



HAL
open science

**Formez vos acheteurs à la méthode des
coûts-performances cachés! Pour un coût d'achat qui
intègre une évaluation des impacts des
dysfonctionnements liés aux achats**

Sylvie Crouzet

► **To cite this version:**

Sylvie Crouzet. Formez vos acheteurs à la méthode des coûts-performances cachés! Pour un coût d'achat qui intègre une évaluation des impacts des dysfonctionnements liés aux achats. International Conference in partnership with the Management Consulting Division of the Academy of Management (USA), ISEOR, The Management Consulting Division of the Academy of Management (USA), ISODC, Le Cnam, EADA Business School and Benedictine University (USA), Jun 2022, Lyon, France. hal-04223281

HAL Id: hal-04223281

<https://cnam.hal.science/hal-04223281>

Submitted on 29 Sep 2023

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

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

FORMEZ VOS ACHETEURS À LA MÉTHODE DES COÛTS-PERFORMANCES CACHÉS !

POUR UN COÛT D'ACHAT QUI INTÈGRE UNE ÉVALUATION DES IMPACTS DES DYSFONCTIONNEMENTS LIÉS AUX ACHATS

Sylvie CROUZET
LIRSA
CNAM Paris (France)

Cet article s'intéresse à la formation des acheteurs. L'acheteur dispose de compétences en analyse des coûts. Mais il adopte une perspective principalement externe en portant son attention sur les efforts consentis par les fournisseurs. Il prend connaissance des dysfonctionnements internes liés aux achats mais il sait peu de choses sur la façon de les évaluer et de les intégrer au coût. Pourtant, il existe une méthode reconnue d'évaluation des impacts des dysfonctionnements : la méthode des coûts-performances cachés. En s'appuyant sur une recherche-intervention, les résultats montrent que l'acheteur devrait être formé à cette méthode pour apprendre à évaluer les impacts des dysfonctionnements liés aux achats et renforcer la performance économique et sociale durable des achats.

Mots-clés : *Coûts-performances cachés, recherche-intervention, praticien réflexif, compétences, acheteur.*

L'acheteur dispose de compétences en analyse des coûts (Carr et Smeltzer, 2000 ; Cousins *et al.*, 2006 ; Knight *et al.*, 2014 ; Ellram *et al.*, 2020 ; Stek et Schiele, 2021). Ses compétences l'aident à estimer le coût des composants (Bodendorf *et al.*, 2021) et à calculer le Total Cost of Ownership – TCO (Shabani *et al.*, 2019). Au-delà du prix payé au fournisseur, le TCO prend en compte les coûts résultant des pannes (Ellram, 1995), de la mauvaise qualité, des retards de livraison (Carr et Ittner, 1992) et du temps perdu par les utilisateurs lors des arrêts de production (Saccani *et al.*, 2017). L'acheteur prend connaissance de ces dysfonctionnements lors des contrôles formels et informels (Nogatchewsky, 2003) mais il sait peu de choses sur la façon de les évaluer et de les intégrer au coût d'achat. Ces dysfonctionnements ne sont pas lisibles directement : certains coûts sont dilués dans différentes lignes de coûts dans la comptabilité et d'autres coûts représentent l'absence de production suite aux dysfonctionnements (Savall, 1989). Aussi, les acheteurs continuent à adopter une perspective principalement externe. Ils portent essentiellement leur attention sur la mesure des efforts consentis par les fournisseurs (Poissonnier, 2009 ; Caniato *et al.*, 2014). Pourtant, ces dysfonctionnements génèrent une déperdition de valeur économique constitutive de coûts cachés. Leur réduction va permettre de diminuer la perte subie et constituer une performance cachée (Savall et Zardet, 2021). Ils apparaissent

[Tapez ici]

comme un gisement de pertes de valeur ajoutée (Cappelletti *et al.*, 2018). Pour évaluer les impacts des dysfonctionnements, il existe une méthode reconnue : la méthode des coûts-performances cachés (Savall, 1989 ; Savall et Zardet, 2001 ; Voyant et Bonnet, 2016 ; Buono *et al.*, 2018, Cappelletti *et al.*, 2018). Mais les acheteurs ne semblent pas connaître cette méthode. Aussi, la problématique s'exprime sous la forme des questions suivantes : les acheteurs devraient-ils être formés à la méthode des coûts-performances cachés et quels seraient les apports ? Pour répondre à ces questions, nous nous sommes appuyés sur une recherche-intervention (Savall et Zardet, 2004) menée pendant 24 mois au sein d'une compagnie d'assurances, avec un positionnement de praticien réflexif (Schön, 1983). La collecte des données primaires repose sur 60 entretiens semi-directifs en entretiens individuels et en focus group (30 acheteurs / 30 clients internes). Les questions ont été posées de part et d'autre de la relation d'achats ce qui augmente la fiabilité des résultats de la recherche (Sumo *et al.*, 2016).

Pour répondre aux questions de recherche, l'hypothèse centrale suivante a été posée : les acheteurs devraient être formés à la méthode des coûts-performances cachés pour apprendre à évaluer les impacts des dysfonctionnements liés aux achats. Les apports d'une telle formation sont la montée en compétence sur l'analyse des coûts, la capacité à valoriser financièrement des informations qualitatives sur les dysfonctionnements et la réponse à un besoin exprimé par les clients internes.

L'hypothèse centrale a été validée lors de la recherche-intervention. Elle était composée des deux sous-hypothèses suivantes :

H1 : Les acheteurs analysent et calculent le coût d'achat mais ne connaissent pas de méthode d'évaluation des impacts des dysfonctionnements liés aux achats,

H2 : Les acheteurs disposent d'informations qualitatives sur les dysfonctionnements qu'ils n'intègrent pas dans le coût d'achat, bien que les clients internes en expriment le besoin

Les résultats obtenus, même s'ils sont limités, contribuent à la connaissance sur le lien entre la théorie socio-économique des organisations et la théorie de la légitimité (Suchman, 1995) dans le cadre de achats (Tchokogué *et al.*, 2017). Avec la formation à la méthode des coûts-performances cachés, l'acheteur va accroître ses connaissances sur l'analyse des coûts. Il va dépasser la perspective externe des coûts visibles pour l'enrichir des coûts-performances cachés, ce qui pourra renforcer sa légitimité cognitive. Cette formation pourra consolider également sa légitimité pragmatique. En effet, l'évaluation des dysfonctionnements par l'acheteur est un besoin exprimé par les clients internes. Enfin, la formation de l'acheteur à la méthode des coûts performance cachés pourra renforcer sa participation à la performance économique et sociale durable et contribuer à sa légitimité morale.

