

Le suivi de la qualité et des coûts dans les entreprises de services : une enquête sur les pratiques et les outils employés par les départements de contrôle de gestion

Charles DUCROCQ
Michel GERVAIS
Christophe HERRIAU

Université de Rennes 1

Classification JEL : M490

Correspondance :

Groupe Quasi Clostra
Institut de Gestion de Rennes (IGR/IAE)
11, rue Jean Macé CS 70803
35708 Rennes Cedex7
Tél : 02 99 84 77 77
Email : charles.ducrocq@univ-rennes1.fr

Résumé : L'article propose les résultats d'une étude empirique menée auprès des départements de contrôle de gestion de 91 sociétés de service. Malgré la spécificité de la problématique du pilotage dans un contexte de service, les résultats témoignent d'un contrôle plutôt traditionnel, peu soucieux de cette spécificité. Cependant, certains signes indiquent une volonté de concevoir un contrôle de gestion utilisant des pratiques moins industrielles.

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

Abstract : This article proposes the result of an empirical study about management control, carried out in 91 service firms. In spite of the specificity of management control in a context of service, results bear evidence of a traditional control, not so concerned with this specificity. However, certain behaviors indicate a will to conceive a less industrial management control.

Key words : management control of services – benchmarking – tarification – 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 »¹. 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, p. 176], 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 manifesterait 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 des contrôleurs de gestion de 91 entreprises des secteurs du commerce, des transports, des services aux particuliers, des services aux entreprises, et de la banque-assurance. Ceux-ci montrent un contrôle très traditionnel, 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* sont des signes qui indiquent une volonté de concevoir un contrôle de gestion utilisant des pratiques moins industrielles.

¹ Cité par J. Téboul [1999].

1. Les spécificités du contrôle de gestion de la prestation de service : un 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).

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 et des relations avec d'autres entreprises pour satisfaire pleinement la demande du consommateur (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. Cet 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.

Enfin, 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 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 atten-

tes du client, à des incohérences de sa part ou à la qualité de la relation entre les partenaires.

Dans la mesure où il y a contact direct, des éléments esthétiques (aspect 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...).

Des systèmes d'apprentissage sont aussi à mettre en place 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 intervient également. Une participation peu active de l'un d'entre eux, une mauvaise communication avec lui peuvent entraîner une dégradation de la qualité 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 l'évaluation de la performance délicate.

Un service identique risque donc 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 la performance, de la complexité et du caractère peu répétitif du processus de travail [V. Malleret 1998, p. 176], 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, M. Jougleux [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. Une entreprise fonctionnant en réseau et ne réalisant qu'une partie de l'offre globale proposée au client

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 géné-

ralement 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 également « *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, p. 1947]. Les unités peuvent aussi être en concurrence avec des firmes indépendantes de petite taille qui n'ont pas à supporter de coûts de réseau.

Le système d'offre tend par ailleurs à devenir global ; il permet l'accomplissement d'une fonction générale (le voyage, la distribution...), mais demande l'intervention d'une constellation d'entreprises [C. Jones et al. 1998], source d'une variété supplémentaire.

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 les relations entre partenaires² et notamment celle entre le client et le personnel en contact, de manière à fournir une prestation ayant des propriétés plus constantes et à retrouver la logique de contrôle d'une activité industrielle³.

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 ;

² F. Tannery [2001] montre qu'en définissant des classes de problèmes à traiter, en faisant de l'encadrement intermédiaire un pivot de développement, en favorisant l'apprentissage collectif, on peut structurer mieux le système d'offre et maîtriser davantage l'activité.

³ La sélection des clients, le respect d'un code de déontologie, une information complète, le contrôle par la culture, la standardisation des procédures de travail, l'usage de règles dans la coordination des relations avec le client sont autant de moyens pour stabiliser ces relations [M. Gervais 2000a, p. 488].

- 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 du secteur, il serait légitime de rencontrer une grande variété des pratiques de gestion et des analyses de coûts multiples. Les coûts standards devraient être limités, car leur usage demande de faire référence à des catégories stables.

On peut s'attendre à ce que les préoccupations dominantes soient centrées sur l'analyse de la valeur pour le client et le niveau de coût à engager pour obtenir une prestation de qualité. La détermination de coûts objectifs à partir du prix de marché devrait être fréquente, la détermination de prix à partir des coûts peu répandue.

