

# *LE CONTRÔLE DE GESTION DES ENTREPRISES DE SERVICES UNE ENQUÊTE SUR L'ÉTAT DES PRATIQUES*

Charles DUCROCQ

Maître de Conférences

Michel GERVAIS

Professeur

Christophe HERRIAU

Maître de Conférences

Institut de Gestion de Rennes (IGR/IAE)

11 rue Jean Macé, CS 70803, 35708 RENNES Cedex 7

Tél. : 02 99 84 77 77 - Fax : 02 99 84 78 00

E-mail : charles.ducrocq@univ-rennes1.fr - michel.gervais@univ-rennes1.fr -

christophe.herriau@univ-rennes1.fr

## Résumé

La question du contrôle de gestion des services reste problématique. L'immatérialité de la prestation, l'absence de résultats immédiats, la relation personnelle entre le prestataire et le client, la coproduction par le client, sont autant de facteurs qui peuvent rendre les méthodes traditionnelles du contrôle inefficaces. Pour témoigner de la réalité opérationnelle du contrôle de gestion dans ce secteur, cet article propose les résultats d'une étude empirique auprès de 91 sociétés de services.

Mots clés. – contrôle de gestion des services – benchmarking – tarification – management de la qualité.

## Abstract

*The aim of the following article is to define the role of management control in services firms, from a theoretical and from an empirical point of view. Hereafter, a panel of 91 French firms behavior is analyzed and authors feet out the results of using different cost methods, valuation, benchmarking, and quality management.*

*Key words. – management control of services – benchmarking - valuation – quality management.*

Un service, nous explique le journal *The Economist*, représente “ toute chose vendue dans le commerce et que l’on ne peut faire tomber sur son pied ”<sup>1</sup>. Dès lors que l’on envisage le contrôle des activités de service, une telle définition, pour parlante qu’elle soit sur le caractère immatériel de la prestation, n’est malheureusement pas suffisante. En nous inspirant de V. Malleret (1998), nous définissons les activités de service comme des processus de production ayant un point de contact physique entre le client et le processus, et fournissant des biens intangibles ; à ce point de contact, la production et la consommation sont simultanées.

Cette spécificité pose problème au contrôle de gestion. Elle nuit à l’utilisation des outils de contrôle *a posteriori*. Le caractère intangible de l’output ne facilite pas la mesure d’un résultat qui se manifestera au delà de la réalisation de la prestation. Le contact, souvent personnel, entre le prestataire et le client introduit une grande variabilité dans la nature même du service et rend de ce fait le contrôle plus complexe. L’analyse des coûts devrait tenir compte de cette grande variété et de la difficulté à définir une norme ; la qualité de la prestation fournie devrait être au cœur de l’analyse ; le recours à des normes externes (aux pratiques d’autres firmes dans le même domaine) devrait rendre le contenu de la prestation moins discrétionnaire.

Dans une section 1, nous approfondissons les conséquences sur le contrôle des dimensions multiformes, multicritères et qualitatives du service. Puis pour en témoigner, nous proposons dans une section 2 les résultats d’un travail empirique réalisé auprès de 91 entreprises des secteurs du commerce, des transports, des services aux particuliers, des services aux entreprises, et de la banque-assurance. Les résultats montrent un contrôle très traditionnel, encore peu soucieux de la prise en compte de la spécificité des services. Cependant, l’usage d’unités d’œuvre coefficientées, le suivi d’indicateurs de qualité dans certains secteurs et la sensibilité aux pratiques de benchmarking indiquent une prise de conscience progressive de la problématique.

## **1 Les spécificités du contrôle de gestion de la prestation de service : cadre théorique**

Les attributs spécifiques des activités de service (1.1) devraient contraindre le contrôle de gestion à faire preuve d’adaptabilité pour être efficace et efficient (1.2).

---

<sup>1</sup> Cité par J. Téboul (1999).

## 1.1 La problématique des services

Les services se définissent par des prestations à caractère discrétionnaire (1.1.1); ils se caractérisent par une grande variété des sources de création de valeur (1.1.2), imposant souvent une organisation en réseau pour faciliter le contact avec le client (1.1.3).

### 1.1.1 Le caractère discrétionnaire de la prestation

Quatre dimensions lui donnent cette propriété :

- *L'immatérialité de la prestation*

Le fait que la prestation soit souvent immatérielle implique que son résultat ne se mesure pas à l'instant où la prestation s'achève. Le résultat s'apprécie sur une période dont il est difficile de déterminer *a priori* la durée. Son effet diffus dans le temps interdit également de distinguer son influence des éventuels autres facteurs explicatifs.

Il n'existe pas davantage de caractéristiques objectives sur lesquelles le client et le prestataire peuvent fonder l'évaluation du résultat, et ce manque de base objectivable fait que le client peut porter son appréciation sur des éléments extérieurs au cadre strict de la prestation.

Le service étant consommé au moment où il est produit, le contrôle *a posteriori* est assez inopérant ; il faut privilégier des aspects de contrôle qui autorisent une action anticipée sur la performance.

- *Un personnel en contact avec le client*

L'ambiguïté du résultat de la prestation est amplifiée par le fait que le personnel est en contact direct avec le client. Cette interface entraîne une variabilité de la prestation pouvant tenir à une mauvaise compréhension des attentes du client, à des incohérences de la part du client ou à la dimension relationnelle de la prestation.

Dans la mesure où il y a contact direct, des éléments esthétiques (aspect physique et vestimentaire du personnel), affectifs, psychologiques, c'est-à-dire extra-marchands, interviennent dans le jugement porté sur la prestation.

- *La participation du client à la production*

Le client est parfois coproducteur du service. Cette participation est une opportunité importante d'amélioration de la productivité : il travaille sans rémunération. Cependant, il est généralement conscient de sa participation et il ne s'y plie qu'à la condition d'en être dédommagé (prix moins élevé, service plus rapide...). Il est nécessaire aussi de mettre en place des systèmes d'apprentissage pour éviter que le client ne travaille mal. La coproduction du client ne s'effectue donc pas sans coût.

Le niveau de qualité de la prestation dépend souvent de l'implication du client dans la réalisation. Plus la prestation est immatérielle, plus sa capacité à se faire comprendre du prestataire est déterminante dans l'obtention du résultat.

La qualité de la participation des autres clients peut également intervenir. La mauvaise qualité de participation de l'un d'entre eux peut entraîner la dégradation de la qualité du résultat et de la prestation pour les autres clients (voyages organisés, enseignement).

- *Une définition des objectifs susceptible de ne pas heurter le client*

L'ambiguïté du résultat tient enfin au caractère consensuel de l'objectif. La nécessité de satisfaire le client pousse à ne pas définir trop précisément les finalités du service, de façon à créer les conditions du consensus. Cette part de flou ou de non-dit dans la définition des objectifs (le prestataire peut-il mettre en avant un objectif de rentabilité ?) rend la mesure du résultat délicate.

Au total, un service identique risque d'avoir un résultat différent selon le support technique du service, la personne qui le fournit, le client qui le reçoit et les préoccupations de chacun au moment de l'échange. Les liens entre les moyens mis en œuvre (les consommations de ressources) et les résultats sont également mal connus. Cette méconnaissance provient de la difficulté à mesurer le résultat, de la complexité et du caractère peu répétitif du processus de travail (V. Malleret, 1998), mais aussi des sources de valeur différentes selon le type de prestation.

### ***1.1.2 Des sources de valeur diverses selon les caractéristiques de la prestation***

Les services ne constituent pas une catégorie homogène. Les sources de la valeur sont parfois très différentes, ce qui n'est pas sans incidence sur les modalités de contrôle à mettre en œuvre.