Dans un premier temps, l'article présente le cadre théorique axé sur les coûts visibles et les coûts-performances cachés dans le système de management de la performance achats (section 1). Dans un deuxième temps, l'article étudie la méthodologie retenue (section 2). Puis les résultats sont exposés (section 3) et discutés (section 4).

[Tapez ici]

1.- Un cadre théorique axé sur les coûts visibles et les coûts-performances cachés dans le système de management de la performance achats

Au sein du système de management de la performance achats figurent de nombreux indicateurs, dont les coûts visibles (section 1). Mais d'autres coûts ne sont pas rattachés aux biens et services achetés et ne sont pas suivis dans le système de management de la performance achats : ce sont les coûts-performances cachés. Ils vont pourtant impacter la performance achats tout au long de la chaîne de valeur (section 2).

1.1. Un système de management de la performance achats qui intègre les coûts visibles

Depuis de nombreuses années, les auteurs se penchent sur la question des indicateurs de performance achats (Caniato *et al.*, 2014). A l'origine, les départements achats retenaient principalement cinq indicateurs de performance achats : la qualité, la quantité, le délai, le prix et le service (Pohl et Förstl, 2011 ; Ellram *et al.*, 2020). De nombreux indicateurs sont venus s'ajouter à ces indicateurs d'origine. Les achats vont ainsi s'intéresser au réseau des fournisseurs (Donada *et al.*, 2012) pour soutenir l'innovation de façon continue (Tatarynowicz *et al.*, 2016). L'intérêt du réseau ne se limite pas aux secteurs hautement technologiques (Rebolledo et Nollet, 2011) comme le montrent les exemples de l'entreprise Zara (Stevens et Johnson, 2016) ou des fleurs coupées au Kenya (Porter et Kramer, 2011). L'attention grandissante des entreprises sur les questions de durabilité (Hansen et Schaltegger, 2016) n'a pas échappé aux achats (Riikkinen *et al.*, 2017 ; Zorzini *et al.*, 2015). Parallèlement, la gestion des risques s'est développée au sein des départements achats depuis une vingtaine d'années (Trehan, 2014 ; Zsidisin *et al.*, 2004). Cette vigilance face aux risques sera particulièrement soutenue dans le secteur financier (Ebondo Wa Mandzila et Zéghal, 2016).

Les indicateurs sont utilisés pour quantifier l'efficacité et l'efficacités des actions (Neely *et al.*, 1995). Ils vont permettre de traduire la stratégie aux membres de l'organisation (Melnyk *et al.*, 2004 ; Franco Santos et Otley, 2018) et vont être coordonnés dans le système de management de la performance de l'entreprise (Melnyk *et al.*, 2014). Ce système de contrôle est construit avec des éléments introduits par différents groupes d'intérêt (Chatelain et Deville, 2020). Il pourra être partagé au sein de la supply chain (Maestrini *et al.*, 2017) en portant une attention aux coûts et à la qualité des produits et des services (Maestrini *et al.*, 2018).

Si les coûts sont suivis dans le système de management de la performance, les acheteurs adoptent une perspective principalement externe. Ils portent essentiellement leur attention sur la mesure des efforts consentis par les fournisseurs (Poissonnier, 2009 ; Caniato *et al.*, 2014). Les coûts suivis sont des coûts visibles. L'acheteur va ainsi analyser les propositions financières des fournisseurs, négocier les coûts (Bals *et al.*, 2019), suivre les « savings » (Giunipero *et al.*, 2006 ; Shabani *et al.*, 2019 ; Stek et Schiele, 2021) et analyser la structure de coûts (Bodendorf *et al.*, 2021). Mais les impacts financiers des dysfonctionnements ne sont pas pris en compte dans le calcul du coût.

[Tapez ici]

1.2. Les dysfonctionnements impactent la performance achats mais ne sont pas pris en compte dans le calcul du coût d'achat

Le Total Cost of Ownership (TCO) vise à obtenir le coût total de la relation avec les fournisseurs et il est traditionnellement basé sur une approche d'Activity-Based Costing (Shabani *et al.*, 2019). Le TCO propose d'intégrer les coûts les plus significatifs relatifs à l'acquisition du bien ou du service, sa possession, son utilisation et sa cession ultérieure (Ellram, 1995). Le total cost of ownership intègre les coûts résultant des pannes, de la mauvaise qualité, des retards de livraison (Carr et Ittner, 1992), du temps perdu par les utilisateurs et les coûts d'opportunité liés aux temps d'arrêt (Saccani *et al.*, 2017).

Le coût de ces dysfonctionnements vient donc s'ajouter aux coûts initialement identifiés par l'acheteur dans son analyse de coûts. Les dysfonctionnements vont représenter « l'écart entre le fonctionnement souhaité de l'entreprise et le fonctionnement réellement constaté » (Savall et Zardet, 2001, p. 20). Les dysfonctionnements sont des conséquences inattendues négatives dont le coût n'est pas calculé et souvent ignoré (Conbere et Swenson, 2021). Ils peuvent être identifiés dans des entreprises, même les plus petites (Rastrollo-Horrillo, 2021) mais également dans la vie personnelle (Etkin, 2016). Ils sont difficiles à évaluer car ils ne sont pas mesurés par les systèmes comptables classiques et ne sont pas lisibles directement : certains coûts sont dilués dans différentes lignes de coûts dans la comptabilité et d'autres coûts représentent l'absence de production suite aux dysfonctionnements (Savall, 1989). Les dysfonctionnements ne sont pas perçus uniquement à travers leurs aspects négatifs mais aussi comme un potentiel socioéconomique humain positif et inexploité (Boje et Strevel, 2016). Les coûts-performances cachés sont le reflet de l'inefficience d'une entreprise (Worley *et al.*, 2015).

