifestation de notre reconnaissance et nos remerciements pour la solidarité que chacun nous a exprimé.

Remerciements

La réalisation de ce travail n'a été possible qu'avec le concours très déterminant de certaines personnes à qui nous tenons à exprimer notre profonde reconnaissance.

Nous adressons nos sincères remerciements à :

- ❖ Monsieur Souleymane BOUSSO, notre Directeur de mémoire qui a accepté de diriger ce travail et qui a toujours répondu promptement à nos sollicitations en dépit de ses occupations.
- ❖ Monsieur Didier Monnet GUEHI, Administrateur des Services Financiers au CHU de Cocody pour sa disponibilité et ses directives.
- ❖ Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF), Professeur au CESAG, pour la qualité de ses enseignements et ses précieux conseils.
- ❖ Monsieur Alexis KOUASSI, Chef de la Cellule de Contrôle de Gestion du CESAG qui a bien voulu nous aider dans la réalisation de ce travail.
- ❖ Pr Jean Claude KOUASSI, Directeur Général du CHU de Cocody pour avoir bien voulu nous accueillir au sein de son établissement.
- ❖ Monsieur Eugène N'GUESSAN, mon oncle pour son soutien moral, financier et son concours très déterminant à ma formation dans ce prestigieux établissement.
- ❖ L'ensemble du corps professoral et administratif du programme DESS Audit et Contrôle de Gestion du CESAG, pour la qualité de la formation.
- ❖ L'ensemble du personnel médical, para-médical et administratif surtout le Service Autonome du Contrôle et de l'Evaluation (SACE) du CHU de Cocody, pour leur accueil chaleureux et leur disponibilité.

Liste des sigles et abréviations

CAPN : Contrats d'Activité Périodiquement Négociable
CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CG : Conseil de Gestion
CHMCV : Contribution Horaire à la Marge sur Coût Variable
CHU : Centre Hospitalier et Universitaire
CME : Commission Médicale d'Etablissement
CTE : Commission Technique d'Etablissement
DAF : Directeur de l'Administration et des Finances
DG : Directeur Général
DMS : Directeur Médical et Scientifique
EPIC : Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial
EPN : Etablissements Publics Nationaux
FDFP : Fonds pour le Développement et de la Formation Professionnelle
GC : Grilles de Compétences
GDT : Gestion du Temps
ISEOR : Institut de Socio-économie des Entreprises et des Organisations
ISO : International Standard Organisation
NE : Non Evalué
ORL : Oto-Rhino-Laryngologie
PAP : Plans d'Actions Prioritaires
PPH : Pneumo-phtisiologie
QQFI : Qualitative, Quantitative, Financière
RTS : Radiodiffusion Télévision Sénégalaise
S/DBF : Sous-direction du Budget et des Finances
S/DMGP : Sous-direction de la Maintenance et de la Gestion du Patrimoine
S/DRH : Sous-direction des Ressources Humaines
S/DSIO : Sous-direction des Soins Infirmiers et Obstétricaux
SACE : Service Autonome du Contrôle et de l'Evaluation
SACRP : Service de Communication et des Relations Publiques
SIM : Service d'Information Médicale
SMQ : Système de Management de la Qualité

SOF : Social, Organisationnel, Financier

SPTF : Social Performance Task Force

SQ : Service Qualité

TA : Taux d'Absentéisme

TD : Taux de Déperdition

TDBP : Tableau de Bord de Pilotage

TIP : Taux d'Instabilité du Personnel

TMF : Taux de Mobilité Fonctionnelle

TRP : Taux de Rotation du Personnel

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des tableaux et figures

Liste des tableaux

Tableau 1: Les principaux indicateurs de mesure des coûts cachés.....	22
Tableau 2: Les objectifs du modèle SOF	30
Tableau 3: Classification des motifs d'absence	31
Tableau 4: Présentation des ressources budgétaires du CHU de Cocody	59
Tableau 5: Dysfonctionnements relevés	70
Tableau 6: Le taux d'absentéisme	72
Tableau 7: Calcul du salaire moyen du CHU de Cocody	74
Tableau 8: Evaluation des coûts cachés liés à l'absentéisme au premier semestre 2012 ...	75
Tableau 9: Répartition en pourcentage des motifs d'absence	76
Tableau 10: Répartition globale du personnel du CHU de Cocody	77
Tableau 11: Mouvement du personnel au 30/06/2012	77
Tableau 12: Le taux de rotation du personnel au premier semestre 2012.....	78
Tableau 13: Les coûts de non-qualité.....	80
Tableau 14: Evaluation des coûts cachés liés à la non-qualité.....	82
Tableau 15: Prix moyen unitaire des films de radio	83
Tableau 16: Calcul du prix moyen unitaire des films radios	83
Tableau 17: Les coûts de sous-productivité directe	85
Tableau 18: Evaluation des coûts cachés liés à la sous-productivité directe	86
Tableau 19: Evaluation en pourcentage de la sous-productivité directe.....	87
Tableau 20: Coût caché global du CHU de Cocody	88

Liste des figures

Figure 1 : Les deux sous-ensembles de coûts cachés	13
Figure 2 : Typologie des coûts cachés.....	15
Figure 3: Schéma du modèle d'analyse des coûts cachés	45
Figure 4: Coût global des coûts cachés du CHU de Cocody.....	89

Liste des annexes

Annexe 1 : Grille d'évaluation des coûts cachés.....	98
Annexe 2 : Tableau de synthèse d'évaluation des coûts cachés.....	99
Annexe 3 : Tableau de bord de pilotage des coûts cachés.....	100
Annexe 4 : Organigramme du CHU de Cocody.....	102
Annexe 5 : Questionnaire d'entretien.....	103

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicace	i
Remerciements	ii
Liste des sigles et abréviations	iii
Liste des tableaux et figures	v
Liste des tableaux	v
Liste des figures.....	v
Liste des annexes.....	vi
Table des matières	vii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE	9
Chapitre I : Les coûts cachés dans l'entreprise.....	11
1.1. Définition du coût	11
1.2. Les coûts non pris en compte par les systèmes d'information.....	12
1.3. Les coûts cachés.....	12
1.3.1. Les coûts cachés incorporés dans les coûts visibles.....	13
1.3.2. Les coûts cachés non intégrés dans les coûts visibles.....	14
1.4. Typologie des coûts cachés.....	14
1.5. Les indicateurs des coûts cachés.....	15
1.5.1. L'absentéisme.....	16
1.5.1.1. L'absentéisme involontaire ou légal.....	16
1.5.1.2. L'absentéisme volontaire.....	16
1.5.2. Accident du travail	16
1.5.3. La non-qualité des produits (les défauts de qualité).....	17
1.5.3.1. Les coûts de prévention	17
1.5.3.2. Les coûts d'évaluation ou de contrôle.....	18
1.5.3.3. Les coûts de non-conformité interne (défaillance)	18
1.5.3.4. Les coûts de non-conformité externe.....	19

1.5.4. La sous-productivité directe (écart de productivité directe).....	19
1.5.4.1. Les sursalaires	19
1.5.4.2. Les surtemps	20
1.5.4.3. Les surconsommations	20
1.5.4.4. Les non-productions	20
1.5.4.5. La non-création de potentiel stratégique	21
1.5.5. Le mouvement de personnel (turn over)	21
1.5.5.1. La rotation externe.....	21
1.5.5.2. La rotation interne	21
1.6. Intérêt du calcul des coûts cachés	23
1.6.1. L'évaluation <i>a posteriori</i>	23
1.6.2. L'évaluation <i>a priori</i>	23
1.6.3. Outils de mesure inadaptés.....	23
1.6.4. Contrôle budgétaire	24
1.6.4.1. Analyse des écarts sur coût.....	24
1.6.4.2. Remise en cause des standards classiques.....	24
1.6.4.3. Evaluation des non-productions	24
Chapitre II : Evaluation et maîtrise des coûts cachés	26
2.1. Méthode d'évaluation des coûts cachés.....	26
2.1.1. Les hypothèses de calcul des coûts cachés.....	27
2.1.1.1. L'isoproductivité du temps de travail.....	27
2.1.1.2. La productivité de la main d'œuvre directe.....	27
2.1.1.3. L'imputation rationnelle des ressources	28
2.1.1.4. La valeur économique du temps de travail humain.....	28
2.1.1.5. L'imputation de la main d'œuvre directe aux charges fixes	29
2.1.2. La méthode SOF.....	29
2.1.3. Estimation des coûts cachés liés à chaque indicateur	30

2.1.3.1. Les coûts liés à l'absentéisme.....	30
2.1.3.1.1. Le taux d'absentéisme	31
2.1.3.1.2. Les indemnisations d'absence	32
2.1.3.1.3. La composition du coût global lié à l'absentéisme.....	32
2.1.3.2. Les coûts liés aux accidents du travail	32
2.1.3.2.1. Evaluation spécifique des coûts liés aux accidents du travail	32
2.1.3.2.2. Evaluation des coûts liés aux accidents du travail incorporée dans celle de l'absentéisme.....	33
2.1.3.3. Les coûts liés à la rotation du personnel.....	33
2.1.3.3.1. La rotation de l'emploi	33
2.1.3.3.2. Le taux de rotation du personnel.....	33
2.1.3.3.3. Le taux d'instabilité du personnel.....	34
2.1.3.3.4. Coûts cachés liés à la sortie d'une personne.....	34
2.1.3.3.5. Coûts cachés liés à l'entrée d'une personne	35
2.1.3.3.6. Coûts cachés liés à l'entrée et sortie d'une personne.....	35
2.1.3.4. Les coûts liés aux défauts de qualité	35
2.1.3.4.1. Cas de définition d'une norme de qualité	36
2.1.3.4.2. Cas de non définition d'une norme de qualité	36
2.1.3.5. Les coûts cachés liés aux écarts de productivité directe.....	36
2.1.3.5.1. Les sursalaires.....	36
2.1.3.5.2. Les surtemps	36
2.1.3.5.3. Les surconsommations.....	37
2.1.3.5.4. La non-production.....	37
2.1.3.5.5. La non-crédation de potentiel stratégique.....	37
2.2. Grille d'évaluation des coûts cachés.....	37
2.3. Maîtrise des coûts cachés.....	38
2.3.1. Elaboration d'un tableau de bord de pilotage des coûts cachés	38

2.3.1.1. Technique d'élaboration du tableau de bord	39
2.3.2. Amélioration des performances économiques et sociales.....	39
2.3.2.1. La performance économique	40
2.3.2.2. La performance sociale.....	40
2.3.3. Construction d'un projet d'innovation socio-économique.....	41
2.3.3.1. L'axe processus	41
2.3.3.2. L'axe des outils.....	42
2.3.3.3. L'axe des décisions politiques.....	42
2.3.4. Le juste -à-temps	43
2.3.5. La qualité totale.....	43
Chapitre III : Méthodologie de l'étude	44
3.1. Modèle d'analyse	44
3.2. Techniques de collecte des données	46
3.2.1. L'entretien	46
3.2.2. Le questionnaire	46
3.2.3. L'observation physique directe	47
3.2.4. L'analyse documentaire	47
3.4. La méthode d'analyse des données.....	48
PARTIE II: CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....	50
Chapitre IV : Présentation générale du CHU de Cocody	52
4.1 Historique.....	52
4.2 Missions	52
4.3 Activités et moyens.....	53
4.3.1 Activités	53
4.3.1.1 Les activités publiques.....	53
4.3.1.2 Les activités privées	53
4.3.2 Les moyens.....	54
4.3.2.1 Les ressources matérielles	54

4.3.2.2 Les ressources humaines	54
4.3.2.3 Les ressources financières	54
4.4 Organisation et attribution	55
4.4.1 Le Conseil de Gestion (CG)	55
4.4.2 La direction	55
4.4.3 Les services	57
4.4.4 Les Commissions et Comités	57
4.4.4.1 Les commissions	57
4.4.4.2 Les comités	58
4.6 Fonctionnement	58
4.6.1 Le contrôle budgétaire	58
4.6.2 L'agence comptable	59
Chapitre V : Maîtrise des coûts cachés au CHU de Cocody	61
5.1 L'absentéisme	61
5.1.1 Les dispositions communes à l'absentéisme	62
5.1.2 Maîtrise des coûts cachés liés à l'absentéisme	62
5.2 La rotation du personnel	62
5.2.1 La mutation	63
5.2.2 Le détachement	63
5.2.3 La mise à disposition	64
5.2.4 La mise en disponibilité	64
5.2.5 Le déplacement d'office	65
5.2.6 La démission	65
5.2.7 Le licenciement	65
5.2.8 La mise à la retraite	65
5.3 La non-qualité	66
5.4 La sous-productivité directe	66

5.5 Faiblesse du système de maîtrise des coûts cachés.....	66
5.5.1 Au niveau de l'absentéisme.....	66
5.5.2 Au niveau de la rotation du personnel.....	67
5.5.3 Au niveau de la non qualité.....	67
Chapitre VI: Présentation et analyse des résultats.....	69
6.1 Analyse du dysfonctionnement.....	69
6.2 Les coûts cachés liés à l'absentéisme	72
6.3 Les coûts cachés liés à la rotation du personnel	77
6.4 Les non-qualités	79
6.5 La sous-productivité directe.....	84
6.6 Evaluation globale des coûts cachés du CHU de Cocody	89
6.7 Recommandations.....	90
CONCLUSION GENERALE	93
ANNEXES	96
BIBLIOGRAPHIE	107

INTRODUCTION GENERALE

Dans un monde globalisé où la création de valeur est une question de survie pour les entreprises, la maîtrise des coûts constitue un enjeu majeur pour les chefs d'entreprise.

En effet, les conséquences de l'augmentation des coûts affectent considérablement les performances financières de l'entreprise.

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

Selon GOUJET & al. (2007 : V), la comptabilité analytique s'est développée essentiellement au cours du XX^e siècle. Elle était utilisée par quelques entreprises industrielles au début du siècle avec des objectifs limités. Elle a peu à peu pris de l'ampleur à partir de la seconde guerre mondiale et cette évolution s'est accélérée à chaque période de crise.

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

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

Les coûts directs et indirects des accidents du travail sont en perpétuelle augmentation et sont loin d'être insignifiants pour les entreprises. Selon CURABA & al. (2009 : XIX), en France l'on estime le budget national des accidents du travail et des maladies professionnelles à plus de sept milliards d'euros chaque année. Toutes les études et informations de la sécurité sociale montrent que le coût moyen direct d'un accident du travail (soins, indemnités journalières, rente,...) est de 2500 euros auxquels s'ajoutent des coûts indirects : remplacement de la victime, formation, temps de gestion administratif, temps d'analyse, perte d'exploitation, diminution de la production et baisse de la qualité due à l'absence de savoir-faire. Aussi, la sécurité est devenue l'un des enjeux forts dans les relations sociales de l'entreprise. Les salariés réclament l'assurance d'une activité en toute sécurité. Tout danger ou situation à risque, qui présente une gêne dans le travail, peut avoir des conséquences fortes sur le climat social.

Aussi, avec l'apparition des normes internationales de qualité, certaines entreprises exigent que leurs fournisseurs soient certifiés pour réduire leurs propres coûts d'évaluation et d'amélioration de la qualité des produits de leurs fournisseurs. Ainsi, la certification et l'attention aux problèmes de qualité sont devenues des conditions de compétitivité sur le marché mondial. Selon HORNGREN (2003 : 274), les coûts liés à la qualité sont de plus en plus élevés, ils peuvent représenter 10 % à 20 % du chiffre d'affaires de nombreuses organisations. L'on note également dans certaines entreprises un accroissement des coûts liés à la rotation du personnel, à l'absentéisme et aux écarts de la production directe.

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

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

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

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

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

Le Centre Hospitalier et Universitaire (CHU) de Cocody est un Etablissement Public National (EPN) de santé qui fonctionne comme une entreprise n'ayant pas pour vocation première de tirer profit de ses activités. Il se doit néanmoins de réunir les conditions d'une maîtrise parfaite de ses activités afin d'éviter les gaspillages préjudiciables à son fonctionnement. En effet, le CHU de Cocody étant qu'établissement public évolue dans un environnement socio-économique déjà difficile. Il n'arrive pas à mobiliser 60 % des recettes comme le lui recommande son statut. Aussi, la subvention Etatique est modique et n'arrive pas à couvrir les besoins énormes de l'établissement. Ces besoins se sont accrus durant ces dernières années avec la nouvelle politique de la gratuité des soins dans les établissements sanitaires. En l'absence de ressources suffisantes, la nécessité de sécuriser les ressources disponibles et potentielles s'imposent au CHU de Cocody.

L'enjeu du calcul des coûts cachés et de leur maîtrise au CHU de Cocody est d'une importance dans le contexte économique actuel. En effet, une entreprise qui subit beaucoup de coûts cachés est une entreprise qui recèle des réserves importantes de rentabilité. Ce potentiel peut contribuer fortement à sa survie et à son développement dans les années à venir, si elle parvient à mobiliser ces réserves. Ainsi, la maîtrise des coûts cachés doit être une préoccupation majeure des dirigeants du CHU de Cocody dans le but d'atteindre efficacement leurs objectifs.