Les objets de coûts devraient plutôt être orientés sur les groupes de clients ou des processus stratégiques qui chercheraient à satisfaire un type de clients. Le calcul de coûts par produit devrait être plus difficile à envisager, car les prestations ne sont pas forcément homogènes et un raisonnement sur la prestation moyenne n'a pas forcément de signification.

Le modèle comptable traditionnel (y compris celui utilisé dans l'*Activity Based Costing*) suppose que, pour obtenir un coût complet fiable, il suffit de découper l'activité de l'entreprise 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)⁴. Quand l'activité est une production non stabilisée, il est difficile de trouver des sous-ensembles dont les coûts sont associés à

⁴ M. Krupnicki, 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 la valeur qu'il crée pour le client, ils formalisent la relation de service pour aider à sa stabilisation.

une cause principale. Les prestations de services sont à chaque fois différentes et leur coût est, de fait, relié à plusieurs causes⁵.

Une solution à ce problème est donnée dans le Plan comptable de 1982. Lorsque la production est différenciée, pour éviter d'ouvrir un trop grand nombre de centres d'analyse, il est recommandé de calculer 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 moyen⁶.

La solution est reprise par Y. Merlière, R. Kieffer [1997], à propos des services hospitaliers de l'Assistance Publique-Hôpitaux de Paris. Dans cette organisation, l'activité est forcément multiple et variée, puisqu'il s'agit de traiter des pathologies plus ou moins aiguës propres à chaque individu. Un découpage trop fin risquerait 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). Les auteurs proposent donc d'évaluer les coûts à partir de centres de responsabilité⁷ composés d'activités présentant un faible degré d'homogénéité. Cette position les oblige à définir une unité d'œuvre coefficientée pour chaque centre⁸.

Exemple : soit un service de pneumologie où l'unité d'œuvre de référence serait 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

⁵ Ce que notent par exemple C. Siau, D. Van Link [1999] dans leur application de l'ABC aux services aériens. Ils en infèrent une fonction de coûts déterminée statistiquement, qui correspond à un composite de plusieurs causes.

⁶ Cette solution est également à la base de la méthode UVA [J. Fievez et *al.* 1999].

⁷ Un service peut sembler homogène par son appellation (chirurgie cardiaque, pédiatrie...), mais l'est beaucoup moins, lorsqu'on s'intéresse au détail des activités qu'il réalise.

⁸ Une telle pratique est identique, dans son principe, à celle du PMSI qui valorise le coût d'un groupe homogène de malades en points ISA. Cependant dans le PMSI, les données utilisées sont nationales et donc extérieures à l'organisation considérée.

l'activité du séjour avec réanimation. Si le service a 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 serait de 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 seraient ensuite traduites en indicateurs permettant de maîtriser les coûts, et ces indicateurs seraient suivis mensuellement dans des tableaux de bord, (devenus de véritables outils de pilotage). Tous les deux à trois ans, l'analyse serait réitérée pour vérifier que les facteurs sous contrôle restent pertinents.

1.2.2. Le contrôle des réalisations

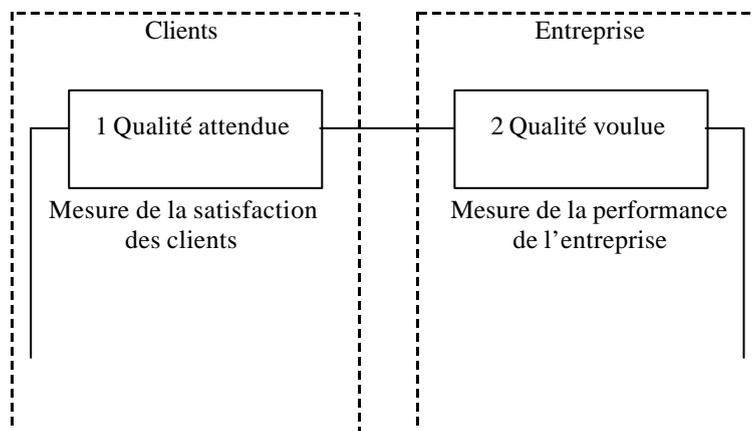
Apprécier les réalisations revient à estimer la qualité de la prestation fournie (par rapport à l'opinion du client) et à mettre en rapport cette qualité avec les moyens mis en œuvre.

- *Le contrôle de la qualité du service fourni*

La satisfaction des utilisateurs du service s'obtient habituellement 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 ;

Figure 1 - Les éléments du cycle de la qualité





– l’aptitude à fournir des prestations conformes aux exigences pré-établies, 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].