Selon L. Bancel-Charensol et M. Jougoux (1998), trois éléments du processus de production sont à l'origine de la diversité :

- les supports sur lesquels les transformations sont opérées ; ceux-ci peuvent être matériels (réparation), immatériels (conseil, enseignement) ou humains (services médicaux, enseignement). Il est possible de travailler de manière simultanée ou séquentielle sur plusieurs supports ;
- les ressources du système. Outre celles habituelles (équipements, locaux, personnel, information, méthodes de production), le client peut être une ressource mobilisable, indépendamment de son caractère éventuel de support ;

– les tâches effectuées. Elles englobent celles du personnel de l'entreprise mais aussi celles éventuellement réalisées par le client en tant qu' " employé " partiel. Cette particularité permet de distinguer les tâches réalisées en présence et avec la collaboration du client (*front office*) des tâches menées sans la présence du client (*back office*).

À partir des caractéristiques de ces éléments, L. Bancel-Charensol et M. Jougleux mettent en évidence cinq types de prestations :

– le système de production technique. Le support est matériel ou immatériel et le client n'est pas sollicité comme ressource (exemples : des services de réparation, un service téléphonique). La satisfaction du client dépend de la performance de la production (qualité du service, délai d'exécution) réalisée en *back office*. Le *front office*, quand il existe, est uniquement un *front office* de distribution ; il n'est pas forcément sans effet sur la satisfaction (accueil client) ;

– le système de production relationnel. Le support est exclusivement le client, et celui-ci peut être plus ou moins sollicité comme ressource. Il intervient notamment pour spécifier ses préférences (exemples : coiffure, soins corporels). Le service est assez facilement prédéfini, mais l'ensemble de la production se réalise en *front office*. La valeur du service dépend des compétences techniques et relationnelles du prestataire. Le support humain crée de l'incertitude sur l'appréciation par le client des résultats ;

– le système de production technique et relationnel (hôtellerie-restauration, soins hospitaliers, enseignement, transport de passagers). Il se caractérise par des supports multiples. Le *front office* correspond aux activités de production et de distribution où le client est considéré comme support et mobilisé à des degrés divers comme ressource. Le *back office* prend en charge les transformations matérielles et immatérielles. La valeur du service dépend " des performances associées aux différents processus de production et de leur articulation en vue d'une performance globale " ;

– le système de production où les compétences techniques du client sont sollicitées (laverie automatique, vente par correspondance). La qualité de cette participation est à contrôler, au même titre que les autres ressources du système ;

– le système de production interactif (bureau d'études, conseil en organisation). La valeur des services dépend à la fois des compétences techniques et relationnelles du prestataire et des compétences techniques du client. C'est la situation où l'incertitude est la plus grande. Elle provient de la disponibilité et des compétences du personnel en contact et de l'attitude du client.

Ainsi, selon l'origine de la création de valeur, les problèmes à maîtriser ne sont pas les mêmes.

### ***1.1.3 Un fonctionnement de l'entreprise en réseau***

Le fait de ne pouvoir produire qu'en présence du client oblige à installer les unités de production à proximité des clients. Il en résulte généralement un ensemble d'unités constitué en réseau, portant la même enseigne et fonctionnant de façon identique.

L'existence d'un réseau pose le problème du contrôle de chaque unité, tant du point de vue des flux financiers que de la qualité des prestations. Il faut de plus " motiver et donner un sentiment d'appartenance à l'ensemble du personnel qui, par définition, travaille et vit éloigné du siège " (P. Eiglier et *al.*, 1997). Les unités peuvent aussi être en concurrence avec des firmes indépendantes de petite taille qui n'ont pas à supporter de coûts de réseau.

Pour s'adapter à toute cette diversité, le contrôle de gestion devrait témoigner d'une grande adaptabilité dans ses formes et ses objectifs.

## **1.2 Les modalités du contrôle**

La maîtrise de la performance peut consister à stabiliser la relation client-personnel en contact, de manière à fournir une prestation ayant des propriétés plus constantes et à retrouver la logique de contrôle d'une activité industrielle.

Si l'on souhaite rester dans le cadre de la problématique des services, cette maîtrise demande de disposer d'un système d'information :

- qui épouse davantage la variété au niveau des ressources (ou des moyens) consommées par l'activité ;
- qui appréhende mieux le niveau des réalisations et l'impact sur la satisfaction des clients ;
- qui permette enfin de se comparer aux meilleures pratiques.

### ***1.2.1 Le contrôle des ressources consommées***

Vu la diversité des sociétés de services, il semble légitime d'y rencontrer une grande variété des pratiques de gestion et des analyses de coûts qui en découlent. Néanmoins, on peut s'attendre à ce que les préoccupations dominantes de ces entreprises soient centrées sur l'analyse de la valeur pour le client, avec référence au prix du marché ; la détermination de prix à partir des coûts devrait être peu répandue.

Quant à l'objet du calcul, il devrait plutôt être orienté vers des catégories de clients ou des processus stratégiques tenant compte du type de client que l'on veut satisfaire. Le calcul de coûts par produit devrait, en revanche, être plus difficile à envisager.

Le modèle comptable traditionnel, y compris celui utilisé dans l'Activity Based Costing, suppose que pour obtenir un coût fiable il suffit de découper l'activité en sous-ensembles ayant chacun une cause essentielle et claire de consommation de ressources (en sous-ensembles homogènes par rapport à la consommation de charges)<sup>2</sup>. Lorsque l'activité est une production non stabilisée, il devient difficile de trouver des sous-ensembles dont les coûts seraient associés à une cause principale. Les prestations fournies sont différentes à chaque fois et leur coût est par nature relié à plusieurs causes<sup>3</sup>.

Une solution à ce problème est donnée dans le Plan comptable de 1982. En effet, lorsque la production est différenciée, pour éviter d'ouvrir un trop grand nombre de centres d'analyse, le Plan comptable recommande de calculer d'abord le coût d'unité d'œuvre moyen du centre réalisant les produits différenciés, puis de traduire la variété par un coefficient d'équivalence de ce coût moyen<sup>4</sup>.

Cette solution est reprise par Y. Merlière et R. Kieffer (1997), à propos des services hospitaliers. Dans la mesure où il s'agit de traiter des pathologies plus ou moins aiguës, propres à chaque individu, l'activité hospitalière est forcément multiple et variée. Comment dans ces conditions constituer des activités homogènes ?

Un découpage trop fin risque de créer des difficultés pour affecter de manière fiable des coûts aux unités constituées (recours à trop de clés de répartition, saisie de l'information très complexe, lassitude du personnel qui codifie). Aussi les auteurs proposent d'évaluer les coûts à partir de centres de responsabilité composés d'activités présentant un faible degré d'homogénéité. Cette position les oblige à définir une unité d'œuvre coefficientée pour chaque centre.

Exemple : dans un service de pneumologie, l'unité d'œuvre de référence est la durée du séjour. Pour les pathologies les plus fréquentes, on trouve qu'un autre facteur important de consommation de ressources est le passage possible en réanimation. Le rapport entre le coût moyen d'un séjour avec réanimation et celui d'un séjour sans réanimation est de l'ordre de 3,8. Ce ratio est utilisé pour pondérer l'activité du séjour avec réanimation. Si le service a

---

<sup>2</sup> M. Krupnicki et T. Tyson (1997) semblent satisfaits d'une application de l'ABC pour déterminer le coût des services aux clients. En fait, dans leur application, ils analysent les activités en réussissant à mettre en relation les ressources allouées et la valeur apportée au client. En rapportant chaque coût à ce qu'il permet d'obtenir pour le client, ils formalisent la relation avec le client et se donnent ainsi les moyens de la stabiliser.