Les tenants de la théorie socio-économique des organisations se sont particulièrement intéressés aux coûts-performances cachés et ont développé une méthode robuste pour les évaluer (Hayes, 2013). En comparaison, le Total Quality Management (TQM) identifie les coûts cachés mais ne propose pas de méthode pour les évaluer (El-Haddad *et al.*, 2017). La pertinence du modèle repose sur sa capacité à articuler les méthodes traditionnelles de gestion avec une vision humaine et sociale de son fonctionnement et de sa performance globale durable (Conraud Koellner *et al.*, 2020).

La méthode des coûts-performances cachés, bien que reconnue au niveau international (Boje et Strevel, 2016) ne semble pas être connue des acheteurs. Aussi, il a semblé intéressant de se poser la question de recherche suivante : les acheteurs devraient-ils être formés à la méthode des coûts-performances cachés et quels seraient les apports ?

Pour répondre à cette question, nous nous sommes appuyés sur une recherche-intervention de 24 mois menée au sein d'une compagnie d'assurances.

2.- Une méthodologie de recherche-intervention menée dans une compagnie d'assurances

[Tapez ici]

Le choix du terrain a été effectué en fonction du critère de pertinence par rapport à la problématique, ce que nous allons montrer dans une première section. Puis, dans une deuxième section, le choix méthodologique et le protocole seront précisés et justifiés.

2.1 Un terrain peu étudié (l'assurance) dans lequel les acheteurs font face à une diversité de clients internes et de dysfonctionnements

Le terrain d'observation scientifique est une compagnie d'assurances qui figure parmi les acteurs majeurs de l'assurance au niveau mondial. Après une centaine d'années d'existence, elle compte, en 2020, 150 000 employés dans le monde et 140 milliards € de chiffres d'affaires. Au sein du groupe, le poids de la France est important avec un effectif de 9 000 employés et 12 milliards € de chiffre d'affaires. Il semble difficile d'imaginer aujourd'hui une société moderne sans le secteur de l'assurance. Ce secteur apparaît à certains comme « primordial » dans l'activité économique des pays (Outreville, 2020) qui considèrent qu'il serait plus coûteux et moins efficace de remplacer l'assurance (qui est une gestion collective du risque) par la prudence individuelle (Liedtke et Monkiewicz, 2011). Le secteur de l'assurance est pourtant peu étudié en management et contrôle (Cappelletti et Dufour, 2014). Une des exceptions célèbres reste le Balanced Scorecard mis en place au sein de la « National Insurance Company » dans les années 1990 (Kaplan et Norton, 1996). Nous nous sommes donc intéressés à ce secteur « primordial » mais peu étudié.

Au sein du secteur de l'assurance, les directions des achats se sont implantées dans les années 1990 (Calvi et Paché, 2010) à une époque où les entreprises commencent à se recentrer sur leurs compétences clés. Elles se tournent alors vers l'extérieur et développent la fonction achats (Bäckstrand *et al.*, 2019). Dans la compagnie d'assurances étudiée, la direction des achats a été créée en 1998. Son premier directeur vient de l'industrie et met en place 5 services achats hors production : les achats de prestations intellectuelles, les achats informatiques et télécommunication, les achats généraux, les achats d'impression et les achats de travaux. Toutes les directions de l'entreprise deviennent les « clients internes » de la direction des achats. Une écoute active et un dialogue constructif entre les acteurs sont alors nécessaires pour déboucher sur la performance attendue (Merminod et Paché, 2016). C'est cette vision que retient aujourd'hui la direction des achats de la compagnie d'assurances qui précise que : « En tant qu'acheteur, notre rôle : vous proposer un accompagnement complet dans tous vos projets » avec un inventaire fiable et de qualité de l'outsourcing (Intranet, 07/02/2022).

La direction des achats porte un intérêt soutenu à la qualité des biens et services achetés. L'étude que nous avons menée a retenu leur attention et la direction des achats nous a accompagné tout au long de la recherche-intervention. Nous avons également bénéficié d'un positionnement de praticien réflexif au sein de la compagnie d'assurances (Schön, 2003).

Le choix du terrain est donc lié au positionnement de la direction des achats face aux nombreux clients internes et à la diversité des besoins exprimés. Ce terrain peu étudié (l'assurance) a également été choisi pour l'intérêt porté à ce travail par la direction des achats de l'entreprise. Enfin, il est lié à notre positionnement de praticien réflexif au sein de la compagnie d'assurances.

[Tapez ici]

2.2 Méthodologie et protocole de la recherche-intervention menée pendant 24 mois au sein de la compagnie d'assurances

Le choix méthodologique s'est porté sur la recherche-intervention qualimétrique (Savall et Zardet, 2004). « L'approche qualimétrique, telle qu'adoptée par la recherche-intervention socio-économique, offre un éventail très riche d'éléments qualitatifs, quantitatifs et financiers qui permet de mieux représenter les objets complexes et incorporels observés ainsi que les énoncés théoriques produits par la recherche » (Buono *et al.*, 2018, p. 306). La recherche-intervention a été retenue pour la co-construction de connaissances, la visée transformative et la performance dans la construction d'outils de gestion. La recherche-intervention ne se limite pas à la contextualisation ou à la formalisation. Elle conjugue les deux axes pour accompagner l'entreprise dans son processus d'instrumentation (David, 2000). La recherche-intervention se distingue du conseil par sa dimension et ses principes épistémologiques qui en garantissent la validité : l'interactivité cognitive, l'intersubjectivité contradictoire et la contingence générique (Savall *et al.*, 2019).

La recherche-intervention a été menée d'avril 2018 à mars 2020 en alternant les phases d'immersion et de distanciation. Les données primaires ont été collectées en s'appuyant sur des entretiens semi-directifs individuels (durée moyenne de 70 minutes) et des focus group (durée moyenne 81 minutes). Dans le domaine des achats, l'entretien semi-directif permet une compréhension en profondeur des phénomènes étudiés (Bals *et al.*, 2019). Les entretiens semi-directifs ont été menés en face à face, dans une salle de réunion avec un guide d'entretien préétabli. 60 collaborateurs de l'entreprise ont été interrogés, dont 30 acheteurs et 30 clients internes, en nous attachant à diversifier les profils des clients internes, la diversité jouant en faveur de la créativité (Lindsay, 2018). Les questions ont été posées de part et d'autre de la relation d'achats, ce qui augmente la fiabilité des résultats de la recherche (Sumo *et al.*, 2016). Des données secondaires, internes et externes, ont également été collectées. Les éléments ont été traités et codés en utilisant un logiciel d'analyse des données qualitatives (Nvivo R1.6) lequel peut faciliter la gestion et la catégorisation des données (Paulus *et al.*, 2017).