Les dysfonctionnements à l'origine des coûts cachés ne sont ni évalués ni surveillés au sein d'un système d'information pertinent. Le principal problème du CHU de Cocody est donc la non maîtrise de ses coûts, et donc, une mauvaise appréciation de sa performance financière et de sa rentabilité.

Les coûts cachés, une fois détectés, vont permettre au CHU de Cocody d'engager un processus de recherche de solutions pour une plus grande efficacité. A court terme, ces solutions lui permettront d'accroître sa rentabilité et la qualité de son fonctionnement et à long terme, sa survie ou son développement par amélioration de sa compétitivité.

L'analyse des coûts cachés au CHU de Cocody a pour objectif de rechercher les incidences des dysfonctionnements sur sa performance financière. Il s'agit d'évaluer quantitativement et financièrement leurs causes et leurs conséquences et de suggérer des solutions pour leurs régulations dans la réalisation des tâches.

Le problème posé trouve ses fondements à plusieurs niveaux de l'établissement dont les plus pertinents sont les suivants :

- inadéquation entre les objectifs et les moyens mis en œuvre ;
- inadaptation de certains outils d'évaluation des coûts ;
- inadéquation entre la formation des agents et le contenu de leur activité ;
- absence d'activité ou arrêt de travail engendré par un dysfonctionnement (panne de machine, rupture de stock, accident,...) ;
- erreurs de gestion (mauvaise gestion de stock, surstock ou faux frais).

Plusieurs conséquences peuvent résulter de tous ces problèmes dont les plus importants sont les suivants :

- augmentation des coûts additionnels de l'établissement ;
- perte d'opportunité c'est-à-dire des manques à gagner qualifiés de coût d'opportunité ;
- perte de production et de qualité.

Au regard de ces conséquences, plusieurs pistes de solution peuvent être explorées dont :

- analyser les coûts cachés ;
- améliorer continuellement la qualité ou la gestion intégrée de la qualité ;
- élaborer un plan stratégique ;
- acquérir des outils adaptés à l'évaluation des coûts ;
- définir les fiches de poste des agents ;
- assurer une continuité des activités.

Pour notre étude, nous pouvons retenir la première solution car elle nous semble prioritaire et plus pertinente quant à son efficacité.

Après avoir exploré en substances quelques aspects des coûts cachés, il convient alors de se poser la question de savoir quel est l'impact des coûts cachés sur la performance financière du CHU de Cocody?

Afin d'apporter des réponses claires et précises à cette interrogation, nous nous efforcerons de répondre à travers cette étude aux questions spécifiques suivantes :

- quels sont les différents composants des coûts cachés du CHU de Cocody?
- comment évaluer ces dysfonctionnements?
- quelles sont les solutions permettant de réduire ces dysfonctionnements?

Ainsi, pour donner des réponses pertinentes à ces interrogations et de rendre les solutions proposées opérationnelles, nous sommes conduits à mener des recherches sur les questions d'ordre théoriques selon plusieurs auteurs à travers une revue approfondie de la littérature. Nous allons en même temps apprécier la pertinence et apporter notre contribution.

D'où notre thème : **Analyse des coûts cachés au Centre Hospitalier et Universitaire (CHU) de Cocody (Côte d'Ivoire).**

L'objectif principal de cette étude est d'évaluer l'impact des coûts cachés sur la performance financière du CHU de Cocody.

Les objectifs spécifiques qui en découlent sont :

- identifier les coûts cachés du CHU de Cocody;
- évaluer les dysfonctionnements du CHU de Cocody;
- étudier les principaux modes de régulation des coûts cachés.

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

L'étude de l'analyse des coûts et des performances cachés dans l'entreprise présente plusieurs intérêts :

- **pour l'institution**

L'analyse des coûts et des performances cachés permettra au CHU de Cocody d'évaluer et de réduire à un niveau acceptable ses coûts et de bénéficier de son gisement de ressources potentielles. Cette étude lui apportera des informations complémentaires et détaillées sur la gestion de ses activités afin de lui permettre de prendre des décisions efficaces et efficientes quant à l'atteinte des objectifs. Aussi, la mise en évidence des coûts cachés et leur calcul viseront à expliquer le niveau d'efficacité du CHU de Cocody, ou plus précisément les différences d'efficacité.

- **pour nous**

Notre intérêt est d'enrichir notre connaissance à travers une revue de littérature approfondie et aussi à apporter de la valeur ajoutée en proposant ou en améliorant par nos recommandations les activités du CHU de Cocody.

En outre, il nous permettra d'apporter notre contribution, aussi modeste soit-elle, à la performance des entreprises quant à la maîtrise de leurs coûts cachés.

Notre étude s'articulera autour de deux parties. Dans la première partie consacrée au cadre théorique, il sera question de présenter les coûts cachés et d'étudier des méthodes permettant de les analyser et de les évaluer. Elle nous permettra d'élaborer une méthodologie d'étude et de collecte de données. Cette première partie sera menée à travers une revue de littérature approfondie et actualisée en s'appuyant sur des ouvrages, des revues, des publications,...

La deuxième partie sera quant à elle consacrée au cadre pratique de notre étude. Celle-ci présentera le cadre institutionnel et fera une description de la pratique de la maîtrise des coûts cachés au CHU de Cocody. Elle consistera également à la présentation et à l'analyse des résultats suivis des recommandations.

PARTIE I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

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

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

Chapitre I : Les coûts cachés dans l'entreprise

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

1.1. Définition du coût

Selon BURLAUD & SIMON (2003 : 4), un coût est un calcul par lequel on regroupe des charges selon un critère jugé pertinent, ce qui suppose que l'on ait défini préalablement l'usage que l'on souhaiterait en faire. Pour nous, cette définition paraît complexe car le critère de pertinence étant relatif.

GOUGET & RAULET (2003: 9), en déduisent qu'un coût est une accumulation de charges sur un produit (bien ou prestation de service) à un certain stade de son élaboration. On pourra ainsi calculer en particulier un coût d'achat, un coût de production.

Pour BOISVERT (2007 : 44), le coût est la somme d'argent exigée en contrepartie de biens ou de services lors de leur acquisition et correspondant à leur juste valeur à ce moment-là. Cette définition coïncide avec celle du coût d'achat ou du prix coûtant d'une ressource. Ainsi, la somme d'argent qu'un fournisseur exige d'un client en contrepartie d'un bien donné détermine le coût de ce bien pour le client en question, de même, le salaire versé à un employé, sans oublier les avantages sociaux, constitue le coût de cet employé pour l'entreprise.

DUMAS et LARUE (2008 :572) vont plus loin en le définissant comme suit : un coût correspond à un ensemble de charges accumulées sur un élément (bien, service, fonction, etc.) défini au sein d'une organisation. Les coûts sont donc des constructions élaborées

pour les nécessités de la gestion et de son contrôle, ils sont des systèmes de représentations des consommations de ressources.

Cette dernière définition nous paraît plus complète car d'une manière générale, les différents coûts d'un produit (bien ou prestation service) sont constitués par un ensemble de charges supportées par l'entreprise en raison de l'exploitation de ce bien ou de cette prestation de service.

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

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

A titre d'exemple, nous avons : le coût d'opportunité, les coûts des externalités de l'organisation, les coûts d'impartition, les coûts sur un horizon temporel long et les coûts cachés. Ces derniers feront l'objet de cette étude.

1.3. Les coûts cachés

Selon SAVALL (1995 : 19), un coût est dit caché lorsqu'il n'apparaît pas explicitement dans les systèmes d'information de l'entreprise tels que le budget, la comptabilité générale et analytique ou les tableaux de bord usuels. Pour lui, l'expression « coûts cachés » doit être considérée comme un raccourci de l'expression coût-performance caché, en ce sens que la réduction d'un coût constitue une performance et la réduction d'une performance un coût.

Pour ALAZARD & SÉPARI (2010 : 458), les coûts cachés sont des surcoûts engendrés par les dysfonctionnements organisationnels qui nécessitent des actions correctrices ou des

régulations et qui engendrent des surcoûts ou de nouveaux coûts intégrés dans les coûts traditionnels.

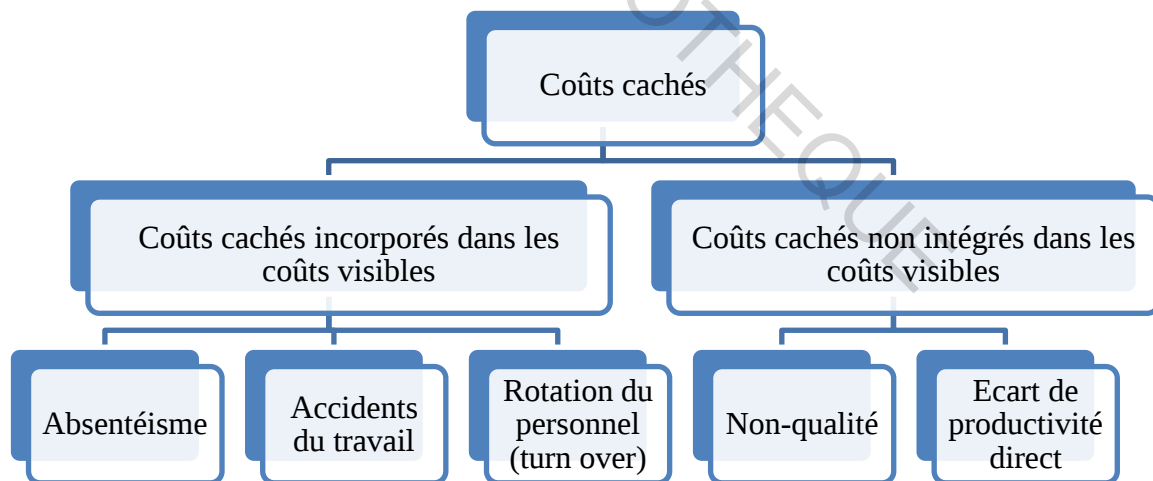
Plus simplement, un coût caché correspond à un coût non visible. C'est un coût réel supporté par l'entreprise car il est fréquemment diffus, involontaire, ou résulte d'actions inconscientes. Par symétrie, les coûts visibles désignent toutes les rubriques des coûts qui apparaissent dans les systèmes d'information.

En effet, un coût visible est caractérisé par trois propriétés :

- il a un nom précis et normalisé ;
- il est mesuré selon des règles précises ;
- il est l'objet d'un contrôle entre son montant réel et son montant prévisionnel.

Les coûts cachés se décomposent en deux grands sous-ensembles comme le montre le schéma ci-après.

Figure 1 : Les deux sous-ensembles de coûts cachés



Source : SAVALL (1995 : 128)

1.3.1. Les coûts cachés incorporés dans les coûts visibles

Ce sont des coûts intégrés dans les coûts calculés mais non identifiés en tant que coûts

cachés. Ces coûts sont dilués dans les différentes écritures comptables de l'entreprise, et ne sont pas clairement identifiés par des lignes spécifiques.

Il s'agit des surcharges, par exemple l'utilisation inappropriée du temps professionnel en rapport avec le coût salarial, la consommation abusive de matières premières due à une mauvaise conception de l'organisation du travail, à du matériel vétuste.

1.3.2. Les coûts cachés non intégrés dans les coûts visibles

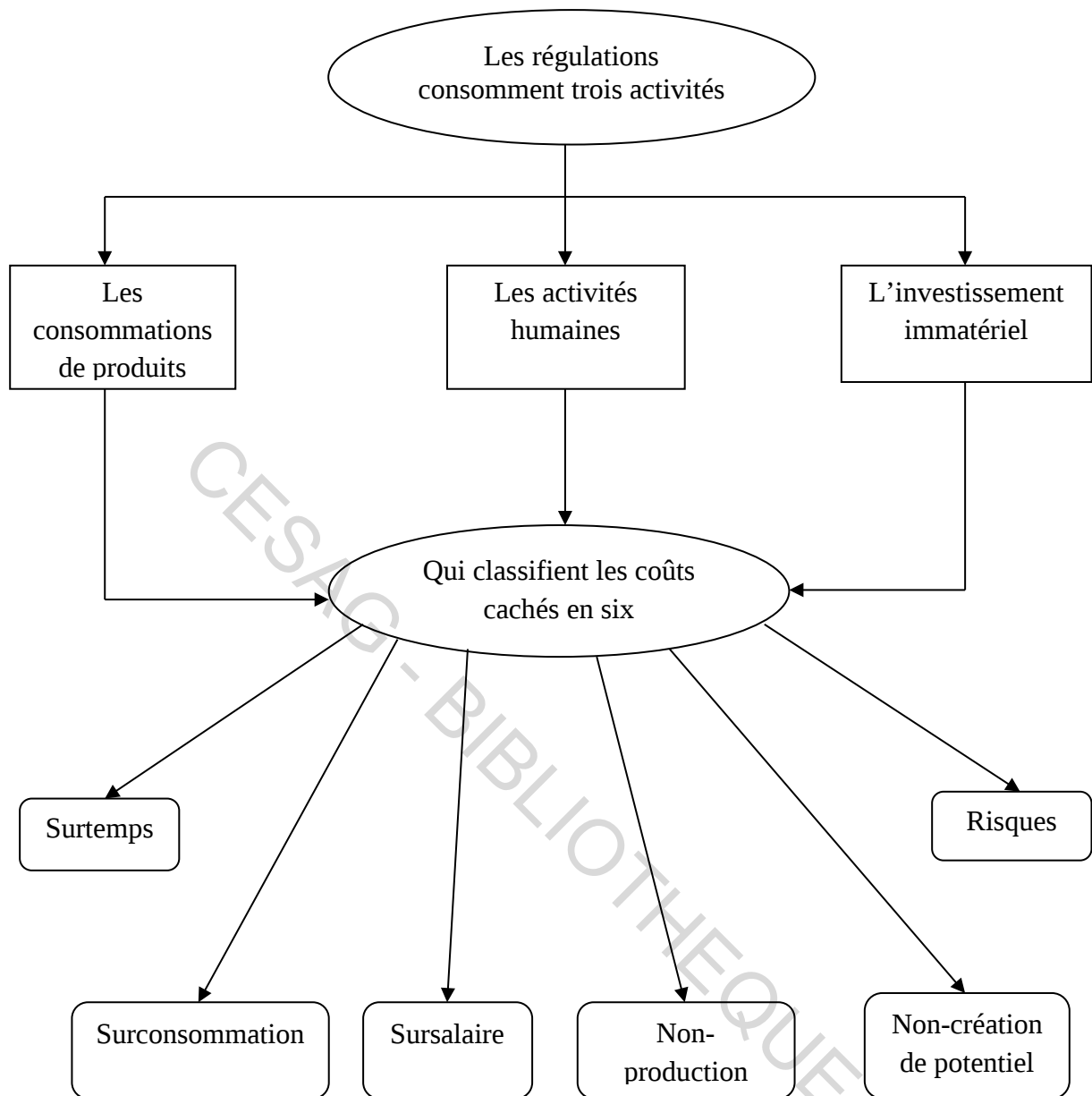
Ce sont des coûts non intégrés dans les coûts habituellement déterminés. Ce sont des coûts issus d'une absence de production à cause des dysfonctionnements. Ce sont également des temps rémunérés qui ne se traduisent pas par un produit. Il s'agit de coûts d'opportunité (les non produits), par exemple les pertes de clientèle dues à un service après-vente mal assuré ou à des délais de livraison non respectés.

1.4. Typologie des coûts cachés

Les coûts cachés proviennent des régulations faites sur les dysfonctionnements dans l'entreprise. Les régulations consomment trois activités qui produisent quant à elles les coûts cachés qui se classifient en six composants.

La figure 2 présente cette classification des coûts cachés.

Figure 2 : Typologie des coûts cachés



Source : SAVALL (2003 : 8)

1.5. Les indicateurs des coûts cachés

Les coûts cachés sont des coûts que l'entreprise supporte du fait de dysfonctionnements ou de manque de performances. Les principales causes sont l'absentéisme, les accidents du travail, la non-qualité des produits (les défauts de qualité), le mouvement de personnel (turn over), la sous-productivité directe ( cart de productivité directe).

1.5.1. L'absentéisme

Dans le dictionnaire Petit Larousse, on trouve la définition suivante : « l'absentéisme est le fait d'être fréquemment absent d'un lieu, notamment du lieu de travail, de ne pas participer à une activité, etc. ». Il apparaît alors comme un comportement répété, anarchique et réfractaire, c'est un symptôme de mauvais fonctionnement. Il se rencontre dans tout lieu de travail, aussi bien dans le secteur public que dans le secteur privé.

On distingue plusieurs formes d'absentéismes qui peuvent être regroupées en deux types : l'absentéisme involontaire ou légal et l'absentéisme volontaire.

1.5.1.1. L'absentéisme involontaire ou légal

Il se traduit par l'incapacité des travailleurs à se rendre sur les lieux de travail au moment où ils doivent y être. Il est dû à des motifs incontrôlés par l'individu et les partenaires sociaux. Ce sont généralement les absences pour maladies et accidents non professionnels, les permissions exceptionnelles, les absences pour formation...