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 fournit 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 : satisfaction des clients-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 fer-

roviaire 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 aisée.

2. L'étude empirique

Les résultats de l'étude empirique repose sur une enquête auprès des départements financiers 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 sectorielle 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 importa-

teurs, exportateurs, groupements d'achats et commerces de gros représentent 82,5 % du chiffre d'affaires du secteur ; pour les transports, les transports de voyageurs, et le fret représentent 68 % du secteur. Dans les services aux entreprises, répartis 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	43,0
Commerce de gros	22	24,2	
Hôtels, restaurants, restauration collective	5	2	5,0
Personnel : travail temporaire, sélection	5	5,5	
Transport	6	5,5	5,0
Communication, applications informatiques, logiciels	6	6,6	
Conseil en gestion, bureaux d'études	13	6,6	12,0
Nettoyage, traitement des déchets	9	14,1	
Banques, assurances	9	3	33,0
	16	9,9	
		9,9	
		17,6	
		6	

Tableau 2 - Types d'entreprise

	Fréquence	En %
--	-----------	------

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).

Elles sont à peu près bien réparties dans les différentes classes de taille.

Tableau 3 - *Taille des entreprises interrogées*

Effectif	Fréquence	Effectif	Fréquence
0-9 personnes	5	200-499	13
10-19	5	500-999	12
20-49	13	1 000 et +	16
50-99	9	non communiqué	8
100-199	10		
		Total	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 regroupées 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 ?	43	38	10
en %	47,3	41,8	11,0
Le client participe-t-il à la conception du service ?	35	33	23
en %	38,5	36,3	25,3
Le client participe-t-il à la production du service ?	14	55	22
en %	15,4	60,5	24,2
L'entreprise cherche-t-elle à avoir des catégories de clients homogènes ?	34	41	16
en %	37,4	45,0	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 ?	32	50	9
en %	35,2	54,9	9,9
Le client est-il le seul point de référence pour améliorer les processus ?	26	49	16
en %	28,6	53,8	17,6
Autres points de référence	55		
en %	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 ? en %	65 71,4	22 24,2	4 4,4
Les tarifs pratiqués sont-ils utilisés pour orienter les comportements du client ? en %	46 50,5	37 40,7	8 8,8
Le tarif est-il établi en référence aux prix du marché ? en %	59 64,8	23 25,3	9 9,9
Le tarif est-il établi en réaction aux prix des concurrents ? en %	56 61,5	26 28,6	9 9,9
Le tarif est-il établi par référence aux coûts ? en %	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 ma-*

nagement ? 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*

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

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 (ceci est 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 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 est-elle :		
Simple (une seule cause est prise en compte pour expliquer la consommation de ressources)		37
	en %	40,7
Coefficientée (agrégat d'une cause principale et de causes annexes)		42
	en %	46,2
Non-réponse		12
	en %	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
	en %	59,3	25,3
Des coûts partiels	35	31	25
	en %	38,5	34,1
Des coûts standards	36	34	21
	en %	39,6	37,4
Pour calculer des coûts utilise-t-on un décou-			

page ?		65	16	10
en centres de responsabilité		71,4	17,6	11,0
	en %	58	28	5
en activités		63,7	30,8	5,5
	en %	47	27	17
A-t-on une optique coût objectif ?		51,6	29,7	18,7
	en %			

Les calculs en coûts complets restent les plus fréquents (59,3 % des répondants). 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 s'en servent 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 indifférents (ou dans l'embarras) nos interlocuteurs. Une corrélation existe entre l'usage de coûts standards et un découpage par activités (Khi_2 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 (Khi_2 observé = 2,69, significatif au seuil de 10 %). Ces liens semblent indiquer que l'emploi d'un calcul 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
	en %	50,5
Bimensuelle		3
	en %	3,3
Trimestrielle		20
	en %	22,0
Fréquence > 3 mois		5
	en %	5,5
Fréquence > 6 mois		12
	en %	13,2
Pratique-t-on le calcul seulement, lorsque survient un problème ponctuel ?		8
	en %	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 le caractère traditionnel du contrôle pratiqué et apporte des informations complémentaires sur la prise en compte de la qualité.