A l'aide de ce dispositif, nous avons cherché à répondre à notre problématique qui peut s'exprimer sous la forme des questions de recherche suivantes : les acheteurs devraient-ils être formés à la méthode des coûts-performances cachés et quels seraient les apports ? Les réponses à ces questions vont maintenant être présentés dans une troisième partie consacrée aux résultats.

3.- Des résultats qui montrent que les acheteurs devraient être formés à la méthode des coûts-performances cachés.

Pour répondre aux questions de recherche, l'hypothèse centrale a été posée : les acheteurs devraient être formés à la méthode des coûts-performances cachés pour apprendre à évaluer les impacts des dysfonctionnements liés aux achats. Les apports d'une telle formation sont la montée en compétence sur l'analyse des coûts, la capacité à valoriser financièrement des informations qualitatives sur les dysfonctionnements et la réponse à un besoin exprimé par les clients internes.

[Tapez ici]

L'hypothèse centrale a été validée lors de la recherche-intervention. Elle était composée des deux sous-hypothèses suivantes :

H1 : Les acheteurs analysent et calculent le coût d'achat mais ne connaissent pas de méthode d'évaluation des impacts des dysfonctionnements liés aux achats,

H2 : Les acheteurs disposent d'informations qualitatives sur les dysfonctionnements qu'ils n'intègrent pas dans le coût d'achat, bien que les clients internes en expriment le besoin

3.1 H1 Les acheteurs analysent et calculent le coût d'achat mais ne connaissent pas de méthode d'évaluation des impacts des dysfonctionnements liés aux achats

Dans la compagnie d'assurances, l'analyse de contenu a permis de mettre en évidence que les 30 acheteurs interviewés analysent et calculent le coût d'achat. Parmi ces acheteurs, on citer le verbatim suivant :

« Pour la flotte automobile, on loue. Quand on prend le TCO, on ne choisit pas le même véhicule. Par exemple, si je prends le moins cher, je fournis une Renault Clio. Si je pousse plus loin, si je retiens le TCO, je dois lui mettre une Mercedes classe A. [...] ça a un coût moins cher en exploitation et le coût de revente est plus élevé. Au bout de 24 mois, tu récupères du fric. Alors que sur la Clio, tu ne récupères rien » [Acheteur, mai 2019].

Si les tous acheteurs interviewés analysent et calculent le coût d'achat, aucun acheteur interviewé ne dispose de méthode pour évaluer les coûts des dysfonctionnements liés aux achats. Certains s'interrogent sur la méthode à utiliser, comme cet acheteur :

« Dans le côté récurrent de la vie des achats, comment j'évalue les impacts ? Comment l'industrialiser ? Il faut appuyer moins sur le cash initial que sur le risque de gâchis. Est-ce que c'est l'acheteur qui doit renseigner le coût caché ? : Oui » [Acheteur, octobre 2019].

L'analyse de contenu a permis de valider cette première sous-hypothèse : Les acheteurs analysent et calculent le coût d'achat mais ne connaissent pas de méthode d'évaluation des impacts des dysfonctionnements liés aux achats. La seconde sous-hypothèse a également été validée, comme nous allons le présenter dans un second paragraphe.

3.2 H2 Les acheteurs disposent d'informations qualitatives sur les dysfonctionnements qu'ils n'intègrent pas dans le coût d'achat, bien que les clients internes en expriment le besoin

Les acheteurs interviewés prennent connaissance des dysfonctionnements grâce aux contrôles formels et informels mis en place avec les fournisseurs et les clients internes. Avec les fournisseurs, l'information sur les dysfonctionnements provient principalement des suivis réguliers (24 acheteurs sur 30) qui prennent la forme de reportings fournisseurs, de comités de pilotage, de comités stratégiques, de key supplier review ou encore d'enquêtes qualité.

« Il y a des comités de pilotage avec les fournisseurs qui rendent compte du type de panne » [Acheteur, Août 2019]

Les acheteurs sont également informés des dysfonctionnements par les clients internes, principalement lors des suivis ponctuels (26 acheteurs sur 30) qui sont

[Tapez ici]

réalisés à l'occasion de réceptions de travaux, de procès-verbaux de recette, de réunions ponctuelles ou d'appels d'offres.

« Le client interne vient le voir [l'acheteur] pour lui parler de ses problèmes » [Acheteur, Septembre 2019]

L'acheteur prend donc connaissance des dysfonctionnements lors des contrôles formels et informels avec les fournisseurs et les clients internes. Mais, dans la compagnie d'assurances, l'acheteur ne valorise pas financièrement les impacts des dysfonctionnements dans le coût d'achat. Pourtant, lors des interviews, 17 clients internes sur 30 ont exprimé l'opinion selon laquelle les acheteurs devraient évaluer les impacts des dysfonctionnements et les intégrer dans le coût d'achat.

Ce besoin exprimé par les clients internes lors des interviews a été confirmé à l'issue de la phase de diagnostic. Certains membres de direction de l'entreprise ont souhaité en savoir davantage sur l'évaluation des impacts des dysfonctionnements liés aux achats par la méthode des coûts-performances cachés. Un support de présentation a été construit avec la Direction des Achats et présenté au Comité de Direction des Achats le 23 novembre 2021. Puis, ce support a été présenté à 8 membres de direction appartenant à différents départements de l'entreprise : Data, engagement, marketing & stratégie (24/11/2021), Business Model Transformation (16/12/2021), Business Model Productivité (16/12/2021), Résilience Opérationnelle et Prestations Externalisées (20/12/2021), Assurance Santé & Prévoyance (21/12/2021), Data, Pilotage et Outils (06/01/2022), Stratégie, Innovation, Fusions & Acquisitions (31/01/2022) et Bien-être (23/02/2021).