1.5.1.2. L'absentéisme volontaire

C'est le fait qu'un travailleur s'abstienne de se rendre à son lieu de travail sans raison valable. C'est un choix délibéré et ne peut pas être justifié par des raisons valables.

Selon Cowan, l'absentéisme volontaire comprend toute situation dans laquelle l'employé choisit volontairement de s'absenter du travail. Voici quelques exemples de ces types d'absentéisme : arriver en retard, quitter le travail plus tôt ou tirer profit de généreuses prestations de maladie ou de prestations liées aux responsabilités familiales parce que l'on croit avoir droit à un certain nombre de jours de congé.

1.5.2. Accident du travail

L'accident du travail est défini par le dictionnaire juridique comme un événement de caractère soudain survenu par le fait ou à l'occasion du travail à un salarié d'une entreprise qui lui cause un dommage corporel.

L'article L. 411-1 du Code de la Sécurité Sociale en France définit quant à elle, comme accident du travail, quelle qu'en soit la cause, l'accident survenu par le fait ou à l'occasion du travail à toute personne salariée ou travaillant, à quelque titre ou en quelque lieu que ce soit, pour un ou plusieurs employeurs.

Cette définition nous paraît plus complète dans la mesure où l'accident du travail peut se produire à n'importe quel endroit et non nécessairement sur le lieu du travail.

L'accident du travail peut se produire durant un déplacement professionnel (accident de mission) ou le trajet entre le domicile du travailleur et le lieu habituel de travail (accident de trajet).

Cet indicateur est assez proche de l'absentéisme du point de vue de son évaluation.

1.5.3. La non-qualité des produits (les défauts de qualité)

« Le coût de la non-qualité peut être défini comme la différence entre le prix de revient actuel du produit et son coût réduit, s'il n'y avait aucune erreur et aucun défaut durant la conception, la réalisation, la commercialisation et l'utilisation » ALAZARD et SÉPARI (2010 : 459).

En effet, la qualité est un gage d'amélioration de la rentabilité car une meilleure qualité permet de réduire les coûts de production, des retours clients, de gestion des insatisfactions,... Aujourd'hui, la qualité est considérée comme un facteur essentiel de la performance à tous les niveaux de l'entreprise. Mais il est difficile, voire impossible, de faire apparaître cette composante en comptabilité.

Les principaux coûts de la non-qualité sont les coûts de prévention, les coûts d'évaluation ou de contrôle, les coûts de non-conformité interne (défaillance) et les coûts de non-conformité externe.

1.5.3.1. Les coûts de prévention

Selon HARRINGTON (1990 :12), les coûts de prévention sont tous ceux que l'entreprise expose dans le but d'empêcher que des erreurs soient commises ou, pour dire les choses autrement, tous ceux qu'entraîne l'aide qu'elle fournit au personnel pour que chacun fasse

bien son travail du premier coup. Plus simplement, les actions préventives sont celles qui ont un effet positif sur la capacité d'une personne à faire toujours bien son travail ou qui, en d'autres termes, améliorent le rendement du premier coup.

C'est tout ce qui résulte de l'action que l'entreprise peut engager pour prévenir les défauts et les erreurs. Les coûts typiques de prévention sont liés au développement et à l'application du système de collecte et d'enregistrement des données, à la maintenance préventive des matériels, au développement du plan de contrôle du processus qualité, à la formation en ce qui concerne la qualité et aux tâches à effectuer, à la réalisation des enquêtes préalables sur les fournisseurs et les clients...

1.5.3.2. Les coûts d'évaluation ou de contrôle

Les coûts d'évaluation sont l'ensemble des coûts exposés dans le but de déterminer si une action a toujours été accomplie correctement. Ce sont les coûts d'évaluation des nouveaux matériaux, des nouveaux procédés, des produits concurrents, des coûts de contrôle de la réception des matériaux, des fabrications en cours de production, des enquêtes de satisfaction de la clientèle.

Les coûts d'évaluation sont aussi appelés coûts de la détection. Ces coûts résultent des actions pour détecter les produits non conformes. A titre d'exemples, nous avons la surveillance des opérations en cours de fabrication, le contrôle des produits finis...

1.5.3.3. Les coûts de non-conformité interne (défaillance)

Il s'agit des coûts supportés par l'entreprise du fait des défaillances constatées avant la livraison du produit ou du service aux clients internes ou externes. Ce sont notamment le coût des rebuts (modification, retouche), le coût d'analyse des défauts et de la solution à y apporter, les heures de travail supplémentaire par rapport au travail normal, les délais de livraison qui ne sont pas respectés, la perte de commandes, les dépannages et réparations...

1.5.3.4. Les coûts de non-conformité externe

Ce sont les coûts supportés par l'entreprise lorsqu'elle livre des produits défectueux à un client externe. C'est le coût qu'elle supporte du fait que son système d'évaluation n'a pas pu détecter toutes les erreurs avant la livraison du produit au client.

En d'autres termes, c'est le coût du service après-vente c'est-à-dire le dépannage après la livraison, le coût des pièces de rechange, le coût des rappels des produits défectueux, le traitement des réclamations. Il peut y avoir des retards de paiement, procès et pénalités infligées éventuellement, et perte de la clientèle.

1.5.4. La sous-productivité directe (écart de productivité directe)

La productivité directe est définie comme la quantité de produits réalisée par unité de temps de présence d'un salarié. Ce « produit » est la contribution de l'activité du travailleur au produit effectivement livré par l'entreprise à son environnement.

Ainsi, l'écart de productivité directe peut être définie comme la mesure du potentiel de production et le positionnement de la production effective par rapport à son potentiel.

C'est un indicateur qui recense les écarts enregistrés entre une norme lorsqu'elle existe, par exemple un standard technique, et une productivité réelle, rapportés aux heures de présence.

Les coûts cachés liés aux écarts de productivité directe se décomposent en sursalaires, surtemps, surconsommations et en non-production.

1.5.4.1. Les sursalaires

Selon SAVALL (1995 : 128), le sursalaire est lorsqu'une activité est réalisée par une personne titulaire d'une fonction mieux rémunérée que celle qui aurait dû l'assumer.

Autrement dit, c'est lorsque la personne qui exerce le travail est surqualifiée et mieux payée que celle qui devrait le faire normalement.

Le sursalaire est, en effet, l'utilisation inappropriée du temps professionnel en rapport avec le coût salarial.

LANGLOIS & al. (2004 : 277), vont plus loin en le définissant comme le salaire sans contrepartie d'activité (versé à la personne absente) ou la différence de salaire versé pour le remplacement d'une personne (contremaitre remplaçant un ouvrier). C'est par exemple, le supérieur hiérarchique qui effectue le travail d'un subordonné.

1.5.4.2. Les surtemps

Les surtemps correspondent à des activités de régulations (téléphoner, former un intérimaire...). Il s'agit du temps passé à la correction des dysfonctionnements, techniques, relationnels ou organisationnels. Nous avons comme illustration le traitement d'un produit non conforme.

1.5.4.3. Les surconsommations

Les surconsommations correspondent aux quantités de produits consommés en plus pour réguler les dysfonctionnements. C'est par exemple, les matières premières et les pièces ou services payés inutilement du fait des dysfonctionnements ou la consommation de biens et de services internes ou externes utilisés lors de la régulation de l'absence (télécommunications, embauche d'un intérimaire...). Elles peuvent aussi correspondre à des fluctuations ou des écarts par rapport aux quantités théoriques à consommer.

1.5.4.4. Les non-productions

Les non-productions sont représentées par le manque à gagner lié soit à des arrêts de machines, soit à une moindre efficacité humaine (habilité, rapidité...). Elles correspondent à une absence d'activité, ou un arrêt de travail engendré par un dysfonctionnement (coupure d'électricité, rupture de stock, accident...).

Il s'agit aussi des coûts issus d'une absence de production à cause des dysfonctionnements c'est-à-dire les productions non réalisées suite à des surtemps. Ce sont également des temps rémunérés qui ne se traduisent pas par un produit.

1.5.4.5. La non-création de potentiel stratégique

La non-création de potentiel stratégique correspond au temps perdu par le personnel d'encadrement pour la régulation des dysfonctionnements.

Cet effet de dysfonctionnement sur les coûts est expliqué par LANGLOIS & al. (2004 : 277), par le fait que le personnel d'encadrement mobilisé pour la régulation du dysfonctionnement ne peut se consacrer à une activité porteuse de valeur ajoutée dans l'avenir (mise en place d'un plan de formation, réflexion sur un nouveau produit, organisation de la communication dans son service).

1.5.5. Le mouvement de personnel (turn over)

Pour SAVALL, le mouvement de personnel (la rotation du personnel) peut être considérée comme un dysfonctionnement dès lors que les mouvements de personnel (entrées et sorties dans le micro-espace : service, atelier, les mutations internes...) provoquent des perturbations pour l'unité étudiée.

La plupart des auteurs tombent d'accord pour dire que la rotation du personnel renvoie au nombre de personnes changeant d'emploi au sein d'une organisation ou quittant cette organisation dans l'intervalle d'une année calendaire.

Le mouvement de personnel est généralement perçu comme un mouvement à partir d'une organisation en direction de l'extérieur. Or ce mouvement peut être externe ou interne.

1.5.5.1. La rotation externe

La rotation externe est une valeur numérique exprimant le nombre des personnes qui quittent une organisation pour une raison ou pour une autre : congé sans solde, congé de maternité, congé pour formation, départ à la retraite ou changement d'emploi...

1.5.5.2. La rotation interne

La rotation interne renvoie tout simplement aux changements de postes au sein même d'une organisation. Autrement dit, il s'agit des changements d'affectations au sein d'une

même entreprise. Elle peut poser des problèmes importants, voire très importants, selon la taille de l'organisation concernée.

Tableau 1: Les principaux indicateurs de mesure des coûts cachés

Cause du coût caché	Indicateurs possibles
Absentéisme	Taux d'absentéisme ; Motifs d'absence (maladie, accident du travail, retards autorisés, absences non justifiées, formation, grève nationale, etc.) ; Modes de régulation (arrêt de production, emploi d'intérimaires, heures supplémentaires, etc.) ; Coût des mesures prises ; Coût total des absences.
La non-qualité des produits (les défauts de qualité)	Fréquence des défauts ; Nombre de réclamations clients ; Perte d'image ; Nombre d'intervention du service après-vente en période de garantie ; Coût des retouches, des rebuts, des retours.
La sous-productivité	Sursalaires ; Surtemps ; Surconsommation ; Non-production ; Perte de marge sur coût variable.
Les mouvements de personnel (turn over)	Taux de rotation du personnel ; Taux d'instabilité du personnel ; Coût du recrutement ; Coût de formation d'un nouveau membre.

Source : DUMAS et LARUE (2008 :572)

1.6. Intérêt du calcul des coûts cachés

L'intérêt du calcul des coûts cachés revêt plusieurs enjeux économiques pour l'entreprise. En effet, les coûts cachés, une fois détectés, vont permettre d'engager un processus de recherche de solutions pour une plus grande efficacité de l'entreprise. A court terme, l'objectif est d'accroître la rentabilité de l'entreprise en lui procurant les moyens de mieux respecter et d'équilibrer son budget. A long terme, l'enjeu économique est la survie de l'entreprise ou de son développement par l'amélioration de sa compétitivité.

Selon plusieurs auteurs comme BURLAUD et SIMON, ALAZARD et SEPARI,... plusieurs raisons doivent pousser les gestionnaires à porter un regard important sur l'analyse des coûts cachés.

1.6.1. L'évaluation *a posteriori*

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

1.6.2. L'évaluation *a priori*

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

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

1.6.3. Outils de mesure inadaptés

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

phénomènes de l'entreprise et procède à un calcul minutieux des coûts engendrés par l'activité productive d'un agent, quels qu'en soient l'objet et la nature.

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

1.6.4. Contrôle budgétaire

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

1.6.4.1. Analyse des écarts sur coût

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

1.6.4.2. Remise en cause des standards classiques

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

1.6.4.3. Evaluation des non-productions

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

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

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre II : Evaluation et maîtrise des coûts cachés

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

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

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

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

2.1. Méthode d'évaluation des coûts cachés

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

Leur évaluation a pour objet :

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

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

2.1.1. Les hypothèses de calcul des coûts cachés

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

2.1.1.1. L'isoproductivité du temps de travail

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

2.1.1.2. La productivité de la main d'œuvre directe

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

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

Cette hypothèse est critiquée par BURLAUD et SIMON (2003 : 330), car pour eux les choses sont un peu plus complexes. Ils le démontrent à travers cet exemple : un employé de guichet dans une banque ou un ouvrier servant une machine doit nécessairement être remplacé pour une absence, même d'une journée sous peine de perturber la production alors qu'un cadre fonctionnel peut ne pas l'être sans perturbation grave. Cela ne signifie pas que l'un travaille et l'autre fait de la présence ou que l'un est utile et l'autre pas, mais

simplement que les fonctions de production des uns ou des autres sont plus ou moins molles.

2.1.1.3. L'imputation rationnelle des ressources

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

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

2.1.1.4. La valeur économique du temps de travail humain

Cette hypothèse fait face à deux méthodes possibles :

- soit on incorpore au coût du temps de travail humain une contribution aux charges fixes, dites aussi charges de structure, comprenant notamment les frais généraux. Les charges de structures étant engagées pour atteindre un niveau standard de production, tout temps non affecté à la production contribue donc à une sous-utilisation ou à un gaspillage des charges de structures ;
- soit on considère que le personnel, par son activité au travail, a pour objectif de participer à la réalisation des résultats économiques et financiers de l'entreprise et notamment du bénéfice d'exploitation. Le temps de travail est donc évalué à sa contribution à la réalisation de la marge brute sur coûts variables de l'entreprise.

La seconde méthode s'impose quand l'entreprise a des possibilités de croissances.

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

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

2.1.2. La méthode SOF

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

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

La méthode pratique se décompose en trois modules :

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

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

Tableau 2: Les objectifs du modèle SOF

Module	Objectifs
Social	- Détecter les dysfonctionnements élémentaires (inventaire des dysfonctionnements) ; - Rechercher les relations et les liens de causalité existants entre les dysfonctionnements au moyen de la liaison (Structures-Comportements-Dysfonctionnements) ; - Ordonner les dysfonctionnements en catégories ; - Faire un Pareto des dysfonctionnements ou anomalies en fonction du nombre d'occurrences par catégorie.
Organisationnel	- Mettre en évidence les modes de régulation des dysfonctionnements : étude des effets ; - Dresser l'inventaire des incidences économiques des régulations : quantités de temps, de consommations, de perte de productions.
Financier	- Rechercher prix et coûts unitaires des composants des régulations ; - Evaluer en unités monétaires les incidences économiques des régulations.

Source : SAVALL (1995 : 132)

2.1.3. Estimation des coûts cachés liés à chaque indicateur

2.1.3.1. Les coûts liés à l'absentéisme

L'importance des coûts cachés liés à l'absentéisme dépend de trois facteurs principaux :

- le taux d'absentéisme c'est-à-dire la fréquence des absences par rapport aux heures attendues ;
- les motifs d'absences en liaison avec les indemnités prévues dans le cadre des accords internes à l'entreprise, ou de la branche d'activité dont elle relève ;
- le coût des modes de régulation mis en œuvre pour pallier les absences au poste de travail (sureffectif, intérimaires...).

2.1.3.1.1. Le taux d'absentéisme

Le taux d'absentéisme (TA) est calculé de la manière suivante :

$$\frac{\text{Nombre d'heures ou jours d'absence}}{\text{Nombre d'heures ou jours attendus}}$$

Ce taux est calculé sur une période considérée (15 jours, un mois...). Il est important de noter que les jours fériés et les congés payés sont exclus du nombre de jours attendus.

Le taux d'absentéisme peut être cependant classé en motifs d'absence, qui représentent les raisons invoquées par les personnes absentes.

Le tableau 3 présente cette classification des motifs d'absence.

Tableau 3: Classification des motifs d'absence

Absentéisme en partie compressible par des actions d'innovation socio-économique
- Maladie - Accidents du travail - Bons de sortie (absences autorisées), absences sans motif - Blessures - Grèves internes - Retards - Repos compensateurs, récupérations d'heures supplémentaires
Absentéisme représentatif d'une vie sociale interne à l'entreprise
- Formation professionnelle continue - Délégation (comité d'entreprise, délégués du personnel, délégués syndicaux) - Congé formation, congé sabbatique
Absentéisme d'origine externe à l'entreprise
- Congé sans solde - Evènements familiaux (maternité, décès, mariage, enfants malades...) - Grèves à logiques externes (nationale, de solidarité)

Source : SAVALL (1995 : 149)

2.1.3.1.2. Les indemnisations d'absence

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

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

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

2.1.3.1.3. La composition du coût global lié à l'absentéisme

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

2.1.3.2. Les coûts liés aux accidents du travail

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

2.1.3.2.1. Evaluation spécifique des coûts liés aux accidents du travail

Cette technique d'évaluation est utilisée lorsque les accidents du travail constituent les dysfonctionnements majeurs de l'entreprise. Il s'agit fréquemment des entreprises industrielles et, le cas échéant, certaines activités tertiaires soumises à des risques non négligeables, telles que l'hôpital.