<sup>3</sup> Ce que note par exemple C. Siau et D. Van Link (1999) dans leur application de l'ABC aux services aériens. Ils en infèrent une fonction de coûts déterminée statistiquement, qui correspond en fait à un composite de plusieurs causes.

<sup>4</sup> Cette solution est également à la base de la méthode UVA (J. Fievez *et al.*, 1999).

enregistré 100 séjours avec réanimation et 200 séjours sans réanimation, l'activité globale s'établira donc à :  $(100 \times 3,8) + (200 \times 1) = 580$  séjours pondérés.

Une autre solution consiste à cerner ponctuellement l'ensemble des causes de consommations de ressources à l'aide d'une analyse économétrique (G. Thenet, 1996 ; Y. Regnard, 1998). Celles-ci sont ensuite traduites en indicateurs permettant de maîtriser les coûts, et ces indicateurs sont suivis mensuellement dans des tableaux de bord, qui deviennent de véritables outils de pilotage. Tous les deux à trois ans, l'analyse est refaite pour vérifier que les facteurs sous contrôle restent pertinents.

### 1.2.2 Le contrôle des réalisations

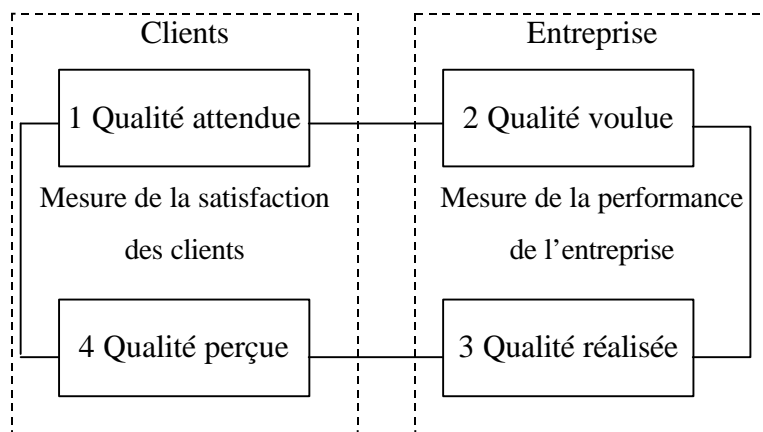
Apprécier les réalisations revient à estimer la qualité de la prestation fournie (par rapport à l'opinion du client) et à mettre en rapport cette qualité avec les moyens mis en œuvre.

- *Le contrôle de la qualité du service fourni*

La satisfaction des utilisateurs du service passe par le pilotage de quatre éléments :

- l'aptitude à identifier les besoins existants et potentiels des clients (à cerner la qualité attendue) ;
- la capacité à définir des prestations conformes à ces désirs, tout en tenant compte des impératifs économiques et techniques, notamment l'aspect coûts, auxquels l'entreprise est soumise (la qualité voulue). L'analyse de la valeur permet de répondre à cette problématique ;
- l'aptitude à fournir des prestations conformes aux exigences préétablies, à traiter les non-conformités et à faire entrer la démarche qualité dans la culture de la firme ; cette aptitude est le facteur déterminant de la qualité réalisée ;
- la capacité à appréhender ce que le client perçoit de la qualité fournie : la qualité perçue (V.A. Zeithaml et *al.*, 1990).

Figure 1 – Les éléments du cycle de la qualité



Ces quatre éléments forment le “ cycle de la qualité ” (B. Averous, D. Averous, 1998) de l’entreprise qu’il convient de maîtriser. La comparaison de la qualité attendue et de la qualité perçue donne une mesure du degré de satisfaction des clients (qualité externe) ; l’écart entre qualité voulue et qualité réalisée donne une mesure de l’effort de qualité en interne.

- *Le rapprochement de la satisfaction des clients et du niveau des coûts*

Ce rapprochement consiste à associer un montant de ressources à un niveau de réalisations. Dans un hôpital, par exemple, on peut s’interroger sur l’existence d’un lien entre le taux de satisfaction globale des patients concernant leur repas et le coût de celui-ci. Le taux d’insatisfaction est-il plus fort lorsque le coût est plus faible ?

Une comparaison de la prestation fournie à des pratiques d’autres firmes ou d’autres départements peut être également une source d’amélioration.

### ***1.2.3 La comparaison aux meilleures pratiques (utilisation de benchmarks)***

Le benchmarking interne et le benchmarking fonctionnel sont en principe des démarches bien adaptées au contrôle des services. Dans des secteurs tels que la banque, l’intérim, la location de voitures ou l’immobilier, il peut être utile de comparer les différentes agences entre elles. Le mode de réservation de places dans le transport aérien ou ferroviaire peut très bien se transposer à une entreprise de spectacles. L’accueil des malades dans un hôpital peut s’inspirer de l’accueil des clients dans un hôtel, etc. Le benchmarking concurrentiel est aussi facile à pratiquer. Il suffit de devenir un client du concurrent (relevés de prix chez le concurrent dans la grande distribution, inscription d’un membre du personnel dans un établissement de formation concurrent, nuitée dans un hôtel concurrent).

De cette analyse théorique il ressort que la variété devrait être prise en compte dans le calcul et le management des coûts (unité d’œuvre coefficientée, tableau de bord pour maîtriser les facteurs de consommation de ressources). Une attention plus soutenue devrait être portée à la qualité perçue par le client et au rapport qualité-coûts (en donnant satisfaction au client, on diminue le nombre de réactions possibles). Enfin, si la comparaison des résultats aux objectifs s’avère délicate, car les objectifs ne peuvent intégrer tous les états de l’interaction client-fournisseur, la comparaison aux meilleures pratiques serait relativement aisée.

## **2 L’étude empirique**

Les résultats de l’étude empirique repose sur une enquête auprès des directions financières et de contrôle de gestion de 91 entreprises de service entre février et août 2000. Les envois

postaux ont été effectués sur trois périodes, afin de pouvoir, après chaque campagne, mieux identifier les secteurs offrant le moins bon taux de réponse.

Le taux de réponse des différentes campagnes est compris entre 11,5 % et 17 %.

## 2.1 Les caractéristiques de l'échantillon

La structure des secteurs qui a été retenue pour engager l'enquête est celle de l'INSEE année 1999 (commerce, transport, services aux entreprises, services aux particuliers, services financiers). Au sein de chacun des secteurs, nous avons choisi d'interroger des entreprises appartenant à des sous-secteurs responsables d'au moins 66 % du chiffre d'affaires du secteur. Dans le commerce, les importateurs, exportateurs, groupements d'achats et commerces de gros représentent 82,5 % du chiffre d'affaires du secteur ; pour les transports, les transports de voyageur, et le fret représentent 68 % du secteur. Dans les services aux entreprises, réparties en un plus grand nombre de catégories au niveau national, les sous-secteurs retenus forment 66 % du chiffre d'affaires. Les services bancaires et d'assurances constituent plus de 80 % du poids du secteur des services financiers. Enfin, les services aux particuliers sont représentés par les activités hôtelières et de restauration mais également de personnel, dont le poids dans le secteur est supérieur à 71 %.