L'évaluation des impacts des dysfonctionnements liés aux achats par la méthode des coûts-performances cachés a été présentée de la manière suivante :

1^{ère} phase : module qualitatif : les dysfonctionnements sont identifiés par les acheteurs lors des contrôles formels et informels. Ils sont classés par les acheteurs dans les six thèmes qui constituent les variables explicatives du fonctionnement : conditions de travail, organisation du travail, communication-coordination-concertation, gestion du temps, formation intégrée et mise en œuvre stratégique.

2^{ème} phase : module quantitatif et financier : des entretiens quantitatifs et financiers sont menés auprès des clients internes pour repérer les impacts des dysfonctionnements liés aux achats. Ils sont classés en utilisant cinq indicateurs : absentéisme, accidents du travail et maladies professionnelles, rotation du personnel, défauts de qualité et écart de productivité. Les conséquences des dysfonctionnements sont évaluées en s'appuyant sur la contribution horaire (surtemps, non création de potentiels, non productions), sur le coût des salaires (sursalaires) et sur le coût d'achat des biens et services (surconsommation).

Dans la méthode des coûts-performances cachés, la contribution horaire repose sur la valeur ajoutée sur coûts variables. Cependant, la compagnie d'assurance ne communique pas la valeur ajoutée sur coûts variables et privilégie le résultat opérationnel. Nous avons donc adapté l'indicateur au contexte, comme le préconise Kaplan qui considère que pour répondre au besoin, le contrôle de gestion doit être adapté au contexte (1984). Il a donc été calculé une contribution horaire au résultat opérationnel. Elle s'élève, en 2020, à 36 €/h dans la compagnie d'assurances et a été calculé de la manière suivante :

[Tapez ici]

Résultat opérationnel 2020 France	1 milliard €
Nombre de postes de travail (salariés, externes, agents)	20 000
Nombre d'heures travaillées en 2020 (OCDE 2020)	1402
Contribution horaire au résultat opérationnel 2020	36 €

Le propos a été illustré avec l'exemple des ordinateurs portables. Les entretiens avec les clients internes, lors de la recherche-intervention, ont permis de mettre en évidence que le manque de puissance des ordinateurs faisait perdre du temps (20 clients internes sur 30 ont déclaré perdre, en moyenne, 40 minutes par jour). Le surtemps a été valorisé à l'aide de la contribution horaire évaluée à 36 €/h.

Surtemps : (40 minutes /jour) x (205 jours /an travaillés)	136 heures / an
Valorisation du surtemps : (136 heures) x (36 € / heure)	4 896 €
Pondération (20 clients internes sur 30 déclarent la perte de temps) 4 896 x (20/30)	3 264 €
Coût caché par an par utilisateur	3 264 €

Ce coût caché (3 264 €) s'ajoute au coût visible (de l'ordre de 500 € par an) identifié par l'acheteur au titre de la location des ordinateurs, de la maintenance et de la formation des utilisateurs.

Les résultats obtenus vont maintenant être discutés.

4.- Une contribution à la connaissance sur le lien entre la théorie socio-économique des organisations et la théorie de la légitimité

L'étude menée participe à la création de connaissances sur le lien entre la théorie socio-économique des organisations et la théorie de la légitimité (Suchman, 1995) dans un contexte d'achats dans le secteur de l'assurance. Cette étude est cependant limitée. Mais de ses limites vont naître des perspectives.

4.1 Une contribution à la connaissance sur le lien entre la théorie socio-économique des organisations et la théorie de la légitimité.

La légitimité peut être définie comme « une perception ou une supposition généralisée, selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, convenables ou appropriées au sein d'un système socialement construit de normes, de valeurs, de croyances et de définitions » [Notre traduction] (Suchman, 1995, p. 574). La légitimité est principalement une question de perception (Aerts et Cormier, 2009). Trois types de légitimité peuvent être distinguées : la légitimité pragmatique (fondée sur l'intérêt des parties prenantes), la légitimité morale (basée sur l'évaluation normative de propriétés morales) et la légitimité cognitive (fondée sur la connaissance) (Suchman, 1995). La distinction pragmatique / morale / cognitive est intéressante pour aborder les questions de légitimité des départements achats : la légitimité pragmatique peut porter sur les résultats obtenus par les départements achats par rapport à un besoin exprimé par d'autres directions et le top management ; la légitimité morale des départements achats correspond à sa capacité à faire « the right thing » ; la légitimité cognitive est liée à la connaissance

[Tapez ici]

des acheteurs et à la capacité à utiliser cette connaissance pour créer de la valeur (Tchokogué *et al.*, 2017).

En développant la méthode des coûts-performances cachés, les théoriciens socio-économiques ont créé des connaissances permettant aux acteurs d'évaluer les impacts des dysfonctionnements. Or, les résultats ont montré qu'une telle évaluation, dans le cadre des achats, est une réponse à un besoin exprimé par les clients internes et un intérêt formulé par certains membres de direction. Aussi, la formation des acheteurs à la méthode des coûts-performances cachés pourra jouer en faveur leur légitimité pragmatique. Une telle formation pourra également renforcer leur légitimité morale. Les tenants de la théorie socio-économique des organisations ont souhaité créer une théorie intégrant des variables économiques et sociales, pour rechercher des leviers d'amélioration de la performance socio-économique durable (Savall *et al.*, 2019). La formation des acheteurs à la méthode des coûts performance cachés pourra renforcer leur participation à la performance économique et sociale durable et contribuer à leur légitimité morale. Enfin, la formation va accroître le socle de connaissances des acheteurs en matière d'analyse des coûts, en dépassant la perspective externe des coûts visibles. L'analyse des coûts s'enrichit des coûts-performances cachés. Ces connaissances vont permettre aux acheteurs d'avoir un regard plus large sur l'ensemble des coûts, ce qui pourra consolider leur légitimité cognitive.

Cette étude participe donc à la création de connaissances sur le lien entre la théorie socio-économique des organisations et la théorie de la légitimité. Ce travail est néanmoins limité. Mais de ces limites vont naître des perspectives.