Les coûts liés aux accidents du travail se décomposent comme suit :

- indemnisations versées aux absents, sous déduction de la prise en charge par la Sécurité Sociale ;
- coûts des régulations des accidents du travail, en dissociant les régulations sur les lieux de travail de l'accidenté et les opérations administratives telles que déclaration des accidents de travail ;

- cotisation de l'entreprise à la Sécurité Sociale au titre des accidents du travail.

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

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

2.1.3.3. Les coûts liés à la rotation du personnel

Le coût lié à la rotation du personnel d'une unité est obtenu en multipliant les coûts unitaires par le taux de rotation sur une période minimale d'un an.

2.1.3.3.1. La rotation de l'emploi

La rotation de l'emploi est la demi-somme (ou la moyenne) du nombre de salariés partis et du nombre de salariés arrivés au cours d'une période donnée, divisée par le nombre initial de salariés en début de période (mois, trimestre, année).

Un autre mode de calcul souvent rencontré est le rapport du nombre de départs à l'effectif total. Ce calcul fait l'hypothèse implicite que l'effectif global reste stable et que les départs sont remplacés dans un rapport un pour un.

2.1.3.3.2. Le taux de rotation du personnel

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

$$\text{TRP} = \frac{\text{Nombre de personnes titulaires sorties de l'unité}}{\text{Effectif moyen de titulaires}}$$

Nombres d'embauches

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

Nombres de salariés ayant changé de fonction

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

2.1.3.3.3. Le taux d'instabilité du personnel

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

Il est calculé ainsi :

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

2.1.3.3.4. Coûts cachés liés à la sortie d'une personne

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

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

2.1.3.3.5. Coûts cachés liés à l'entrée d'une personne

Ces coûts se subdivisent en trois composants :

- les coûts liés au recrutement de la personne, qui nécessite des temps de la part du service du personnel et de l'encadrement de l'unité. Il s'agit également des charges liées au recrutement à savoir les offres d'emploi dans les journaux, les tests, les cabinets de recrutements...
- les coûts de formation de la personne recrutée, lorsqu'un stage de formation est suivi préalablement à la prise de l'emploi ;
- les coûts d'apprentissage de la personne recrutée, liés à la prise de connaissance de la fonction, de l'unité, voire de l'entreprise.

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

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

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

2.1.3.4. Les coûts liés aux défauts de qualité

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

2.1.3.4.1. Cas de définition d'une norme de qualité

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

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

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

2.1.3.4.2. Cas de non définition d'une norme de qualité

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

2.1.3.5. Les coûts cachés liés aux écarts de productivité directe

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

2.1.3.5.1. Les sursalaires

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

2.1.3.5.2. Les surtemps

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

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

$$\text{CHMCV} = \frac{\text{Marge annuelle sur coût variable}}{\text{Nombre d'heures d'activité prévisionnelle de l'année}}$$

2.1.3.5.3. Les surconsommations

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

2.1.3.5.4. La non-production

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

On peut cependant utiliser cette formule :

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

2.1.3.5.5. La non-création de potentiel stratégique

La non-création de potentiel stratégique correspondant également au temps perdu est évaluée à la contribution horaire à la marge sur coût variable (CHMCV).

2.2. Grille d'évaluation des coûts cachés

Les calculs des coûts cachés sont effectués sur des grilles d'évaluation (voir annexe No.1 Page 98) en fonction de chaque indicateur. Ces calculs portent sur les coûts annuels.

Les coûts évalués sur les grilles sont ensuite regroupés dans un tableau de synthèse (voir annexe No.2 Page 99).

Après la mise en évidence des différentes méthodes d'évaluation des coûts cachés, nous nous proposons d'élaborer des outils et des stratégies pour une réduction durable de ceux-

ci. La compétitivité de l'entreprise dépendra donc de la maîtrise de ses coûts et surtout des coûts et performances cachés.

2.3. Maîtrise des coûts cachés

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

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

2.3.1. Elaboration d'un tableau de bord de pilotage des coûts cachés

Selon VOYER (2006: 64), un tableau de bord de gestion est une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs essentiels et pertinents, de façon sommaire et ciblée, en général sous forme de «coup d'œil» accompagné de reportage ventilé ou synoptique, fournissant à la fois une vision globale et la possibilité de forer dans les niveaux de détail.

Pour TAIEB (2005 :1), le tableau de bord est un outil de gestion qui permet, par extrapolation, de réaliser des prévisions à court et moyen terme, pour assurer l'atteinte d'un objectif fixé préalablement. Il réunit cycliquement un ensemble d'indicateurs mesurés, choisis comme étant les principaux leviers de l'action.

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

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

2.3.1.1. Technique d'élaboration du tableau de bord

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

Pour SAVALL (1995 : 92), trois principes guident la construction d'un tableau de bord de pilotage stratégique :

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

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

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

Elaboration d'un tableau de bord de pilotage des coûts cachés (voir annexe No.3 Page 100).

2.3.2. Amélioration des performances économiques et sociales

La réussite d'une entreprise se résume dans la majorité des cas, aux résultats économiques et à la hausse du capital. Le capital humain est un facteur essentiel de la croissance et joue un rôle crucial. En effet, la réussite de l'entreprise passe par une amélioration conjointe des performances économiques et sociales.

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

2.3.2.1. La performance économique

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

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

2.3.2.2. La performance sociale

Selon WOOD (1991 : 693), la performance sociale est une configuration de principes, de responsabilités sociales, de processus de réponse sociale, de politiques, de programmes et de résultats observables.

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

La Social Performance Task Force (SPTF) définit la performance sociale comme les résultats d'une entreprise dans les domaines qui ne relèvent pas directement de l'activité économique. La performance sociale est la mise en pratique efficace de la mission sociale d'une institution en accord avec des valeurs sociales. Le terme fait ainsi référence à la mise en œuvre de la responsabilité sociale des entreprises.

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

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

- les conditions au travail : conditions physiques et relations de travail ;
- l'organisation au travail : répartition des grandes fonctions de l'entreprise, division des tâches au sein des unités, interdépendances dans les emplois et les activités ;

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

2.3.3. Construction d'un projet d'innovation socio-économique

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

En effet, l'objectif du projet est de réduire les dysfonctionnements inventoriés lors du diagnostic et de renforcer les points forts de l'entreprise. Le projet consiste à prévoir la synchronisation entre les différentes actions envisagées et de leur synergie, à proposer et à initier un développement, par chaque individu, de sa capacité de production socialement utile (performance économique) et d'autoproduction de son bien-être professionnel et de celui de son entourage (performance sociale).

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

2.3.3.1. L'axe processus

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

2.3.3.2. L'axe des outils

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

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

- les Plans d'Actions Prioritaires (PAP) et les plans d'actions stratégiques (PAS) internes-externes qui ont pour but d'aider les membres de l'encadrement à mieux articuler leur action à la stratégie de l'entreprise, et à rendre celle-ci concrète, compréhensible et planifiable au niveau des équipes qu'ils encadrent ;
- les Grilles de Compétences (GC) apportent une vision synoptique du potentiel humain de chaque équipe de travail. Elles aident les cadres à mieux anticiper les évolutions de compétences grâce à une analyse des vulnérabilités de l'équipe sur les opérations actuelles ou futures, ainsi que par la négociation de l'évolution de chaque personne en termes d'acquisition de compétences nouvelles et de développement de la polyvalence ;
- la Gestion du Temps (GDT) amène les cadres et dirigeants à mieux planifier leurs actions et à réduire leurs glissements de fonctions, de manière à accroître la proportion de temps consacré à la gestion du changement (acquisition de compétences nouvelles, mise en œuvre de procédés nouveaux et de méthodes nouvelles, etc.) ;
- le Tableau de Bord de Pilotage (TDBP) aide les membres de l'encadrement à sélectionner les indicateurs pertinents pour guider leur action et en rendre compte ;
- les Contrats d'Activité Périodiquement Négociable (CAPN) permettent aux membres de l'encadrement de négocier les objectifs auprès de leurs subordonnés en s'assurant de la faisabilité des objectifs d'équipe et des objectifs personnalisés.

2.3.3.3. L'axe des décisions politiques

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

2.3.4. Le juste -à-temps

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

Selon DAYAN & al. (1999 :699), le juste- à- temps est une philosophie de gestion ayant comme objectif l'élimination des pertes de tous les aspects de la production ainsi que de ses activités connexes.

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

2.3.5. La qualité totale

« La qualité totale regroupe l'ensemble des démarches d'amélioration mises en œuvre pour satisfaire les clients en qualité, coûts, délais, grâce à la maîtrise des processus et des produits et à l'implication des hommes » CHARPENTIER (2000 :287).

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

En effet, la gestion de la qualité totale participe à :

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

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

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

Chapitre III : Méthodologie de l'étude

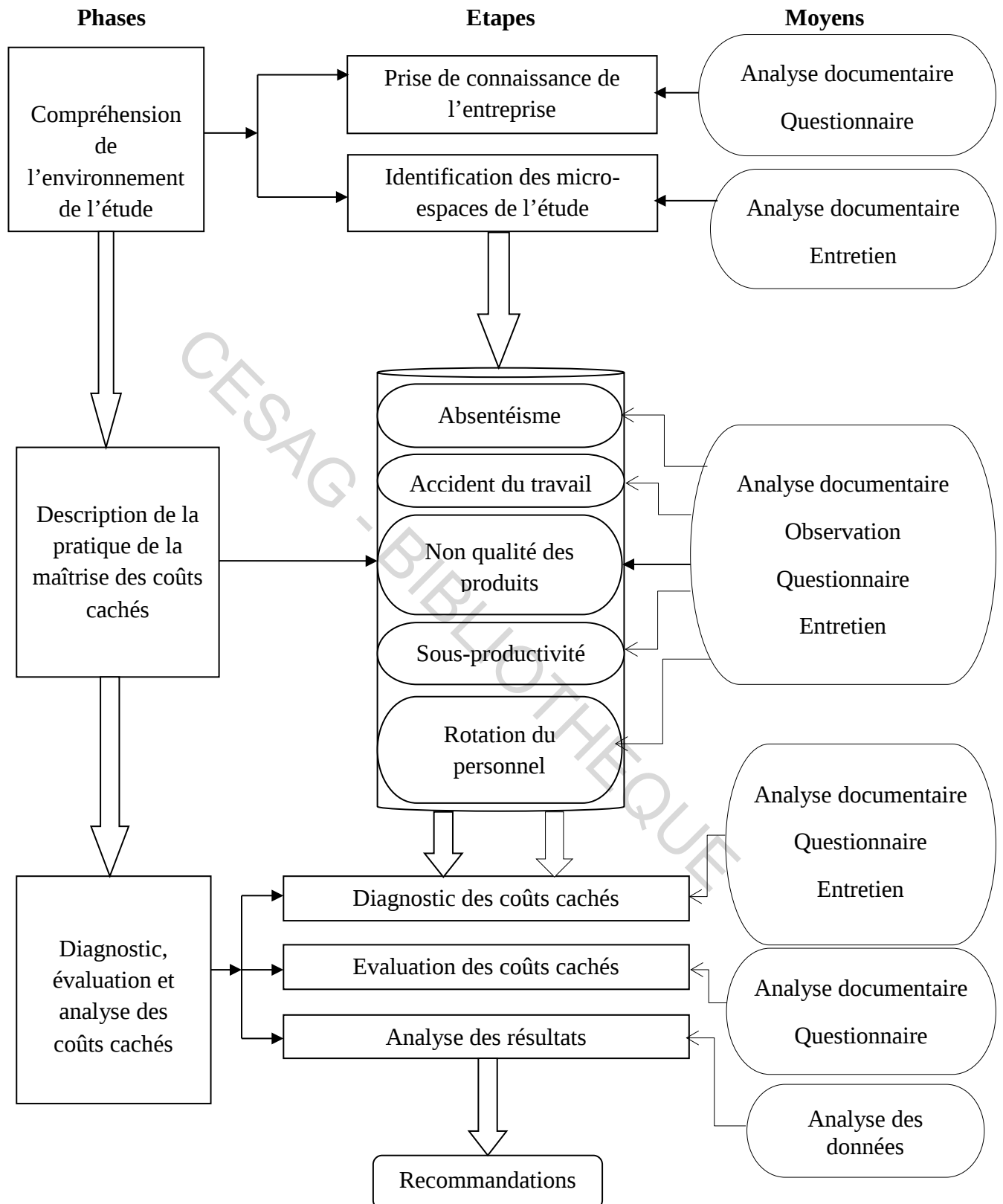
Les chapitres précédents nous ont permis de mettre en lumière les coûts et les performances cachés qui peuvent exister dans l'entreprise. Cette revue de littérature nous a permis aussi de relever les différentes typologies de coûts cachés, ce qui nous permettra de définir clairement les techniques susceptibles de révéler les dysfonctionnements.

Le présent chapitre aura donc pour objet de présenter la méthodologie de recherche à travers le modèle d'analyse, les techniques de collecte des données et les outils d'analyse de ces données. La méthodologie de recherche est le vecteur directeur de cette étude car elle nous servira de support pour effectuer tous les diagnostics possibles afin de faire des recommandations à l'entreprise quant à la maîtrise de ses coûts cachés.

3.1. Modèle d'analyse

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

Figure 3: Schéma du modèle d'analyse des coûts cachés



Source : Nous-mêmes

3.2. Techniques de collecte des données

Pour mener à bien notre étude, nous utiliserons plusieurs techniques de collecte de données afin de récolter le maximum d'informations pour une meilleure fiabilité de nos résultats. Ainsi, grâce à ces résultats nous pourrons faire des recommandations pertinentes qui aideront le CHU de Cocody dans la maîtrise de ses coûts et performances cachés.

3.2.1. L'entretien

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

Nous procéderons d'abord à un entretien avec le Directeur Général, les Directeurs Techniques et les Chefs de bureau. Ces différents entretiens nous permettront d'expliquer aux différents acteurs de l'entreprise les objectifs poursuivis par cette étude, d'exposer notre méthodologie de travail et de recueillir leurs besoins et leurs attentes éventuels.

Aussi, des entretiens seront faits au près du personnel du micro-espace (le personnel ouvrier et/ou employé, l'encadrement intermédiaire et le responsable du micro-espace) et du personnel de l'entreprise extérieur au micro-espace (le supérieur hiérarchique du micro-espace, le directeur du personnel, le directeur général et les représentants du personnel). (Voir annexe No.5 Page 103) .Ces entretiens auront aussi pour but de rechercher au près d'eux les causes des dysfonctionnements recensés afin de tirer des conclusions raisonnables.

3.2.2. Le questionnaire

Des questionnaires seront administrés auprès des différents responsables et des employés aux fins d'avoir des informations sur les politiques de carrière, de motivation, de stabilité, des conditions de travail,...

Aussi, des questionnaires seront administrés aux clients de l'entreprise pour rechercher les dysfonctionnements liés à la qualité du service.

3.2.3. L'observation physique directe

Selon MIKOL (1999 : 153), l'observation physique est une technique qui consiste à vérifier physiquement l'existence matérielle d'un actif.

L'observation physique directe est donc une méthode qualitative de collecte de données observables comme des gestes (manière de recevoir les clients), des espaces (les conditions d'accueil des salles de réception), des phrases ou des interjections (les formes d'interactions entre employés et clients), des chiffres (le nombre de personnes dans une salle d'attente), de temporalités (temps moyen d'attente à un service), etc. Elle permet de juger de l'écart entre ce que les gens disent et ce qu'ils font réellement et permet de montrer les actions concrètes et d'identifier certains comportements.

L'observation consistera donc à observer les processus, les activités, les tâches ou les comportements se déroulant dans l'organisation pendant une période de temps délimité. Les informations obtenues par observation seront validées en entretien.

3.2.4. L'analyse documentaire

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

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

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

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

Tous ces documents nous permettront de faire une évaluation quantitative et qualitative des dysfonctionnements de l'entreprise.

3.4. La méthode d'analyse des données

L'une des étapes de ce chapitre sera de collecter les informations mais le plus important sera de les analyser et de les interpréter. En effet, de nombreux exemples de données utiles ont perdu toute leur valeur parce qu'on n'a pas pu les transformer en informations utilisables. Même si l'on recueille et traite de façon exacte les données appropriées, il est essentiel de les analyser et de les interpréter si l'on veut qu'elles facilitent la prise de décision.

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

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

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

Au regard de cette première partie, nous pouvons retenir que les coûts cachés désignent les coûts et les manques à gagner qui ne ressortent pas de la comptabilité. L'analyse de ceux-ci constitue un avantage concurrentiel pour les entreprises. En effet, le calcul et la maîtrise des coûts cachés permettent à l'entreprise de bénéficier des réserves importantes de rentabilité. Aussi, ce potentiel peut contribuer fortement à sa survie et à son développement. La revue de littérature nous a permis également de définir les principaux indicateurs des coûts cachés ainsi que leur évaluation.