Tableau 1 - Secteurs d'activité

	Fréquence	En %		Poids du secteur au niveau national (en % de CA)
• Importateurs, exportateurs, groupements et centrales d'achat	6	6,6	} 30,8	43,0
• Commerce de gros	22	24,2		
• Hôtels, restaurants, restauration collective	5	5,5	} 11,0	5,0
• Personnel : travail temporaire, sélection	5	5,5		
• Transport	6	6,6	6,6	5,0
• Communication, applications informatiques, logiciels	13	14,3	} 34,1	12,0
• Conseil en gestion, bureaux d'études	9	9,9		
• Nettoyage, traitement des déchets	9	9,9		
• Banques, assurances	16	17,6	17,6	33,0

Tableau 2 - **Types d'entreprise**

	<b>Fréquence</b>	<b>En %</b>
Êtes- vous ?		
• Une entreprise indépendante	33	36,3
• Une filiale de groupe français	29	31,9
• Une filiale de groupe international	12	13,2
• Un établissement	6	6,6
• Un holding	8	8,8
• Autres	1	1,1
• Non-réponse	2	2,2
Appartenez-vous à un réseau multisites ?		
• Oui	62	68,1
• Non	22	24,2
• Non-réponse	7	7,7

Les firmes interrogées sont pour l'essentiel des filiales de groupe et des entreprises indépendantes, et elles appartiennent pour près de 70 % d'entre elles à des réseaux multisites. Elles fournissent plutôt des services aux entreprises (69,4 % des cas).

Tableau 3 - **Taille des entreprises interrogées**

<b>Effectifs</b>	<b>Fréquence</b>	<b>Chiffre d'affaires (en MF)</b>	<b>Fréquence</b>
0-9 personnes	7	Moins de 5	7
10-19	5	5-9,9	4
20-49	11	10- 49,9	9
50-99	5	50-99,9	5
100-199	7	100-499,9	12
200-499	10	500-999,9	4
500-999	10	1 000 et +	8
1 000 et +	9	non communiqué	42
non communiqué	27		
Total	91		91

Tableau 4 - **Nature des services**

À qui s'adresse le service ?	Fréquence	En %
Aide à la gestion de l'entreprise (expert-comptable, etc.)	28	30,8
Aux employés de l'entreprise (transport, formation, restauration, etc.)	11	12,1
Aux possessions physiques de l'entreprise (maintenance, nettoyage)	15	16,5
Aux particuliers	12	13,2
Aux possessions des particuliers	3	3,3
Autres	4	4,4
Non-réponses	18	19,8

À la question : “ Le service que vous fournissez est-il un service pur ou un couple produit-service ? ”, 34 firmes (soit 37,4 %) répondent un service pur, 43 (soit 47,3 %) un couple produit-service, et 14 ne répondent pas, vraisemblablement en raison de la difficulté à renseigner globalement cette question vu leurs activités.

## 2.2 Les résultats

Le dépouillement du questionnaire passe par des relevés de fréquences et des tris croisés avec des variables explicatives des pratiques, selon cinq axes d'analyse : le poids du client, les tarifs, les coûts, le tableau de bord, le benchmarking. Une analyse factorielle des correspondances multiples synthétise les données recueillies.

### 2.2.1 Le poids du client dans la problématique

Tableau 5 - **Présence du client et participation de celui-ci lors de la production du service**

	Oui	Non	Non réponse
Le service est-il produit en présence du client ? <i>en %</i>	43 47,3	38 41,8	10 11,0
Le client participe-t-il à la conception du service ? <i>en %</i>	35 38,5	33 36,3	23 25,3
Le client participe-t-il à la production du service ? <i>en %</i>	14 15,4	55 60,5	22 24,2
L'entreprise cherche-t-elle à avoir des catégories de clients homogènes <i>en %</i>	34 37,4	41 45,0	16 17,6

Dans un cas sur deux, le service est produit en présence du client. La participation du client à la production est par contre peu fréquente et environ un tiers des firmes déclarent rechercher

des catégories de clients homogènes (désir de fournir une prestation ayant des propriétés constantes).

Tableau 6 - **Prise en compte des besoins du client**

	Oui	Non	Non réponse
Pratique-t-on dans l'entreprise l'analyse de la valeur pour le client ? <i>en %</i>	32 35,2	50 54,9	9 9,9
Le client est-il le seul point de référence pour améliorer les processus ? <i>en %</i>	26 28,6	49 53,8	16 17,6
Autres points de référence <i>en %</i>	55 60,4		

L'analyse de la valeur pour le client n'est pratiquée que dans un peu plus du tiers des cas. Plusieurs secteurs ne la pratiquent quasiment pas (transport, communication-applications informatiques, nettoyage). Le client semble loin d'être le seul point de référence pour améliorer les processus. Les autres références possibles sont : les coûts et la productivité (cité 10 fois), la certification et la conformité à la légalité (7 fois), la qualité (4 fois) et les fournisseurs (3 fois).

### 2.2.2 Les tarifs

Tableau 7 – *Les tarifs*

	Oui	Non	Non réponse
Un même service peut-il être tarifé à des prix différents ? <i>en %</i>	65 71,4	22 24,2	4 4,4
Les tarifs pratiqués sont-ils utilisés pour orienter les comportements du client ? <i>en %</i>	46 50,5	37 40,7	8 8,8
Le tarif est-il établi en référence aux prix du marché ? <i>en %</i>	59 64,8	23 25,3	9 9,9
Le tarif est-il établi en réaction aux prix des concurrents ? <i>en %</i>	56 61,5	26 28,6	9 9,9
Le tarif est-il établi par référence aux coûts ? <i>en %</i>	68 74,7	16 17,6	7 7,7

Le tarif reste établi par référence aux coûts, tout en prenant en compte le prix de marché ou celui pratiqué par les concurrents. Seuls les secteurs personnel et conseil-études ne se soucient guère du prix du marché ou de celui pratiqué par le concurrent. Les firmes pratiquant l'aide à la gestion de l'entreprise semblent peu concernées par les prix des concurrents pour fixer leurs tarifs (13 firmes sur 28 s'en soucient). En revanche, celles qui travaillent sur les possessions

physiques des entreprises ont des préoccupations plus concurrentielles (toutes les entreprises rendant ce type de service tiennent compte des prix des concurrents).

Dans un cas sur deux, le tarif est utilisé pour orienter le comportement des clients, et pour 71,4 % des firmes interrogées, un service peut être tarifé à des prix différents [surtout dans les secteurs du transport (6 cas sur 6), des banques-assurances (14 cas sur 16) et du nettoyage (8 cas sur 9)]. S'agit-il d'une pratique de différenciation ou de yield management ? L'enquête indique que lorsque les services sont rendus aux entreprises, dans 44 cas sur 54, les prix peuvent être différents, alors que lorsque le service est rendu aux particuliers, dans 8 cas sur 12, les tarifs sont les mêmes (prix fixé par le marché). Il y aurait peut-être là une présomption de différenciation.

### 2.2.3 Les calculs de coûts

Tableau 8 – Les objets de calcul

<b>Vous calculez des coûts</b>	<b>Oui</b>	<b>Non</b>	<b>Non réponse</b>
Par centre de responsabilité <i>en %</i>	62 68,1	29 31,9	0 0,0
Par clients <i>en %</i>	46 50,5	45 49,5	0 0,0
Par projet <i>en %</i>	25 27,5	66 72,5	0 0,0
Par produit (type de service fourni) <i>en %</i>	48 52,7	43 47,3	0 0,0
Par zone géographique <i>en %</i>	29 31,9	62 68,1	0 0,0
Par processus stratégique (catégorie issue des facteurs clés de succès à maîtriser) <i>en %</i>	9 9,9	82 90,1	0 0,0
De l'heure chargée <i>en %</i>	21 23,1	70 76,9	0 0,0
Autre <i>en %</i>	9 9,9	75 82,4	7 7,7

Les calculs de coûts sont effectués surtout par centre de responsabilité, par produit et par client. Notons que les calculs par produits sont en définitive peu fréquents (dû vraisemblablement à la grande variété des réalisations et à la difficulté de la prendre en compte); seule l'hôtellerie semble les pratiquer davantage (4 cas sur 6).

Les calculs par clients sont le fait du nettoyage (8 cas sur 9) et du secteur personnel (4 cas sur 5). Selon la nature des services, les coûts par clients sont les plus fréquents dans les firmes

dont le service s'adresse aux employés de l'entreprise (8 cas sur 11) ou aux possessions physiques de l'entreprise (9 cas sur 15).