4.2 Une recherche menée dans un seul secteur (l'assurance) et une seule entreprise, mais qui offre des perspectives

Si cette étude contribue à la connaissance sur le lien entre la théorie socio-économique des organisations et la théorie de la légitimité, elle reste limitée. En effet, elle ne mobilise qu'une partie des travaux développés par la théorie socio-économique. La recherche ne porte, en effet, que sur la première phase (diagnostic socio-économique) du premier projet qui permet de convertir des coûts-performances cachés en revenus. De plus, la recherche-intervention n'a été menée que dans un seul secteur (l'assurance) et une seule entreprise. Cependant, cette unicité doit être mise en perspective avec la méthodologie retenue. Avec la recherche-intervention, la production de connaissances s'inscrit dans un ensemble plus large de connaissances produites lors des nombreuses recherches-interventions (principe de contingence générique).

Les perspectives engendrées par cette recherche portent notamment sur la généralisation. Les futurs travaux pourront s'attacher à étudier l'intérêt d'une formation des acheteurs à la méthode des coûts-performances cachés au sein d'une autre entreprise ou d'un autre secteur. Ils pourront également porter sur les autres phases des projets qui permettent de convertir les coûts-performances cachés en revenus. Il pourrait également être intéressant d'étudier la façon dont la business intelligence (BI) ou l'intelligence artificielle (IA) pourrait se mettre au service de la méthode des coûts-performances cachés et des acheteurs. Les avancées des nouvelles « intelligences » en matière de contrôle de gestion (Reutter *et al.*, 2021) et d'achats (Allal-Chérif *et al.*, 2021) peuvent offrir des opportunités à l'acheteur.

[Tapez ici]

Il serait intéressant d'établir un lien entre la méthode des coûts-performances cachés, les acheteurs et ces nouvelles « intelligences ».

Conclusion

Dans cet article, nous nous sommes intéressés à la formation des acheteurs à la méthode des coûts-performances cachés. Les questions de recherche étaient les suivantes : les acheteurs devraient-ils être formés à la méthode des coûts-performances cachés et quels seraient les apports ? Pour répondre à ces questions, le cadre théorique a été axé sur les coûts visibles et les coûts-performances cachés dans le système de management de la performance achats. Sur le plan empirique, l'étude s'appuie sur une recherche-intervention de 24 mois menée au sein d'une compagnie d'assurances. Les résultats montrent que les acheteurs devraient être formés à la méthode des coûts-performances cachés pour apprendre à évaluer les impacts des dysfonctionnements liés aux achats. Les apports d'une telle formation sont la montée en compétence sur l'analyse des coûts, la capacité à valoriser financièrement des informations qualitatives sur les dysfonctionnements et la réponse à un besoin exprimé par les clients internes. L'étude menée participe à la création de connaissances sur le lien entre la théorie socio-économique des organisations et la théorie de la légitimité dans un contexte d'achats dans l'assurance. Cette étude est cependant limitée. Elle ne porte que sur une partie de la méthode des coûts-performances cachés (le diagnostic). De plus, elle n'a été menée que dans une seule entreprise. Les futures recherches pourront approfondir ces résultats. Il serait également intéressant d'étudier la façon dont la business intelligence (BI) ou l'intelligence artificielle (IA) pourrait se mettre au service de la méthode des coûts-performances cachés et offrir des opportunités à l'acheteur.

Références bibliographiques

- AERTS, W., CORMIER, D., Media legitimacy and corporate environmental communication, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, 2009, p. 1-27.
- ALLAL-CHERIF, O., SIMON-MOYA, V., BALLESTER, A.C.C., Intelligent purchasing: How artificial intelligence can redefine the purchasing function, *Journal of Business Research*, Vol. 124, 2021, p. 69-76.
- BÄCKSTRAND, J., SUURMOND, R., VAN RAAIJ, E., CHEN, C., Purchasing process models: Inspiration for teaching purchasing and supply management, *Journal of Purchasing and Supply Management*, Vol. 25, 2019, 100577.
- BALS, L., SCHULZE, H., KELLY, S., STEK, K., Purchasing and supply management (PSM) competencies: Current and future requirements, *Journal of Purchasing and Supply Management*, Vol. 25, 2019, 100572.
- BEAUJOLIN-BELLET, R., NOGATCHEWSKY, G., La rupture du contrôle par la confiance dans les relations client-fournisseur, *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 11, 2005, p. 39-60.
- BODENDORF, F., MERKL, P. FRANKE, J., Intelligent cost estimation by machine learning in supply management: A structured literature review. *Computers & Industrial Engineering*, Vol. 160, 2021, 107601.

[Tapez ici]