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

Cette partie a été pour nous d'une importance capitale car elle nous a permis de mieux comprendre les objectifs et les éléments de base de l'analyse des coûts et des performances cachés dans une entreprise. Aussi une méthodologie de recherche a été élaborée pour une analyse pertinente et cohérente des données.

PARTIE II: CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

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

Cette deuxième partie, consacrée quant à elle à la partie pratique, sera déroulée selon notre modèle d'analyse susmentionné.

Ainsi dans cette partie, nous allons d'abord essayer, à travers le chapitre quatre, de présenter le Centre Hospitalier et Universitaire (CHU) de Cocody quant à son historique, ses missions, ses activités et moyens, son organisation et ses attributions. Ensuite, suivra un cinquième chapitre qui traitera de la description de la pratique de la maîtrise des coûts cachés. Enfin, le chapitre six abordera la présentation et l'analyse des résultats. Après cela, nous ferons des recommandations pertinentes à l'établissement afin d'améliorer ses services.

Chapitre IV : Présentation générale du CHU de Cocody

Le CHU de Cocody est un Etablissement Public National (EPN) de santé, ouvert au public en Juin 1970. Il constitue avec ses homologues de Treichville, de Yopougon, de Bouaké et de l'Institut de Cardiologie d'Abidjan, un des principaux dispositifs de niveau trois de la pyramide sanitaire Ivoirienne.

Ce chapitre nous permettra de faire la connaissance à travers son historique, ses missions et moyens, ses activités, son organisation et son fonctionnement.

4.1 Historique

Peu avant l'indépendance de la Côte d'Ivoire, il fut créé le 9 Octobre 1959 un centre hospitalier à Abidjan. C'était une formation sanitaire conduite par un directeur assisté d'une commission administrative. Elle fonctionna pendant une décennie environ.

Avant la dissolution du centre hospitalier d'Abidjan, il fut créé le centre hospitalier universitaire d'Abidjan. Dix ans plus tard, naquit avec celui de Treichville le CHU de Cocody. Ce nouvel établissement sanitaire s'installe en lieu et place de l'hôpital de Cocody, spécialement conçu pour l'enseignement et la recherche médical.

En 1984, par le décret n°84/763 du 06 Juin 1984 le CHU de Cocody est érigé en Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC) jouissant d'une autonomie financière et d'une personnalité morale. Le Décret n°2001-650 du 19 octobre 2001 fixe ses attributions, son organisation et son fonctionnement.

4.2 Missions

Le CHU de Cocody est, à l'instar des autres CHU, chargé de :

- assurer des soins d'urgences, des examens de diagnostic, des consultations et traitements, ainsi que l'hospitalisation des malades ;
- participer aux actions d'éducation sanitaire et de médecine préventive ;
- participer à l'enseignement universitaire, post-universitaire de type médical, odontologique et pharmaceutique ;

- participer à la formation initiale et continue des personnels de leur établissement dans leur domaines de compétences respectifs ;
- participer à la recherche de type médical, odontologique et pharmaceutique.

4.3 Activités et moyens

Le CHU de Cocody assure pour le bien-être de la population plusieurs activités de soins et dispose à cet effet des moyens lui permettant d'atteindre les objectifs fixés.

4.3.1 Activités

Les activités de soins qu'offre le CHU de Cocody se distinguent en activité publique et en activité privée.

4.3.1.1 Les activités publiques

Les prestations publiques qu'offre le CHU de Cocody se résument comme suit :

- des consultations, des hospitalisations et des interventions ;
- des examens spéciaux et exploitation fonctionnelle ;
- la rééducation physique ;
- les extractions et soins dentaires ;
- les interventions chirurgicales ;
- les accouchements ;
- les examens de laboratoire, de radiologie, le scanner.

4.3.1.2 Les activités privées

Le CHU de Cocody, pour satisfaire une clientèle privée, peut organiser des activités cliniques et biologiques dont la liste est fixée par arrêté du Ministre de la Santé Publique. En aucun cas, ces activités privées ne sont rendues obligatoires pour un usager qui doit bénéficier du service public en toute occasion.

4.3.2 Les moyens

Les prestations du CHU de Cocody ont un coût estimé de façon forfaitaire. Ces tarifs varient en fonction de l'acte de soins et de la chambre demandée. Toutes ces prestations génèrent des ressources.

4.3.2.1 Les ressources matérielles

Le dispositif matériel que le CHU de Cocody détient est important. Ces ressources partent des immobilisations aux petits matériels de travail. Nous notons une obsolescence de certains bâtiments, au manque de matériel de travail dans le cadre médical et une nécessité absolue d'équiper certains services.

4.3.2.2 Les ressources humaines

Pour assurer le caractère social qui lui est assigné, le CHU de Cocody emploie du personnel administratif, médical, technique de la santé, et des journaliers.

Il s'agit notamment des fonctionnaires de l'Etat et des contractuels provenant des entreprises de location de main d'œuvre.

4.3.2.3 Les ressources financières

Les recettes et les dépenses du CHU de Cocody sont prévues et évaluées dans le budget annuel de l'établissement conformément aux règles régissant la comptabilité des EPN.

L'Etat ivoirien au titre de chaque année octroie au CHU de Cocody des subventions concernant le budget de fonctionnement et le budget spécial d'investissement et d'équipement. Outre ces subventions, il y a des produits des cessions de ses travaux et prestations (consultations, soins, analyses, hospitalisations, médicaments, divers), des revenus éventuels de ses biens, fonds et valeurs et aussi des produits des emprunts dans les conditions fixées par décret. Il y a également des subventions d'organismes publics et privées, nationaux ou internationaux et des dons et legs.

Les dépenses sont constituées par les dépenses de fonctionnement et des dépenses d'investissement. Les fonds du CHU de Cocody sont des deniers publics, gérés selon les règles en vigueur dans la comptabilité publique, notamment en ce qui concerne les EPN.

4.4 Organisation et attribution

Elle est assurée par les organes suivants :

- le Conseil de Gestion ;
- la Direction ;
- les Services ;
- les Commissions et Comités.

4.4.1 Le Conseil de Gestion (CG)

Le CG est l'organe de décision et compte onze membres nommés en conseil de ministre. Il contrôle la politique générale de l'établissement. Il suit la préparation et l'exécution du budget et examine le compte financier produit en fin d'exercice. Il délibère notamment sur le projet d'établissement et médical, les projets d'investissement relatifs aux travaux et équipements, les tarifs des prestations, les comptes et l'affectation des résultats d'exploitation, le bilan social et les modalités d'une politique d'intéressement, les créations, suppressions, transformations de services, le tableau des emplois, etc.

4.4.2 La direction

La direction du CHU de Cocody est assurée par une équipe constituée par le Directeur Général (DG), le Directeur de l'Administration et des Finances (DAF) et le Directeur Médical et Scientifique (DMS) :

- Le Directeur Général du CHU de Cocody est nommé par décret pris en Conseil des Ministres, sur proposition du Ministre chargé de la Santé Publique. Il est choisi parmi les professeurs chefs de service, et a rang de Directeur Général. Il assure l'administration et la direction générale de l'établissement. Il assure la gestion et la conduite générale de l'établissement, et en tient le CG informé. A cet effet, il exerce son autorité sur l'ensemble du personnel dans le respect des règles déontologiques et professionnelles qui s'imposent aux professions de santé. Il représente l'établissement dans tous les actes de la vie civile et juridique.

Trois services lui sont directement rattachés :

- le Service Autonome du Contrôle et de l'Evaluation (SACE) chargé notamment du suivi des activités de l'établissement ;
 - le Service de Communication et des Relations Publiques (SACRP), chargé d'assurer la communication interne et externe, ainsi que la politique de marketing de l'établissement ;
 - le service qualité (SQ).
-
- Le Directeur de l'Administration et des Finances (DAF) est chargé de l'administration générale et de la gestion des moyens logistiques.

Il est assisté de trois (3) sous directions :

- la Sous-direction des Ressources Humaines (S/DRH) ;
 - la Sous-direction du Budget et des Finances (S/DBF) ;
 - la Sous-direction de la Maintenance et de la Gestion du Patrimoine (S/DMGP).
-
- Le Directeur Médical et Scientifique (DMS), élu parmi les chefs de service, est chargé de coordonner les activités des services de soins et d'exploration.

Il est assisté par :

- la Sous-direction des Soins Infirmiers et Obstétricaux (S/DSIO), chargée de l'organisation et la promotion des soins infirmiers et obstétricaux, de l'observance des règles d'hygiène ;
- le service d'information médicale (SIM) ;
- les services médicaux et médico-techniques.

Le DMS coordonne les activités des deux commissions représentatives des différents groupes professionnels de l'établissement: la Commission Médicale d'Etablissement (CME), dont il est le président statutaire, la Commission Technique d'Etablissement (CTE). Il coordonne en outre les activités des comités.

4.4.3 Les services

Pour l'accomplissement de ses missions, le CHU de Cocody est organisé en services médicaux et médico-techniques. Les services médicaux et médico-techniques sont placés sous la responsabilité soit d'un médecin, soit d'un biologiste, soit d'un odontologiste ou d'un pharmacien hospitalier. Ces services regroupent en leur sein la plupart des spécialités médicales: trente (30) spécialités sont recensées, réparties comme suit :

- 19 Spécialités cliniques : Pneumologie (PPH), Médecine Générale et Gastro-entérologie, Rhumatologie, Neurologie, Chirurgie Générale et Digestive, Traumatologie et Chirurgie orthopédique, Urologie, Chirurgie pédiatrique, Ophtalmologie, O.R.L, Stomatologie, Gynécologie-Obstétrique, Pédiatrie, Réanimation, Rééducation et réadaptation fonctionnelles, Médecine du travail; Urgences ;
- 8 Spécialités biologiques ou biocliniques : Anatomie Pathologique, Histologie-Embryologie, Cytologie-génétique, Bactériologie-Virologie, Parasitologie-Mycologie, Biochimie, Biophysique, Immuno-Hématologie, Pharmacologie;
- 2 Spécialités mixtes : Explorations fonctionnelles, Radiologie ;
- 1 Pharmacie.

4.4.4 Les Commissions et Comités

Ce sont des instances regroupant les différentes catégories professionnelles, appelées à se prononcer sur les activités et problèmes de l'établissement.

4.4.4.1 Les commissions

Les Commissions sont au nombre de deux (2) :

- la Commission Médicale d'Etablissement (C.M.E.), qui regroupe toutes les composantes du corps médical ;
- la Commission Technique d'Etablissement (C.T.E.) qui est composée de représentants élus de l'ensemble des autres corps de métier.

4.4.4.2 Les comités

Les Comités sont des émanations de la CME, dont elles constituent les cellules techniques spécialisées. Elles sont créées au prorata des besoins. Les comités actuellement prévus sont les suivants:

- le comité du médicament ;
- le comité du matériel médical ;
- le comité des urgences ;
- le comité d'hygiène et de lutte contre les infections nosocomiales ;
- le comité de recherche et de formation continue ;
- le comité d'éthique.

4.6 Fonctionnement

Le CHU de Cocody obéit aux règles de fonctionnement des Etablissements Publics Nationaux (EPN). Outre ces règles de fonctionnement communes à tous les (EPN), un règlement intérieur précise les relations fonctionnelles et toutes les procédures susceptibles d'améliorer la gestion de l'établissement.

Compte tenu des spécificités du service public sanitaire, le CHU de Cocody fonctionne 24h sur 24 et cela sur la base d'horaire aménagé pour chaque catégorie de personnel.

Les personnels soumis à ces aménagements horaires bénéficient des mêmes garanties et sont soumises aux mêmes obligations que durant les horaires habituels de la fonction publique. Dans le cadre de la motivation du personnel, une prime d'intéressement est instituée conformément aux dispositions du décret N°93-219 du 03 février 1993.

Pour permettre au CHU de Cocody de gérer au mieux ses ressources financières, il a été créé deux structures autonomes, le contrôle budgétaire et l'agence comptable qui dépendent du ministère de l'économie et des finances.

4.6.1 Le contrôle budgétaire

Ce service est sous la direction d'un contrôleur budgétaire nommé auprès de l'établissement par arrêté du ministre de l'économie et des finances. Il assiste le directeur

dans l'élaboration du budget et étudie les projets d'engagement des dépenses. Il exerce le contrôle sur l'exécution du budget de l'établissement conformément aux dispositions de la loi N°98-388 du 02 Juillet 1998.

Le contrôle *à posteriori* des comptes et de la gestion du CHU de Cocody est exercé par la Cour des Comptes dans les conditions définies par la loi.

4.6.2 L'agence comptable

L'agence comptable est dirigée par un agent comptable nommé par arrêté du ministre de l'économie et des finances et sous la responsabilité personnelle et pécuniaire duquel sont effectuées les opérations financières, conformément aux dispositions de la loi N°98-388 du 02 Juillet 1998.

Tableau 4: Présentation des ressources budgétaires du CHU de Cocody

CHAP	LIBELLES	DOTATION FINALE 2012
RESSOURCES PROPRES		
700	Ventes de médicaments	300 000 000
720	Prestations de services	410 030 000
750	Produits et Profits Divers	10 000 000
	RESSOURCES PROPRES	720 030 000
SUBVENTION		
761	Subvention d'exploitation	4 817 600 191
	SUBVENTION D'EXPLOITATION	4 817 600 191
TITRE I		5 537 630 191
141	Subvention pour dépenses en capital	10 000 000
142	Subvention d'équipement	813 000 000
TITRE II		823 000 000
TOTAL GENERAL TITRE I + TITRE II		6 360 630 191

Source : Rapport d'activité CHU de Cocody (2012 : 23)

La présentation succincte du CHU de Cocody, nous a permis de comprendre ses missions, ses activités, son organisation fonctionnelle et les attributions des différents services. Cette présentation nous a également permis d'avoir une bonne connaissance des ressources financières et humaines.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre V : Maîtrise des coûts cachés au CHU de Cocody

Dans ce présent chapitre, il est question de décrire les moyens et les dispositifs mis en place par le CHU de Cocody pour la maîtrise de ses coûts cachés.

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

Le CHU de Cocody est un centre hospitalier ayant les mêmes modes de fonctionnement que la Fonction Publique en matière de gestion du personnel. Le décret N°93-607 du 2 Juillet 1993, portant modalités communes d'application du statut général de la fonction publique est celui appliqué au CHU de Cocody.

5.1 L'absentéisme

Les motifs d'absence du personnel du CHU de Cocody sont de natures diverses :

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

- autorisations d'absence : des autorisations d'absence n'entrent pas en compte dans le calcul du congé annuel peuvent être accordées avec traitement au fonctionnaire ;
- permissions spéciales pour événements familiaux : le fonctionnaire peut bénéficier de permissions spéciales avec traitement pour événements familiaux dans les conditions ci-après :
 - ✓ en cas de décès d'un ascendant ou d'un descendant en ligne directe : cinq jours ;
 - ✓ en cas de mariage de l'agent ou d'un enfant de l'agent : deux jours ;
 - ✓ en cas de naissance survenue au foyer du fonctionnaire : trois jours.
- formation professionnelle continue : les fonctionnaires du CHU de Cocody bénéficient chaque année des formations continues financées soit par le CHU elle-même soit par le FDFP. Il y a également des formations et des stages de spécialisation à l'étranger en vue du perfectionnement des agents.

5.1.1 Les dispositions communes à l'absentéisme

Le bénéficiaire d'un congé de maladie, d'un congé pour couches et allaitement, d'un congé exceptionnel de maladie, d'un congé de longue durée, ne doit exercer aucune activité lucrative. En cas de violation de cette interdiction, la rémunération du fonctionnaire est suspendue jusqu'au jour où l'intéressé cesse l'activité interdite, sans préjudice des sanctions disciplinaires.

5.1.2 Maîtrise des coûts cachés liés à l'absentéisme

En matière de maîtrise des coûts cachés liés à l'absentéisme, la S/DRH effectue régulièrement des contrôles de présences et des contrôles inopinés. Ces activités permettent de constater la présence effective du personnel à son poste et de déterminer les causes d'absence. Elles permettent également d'échanger avec le personnel sur ses activités, de le sensibiliser sur le Statut Général de la Fonction Publique et tous les textes qui régissent le fonctionnement de la structure, et de faire des contrôles de présences, de ponctualité et de fonctionnement.

5.2 La rotation du personnel

Le fonctionnaire au cours de sa carrière peut changer d'emploi dans son grade, en fonction des besoins de l'administration, de la nécessité d'une reconversion professionnelle ou à sa

demande après une formation professionnelle adaptée. Le changement d'emploi peut être prononcé pour des raisons de santé ou à la demande du fonctionnaire.

Au sein de la fonction publique, la mobilité des fonctionnaires se réalise par voie de mutation ou de détachement ou de mise à disposition. A côté de ces cas, d'autres types de mouvements du personnel sont rencontrés dans la gestion administrative du personnel CHU de Cocody.

5.2.1 La mutation

La mutation désigne un changement d'emploi à l'intérieur du même grade et du même cadre d'emplois.