2.2.4. *Le tableau de bord*

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

Quel niveau hiérarchique ?	Oui	Non	Non-réponse

La direction générale	86	5	0
en %	94,5	5,5	0
La direction financière	75	15	1
en %	82,4	16,5	1,1
Les responsables fonctionnels	62	28	1
en %	68,1	30,8	1,1
Les chefs de service	42	48	1
en %	46,2	52,7	1,1
Les représentants du personnel	10	80	1
en %	11,0	87,9	1,1
L'ensemble des salariés	6	84	1
en %	6,6	92,3	1,1
Autre	4	86	1
en %	4,4	94,5	1,1

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
en %	87,9	11,0	1,1
Diffusion informatique	45	45	1
en %	49,5	49,5	1,1
Réunion de présentation	35	55	1
en %	38,5	60,4	1,1
Autre	3	81	7
en %	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
en %	50,5	49,5	0
Catégories de fournisseurs	7	84	0
en %	7,7	92,3	0
Type de produits/services	62	29	0
en %	68,1	31,9	0
Secteur géographique	42	49	0
en %	46,2	53,8	0
Projet	17	74	0
en %	18,7	81,3	0
Autre	18	70	3
en %	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	90	1	0
en %	98,9	1,1	0
Coûts	68	23	0
en %	74,7	25,3	0
Qualité réalisée par l'entreprise	29	62	0
en %	31,9	68,1	0
Qualité pour le client	27	64	0
en %	29,7	70,3	0
Délais	24	67	0
en %	26,4	73,6	0
Risques	22	69	0
en %	24,2	75,8	0
Autres	13	75	3
en %	14,3	82,4	3,3

Les indicateurs essentiellement suivis sont d'abord le chiffre d'affaires et 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 essentiellement 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	78	8	5
en %	85,7	8,8	5,5
Base de données	47	39	5
en %	51,6	42,9	5,5

ERP	14	72	5
en %	15,4	79,1	5,5
Suite décisionnelle	5	81	5
en %	5,5	89,0	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 essentiellement le fait du secteur communication-applications informatiques.

La sensibilité des contrôleurs aux techniques de *benchmarking* est cependant le signe d'une volonté 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
<i>Benchmarking</i> interne : les meilleures unités de l'entreprise servent de références aux autres en %	49 53,8	39 42,9	3 3,3
<i>Benchmarking</i> fonctionnel : recherche à l'extérieur de la meilleure pratique dans une fonction et effort pour se rapprocher de celle-ci en %	37 40,7	45 49,5	9 9,9
<i>Benchmarking</i> concurrentiel : certaines caractéristiques de la concurrence servent de référence en %	39 42,9	44 48,4	8 8,8

Le *benchmarking* interne est l'outil qui a le plus de signification pour les interviewés. 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 (13,2 % de l'échantillon), 75 n'y participent pas (82,4 %) et 4 firmes ne répondent pas. Parmi les 12 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 (figure 2) dont la représentation graphique 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 la destination de la prestation de service.

L'ACM a été réalisée sur huit variables comprenant deux modalités (oui, non), et la variable secteur d'activité avec neuf modalités⁹.