- BOJE, D.M., STREVEL, H.B., Using Quantum Storytelling to Bridge Appreciative Inquiry to Socio-Economic Approach to Intervention Research, *AI Practitioner*, Vol. 18, 2016, p. 79-89.
- BROADBENT, J., LAUGHLIN, R., Performance management systems: A conceptual model, *Management Accounting Research*, Vol. 20, 2009, p. 283-295.
- BUONO, A., SAVALL, H., CAPPELLETTI, L., *Intervention-Research: from Conceptualization to Publication*, Information Age Publishing (IAP), 2018.
- CALVI, R., PACHE, G., Management des achats. Renouvellements managériaux et théoriques, *Revue française de gestion*, Vol. 205, 2010, p. 91-95.
- CANIATO, F., LUZZINI, D., RONCHI, S., Purchasing performance management systems: an empirical investigation. *Production Planning & Control*, Vol. 25, 2014, p. 616-635.
- CAPPELLETTI, L., DUFOUR, N., Le contrôle de gestion socio-économique des services financiers : cas d'une recherche-action appliquée au courtage d'assurance, *Recherches en Sciences de Gestion*, Vol. 100, 2014, p. 195-215.
- CAPPELLETTI, L., VOYANT, O., SAVALL, H., Quarante ans après son invention : la méthode des coûts cachés, *ACCRA*, Vol. 2, 2018, p. 71-91.
- CARR, L.P., ITTNER, C.D., Measuring the cost of ownership. *Journal of Cost Management*, Vol. 6, 1992, p. 42-51.
- CARR, A.S., SMELTZER, L.R., An Empirical Study of the Relationships among Purchasing Skills and Strategic Purchasing, Financial Performance, and Supplier Responsiveness. *The Journal of Supply Chain Management*, Vol. 36, 2000, p. 40-54.
- CHATELAIN-PONROY, S., DEVILLE, A., Crise sanitaire et technocratie. Il existe des modes de contrôle ! *Revue française de gestion*, Vol. 46, 2020, p. 197-204.
- CONBERE, J.P., SWENSON, D.X., Hidden Costs, Unintended Consequences, and Complex Organizational Problems, and Why Leaders Often Ignore Them. *Organization Development Review*, Vol. 52, 2021, p. 21-27.
- CONRAUD KOELLNER, E., RÍOS MANRÍQUEZ, M., RAMÍREZ CORTÉS, Y., Modelo de gestión socioeconómica y responsabilidad social empresarial. Un caso de estudio del sector aguacatero en México, *Recherches en Sciences de Gestion*, Vol. 141, 2020, p. 121-142.
- COUSINS, P.D., LAWSON, B., SQUIRE, B., An empirical taxonomy of purchasing functions, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 26, 2006, p. 775-794.
- DAVID, A., La recherche intervention, un cadre général pour les sciences de gestion ? *IX^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique*, Mai, Montpellier, 2000.
- DEMARTINI, M.C., OTLEY, D., Beyond the system vs. Package dualism in Performance Management Systems design : A loose coupling approach, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 86, 2020, 101072.
- DONADA, C., NOGATCHEWSKY, G., NOGATCHEWSKY, S., Gouvernance interorganisationnelle imbriquée et stratégie orientée client, *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 18, 2012, p. 7-32.
- EBONDO WA MANDZILA, E., ZÉGHAL, D., Content Analysis of Board Reports on Corporate Governance, Internal Controls and Risk Management: Evidence from France, *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 32, 2016, p. 637-648.

[Tapez ici]

- EL-HADDAD, P., BONNET, M., TABCHOURY, P. (2017). The Socioeconomic Approach to Management: Methodological Positioning, *Academy of Management Annual Meeting*, August, Atlanta, United States, 2017
- ELLRAM, L.M., Total cost of ownership: an analysis approach for purchasing, *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 25, 1995, p. 4-23.
- ELLRAM, L., HARLAND, C., VAN WEELE, A., ESSIG, M., JOHNSEN, T., NASSIMBENI, G., PAGELL, M., VAN RAAIJ, E., ROZEMEIJER, F., TATE, W.L., WYNSTRA, F., Purchasing and supply management's identity: Crisis? What crisis? *Journal of Purchasing and Supply Management*, Vol. 26, 2020, p. 1-8.
- ETKIN J., The Hidden Cost of Personal Quantification, *Journal of Consumer Research*, Vol. 42, 2016, p. 967-984.
- FERREIRA, A., OTLEY, D., The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis, *Management Accounting Research*, Vol. 20, 2009, p. 263-282.
- FRANCO SANTOS, M., OTLEY, D., Reviewing and Theorizing the Unintended Consequences of Performance Management Systems, *International Journal of Management Reviews*, Vol. 20, 2018, p. 696-730.
- GIUNIPERO, L., HANDFIELD, R.B., ELTANTAWY, R., Supply management's evolution: key skill sets for the supply manager of the future, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 26, 2006, p. 822-844.
- GRABNER, I., MOERS, F., Management control as a system or as a package? Conceptual and empirical issues, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38, 2013, p. 407-419.
- HANSEN, E.G., SCHALTEGGER, S., The Sustainability Balanced Scorecard: A Systematic Review of Architectures. *Journal of Business Ethics*, Vol. 133, 2016, p. 193-221.
- HAYES, R., LEPISTO, L., GOFFNETT, S., Process improvement and organizational development: the synergies between Six Sigma and Seam, *Recherches en Sciences de Gestion*, Vol. 6, 2013, p. 45-63.
- KAPLAN, R.S., The Evolution of Management Accounting, *The Accounting Review*, Vol. LIX, 1984, p. 390-418.
- KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., Linking the Balanced Scorecard to Strategy, *California Management Review*, Vol. 39, 1996, p. 53-79.
- KNIGHT, L., YI-HSI, T., PRESTON, J., Integrating skills profiling and purchasing portfolio management: An opportunity for building purchasing capability, *International Journal of Production Economics*, Vol. 147, 2014, p. 271-283.
- LIEDTKE, M., MONKIEWICZ, J., *The Future of Insurance Regulation and Supervision. A Global Perspective*, Palgrave Macmillan, 2011.
- LINDSAY, M., Construct Clarity in Management Accounting (With a Specific Application to Interactive Control System), *Accounting Perspectives*, Vol. 17, 2018, p. 555-587.
- MAESTRINI, V., LUZZINI, D., MACCARRONE, P., CANIATO, F., Supply chain performance measurement systems: A systematic review and research agenda. *International Journal of Production Economics*, Vol. 183, 2017, p. 299-315.
- MAESTRINI, V., MACCARRONE, P., CANIATO, F., LUZZINI, D., Supplier performance measurement systems: Communication and reaction modes. *Industrial Marketing Management*, Vol. 74, 2018, p. 298-308.

[Tapez ici]