Les fonctionnaires peuvent au cours de leur carrière changer d'affectation soit au sein de leur collectivité (mutation interne), soit au sein d'une autre collectivité (mutation externe). Le fonctionnaire qui sollicite une nomination dans un autre emploi de son grade doit compter au moins cinq années de services effectifs dans son emploi.

5.2.2 Le détachement

Le détachement est la position du fonctionnaire autorisé à interrompre temporairement ses fonctions pour exercer un emploi ou un mandat public national ou international, un mandat syndical, ou exercer une fonction ministérielle.

Le détachement du fonctionnaire ne peut se faire que dans l'un des cas suivants :

- auprès d'un établissement public national dans un emploi ouvrant droit à pension au titre du régime général applicable aux fonctionnaires de l'Etat ;
- auprès d'une administration ou établissement public, d'une collectivité territoriale ;
- auprès d'une administration ou entreprise publique dans un emploi n'ouvrant pas droit à pension au titre du régime général applicable aux fonctionnaires de l'Etat ;
- auprès d'un autre l'Etat ;
- pour exercer un enseignement ou pour remplir une mission publique à l'étranger ou dans des organismes internationaux ;

- pour exercer les fonctions de membre du gouvernement ou une fonction publique élective ou un mandat syndical lorsque la fonction ou le mandat comporte des obligations incompatibles avec l'exercice normal de l'emploi ;
- auprès d'une entreprise privée après accord du conseil des ministres, pour une période non renouvelable, qui ne peut excéder trois ans.

Le détachement est soit de courte durée, soit de longue durée. Le détachement de courte durée ne peut excéder six mois et ne peut être renouvelé tandis que le détachement de longue durée ne peut excéder cinq ans.

5.2.3 La mise à disposition

A la différence du détachement, la mise à disposition ne constitue pas une position statutaire en soi. Le fonctionnaire demeure en position d'activité auprès de sa collectivité et continue à être rémunéré par celle-ci. Il exerce cependant son activité en dehors du service où il a vocation à servir.

5.2.4 La mise en disponibilité

La disponibilité est la position du fonctionnaire dont l'activité est suspendue temporairement à sa demande pour des raisons personnelles et dans les cas suivants :

- accident ou maladie grave du conjoint ou d'un enfant, la durée de la disponibilité ne peut en ce cas excéder une année et est renouvelable une seule fois ;
- pour suivre un conjoint fonctionnaire en service ou affecté à l'étranger en raison de sa profession, la disponibilité prononcée dans ce cas ne peut excéder une année et peut être renouvelée dans les conditions requises pour l'obtenir ;
- pour suivre un conjoint non fonctionnaire résident hors du lieu d'affectation du fonctionnaire, la durée de la disponibilité est d'une année renouvelable une seule fois ;
- pour convenances personnelles, la durée est d'un an renouvelable une seule fois.

5.2.5 Le déplacement d'office

Le déplacement d'office est une sanction disciplinaire de deuxième groupe qui ne peut être infligée que dans le respect de la procédure disciplinaire. Ces sanctions sont de plusieurs ordres :

- radiation du tableau d'avancement ;
- abaissement d'échelon ;
- exclusion temporaire des fonctions pour 15 jours au plus ;
- exclusion temporaire des fonctions pour une durée de 4 à 15 jours.

5.2.6 La démission

La démission ne peut résulter que d'une demande écrite du fonctionnaire marquant sa volonté non équivoque de quitter l'administration. Elle n'a d'effet qu'autant qu'elle est acceptée par l'autorité investie du pouvoir de nomination et prend effet à la date fixée par cette autorité.

5.2.7 Le licenciement

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

5.2.8 La mise à la retraite

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

L'admission à la retraite peut aussi survenir avant la limite d'âge. Il s'agit notamment de l'admission à la retraite sur demande et de la mise à la retraite d'office.

5.3 La non-qualité

Pour une meilleure organisation de ses services, le CHU de Cocody a initié depuis 2011 une démarche qualité. A cet effet, une Cellule Qualité a été créée et formalisée, par la décision N° 223/MSLS/CHU/DG du 06 Février 2012 portant création de la Cellule Qualité du Système de Management de la Qualité (SMQ) du CHU de Cocody.

L'objectif principal assigné à la Cellule Qualité est de piloter le SMQ du CHU de Cocody. De nombreuses activités sont en cours de réalisation en vue de mettre en place les exigences concernant l'organisation d'un SMQ (ISO 19011 et ISO 9001).

5.4 La sous-productivité directe

Le CHU de Cocody est un centre hospitalier fonctionnant 24h/24. Compte tenu des spécificités du service public sanitaire, la direction a aménagé une base horaire pour chaque catégorie de personnel. Les personnels soumis à ces aménagements horaires bénéficient des mêmes garanties et sont soumises aux mêmes obligations que durant les horaires habituels de la fonction publique. De plus, la direction du CHU de Cocody a mis en place des moyens et des dispositifs pour éviter toute interruption de ses services.

5.5 Faiblesse du système de maîtrise des coûts cachés

La description du système de maîtrise des coûts cachés du CHU de Cocody nous a permis de relever certaines faiblesses.

5.5.1 Au niveau de l'absentéisme

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

Le CHU de Cocody ne dispose pas d'un système d'information lui permettant de rechercher les causes d'absentéisme et la manière dont celui-ci se traduit. Nous notons l'absence de registre mentionnant les heures d'entrée et sortie du personnel.

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

5.5.2 Au niveau de la rotation du personnel

Le CHU de Cocody ne dispose pas de moyens et de conditions attrayants lui permettant de maintenir son personnel. Les sorties des fonctionnaires occasionnent de nombreux dysfonctionnements et des mesures ne sont pas prises pour remplacer les départs. Aussi, nous notons un problème de communication entre la Direction des Ressources Humaines de la Santé et le CHU de Cocody provoquant ainsi une inadéquation entre les besoins et les affectations des agents.

5.5.3 Au niveau de la non qualité

Bien vrai que le Service Qualité a été créé pour une amélioration des activités, nous notons l'absence de celui-ci dans l'organigramme du CHU de Cocody. Cette omission peut entraîner des incompréhensions et des conflits d'intérêt dans la réalisation des tâches.

En effet, certaines conditions essentielles doivent être remplies pour la réussite d'une démarche qualité totale. Ce n'est pas le cas du CHU de Cocody. Ces conditions se résument comme suit :

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

Ce chapitre nous a permis de décrire les moyens et les dispositifs dont dispose le CHU de Cocody pour la maîtrise de ses coûts cachés.

A travers cette présentation, nous avons relevé certaines faiblesses du dispositif provoquant ainsi de nombreux dysfonctionnements dans le bon fonctionnement des services du CHU.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre VI: Présentation et analyse des résultats

Le chapitre précédent nous a permis de décrire comment le CHU de Cocody tend à maîtriser ses coûts cachés. Il nous a aussi permis de comprendre et de relever les dispositifs mis en place pour la maîtrise des coûts cachés.

Nous allons relever les principaux dysfonctionnements du CHU de Cocody, calculer les coûts de ces dysfonctionnements et par la suite présenter et analyser les résultats obtenus au fur et à mesure. Il sera aussi question de d'analyser l'impact des coûts cachés sur la performance financière du CHU de Cocody.

6.1 Analyse du dysfonctionnement

La première activité a consisté à faire un diagnostic de tous les dysfonctionnements au sein du CHU de Cocody. L'analyse documentaire et les entretiens nous ont permis de relever certains dysfonctionnements qui empêchent le bon fonctionnement des services. Ces dysfonctionnements sont regroupés dans les tableaux ci-après :

Tableau 5: Dysfonctionnements relevés

Domaines	Dysfonctionnements relevés	Principales causes évoquées	Coûts cachés associés
Gestion administrative des ressources humaines	- Inadéquation entre les besoins et les affectations ; - Mouvements anarchiques du personnel ; - Affectations non désirées ; - Mutations intempestives.	- Non prise en compte des besoins exprimés ; - Problèmes de communication entre la Direction des Ressources Humaines de la santé et le CHU ; - Affectation des cadres supérieurs sans aucune norme.	- Rotation du personnel ; - Non-qualité ; - Sous-productivité directe.
Climat de travail et motivation	- Démotivation du personnel	- Insuffisance de la prime d'intéressement ; - Agression du personnel.	- Non-qualité ; - Absentéisme.
Gestion de contrôle de présence	- Retards récurrents et départs avant les horaires règlementaires	- Indiscipline ; - Problème de transport ; - Insécurité.	- Absentéisme
Gestion des risques et préventions	- Accidents avec exposition au sang ;	- Absence de formation; - Conditions de travail ; - Non-respect et/ou Ignorance de l'hygiène hospitalière ;	- Non-qualité ; - Absentéisme ; - Sous-productivité directe.

Gestion des crises ou évènements sociaux	- Agression physique et/ou verbale du personnel	- Problème de communication entre le personnel et les clients ; - Indisponibilité de certains médicaments et consommables ; - Insuffisance du matériel et du personnel.	- Non-qualité ; - Sous-productivité directe.
Formation continue	- Difficultés à réaliser toutes les formations	- Sous dotation du budget de formation	- Sous-productivité directe
Social	- Coût financier de la charge sociale supporté en majorité par le CHU ; - Difficultés dans la recherche des parents des malades.	- Absence de partenaires extérieurs ; - Difficultés d'accès aux masses médias ; - Absence de véhicule ; - Absence de moyens financiers.	- Sous-productivité directe ; - Non-qualité.
Infrastructures	- Manque de bureau ; - Vétusté des locaux ; - Vieillessement des équipements ;	- Insuffisance de locaux ; - Manque de maintenance ; - Non renouvellement des équipements.	- Sous-productivité directe ; - Non-qualité.

Source : Rapport de gestion 2011-2012 et nous-mêmes

6.2 Les coûts cachés liés à l'absentéisme

Tableau 6: Le taux d'absentéisme

Catégorie	Bénéficiaires (1)	Nombre de jours d'absence (2)	Nombre de jours attendus (3)	Taux d'absentéisme (4) (4) = (2) / (3)	Durée moyenne d'absence (jour) (5) (5) = (2) / (1)
Absence pour maladie de courte durée	25	678	180	3,76	27,12
Absences pour maladie de longue durée	04	649	180	3,60	162,25
Absences pour convenance personnelle	199	395	180	2,19	1,98
Accident du travail	NE	NE	NE	NE	NE
Evènements familiaux	NE	NE	NE	NE	NE
Formations professionnelles continues	NE	NE	NE	NE	NE
TOTAL	228	1722	180	9,56	7,55

Source : Nous-mêmes

Non évalué :

Le taux d'absentéisme a été évalué sur une période de six mois c'est-à-dire du 1^{er} Janvier au 30 Juin 2012. Aussi, les congés payés ont été exclus du nombre de jours attendus de travail. Les jours fériés n'ont pas été exclus des jours attendus de travail, car le CHU de Cocody étant un service public sanitaire, fonctionne 7 jours sur 7 et 24 heures sur 24 et cela sur la base d'horaire aménagé pour chaque catégorie de personnel.

Les taux d'absentéisme liés spécifiquement aux accidents du travail, aux événements familiaux et aux formations professionnelles continues n'ont pas pu être calculés par manque d'information (bénéficiaires, nombre de jours d'absence, nombre de jours attendus). Cependant, nous avons relevé dans nos investigations six cas d'accident du travail et huit agents qui ont quittés leur fonction pour des formations professionnelles continues.

En effet, les jours d'absences des accidents du travail ont été incorporés dans les jours d'absences pour maladie de courte ou de longues durées. Il en est de même pour les absences pour les événements familiaux inclus dans les absences pour convenances personnelles.

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

Analyse :

- Un agent a bénéficié en moyenne de 27,12 jours soit vingt-sept (27) jours d'arrêt de maladie pour cent quatre-vingts (180) jours, soit un taux d'absentéisme de 3,76.
- Un agent a bénéficié en moyenne de 162,25 jours soit cent soixante-deux (162) jours de congé de maladie pour 180 jours, soit un taux d'absentéisme de 3,60.
- Un agent a bénéficié en moyenne de 1,98 jour soit deux (2) jours d'absence pour 180 jours, soit un taux d'absentéisme de 2,19.
- Globalement, un agent a bénéficié en moyenne de 7,55 jours soit sept jours et demi (7,5) d'absence pour 180 jours, soit un taux d'absentéisme de 9,56.

Tableau 7: Calcul du salaire moyen du CHU de Cocody

Salaire versé (1)	1.493.110.634
Effectif moyen (2)	839
Salaire moyen (3) (3) = (1) / (2)	1.779.631,26
Salaire moyen par jour (4) (4) = (3) / 180j	9.886,84

Source : Rapport d'activité du CHU de Cocody (2012 :24)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 8: Evaluation des coûts cachés liés à l'absentéisme au premier semestre 2012

Grille d'évaluation des coûts cachés				Indicateur : Absentéisme					
Dysfonctionne- ments élémentaires	Causes évoquées	Fréq. Indic.	Détail calcul	Effet économique					Total
				Sursalaires	Sur- temps	Sur- consom mations	Non- producti ons	Non- création de potentiel	
Absences pour maladie de courte durée	Maladies	6 mois	27,12j x 7h x 25pers. x 9886,84 salaire moyen par jour.	46.922.942,64					46.922.942,64
Absences pour maladie de longue durée	Manque de motivation du personnel due	6 mois	162,25j x 7h x 4pers. x 9886,84 salaire moyen par jour.	44.915.914,12					44.915.914,12
Absences pour convenance personnelle	en partie au faible taux de la prime d'intéressement	6 mois	1,98j x 7h x 199pers. x 9886,84 salaire moyen par jour.	27.269.288,87					27.269.288,87
Total				119.108.145,63					119.108.145,63

Source : Nous-mêmes

Tableau 9: Répartition en pourcentage des motifs d'absence

Motifs	Pourcentage en fonction du coût caché d'absentéisme
Absences pour maladie de courte durée	39,39 %
Absences pour maladie de longue durée	37,71 %
Absences pour convenance personnelle	22,90 %

Source : Nous-mêmes

Analyse :

Le coût semestriel de l'absentéisme est évalué à 119.108.145,63 F CFA. Cette valeur représente 1,86 % du titre I du budget de fonctionnement 2012 qui est de 6.371.148.501 F CFA.

Les absences pour maladie de courte durée représentent les pertes les plus élevées avec 39,39 % de coûts cachés. Ensuite, suivent les absences pour maladie de longue durée avec 37,71 % de coûts cachés. Enfin, Les absences pour convenance personnelle restent en troisième position avec 22,90 % de coûts cachés. Ces absences constituent une véritable perte pour le CHU de Cocody dans la mesure où elles ne sont pas déduites des congés annuels des agents.

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

De tout ce qui précède, nous pouvons dire que le coût total des coûts cachés liés à l'absentéisme qui s'élève à 119.108.145,63 F CFA représente une perte considérable sur l'économie du CHU de Cocody.

6.3 Les coûts cachés liés à la rotation du personnel

Tableau 10: Répartition globale du personnel du CHU de Cocody

CATEGORIE	Effectif au 31/12/2011	Effectif au 30/06/2012	Pourcentage en fonction de la catégorie	Pourcentage en fonction de l'effectif total
Fonctionnaires	983	1025	100 %	85,13 %
- Administratifs	138	145	14,15%	12,04 %
- Médical	338	332	32,39 %	27,57 %
- Infirmier	417	412	40,20 %	34,22 %
- Auxiliaires soignants	90	136	13,27 %	11,30 %
Non Fonctionnaires	228	179	100 %	14,87 %
- Occasionnels	64	15	8,38 %	1,25 %
- Contractuels	164	164	91,62 %	13,62 %
TOTAL	1211	1204	100 %	100 %

Sources : Rapport d'activité du CHU de Cocody (2012 :12)

Tableau 11: Mouvement du personnel au 30/06/2012

CATEGORIE	Effectif au 31/12/2011	Effectif au 30/06/2012	Variation	Variation en pourcentage
Fonctionnaires	983	1025	42	4,27 %
- Administratifs	138	145	7	5,07 %
- Médical	338	332	- 6	- 1,78 %
- Infirmiers	417	412	- 5	- 1,20%
- Auxiliaires soignants	90	136	46	51,11 %
Non Fonctionnaires	228	179	- 49	- 21,49 %
- Occasionnels	64	15	- 49	- 76,56 %
- Contractuels	164	164	0	0,00 %
TOTAL	1211	1204	- 7	- 0,58 %

Source : Rapport d'activité du CHU de Cocody (2012 :17)

Tableau 12: Le taux de rotation du personnel au premier semestre 2012

Domaines	Détail calcul	Taux
Rotation de l'emploi	$RE = \frac{\text{Moyenne du nombre de salariés partis et arrivés}}{\text{Nombre initial des salariés en début de période}}$ $RE = \frac{56,5}{1211} = 0,0466 = 4,66 \%$	4,66 %
Rotation du personnel	$RP = \frac{\text{Nombre de personnes titulaires sorties}}{\text{Effectif moyen des titulaires}}$ $RP = \frac{11}{1004} = 0,0109 = 1,09 \%$	1,09 %
Déperdition	$D = \frac{\text{Nombres d'embauche}}{\text{Nombres de départs volontaires}}$	NE
Mobilité fonctionnelle	$MB = \frac{\text{Nombres de salariés ayant changé de fonction}}{\text{Effectif moyen}}$	NE
Instabilité du personnel	$IP = \frac{\text{Nombres de personnes entrées} + \text{Nombre de personnes sorties} + \text{Nombre de personnes entrées et sorties}}{\text{Effectif moyen}}$ $IP = \frac{218}{1207,5} = 0,1805 = 18,05$	18,05 %

Source : Nous-mêmes

Non évalué :

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

Analyse :

Au titre de la répartition globale du personnel, le personnel administratif occupe la troisième place avec 145 agents, ce qui représente 14,15 % des fonctionnaires. Ce personnel monte, en revanche au deuxième rang avec 5,07 % au titre des mouvements des fonctionnaires.