Le secteur communication-applications informatiques effectue surtout des calculs par projet (11 cas sur 13). Le secteur des transports utilise le découpage par zone géographique.

Les calculs par processus stratégique sont peu répandus.

L'heure chargée est surtout déterminée dans les secteurs de la communication-applications informatiques, du personnel et du conseil-études, c'est-à-dire des secteurs où le travail intellectuel est la source essentielle de création de valeur.

Tableau 9 – La nature des unités d'œuvre employées

L'unité d'œuvre utilisée estelle :	
Simple (une seule cause est prise en compte pour expliquer la consommation de ressources)	37
<i>en %</i>	40,7
Coefficientée (agrégat d'une cause principale et de causes annexes)	42
<i>en %</i>	46,2
Non-réponse	12
<i>en %</i>	13,2

L'emploi d'une unité d'œuvre coefficientée est une pratique relativement fréquente, surtout dans les banques-assurances (11 cas sur 16). Le fait que le service soit produit en présence du client n'influence pas significativement cette pratique.

Tableau 10 – Les méthodes de calcul utilisées

	Oui	Non	Non réponse
Calcule-t-on :			
• Des coûts complets	54	23	14
<i>en %</i>	59,3	25,3	15,4
• Des coûts partiels	35	31	25
<i>en %</i>	38,5	34,1	27,5
• Des coûts standards	36	34	21
<i>en %</i>	39,6	37,4	23,1
Pour calculer des coûts utilise-t-on un découpage			
• en centres de responsabilité	65	16	10
<i>en %</i>	71,4	17,6	11,0
• en activités	58	28	5
<i>en %</i>	63,7	30,8	5,5
A-t-on une optique coût objectif ?	47	27	17
<i>en %</i>	51,6	29,7	18,7

Les calculs en coûts complets restent les plus fréquents (59,3 % des répondants en font usage). Seul le secteur conseil-études semble en faire peu usage (6 firmes sur 9 déclarent ne pas l'utiliser).

Il est curieux de constater que les coûts partiels ne sont utilisés que par 38,5 % entreprises (le taux de non-réponses est toutefois important). L'hôtellerie-restauration (4 cas sur 5) et le nettoyage sont les secteurs qui les utilisent le plus.

Le taux d'utilisation des coûts standards est normal ; les services sont des activités difficiles à stabiliser et donc à normer, une exception cependant : les transports qui emploient des coûts standards dans 5 cas sur 6. Les firmes pratiquant l'aide à la gestion de l'entreprise semblent toutefois avoir un souci de standardisation, puisque 14 sur 28 utilisent des coûts standards (notamment des sociétés d'expertise comptable).

Un peu plus de la moitié des répondants ont une optique coût-objectif (optique indispensable lorsque les marchés sont concurrentiels), mais les banques-assurances n'y ont pas recours dans 10 cas sur 16.

Le calcul reste fondé sur un découpage en centres de responsabilité (71,4 % des cas), même si le découpage en activités semble bien employé (63,7 % en général ; 11 cas sur 13 dans la communication-applications informatiques et 13 cas sur 16 dans les banques-assurances ; 21 cas sur 28 pour les entreprises pratiquant l'aide à la gestion de l'entreprise). Notons que la question sur l'usage d'un découpage par activités est celle qui laisse le moins indifférent (ou dans l'embarras) nos interlocuteurs. Une corrélation existe entre l'usage de coûts standards et un découpage par activités (Khi2 observé = 5.32, significatif au seuil de 2,1 %). Une liaison, certes faible, entre le découpage par activités et l'utilisation d'une unité d'œuvre coefficientée se manifeste également (Khi2 observé = 2.69, significatif au seuil de 10 %). Ces liens semblent indiquer que l'emploi d'un découpage par activités irait de pair avec une certaine standardisation du service et que, lorsque la variété subsiste, un usage simultané d'une décomposition en activités et de coefficients d'équivalence au niveau des inducteurs s'instaure.

La fréquence de calcul reste le mois (50,5 % des répondants) ou le trimestre (22 %). La périodicité mensuelle semble peu adaptée au secteur conseil-études (utilisée seulement dans un cas sur 9). Seules huit firmes déclarent ne calculer des coûts que lorsque survient un problème ponctuel.

Tableau 11 – **La fréquence de calcul des coûts**

Le calcul est effectué selon une fréquence :			
• Mensuelle		46	
	<i>en %</i>	50,5	
• Bimensuelle		3	
	<i>en %</i>	3,3	
• Trimestrielle		20	
	<i>en %</i>	22,0	
• Fréquence > 3 mois		5	
	<i>en %</i>	5,5	
• Fréquence > 6 mois		12	
	<i>en %</i>	13,2	
Pratique-t-on le calcul seulement, lorsque survient un problème ponctuel ?		8	
	<i>en %</i>	8,8	

Au total, si le souci de prendre en compte la variété se manifeste bien, l'optique « valeur pour le client » progresse plus lentement : l'analyse de la valeur et les coûts par processus sont peu répandus, les tarifs sont plutôt déterminés à partir des coûts.

L'analyse du tableau de bord confirme cette tendance et apporte des informations complémentaires sur la prise en compte de la qualité ; au cours de cette étude, le caractère traditionnel du contrôle pratiqué apparaît aussi nettement.

#### 2.2.4 *Le tableau de bord*

Tableau 12 – **L'usage du tableau de bord selon le niveau hiérarchique**

	Oui	Non	Non réponse
Quel niveau hiérarchique fait-il usage des tableaux de bord ?			
• La direction générale	86	5	0
	<i>en %</i>	94,5	5,5
• La direction financière	75	15	1
	<i>en %</i>	82,4	16,5
• Les responsables fonctionnels	62	28	1
	<i>en %</i>	68,1	30,8
• Les chefs de service	42	48	1
	<i>en %</i>	46,2	52,7
• Les représentants du personnel	10	80	1
	<i>en %</i>	11,0	87,9
• L'ensemble des salariés	6	84	1
	<i>en %</i>	6,6	92,3

Le tableau de bord reste l'outil de gestion de la direction générale, de la direction financière et des responsables fonctionnels.

Les chefs de services en font usage dans un peu moins d'une entreprise sur deux. Il est cependant employé jusqu'à ce niveau dans le secteur des transports (6 cas sur 6) et de la banque-assurance (11 cas sur 16). Les autres catégories de personnel l'utilisent peu. Six des firmes qui le diffusent aux représentants du personnel et trois de celles qui le destinent à l'ensemble du personnel sont des banques ou des compagnies d'assurance.

Tableau 13 – Le mode de diffusion du tableau de bord

	Oui	Non	Non réponse
Support papier	80	10	1
<i>en %</i>	87,9	11,0	1,1
Diffusion informatique	45	45	1
<i>en %</i>	49,5	49,5	1,1
Réunion de présentation	35	55	1
<i>en %</i>	38,5	60,4	1,1
Autre	3	81	7
<i>en %</i>	3,3	89,0	7,7

Le support papier est le mode de diffusion le plus fréquent.

La diffusion par des moyens informatiques n'existe que dans une firme sur deux ; elle est toutefois très employée dans le secteur communication-applications informatiques (11 cas sur 13) et celui de la banque-assurance (12 cas sur 16). À l'inverse, les entreprises qui adressent leurs services aux possessions physiques de l'entreprise en ressentent peu le besoin (11 firmes sur 15 n'utilisent pas l'informatique pour diffuser leur tableau de bord).

Dans le secteur de l'import-export, de l'hôtellerie et des transports, le tableau de bord ne fait quasiment jamais l'objet de réunion de présentation.