- MALMI, T., BROWN, D.A., Management control system as a package – Opportunities, challenges and research directions, *Management Accounting Research*, Vol. 19, 2008, p. 287-300.
- MELNYK, S.A., STEWART, D.M., SWINK, M., Metrics and performance measurement in operations management dealing with the metrics maze. *Journal of Operations Management*, Vol. 22, 2004, p. 209-217.
- MELNYK, S.A., BITITCI, U., PLATTS, K., TOBIAS, J., ANDERSEN, B., Is performance measurement and management fit for the future? *Management Accounting Research*, Vol. 25, 2014, p. 173-186.
- MERMINOD, N., PACHE, G., Améliorer les interfaces entre achats, logistique et marketing : l'humain au cœur de l'organisationnel, 2016, *La Revue des Sciences de Gestion*, Vol. 278-279 : p. 99-108.
- MEYSSONNIER, F., MEVELLEC, P., Contrôle de gestion et nouvelles formes productives: quelles perspectives? *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)*, Comptabilité et gouvernance, Mai, Clermont-Ferrand, 2016.
- NEELY, A., GREGORY, M., PLATTS, K., Performance measurement system design. A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 15, 1995, p. 80-116.
- NOGATCHEWSKY, G., L'exercice du contrôle dans la relation client-fournisseur. *Revue Française de Gestion*, Vol. 147, 2003, p. 173-184.
- OUTREVILLE, J.F., Les principaux marchés mondiaux d'assurance, *Annales des Mines - Réalités industrielles*, Vol. 2020/1, 2020, p. 11-16.
- PAULUS, T., WOODS, M., ATKINS, D.P., MACKLIN, R., The discourse of QDAS: reporting practices of ATLAS.ti and NVIVO users with implications for best practices, *International journal of social research methodology*, Vol. 20, 2017, p. 35-47.
- POHL, M., FÖRSTL, K., Achieving purchasing competence through purchasing performance measurement system design – A multiple-case study analysis. *Journal of Purchasing & Supply Management*, Vol. 17, 2011, p. 231-245.
- POISSONNIER, H., Enjeux et dynamique d'évolution des critères de performance en contexte interorganisationnel : les enseignements de l'industrie textile française, *30ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)*, Mai, Strasbourg, 2009
- PORTER, M.E., KRAMER, M.R., Creating Shared Value. *Harvard Business Review*, Vol. 89, 2011, p. 62-77.
- RASTROLLO-HORRILLO, M.A., Dismantling the myths about managerial (in) capabilities in micro-firms. SEAM intervention-research to develop management practices. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 37, 2021, 101158.
- REBOLLEDO, C., NOLLET, J., Learning from supplier in the aerospace industry. *International Journal of Production Economics*, Vol. 129, 2011, p. 328-337.
- REUTTER, J., ALLAIN, E., LANDAGARAY, P., L'évolution des rôles du contrôleur de gestion à l'ère de la business intelligence, *ACCRA*, Vol. 11, 2021, p. 85-107.
- RIIKKINEN, R., KAUPPI, K., SALMI, A., Learning Sustainability? Absorptive capacities as drivers of sustainability in MNCs' purchasing. *International Business Review*, Vol. 26, 2017, p. 1075-1087.

[Tapez ici]

- SACCANI, N., PERONA, M., BACCHETTI, A., The total cost of ownership of durable consumer goods: A conceptual model and an empirical application. *International Journal of Production Economics*, Vol. 183, 2017, p. 1-13.
- SAVALL, H., *Enrichir le travail humain : l'évaluation économique*, Economica, 1989.
- SAVALL, H., ZARDET, V., Evolution des outils de contrôle et des critères de performance, face aux défis de changement stratégique des entreprises, *22ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)*, Mai, Metz, 2001.
- SAVALL, H., ZARDET, V., *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique. Observer l'objet complexe*, Economica, 2004.
- SAVALL, H., ZARDET, V., BONNET, M., CAPPELLETTI, L., Valoriser la recherche par l'expérimentation en entreprise. Cas du modèle de management socio-économique, *Revue française de gestion*, Vol. 284, 2019, p. 149-168.
- SAVALL, H., ZARDET, V., *Traité du management socio-économique : Théorie et pratiques*, Editions EMS, 2021.
- SCHÖN, D.A., *The Reflexive Practitioner. How Professionals Think in Action*, Basic Books, 1983.
- SCHILKE, O., WIEDENFELS, G., BRETTEL, M., ZUCKER, L.G., Interorganizational trust production contingent on product and performance uncertainty. *Socio-Economic Review*, Vol. 15, 2017, p. 307-330.
- SHABANI, A., VISANI, F., BARBIERI, P., DULLAERT, W., VIGO, D., Reliable estimation of suppliers' total cost of ownership: An imprecise data envelopment analysis model with common weights. *Omega* Vol. 87, 2019, p. 57-70.
- STEK, K., SCHIELE, H., How to train supply managers – Necessary and sufficient purchasing skills leading to success. *Journal of Purchasing and Supply Management*, Vol. 27, 2021, 100700.
- STEVENS, G.C., JOHNSON, M., Integrating the Supply Chain...25 years on. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 46, 2016, p. 19-42.
- SUCHMAN, M.C., Managing legitimacy: strategic and institutional approaches, *Academy of Management Review*, Vol. 20, 1995, p. 571-610.
- SUMO, R., VAN DER VALK, W., DUYSTERS, G., VAN WEELE, A., Using performance-based contracts to foster innovation in outsourced service delivery, *Industrial Marketing Management*, Vol. 59, 2016, p. 12-24.
- TATARYNOWICZ, A., SYTCH, M., GULATI, R., Environmental Demands and the Emergence of Social Structure: Technological Dynamism and Interorganizational Network Forms. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 61, 2016, p. 52-86.
- TCHOKOGUÉ, A., NOLLET, J., ROBINEAU, J., Supply's strategic contribution: An empirical reality, *Journal of Purchasing & Supply Management*, Vol. 23, 2017, p. 105-122.
- VIALE, L., EVRARD-SAMUEL, K., Identification des compétences clés des acheteurs pour l'innovation dans les chaînes logistiques agroalimentaires. *Logistique & Management*, Vol. 29, 2021, p. 106-118.
- VOYANT, O., BONNET, M., Mobilisation des acteurs internes et prospective stratégique : cas d'expérimentation dans une PME d'ingénierie, *Management & Avenir*, Vol. 89, 2016, p. 15-34.

[Tapez ici]

- WORLEY, C.G., ZARDET, V., BONNET, M. SAVALL, A., *Becoming Agile. How the SEAM Approach to Management Builds Adaptability*, John Wiley & Sons, 2015.
- ZORZINI, M., HENDRY, L.C., HUQ, F.A., STEVENSON, M., Socially responsible sourcing: reviewing the literature and its use of theory, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 35, 2015, p. 60-109.
- ZSIDISIN, G.A., ELLRAM, L.M., CARTER, J.R., CAVINATO, J.L., An analysis of supply risk assessment techniques. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 34, 2004, p. 397-413.

[Tapez ici]