Le CHU de Cocody a sollicité l'affectation de 46 Auxiliaires soignants soit 51,11 %. Sur la même période, le CHU a perdu en moyenne 1,5 % de son personnel médical et infirmier. Aussi, le CHU a réduit de trois quarts son personnel occasionnel et a maintenu la totalité des contractuels.

En définitive, au cours du premier semestre, nous constatons que la variation globale du personnel est en baisse de 0,58 %. Cette baisse est liée au départ de onze (11) agents fonctionnaires et de la réduction du personnel occasionnel (49).

Le taux de rotation de l'emploi (4,66 %) et le taux de rotation du personnel (1,09 %) sont considérablement faibles et ne présentent pas d'incidences majeurs sur le déroulement des activités du CHU de Cocody. Néanmoins, le non remplacement du personnel médical et infirmier pourrait causer quelques désagréments aux patients sachant que la vocation première du CHU est de sauver des vies.

Enfin, nous notons une instabilité notoire du personnel, soit 18,05 %.

6.4 Les non-qualités

L'étude des coûts cachés de non-qualité a été expérimentée dans le service de radiologie. En effet, ce service connaît depuis un bon moment un véritable problème de gestion des films d'examen (rebus, perte des films d'examen des patients,...).

Les différents résultats se présentent dans le tableau ci-après :

Tableau 13: Les coûts de non-qualité

Coûts cachés		Résultats qualitatifs	Résultats quantitatifs	Résultats financiers
Les coûts de prévention	- Collecte et enregistrement des données - Maintenance préventives du matériel - Contrôle du processus qualité - Formation	Non évalué		
Les coûts d'évaluation ou de contrôle	- Evaluation du nouveau matériel, procédés, - Contrôle de la réception de matériel	Non évalué		
Les coûts de non-conformité interne (défaillance)	- Rebuts - Produits périmés, avariés - Délais de livraison des résultats des examens - Perte des patients	Plaintes des patients Surcharges du travail Perte de temps dans la livraison des résultats aux patients	830 films de radio défectueux ont été identifiés soit 6,35 % du total de film de la période.	830 x 52.381 prix unitaire 43.476.230

Les coûts de non-conformité externe	- Reprise de l'examen après livraison - Traitement des réclamations - Procès et pénalité - Perte des patients	Non évalué
-------------------------------------	--	------------

Source : Nous-mêmes

Tableau 14: Evaluation des coûts cachés liés à la non-qualité

Grille d'évaluation des coûts cachés					Indicateur : Non-qualité				
Dysfonctionne- ments élémentaires	Causes évoquées	Fréq. Indic.	Détail calcul	Effet économique					Total
				Sursalaires	Surtemps	Surconsom- mations	Non- productions	Non- création de potentiel	
Echec de films, films avariés Produits périmés, avariés	Problèmes d'usure et d'entretien de certains équipements ; Conditions physiques de travail jugées pénibles ; Vétusté du matériel de travail	5 mois	830 films échoués x 52.381 prix unitaire d'un film d'examen			43.476.230			43.476.230
Total						43.476.230			43.476.230

Source : Nous-mêmes

Tableau 15: Prix moyen unitaire des films de radio

Eléments	Quantité	Prix moyen unitaire	Montant	Pourcentage
Films réussis	12.232	52.381	640.724.392	93,65 %
Rebuts	830	52.381	43.476.230	6,35 %
Total	13.062	52.381	684.200.622	100 %

Source : Nous-mêmes

Notons que, les montants des films d'examen de radio ont été calculés en utilisant un prix moyen unitaire. En effet, cinq formats de film radio (18x24, 24x30, 30x40, 35x35, 35x43) sont utilisés pour les examens de radio. Les informations sur le format de film radio utilisé pendant cette période, ne mentionnent aucune précision sur les formats.

Tableau 16: Calcul du prix moyen unitaire des films radios

Formats	Prix unitaire
18x24	21.530
24x30	36.625
30x40	61.050
35x35	64.450
35x43	78.250
Total	261.905
Prix moyen unitaire	52.381

Source : Nous-mêmes

Non évalué :

Les coûts de non-qualité à savoir les coûts de prévention, les coûts d'évaluation et les coûts de non-conformité externe n'ont pas pu être évalué par faute d'informations. Nous notons également l'absence de certaines activités comme l'évaluation du nouveau matériel, le contrôle de la réception de matériel, la formation...

Analyse :

Sur une période de cinq (05) mois, le coût de la non-qualité s'est élevé à 43.476.230 F CFA. Ce qui représente 6,35 % du coût total des films utilisés qui est de 684.200.622 F CFA. Ce coût est sous-évalué car il prend seulement en compte les rebuts des films d'examen de radio.

6.5 La sous-productivité directe

L'étude des coûts liés à la sous-productivité directe a été effectuée au service de radiologie, ainsi qu'aux activités liées à la gratuité ciblées, les réductions et les cas sociaux. En effet, ces trois dernières activités sont consommatrices de temps, de ressources, ... mais ne se traduisent pas en ressources pour le CHU de Cocody.

Tableau 17: Les coûts de sous-productivité directe

Coûts cachés		Résultats qualitatifs	Résultats quantitatifs	Résultats financiers
Les sursalaires	- Salaires versés sans contrepartie d'activité - Salaires versés pour le remplacement d'une personne	Non évalué		
Les surtemps	- Régulation des dysfonctionnements - Formation intérimaire	Non évalué		
Les surconsommations	- Remplacement des films ratés - Achat de produits		830 films ratés	Évalué dans le coût de la non qualité
Les non-productions	- Arrêt de machine - Coupure d'électricité - Rupture de stock - Gratuité ciblée pour des prestations - Réduction - Gratuité en médicaments - Cas sociaux		42 prestations	10.446.200 805.750 147.67.667 1.085.048

Source : Rapport d'activité du CHU de Cocody (2012 :18)

Tableau 18: Evaluation des coûts cachés liés à la sous-productivité directe

Grille d'évaluation des coûts cachés				Indicateur : Sous-productivité directe					
Dysfonctionne- ments élémentaires	Causes évoquées	Fréq. Indic.	Détail calcul	Effet économique					Total
				Sursalaires	Surtemps	Surconsom- mations	Non- productions	Non- création de potentiel	
Arrêt de travail	Coupure								
Temps de reprise	d'électricité ;								
des films ratés	Manque de								
Arrêt de machine	produits ;								
Coupure	Nouvelle								
d'électricité	mesure du								
Rupture de stocks	gouvernement								
Gratuité	Ivoirien	21 Jrs					10.446.200		10.446.200
Réduction		21 Jrs					805.750		805.750
Gratuité en									
médicament		6 mois					147.675.667		147.675.667
Cas sociaux		6 mois					1.085.048		1.085.048
Total							160.012.665		160.012.665

Source Rapport d'activité du CHU de Cocody (2012 :18)

Tableau 19: Evaluation en pourcentage de la sous-productivité directe

Eléments	Pourcentage
Gratuité	6,53 %
Réduction	0,5 %
Gratuité en médicament	92,29 %
Cas sociaux	0,68 %
Total	100 %

Source : Nous-mêmes

Non évalué :

Dans nos recherches, nous avons relevé de nombreuses interruptions dans le travail liées à des pannes de machines, des ruptures de stocks (films d'examen de radio) et l'absence du personnel. Tous ces temps d'inactivité n'ont pas pu être évalués par manque d'informations (heure d'inactivité, nombre de personnes absentes...).

Analyse :

Sur une période de vingt-un jours, notre étude a montré que les gratuités et les réductions représentent respectivement 6,35 % et 0,5 % des coûts liés à la sous-productivité. Il faut noter que la mesure de gratuité consomme énormément de ressources et a considérablement accru la charge de travail dans les services.

En six (6) mois, le coût des gratuités en médicament (médicaments livrés au cas sociaux, soins de première nécessité,...) s'est élevé à 147.675.667 F CFA. Ce coût représente le coût caché le plus élevé des écarts de productivité directe, soit 92,29 %. Quant au coût des cas sociaux, il est relativement faible, soit 0,68 %.

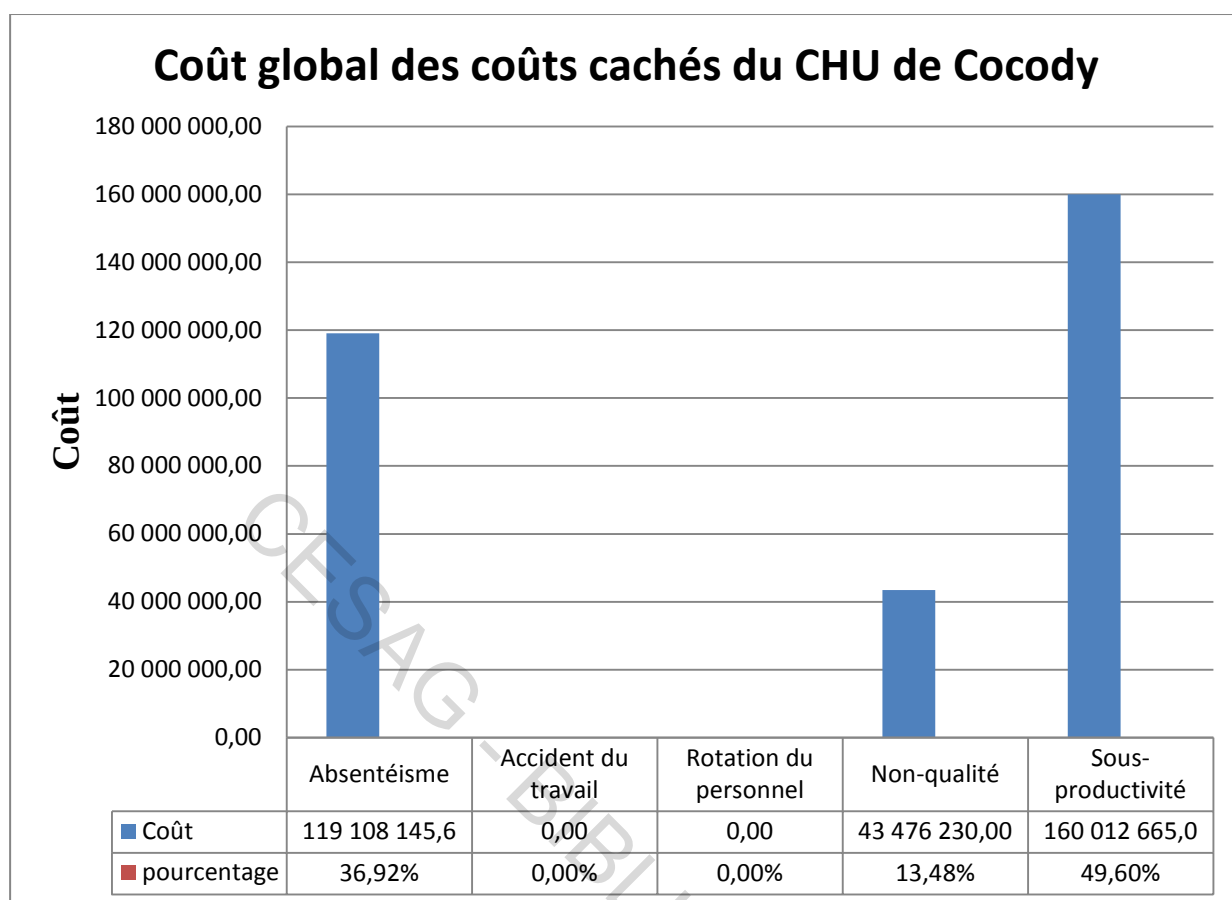
Notons que le coût caché global lié à la sous-productivité directe représente 2,51 % du budget de fonctionnement 2012 du CHU de Cocody.

6.6 Evaluation globale des coûts cachés du CHU de Cocody

Tableau 20: Coût caché global du CHU de Cocody

Composants Indicateurs	Sursalaires (1)	Surtemps (2)	Sur- Consommation (3)	Non- Production (4)	Non-création de potentiel (5)	Total des coûts cachés (1) +(2) + (3) +(4) +(5)	Risques
Absentéisme	119.108.145,63	-	-	-	-	119.108.145,63	
Accidents du travail	-	-	-	-	-	-	
Rotation du personnel	-	-	-	-	-	-	
Défauts de qualité	-	-	43.476.230	-	-	43.476.230	
Ecart de productivité directe	-	-	-	160.012.665	-	160.012.665	
Total	119.108.145,63	-	43.476.230	160.012.665	-	322.597.040,63	
Concepts économiques	Coûts historiques			Coûts d'opportunité			
Concepts comptables	Surcharges			Non-produits			

Source : Nous-mêmes

Figure 4: Coût global des coûts cachés du CHU de Cocody**Non évalué :**

La non évaluation de certaines rubriques est liée en grande partie au manque d'informations (données liées aux objets de coûts cachés). Il n'existe pas de système d'information pertinent, capable de retracer ou de suivre la gestion des activités de l'établissement.

Analyse :

L'analyse des coûts cachés a révélé une perte importante des ressources financières du CHU de Cocody. Le coût global des coûts cachés s'est élevé à 322.597.040,63 F CFA. Ce coût représente 6,74 % du titre I du budget de fonctionnement du CHU pour l'exercice 2012 qui est de 5.537.630.191 F CFA.

Les coûts cachés liés à la sous-productivité directe représentent la perte la plus importante, soit 49,60 % du coût global. Ensuite, suivent les coûts liés à l'absentéisme qui sont eux

aussi très élevé, soit 36,92 % du coût global. Enfin, les coûts cachés liés à la non-qualité qui sont relativement faibles, soit 13,48 % du coût global.

6.7 Recommandations

L'analyse des coûts cachés a révélé une perte importante des ressources financières du CHU de Cocody. En effet, le CHU de Cocody subit beaucoup de coûts cachés, qui affectent considérablement sa performance dans l'atteinte de ses objectifs.

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

❖ A l'adresse de la Direction Générale

Recommandation 1 : L'Etat Ivoirien doit réfléchir sur des nouveaux statuts des hôpitaux publics. En effet, le CHU de Cocody comme tous les autres CHU d'ailleurs, n'arrivent pas à mobiliser 60% des ressources propres comme le recommande son statut actuel.

Recommandation 2 : La rédaction d'un manuel de procédure et des fiches de poste paraît également indispensable pour la bonne marche des activités du CHU de Cocody. Pour la bonne marche de ses activités, la Direction Générale du CHU de Cocody doit mettre en place un comité ou solliciter un cabinet pour la rédaction de son manuel de procédure et de ses fiches de poste.

En effet, le manuel de procédure permettra à la Direction Générale de suivre les différentes tâches et leurs modalités d'exécution, les responsabilités respectives des différents intervenants, les procédures d'établissement des différents documents nécessaires à la gestion administrative, financière, comptable, opérationnelle et technique et les modalités de contrôle à chaque stade du système d'information.

Quant aux fiches de poste, elles permettront de clarifier et de formaliser les responsabilités, les missions et activités exercées par chaque agent. Elles définiront également les compétences nécessaires et préciseront les conditions d'emploi.

Recommandation 3 : Le CHU de Cocody doit concentrer plus d'effort et mettre les moyens nécessaires à la disposition des services pourvoyeurs de recettes. Ces efforts consisteront à équiper en matériel ces services et de les approvisionner régulièrement afin d'éviter les ruptures de médicament. En effet, avec la nouvelle politique du gouvernement de gratuité ciblée (enfants de 0 à 5 ans, femmes enceintes...), nous constatons une consommation des ressources et une augmentation de la charge de travail du personnel qui ne se traduisent pas par un produit.

❖ **A l'adresse du Service Autonome du Contrôle et de l'Evaluation (SACE)**

Recommandation 4 : Pour bien piloter ses coûts cachés, le CHU de Cocody devra établir un tableau de bord de pilotage lui permettant de les suivre. Grâce à ce tableau, le CHU de Cocody pourra à travers les indicateurs et les ratios de suivi, voir leur évolution afin de définir un certain nombre d'action pour les diminuer. (Voir annexe No.3 Page 100)

❖ **A l'adresse de la Sous-direction des Ressources Humaines (S/DRH)**

Recommandation 5 : Le CHU de Cocody doit améliorer sa performance économique et sociale. En effet, pendant nos entretiens, nous avons constaté une grande démotivation du personnel médical, paramédical et administratif. Le CHU de Cocody a donc intérêt à inclure tout le personnel à la bonne marche de l'établissement par sa participation aux résultats, à l'information et à la prise de décision stratégique.