Tableau 14 – Les axes d'analyse du tableau de bord

Quels sont les axes d'analyse introduits dans les tableaux de bord ?	Oui	Non	Non réponse
Catégorie de clients	46	45	0
<i>en %</i>	50,5	49,5	0
Catégories de fournisseurs	7	84	0
<i>en %</i>	7,7	92,3	0
Type de produits/services	62	29	0
<i>en %</i>	68,1	31,9	0
Secteur géographique	42	49	0
<i>en %</i>	46,2	53,8	0
Projet	17	74	0
<i>en %</i>	18,7	81,3	0
Autre	18	70	3
<i>en %</i>	19,8	76,9	3,3

Le tableau de bord est centré sur l'analyse des produits/services, et à un degré moindre sur une analyse par catégorie de clients et par secteur géographique.

L'axe clients est dominant dans le secteur banques-assurances (10 sur 16) et le commerce de gros (14 sur 22). Il ne l'est pas chez les importateurs-exportateurs (5 non sur 6), dans la communication-applications informatiques (8 non sur 13) et le secteur personnel-travail temporaire et sélection (6 non sur 9).

L'axe produits/services est très utilisé par le commerce de gros (18 cas sur 22) et les banques-assurances (13 cas sur 16).

Lorsque l'axe produits/services est dominant, les préoccupations de calcul de coûts par produit sont importantes (Khi2 observé = 10,81, significatif au seuil de 0,1 %). De même, l'axe clients dans le tableau de bord est corrélé à des pratiques de calcul de coûts par client (Khi2 observé = 5,81, significatif au seuil de 1,6 %).

Les préoccupations de secteur géographique sont plutôt l'apanage du transport (4 cas sur 6) et des banques-assurances (11 cas sur 16). Les secteurs importateurs-exportateurs, communication-applications informatiques, et conseil-études utilisent peu ce découpage.

L'axe projet n'est vraiment employé que dans le secteur communication-applications informatiques (7 cas sur 13)

Tableau 15 – Les principaux indicateurs du tableau de bord

Quels sont les principaux indicateurs suivis ?	Oui	Non	Non réponse
Chiffre d'affaires et marges <i>en %</i>	90 98,9	1 1,1	0 0
Coûts <i>en %</i>	68 74,7	23 25,3	0 0
Qualité réalisée par l'entreprise <i>en %</i>	29 31,9	62 68,1	0 0
Qualité pour le client <i>en %</i>	27 29,7	64 70,3	0 0
Délais <i>en %</i>	24 26,4	67 73,6	0 0
Risques <i>en %</i>	22 24,2	69 75,8	0 0
Autres <i>en %</i>	13 14,3	75 82,4	3 3.3

Les indicateurs essentiellement suivis sont le chiffre d'affaires, les marges, puis les coûts.

La qualité et les délais ne sont suivis que par moins d'un tiers des entreprises. Les indicateurs de qualité interne sont les plus développés dans le secteur des transports (3 cas sur 6) et de la banque-assurance (7 cas sur 16), ceux de qualité pour le client le sont surtout dans le secteur

personnel-travail temporaire et recrutement (4 cas sur 5) et dans les transports (3 cas sur 6). La qualité pour le client est plutôt prise en compte par les unités dont le service s'adresse aux employés de l'entreprise (7 cas sur 11), à un degré moindre dans celles où le service concerne les particuliers (5 cas sur 12). Les préoccupations de délais intéressent les firmes qui adressent leurs prestations aux possessions physiques de l'entreprise (7 cas sur 12).

Les indicateurs de risques sont surtout suivis par les banques-assurances (10 cas sur 16).

Tableau 16 – Les outils de réalisation du tableau de bord

Outils de réalisation	Oui	Non	Non réponse
Tableur <i>en %</i>	78 85,7	8 8,8	5 5,5
Base de données <i>en %</i>	47 51,6	39 42,9	5 5,5
ERP <i>en %</i>	14 15,4	72 79,1	5 5,5
Suite décisionnelle <i>en %</i>	5 5,5	81 89,0	5 5,5

Le tableur reste l'outil de réalisation de base du tableau de bord. Les bases de données sont surtout utilisées dans le secteur communication-applications informatiques (11 cas sur 13) ainsi que dans la banque-assurance (13 cas sur 16). L'ERP et la suite décisionnelle sont surtout le fait du secteur communication-applications informatiques.

La sensibilité des entreprises aux techniques de benchmarking est cependant le signe d'une volonté d'évolution et du désir d'intégrer davantage les spécificités du secteur dans les outils mis en œuvre.

### 2.2.5 Le benchmarking

Tableau 17 – Le benchmarking a-t-il une signification pour l'entreprise ?

	Oui	Non	Non réponse
Benchmarking interne : les meilleures unités de l'entreprise servent de références aux autres <i>en %</i>	49 53,8	39 42,9	3 3,3
Benchmarking fonctionnel : recherche à l'extérieur de la meilleure pratique dans une fonction et effort pour se rapprocher de celle-ci <i>en %</i>	37 40,7	45 49,5	9 9,9
Benchmarking concurrentiel : certaines caractéristiques de la concurrence servent de référence <i>en %</i>	39 42,9	44 48,4	8 8,8

Le benchmarking interne est l'outil qui a le plus de signification pour les entreprises de services. Il est surtout significatif dans le secteur de l'hôtellerie (4 cas sur 5), le transport (5 cas sur 6) et le nettoyage (7 cas sur 9). Il l'est moins dans les banques-assurances et la communication (9 cas sur 16 et 7 cas sur 13). Il a peu de signification dans le commerce de gros (13 non sur 22).

Le benchmarking fonctionnel a tout son sens dans les banques-assurances (10 cas sur 16) et le conseil-études (6 cas sur 9). Il n'en a pas ou peu dans le commerce de gros, le secteur personnel et le nettoyage. Un tri croisé avec la nature des services donne un résultat semblable : le benchmarking fonctionnel est parlant pour 16 des 28 firmes qui pratiquent l'aide à la gestion de l'entreprise.

Le benchmarking concurrentiel a surtout une signification pour le secteur du conseil (6 cas sur 9). Il en a moins pour les banques (9 sur 16) et la communication (6 sur 13). Il en a peu pour le commerce de gros (14 non sur 22). 16 des 28 unités qui pratiquent l'aide à la gestion de l'entreprise se reconnaissent dans cette pratique, alors que 8 des 11 firmes dont le service s'adresse aux employés de l'entreprise ne s'y reconnaissent pas.

La participation à des clubs de benchmarking est peu répandue, puisque 12 firmes déclarent y participer (soit 13,2 % de l'échantillon), 75 n'y participent pas (soit 82,4 %) et 4 firmes ne répondent pas. Parmi les douze firmes participantes, six appartiennent au secteur banques-assurances et trois au secteur communication-applications informatiques.

### **2.2.6 L'analyse multidimensionnelle**

L'analyse des correspondances multiples (ACM) repose sur la factorisation des données par codage optimal proposée par le logiciel Spss : un processus itératif de recherche de convergence entre données se renouvelle jusqu'à obtenir un positionnement optimal des occurrences les unes par rapport aux autres.

Parmi la multitude de combinaisons possibles, nous en retenons une dont la représentation graphique (figure 2) s'avère explicite pour mettre en évidence l'incidence de la relation avec le client : la prestation se fait-elle en sa présence ? ; participe-t-il à la prestation ? ; l'entreprise recherche-t-elle des catégories de clients homogènes ? ; le client fait-il l'objet d'un calcul de coûts ? ; la catégorie de client est-elle un axe suivi dans le tableau de bord ? : la qualité (réalisée par l'entreprise ou perçue par le client) est-elle un des principaux indicateurs suivis ? ; pratique-t-on l'analyse de la valeur pour le client ? En complément à ces variables

explicatives des pratiques de contrôle, deux variables signalétiques sont utilisées : le secteur d'activité de l'entreprise et le profil du destinataire de la prestation de service.