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

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	$0,241 / 1,778 = 0,136$

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

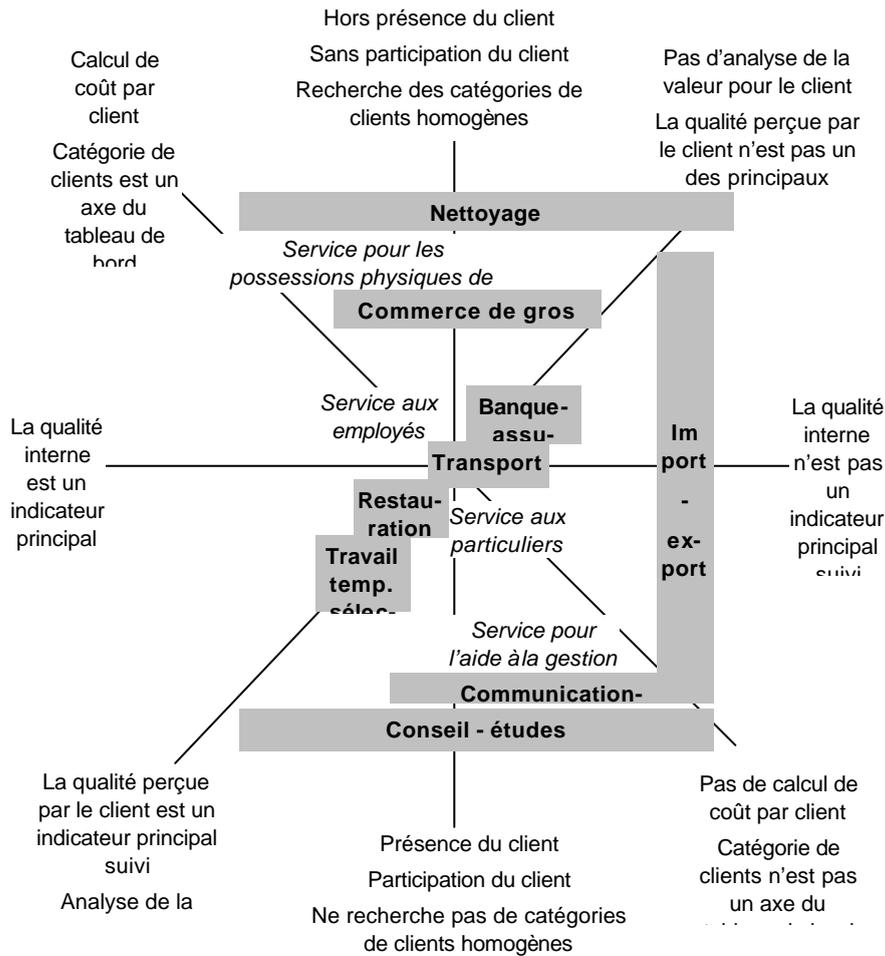
Variable	Axe 1	Axe 2
La qualité interne est un indicateur suivi	0,187	0,009
Service produit en présence du client	0,280	0,397
Participation du client à la production	0,403	0,517
Recherche de catégories de clients homogènes	0,321	0,367
L'axe « catégorie de clients » est suivi dans le TB	0,250	0,113
La qualité pour le client est un indicateur suivi	0,191	0,123
Calcul de coûts par client	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, une présentation en rose des vents 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 utilisons des variables signalétiques avec des regroupements en neuf secteurs d'activité et en quatre catégories de services.

⁹ La variable « destination de la prestation de service » est introduite une fois l'ACM effectuée, car les non-réponses à la question risquaient de trop peser sur les résultats. Le positionnement des quatre modalités de cette variable s'obtient par une analyse de corrélation avec les variables déjà présentes sur le graphique.

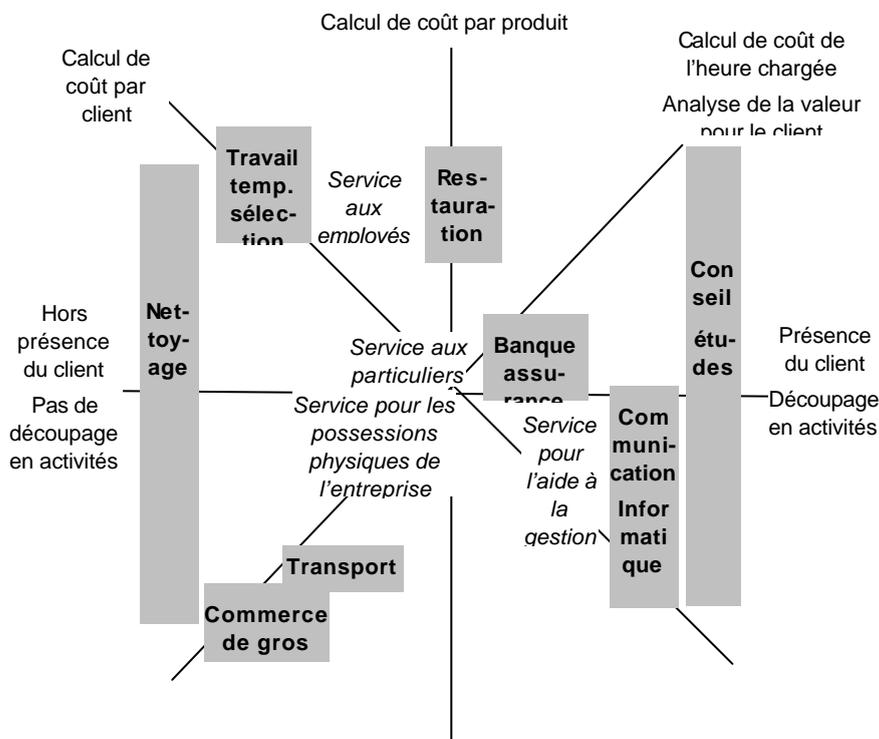
Les modalités contributives à la construction de chaque axe sont indiquées en abscisse et en ordonnée ; les diagonales reprennent les modalités qui influencent les deux axes ou qui n'expliquent pas vraiment les axes. Sur le schéma, chacun des neuf secteurs d'activité et des quatre types de services se 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).