Recommandation 6 : Le CHU de Cocody doit automatiser le processus des entrées et sorties des agents avec des lecteurs de badge via un logiciel. Ce mécanisme lui permettra de réduire davantage les départs des agents avant les horaires règlementaires.

Ce dernier chapitre nous a permis de relever les principaux dysfonctionnements au sein du CHU de Cocody. Les différents entretiens et le questionnaire nous ont permis également de comprendre les causes de ces dysfonctionnements. Ensuite, nous avons procédé aux calculs des coûts cachés par indicateurs qui ont été analysés au fur à mesure. Enfin, certaines recommandations qui nous paraissent efficaces et adaptables au fonctionnement du CHU ont été avancées pour une gestion durable des coûts cachés.

La deuxième partie de notre travail, intitulé cadre pratique de l'étude, nous a permis dans un premier temps de faire la présentation du cadre institutionnel. Ainsi la présentation du CHU de Cocody à travers son historique, ses missions, ses activités et moyens, son organisation et ses attributions nous a permis de comprendre son fonctionnement.

Dans un second temps, nous avons procédé à la description de la pratique de la maîtrise des coûts cachés qui nous a permis aussi de relever certaines faiblesses dans le fonctionnement des activités du CHU.

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

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

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

Le CHU de Cocody, établissement sanitaire ayant pour vocation première la dispensation des soins aux populations est confronté depuis plusieurs années à diverses difficultés. Les principaux maux qui minent cet établissement se résument à la non mobilisation des 60% des ressources que lui recommande son statut, le gaspillage et l'insuffisance de ressources. Face à toutes ces difficultés, une étude sérieuse et profonde des coûts et surtout des coûts cachés paraît indispensable.

L'objectif principal de notre étude était donc, d'évaluer l'impact des dysfonctionnements (coûts cachés) sur la performance financière du CHU de Cocody. Pour y parvenir, nous avons à travers la revue de littérature fait la présentation générale des coûts cachés et de ses composantes. Ainsi, nous avons intégré dans notre étude plusieurs indicateurs qui peuvent représenter différents coûts cachés dans l'entreprise : l'absentéisme, l'accident du travail, la rotation du personnel, la non-qualité et la sous-productivité directe.

Par ailleurs, nous avons présenté le CHU de Cocody et décrit la pratique de la maîtrise de ses coûts cachés. Grâce à notre modèle d'analyse, nous avons fait l'analyse des dysfonctionnements des services en dressant un inventaire des dysfonctionnements et des causes évoquées. Aussi, avons-nous évalué financièrement les coûts cachés et analysé leurs impacts sur la performance globale du CHU. Cette analyse nous a permis de relever d'énormes opportunités dont pourrait bénéficier cet établissement pour l'atteinte de ses objectifs.

Les indicateurs choisis dans le cadre de cette analyse des coûts cachés n'ont pas la prétention d'être exhaustifs ni parfaits. Néanmoins, les quelques recommandations faites, si elles sont prises en compte, amélioreront les services et réduiront de manière durable les coûts cachés du CHU.

Cependant, d'autres indicateurs tels que le changement des cadres et des mutations par arrêté ministériel, la corruption, l'accroissement du personnel administratif... peuvent avoir un impact négatif très important sur la performance financière du CHU.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe 1 : Grille d'évaluation des coûts cachés

Grille d'évaluation des coûts cachés					Indicateur :				
Dysfonctionne- ments Elémentaires	Causes invoquées	Fréq. Indic.	Détail Calcul	Effets économiques					Total
				Sursalaires	Surtemps	Surconsommation	Non production	Non création de potentiel	
Total									

Source : Georges LANGLOIS (2004 : 277)

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

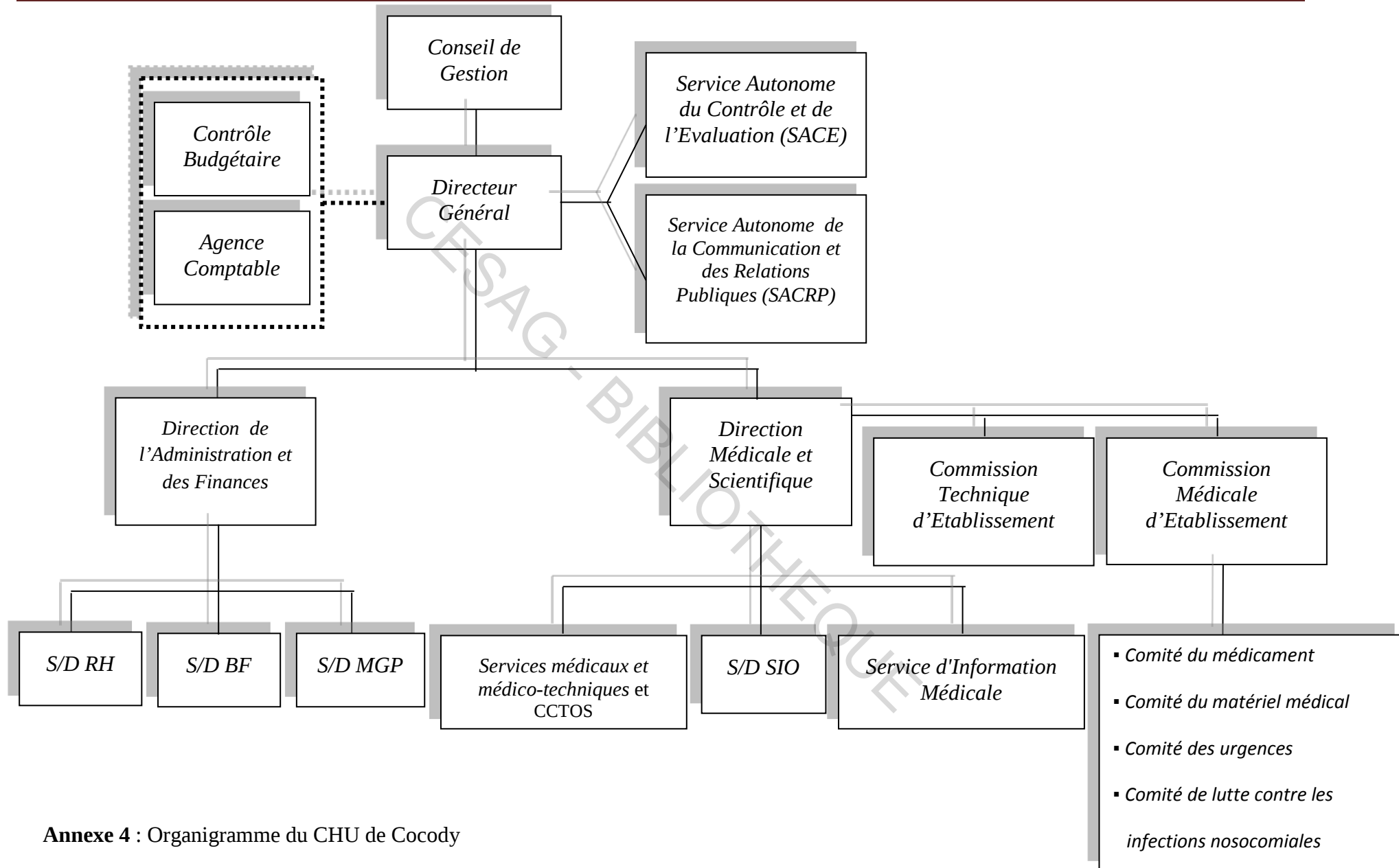
Composants Indicateurs	Sursalaires (1)	Surtemps (2)	Sur- Consommation (3)	Non- Production (4)	Non-création de potentiel (5)	Total des coûts cachés (1) +(2) + (3) +(4) +(5)	Risques
Absentéisme							
Accidents du travail							
Rotation du personnel							
Qualité des produits							
Ecart de productivité directe							
Total	Sursalaires engendrés par les 5 indicateurs	Surtemps engendrés par les 5 indicateurs	Surconsommations engendrées par les 5 indicateurs	Non-productions engendrées par les 5 indicateurs	Non-création de potentiel engendrée par les 5 indicateurs	Coûts cachés totaux	Risques engendrés par les 5 indicateurs
Concepts économiques	Coûts historiques			Coûts d'opportunité			
Concepts comptables	Surcharges			Non-produits			

Source : Henri SAVALL (1995 : 129)

Annexe 3 : Tableau de bord de pilotage des coûts cachés

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

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



Annexe 4 : Organigramme du CHU de Cocody

Annexe 5 : Questionnaire d'entretien

Direction : Interviewé : Catégorie : Sexe :	GUIDE D'ENTRETIEN		Folio :
Questions	Réponses	Observations	
Thème 1 : Condition de travail			
1. Votre bureau est-il confortable dans l'exercice de votre fonction ?			
2. Disposez-vous de matériel et fournitures dans la réalisation de votre tâche ?			
3. Votre bureau est-il pour vous un cadre agréable de travail ?			
4. Votre travail est-il surchargé ?			
5. Quels sont vos horaires de travail ? ces heures vous conviennent-elles ?			
6. Quel est l'ambiance de travail ?			
Thème 2 : Organisation du travail			
1. Quelles sont vos activités ?			
2. Quelles devaient être vos activités ?			
3. Quelles sont les tâches non assumées et/ou mal assumées ?			
4. Quelles sont les régulations que vous avez mis en place pour y remédier (ou les autres)?			
5. Quelle est la répartition des tâches au sein du service (interviewé et autres acteurs)?			

6. Comment réglez-vous l'absentéisme ?		
7. Être vous autonome dans votre travail ?		
8. Quelles sont les procédures actuelles qui vous posent problème (système de délégations... ?		
9. Quelles sont les tâches pour lesquelles vous ressentez des lacunes de formation ?		
10. Quelles sont vos compétences non utilisées ?		
11. Quels sont les problèmes concrets qui découlent de ces écarts ?		
Thème 3 : Gestion du temps		
1. Quel est votre emploi du temps type actuel (activité interne et externe à l'entreprise) ?		
2. Quelles sont les contraintes perçues gênant votre organisation du temps (utilisation ou non systématique d'un agenda)?		
3. Programmez-vous régulièrement ou utilisez-vous au coup par coup votre temps de travail personnel ?		
4. Pour le dernier cas, quels sont les problèmes concrets qui en découlent ?		

5. Donner des éléments chiffrés sur votre charge de travail ?		
6. Existe-il une gestion du temps du personnel de votre service ? (Question responsable de service)		
7. Quel serait votre emploi du temps type idéal?		
Thème 4 : Communication- Coordination- concertation		
1. Quels sont les contacts formels existants (réunions, rendez-vous, écrits, téléphone) ?		
2. Quels sont les contacts et circuits d'information informels (non prévus) existants ?		
3. Comment jugez-vous l'efficacité et l'articulation de ces systèmes ?		
4. Quelles suggestions d'amélioration feriez-vous ?		
Thème 5 : Formation intégrée		
1. Quelles sont vos compétences ?		
2. Quels sont les dispositifs de formation dans l'entreprise ?		
3. Quelles sont les formations et changement techniques dans l'entreprise ?		
4. Quelles sont les compétences disponibles ?		
5. Quels sont les besoins en formation ?		

Thème 6 : Mise en œuvre stratégique		
1. Pensez-vous que la politique générale n'est pas perçue de la même façon par tous ?		
2. Selon vous, quels sont les axes prioritaires de la politique générale ?		
3. Par qui sont-ils fixés ?		
4. Avez-vous le sentiment d'être un acteur de la stratégie ?		
5. Serait-il nécessaire d'en clarifier certains ? Lesquels ?		
6. Y a-t-il des objectifs que vous jugez contestable ? ou difficilement compatibles avec le fonctionnement effectif de l'entreprise ? (spécificité du marché, besoins, pratique de la concurrence...)		
7. Quels sont les axes que vous avez particulièrement suivis l'année dernière ? cette année ?		
8. Si vous constatez un écart objectif / réalisation sur l'un de ces axes, que faites-vous ?		
9. Selon vous, quels sont les principaux freins à la mise en œuvre de la stratégie ?		
10. Les moyens dont vous disposez pour la mise en œuvre de la stratégie (délégation, assistance du groupe, aides diverses...) sont-ils suffisants ?		

11. Selon vous y a-t-il des problèmes de cohérence dans la mise en œuvre stratégique aux différents niveaux (service, groupe,...) ?		
12. Quelles sont vos attentes en termes d'emploi, formation, rémunération, promotion ?		

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

1. ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2010), *Contrôle de gestion*, 2^e édition, Dunod, Paris, 721 pages.
2. BOISVERT Hugues, LAURIN Claude, MERSEREAU Alexander (2007), *Comptabilité de management*, 4^e édition, Pearson, Paris, 541 pages.
3. BOUQUIN Henry (2000), *Comptabilité de gestion*, Economica, Paris, 293 pages.
4. BURLAUD Alain & SIMON Claude (2003), *Comptabilité de gestion: coûts-contrôle*, 3^e édition, Vuibert, Paris, 412 pages.
5. CHAMINADE Benjamin (2004), *Comprendre les coûts cachés du Turn-over*, www.pme-magazine.blog4ever.com/blog/lire-article-411618-2521428
6. CHARPENTIER P. (2000), *Organisation et gestion de l'entreprise*, Agnès Fieux édition, 287 pages.
7. COWAN, Les employés absents de façon chronique : quand faut-il demander de l'aide ?, www.cowangroup.ca/cigl/pages/products-services/businesses_organisations/health-disability-management_services/pdf/ChronicallyAbsentEmployees_fr.pdf.
8. CURABA Sandra, JARLAUD Yannick, CURABA Salvatore (2009), *Evaluation des risques*, 1^{ère} édition, Afnor, Paris, 325 pages.
9. DAYAN Armand & al. (1999), *Manuel de gestion- volume 1&2*, Ellipse Edition Marketing SA, 699 pages.
10. DUMAS Guy & LARUE Daniel (2008), *Contrôle de gestion*, Les éditions Lexis Nexis SA, Paris, 572 pages.
11. GOUGET Christian, GOUGET Christiane et RAULET Christian (2003), *Comptabilité de gestion*, 6^e édition, Dunod, Paris, 490 pages.
12. GOUGET Christian, GOUGET Christiane, RAULET Christian (2003), *Comptabilité de gestion*, 6^e édition Dunod, Paris, 490 pages.
13. GRANDGUILLOT Béatrice et GRANDGUILLOT Francis (2008), *Comptabilité de gestion*, 9^e édition, Gualino, Paris, 236 pages.
14. HARRINGTON H. James (1990), *Le coût de la non qualité*, Les éditions Eyrolles, Paris, 165 pages.

15. HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant, FOSTER George (2003), *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 2^e édition, Pearson éducation, Paris, 420pages.
16. JACKOT Thierry & MILKOFF Richard (2007), *Comptabilité de gestion: analyse et maîtrise des coûts*, Pearson Education, France, 320 pages.
17. LANGLOIS Georges, BONNIER Carole, BRINGER Michel (2004), *Contrôle de gestion*, Foucher, France, 439 pages.
18. LAROUSSE, *Le petit Larousse 2010*, 1883 pages.
19. LECLERE Didier (2004), *L'essentiel de la comptabilité analytique*, 4^eédition, Edition d'organisation, Paris, 200 Pages.
20. MELYON Gerard (2004), *Comptabilité analytique : principes, coûts réels constatés*, 3^e édition, Bréal, Paris, 287 pages.
21. MIKOL Alain (1999), *Les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, 1^{ère} édition, édition d'organisation, Paris, 198 pages.
22. SAVALL Henri & ZARDET Véronique (1995), *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, Economica, Paris, 405 pages.
23. TAIEB Jean-Pierre (2005), *Les tableaux de bord de la gestion sociale*, 5^e édition Dunod, Paris, 248 pages.
24. VOYER Pierre (2006), *Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance*, 2^e Edition Presses de l'Université de Quebec, Canada, 471 pages.
25. WOOD Donna (1991), *Corporate Social Performance Revisited*, Academy of management review, vol.6, no 4, pages 691-718

Décrets:

1. Décret N°2001-650 du 19 Octobre 2001, portant attributions, organisation et fonctionnement des Centres Hospitaliers et Universitaires de Cocody, de Treichville, de Yopougon et de Bouaké et abrogeant les décrets N°98-380, 98-381, 98-382 et 98-383 du 30 Juin 1998.
2. Décret N°93-219 du 03 Février 1993 portant organisation du Ministère de la Santé.
3. Décret N°93-607 du 02 Juillet 1993, portant modalités communes d'application du statut général de la Fonction Publique.

4. Décret N°93-607 du 02 Juillet 1993
5. Décision N°223/MSLS/CHU/DG du 06 Février 2012, portant création de la cellule qualité du Système de Management de la Qualité (SMQ) du CHU de Cocody.
6. Loi N°98-388 du 02 Juillet 1998

CESAG - BIBLIOTHEQUE