Cette ACM a été réalisée sur huit variables comprenant deux modalités (oui, non), et la variable secteur d'activité avec neuf modalités.

Tableau 18a – Incidence des axes factoriels de l'ACM

Axe factoriel	Valeur propre calculée par le logiciel	Part de la variance globale expliquée
Axe 1	0,384	$0,384 / 1,778 = 0,216$
Axe 2	0,241	$0,241 / 1,778 = 0,136$

Le test du coude de la courbe des valeurs propres nous conduit à retenir les deux premiers axes.

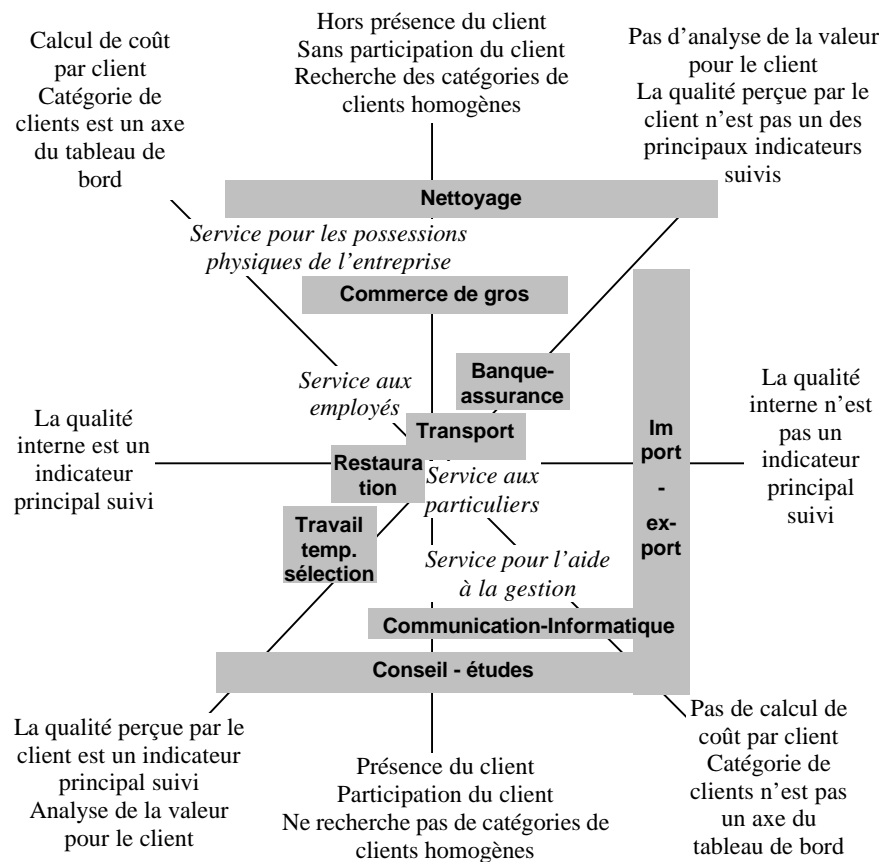
Tableau 18b – Contribution des variables à la construction des axes factoriels de l'ACM

Variable	Axe 1	Axe 2
Qualité interne est-il un indicateur suivi ?	0,187	0,009
Présence du client ?	0,280	0,397
Participation du client ?	0,403	0,517
Catégories de clients homogènes ?	0,321	0,367
Catégorie de client est-il un axe pour TB ?	0,250	0,113
Qualité pour le client est-il un indicateur suivi ?	0,191	0,123
Calcul de coûts par clients ?	0,093	0,201
Analyse de la valeur pour le client ?	0,282	0,131
Secteur d'activité	0,359	0,536

Afin de faciliter la lecture et l'interprétation des résultats, nous adoptons une présentation en rose des vents qui complète les deux axes principaux d'observation par les deux diagonales. L'échantillon se prête à ce type d'analyse ; en effet, nous disposons d'un nombre d'observations limité qu'il est aisé de suivre précisément ; par ailleurs, nous n'avons pas à recourir à une typologie complémentaire issue des traitements, puisque nous recourons à des variables signalétiques, avec des regroupements en neuf secteurs d'activité et en quatre catégories de services.

Les modalités contributives à la construction de chaque axe sont indiquées en abscisse et en ordonnée ; les diagonales reprennent les modalités qui influencent les deux axes ou qui n'expliquent pas vraiment les axes. Sur le schéma, chacun des neuf secteurs d'activité et des quatre types de services se trouve ainsi positionné par rapport à toutes les modalités observées. Une position centrale sur la figure traduit une neutralité par rapport à l'ensemble des variables observées, ou des pratiques divergentes dans les entreprises d'un même secteur.

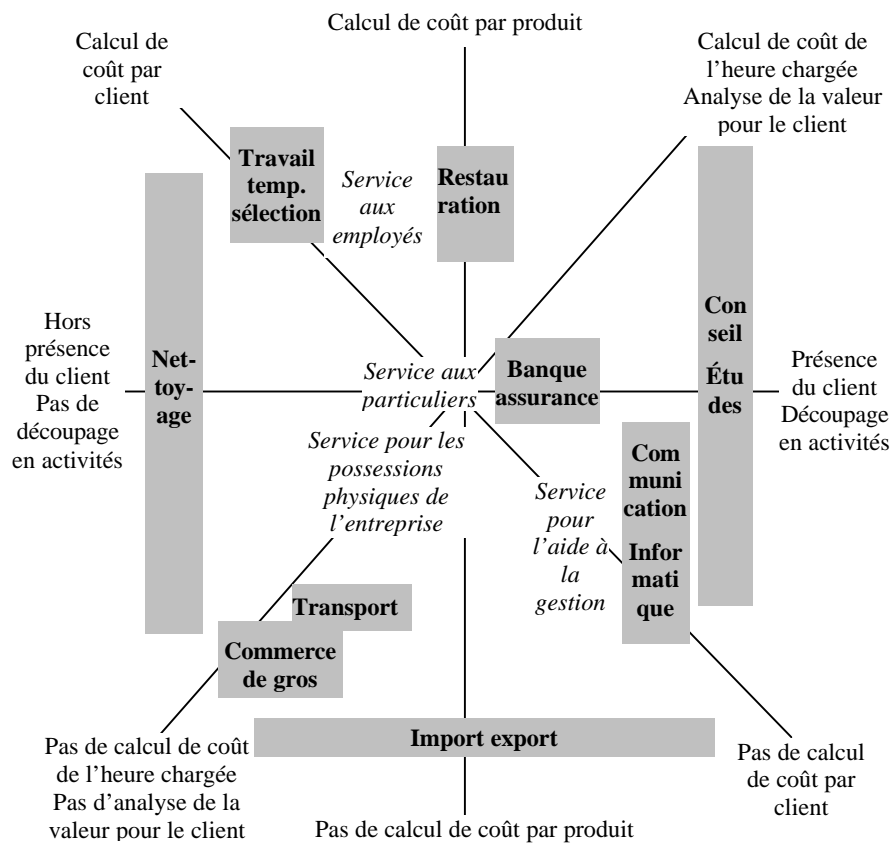
Figure 2 – Différenciation des entreprises de services selon l'orientation des outils de contrôle vis-à-vis du client



La figure 2 met en évidence un vide côté gauche, assez paradoxal : aucun secteur ne s'illustre par un grand intérêt porté aux clients au travers des outils (calcul de coûts, suivi de la qualité, analyse de la valeur ou tableau de bord). Trois secteurs orientent particulièrement peu leurs outils vers le client : communication-applications informatiques, import-export, conseil-études. Pour les autres secteurs, leur orientation mitigée tient à leur diversité dans la nature du service délivré ; la variable signalétique (à qui s'adresse le service ?) montre en effet une forte différence de comportement selon que le service est conçu pour l'aide à la gestion de l'entreprise (outils du contrôle peu orientés vers le client) ou est destiné aux possessions physiques de l'entreprise (outils plus orientés vers le client).

Une autre analyse (figure 3), menée selon le même principe, nous amène à combiner les particularités du service (production ou non en présence du client) avec des variables ayant trait aux calculs de coûts (par client ? par produit ? par heure chargée ? avec découpage en activités ? avec quelle unité d'œuvre ?) et des préoccupations d'analyse de la valeur. Nous conservons le secteur d'activité et le destinataire du service comme variables signalétiques.

Figure 3 – Différenciation des entreprises de services selon les préoccupations de coût et d'analyse de la valeur



Le haut du schéma met en exergue les secteurs qui effectuent des calculs de coûts selon un objet précis : par client pour le nettoyage et le personnel-travail temporaire et sélection ; par produit pour la restauration et dans une moindre mesure pour la banque-assurance ; par heure chargée pour le conseil-études. Les entreprises qui destinent leurs prestations aux employés sont celles qui développent le plus les calculs de coûts. Le bas du schéma dévoile des secteurs qui se préoccupent peu de tels calculs : import-export, communication, commerce de gros. Par ailleurs, les secteurs conseil-études, communication-applications informatiques et banques-assurances se distinguent par leur intérêt porté au découpage en activités.

## Discussion et conclusion

L'orientation client semble progresser lentement. L'analyse de la valeur est peu répandue<sup>5</sup> ; pour améliorer les processus, le client est certes pris en compte, mais les préoccupations de coût-productivité restent essentielles.

En matière de fixation de tarifs, la référence aux coûts est la plus fréquente, même si les prix du marché ou de la concurrence sont aussi une préoccupation importante. Les réponses au questionnaire semblent indiquer un souci de chercher à différencier le service.

Les pratiques de calculs de coûts montrent une grande diversité. Le calcul par produit/service n'est pas prioritaire, ce qui est normal vu la difficulté à prendre en compte la variété des services fournis. Les objets de calcul (produit, client, zone géographique, projet, centre de responsabilité) dépendent du secteur et de la nature du service. La détermination de l'heure chargée est l'apanage des secteurs où le travail intellectuel est essentiel.

L'unité d'œuvre coefficientée (moyen de prendre en compte la variété sans rendre complexe le mode de calcul) est assez bien utilisée.

Le calcul en coût complet reste le plus fréquent. Le souci de se servir des coûts pour déterminer les tarifs n'est certainement pas étranger à cette pratique.

Le désir de suivre les coûts par centre de responsabilité et selon une périodicité mensuelle prime sur des préoccupations plus transversales ou stratégiques (découpage par activités, coût par processus stratégique). L'usage d'un découpage par activités semble être corrélé avec la recherche d'une standardisation du service et/ou à un recours à des unités d'œuvre coefficientées. Cette observation mériterait des approfondissements. En introduisant la notion d'activités cherche-t-on à conserver des prestations personnalisées et à obtenir un calcul plus pertinent en combinant au mieux deux éléments qui permettent de prendre en compte la variété ? Ou est-ce que l'introduction des activités pousse à une rationalisation des procédures<sup>6</sup> qui écarterait l'entreprise de la personnalisation des services mais rendrait possible à nouveau l'usage d'une logique industrielle du contrôle ?

Le tableau de bord est très classique. Il reste à orientation financière et destiné surtout à la direction générale et à la direction financière. Il constitue plus un outil de reporting qu'un outil de pilotage (M. Gervais, 2000). La qualité réalisée par l'entreprise et la qualité perçue par le client ne sont suivies que par 30 % des firmes. L'axe d'analyse clients n'est introduit

---

<sup>5</sup> On ne peut toutefois exclure une minoration de la fréquence, s'il s'avérait que le contrôleur de gestion n'est pas toujours sollicité pour mener l'analyse.

<sup>6</sup> Notons qu'il est assez fréquent d'introduire la méthode ABC à l'issue d'une procédure de certification.

que dans une entreprise sur deux. Ces résultats peuvent s'interpréter comme une évolution lente d'un reporting purement financier vers un reporting plus équilibré qui intégrerait des mesures du résultat " client " (R. Kaplan, D. Norton, 1998). Ils peuvent indiquer également que le cloisonnement des départements s'intéressant au contrôle subsiste. Le département contrôle de gestion privilégierait toujours une logique financière ; le contrôle de la qualité et la prise en compte de la valeur pour le client resteraient l'apanage d'autres départements. Des études complémentaires seraient à réaliser pour trancher le débat.

La comparaison aux meilleures pratiques est considérée comme significative dans près d'une entreprise sur deux. Une préférence semble toutefois se manifester pour le benchmarking interne, ce qui est logique puisque les unités sont davantage comparables dans le secteur des services.

Si le contrôle de gestion des entreprises de services s'appuie donc toujours sur des outils relevant d'une logique industrielle et financière (préférence pour les coûts complets, suivi de centres de responsabilité, logique de reporting financier préférée à la logique de pilotage dans les tableaux de bord), nous percevons des signes d'évolution vers la prise en compte d'une véritable logique service. Des études ultérieures devraient permettre d'approfondir la dynamique de cette évolution.

## Bibliographie

Averous B., Averous D. (1998), *Mesurer et manager la qualité de service*, Paris, Insep Éditions.

Bancel-Charensol L., Jougleux M. (1998), " De la valeur dans les services ", Actes des 14e journées nationales des IAE, Nantes, tome 1, p. 459-474.

Eiglier P., Langeard É., Mathieu V. (1997), " Marketing des services " in *Encyclopédie de gestion*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, Économica, tome 2, p. 1937-1948.

Enquête DFCG, EDHEC, Arthur Andersen, Armstrong Laing (2000), " L'ABC/ABM : où en est-on actuellement ? ", *Échanges*, mai.

Fievez J., Kieffer J.P., Zaya R. (1999), *La méthode UVA*, Paris, Dunod.

Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, 7<sup>e</sup> éd., Paris, Économica

Godowski C. (2000), " Appréciation du système de coûts bancaires : plaidoyer pour l'adoption d'un réseau d'analyse basé sur les activités ", *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 3, n° 3, septembre, p. 45-71.

Kaplan R., Norton D. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Paris, Les Éditions d'Organisation.

Krupnicki M., Tyson T. (1997), " Using ABC to determine the cost of servicing customers ", *Management Accounting*, December.

Malleret V. (1998), " Le contrôle de gestion des services ", in H. Löning et Y. Pesqueux, *Le contrôle de gestion*, Paris, Dunod.

Merlière Y., Kieffer R. (1997), *Le contrôle de gestion de l'hôpital, principes clés et outils nouveaux*, Paris, Masson.

Regnard Y. (1998), “ Pour une approche structurelle des coûts des activités cliniques ”, *Comptabilité Contrôle Audit*, mars, p. 49-67.

Siau C., Van Lindt D. (1999), “ Cost driver analysis in the airlines industry ” , *Emerging practices in cost management*, J. Edwards (ed.), Warren Gorham and Lamont.

Téboul J. (1999), *Le temps des services*, Paris, Éditions d'Organisation.

Thenet G. (1996), “ Une relecture du problème de l'imputation des coûts joints et des coûts communs ”, *Comptabilité Contrôle Audit*, septembre, p. 75-91.

Zeithaml V.A., Parasuraman A., Berry L.L. (1990), *Delivering Quality Service, Balancing Customer Perceptions and Expectations*, New York, The Free Press.