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



Pas de calcul de coût
de l'heure chargée

Import export

Pas de calcul
de coût par
client

Pas d'analyse de la
valeur pour le client

Pas de calcul de coût par produit

Une autre analyse (figure 3), menée selon le même principe, nous conduit 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.

Dans cette ACM, la part de la variance globale expliquée par le premier axe est de 19,3 % et celle expliquée par le deuxième axe de 13,6 %.

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 ne semble pas préoccuper les départements de contrôle de gestion. L'analyse de la valeur est peu répandue ; du moins le contrôleur est rarement sollicité pour mener les études. Concernant l'amélioration des 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 indiquent un souci de 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 constitue 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. Une telle 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 permettant de prendre en compte la variété ? Ou est-ce que l'introduction de la méthode ABC pousse à une rationalisation des procédures¹⁰ qui écarterait l'entreprise de la personnalisation des services et 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 2000b, p. 596]. 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 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 » [M. Gervais 2000b, p. 593 ; R. Kaplan, D. Norton 1998, p. 79 et suivantes]. Ils peuvent aussi indiquer que le

cloisonnement des départements s'intéressant au contrôle subsiste. Le département contrôle de gestion continuerait à privilégier la logique financière ; le contrôle de la qualité et la prise en compte de la valeur pour le client resteraient l'apanage d'autres départements. Pour trancher le débat, il faudrait réaliser des études complémentaires.

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

Si les contrôleurs de gestion s'appuient donc sur des outils relevant d'une logique industrielle et financière (préférence pour les coûts complets, suivi par centres de responsabilité, logique de *reporting* préférée à la logique de pilotage dans les tableaux de bord), le souci de prendre en compte la variété semble également émerger. Mais le contrôle peut prendre d'autres formes que celles du contrôle de gestion, et le contrôle de gestion n'est pas forcément le fait des départements correspondants. Par exemple, lorsque l'entreprise a une conception globale du service (la réalisation d'une fonction complète par un réseau d'acteurs en charge des différents attributs de l'offre), la production de celui-ci consiste à créer et à gérer sur la durée une valeur collective [F. Tannery 2001]. Dans ce cas, le contrôle du collectif s'impose. Il aboutit à un ajustement réciproque des acteurs pour fournir la prestation, et demande des autocontrôles et un contrôle central ne relevant pas forcément du contrôle de gestion (développement des capacités de l'acteur à mieux comprendre l'autre, standardisation des comportements par la culture ou les qualifications, partage des informations opérationnelles, etc.), ni des départements de contrôle de gestion. Le problème est alors de regarder comment le contrôle des contrôleurs de gestion s'imbrique avec d'autres formes de suivi, et d'approfondir sa contribution à la cohérence d'ensemble.

Des études monographiques seraient à développer pour appréhender cette dynamique.

¹⁰ Notons qu'il est assez fréquent d'introduire la méthode ABC à l'issue d'une procédure de certification.

Bibliographie

- Averous B., Averous D. [1998], *Mesurer et manager la qualité de service*, Insep Éditions.
- Bancel-Charensol L., Jougoux 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^e éd., Économica, tome 2, p. 1937-1948.
- Enquête DFCG, EDHEC, Arthur Andersen, Armstrong Lang [2000], « L'ABC/ABM : où en est-on actuellement ? », *Échanges*, mai.
- Fievez J., Kieffer J.P., Zaya R. [1999], *La méthode UVA*, Dunod.
- Gervais M. [2000a], « Contrôle de gestion des activités de service », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Économica, p. 483-497.
- Gervais M. [2000b], *Contrôle de gestion*, 7^e éd., 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.
- Jones C., Herterly W., Fladmoe-Lindquist K., Borgatti S. [1998], « Professional Service Constellations : How Strategies and Capabilities Influence Collaborative Stability and Change », *Organization Science*, vol. 9, n° 3, p. 396-410.
- Kaplan R., Norton D. [1998], *Le tableau de bord prospectif*, Les Éditions d'Organisation.
- Krupnicki M., Tyson T. [1997], « Using ABC to Determine the Cost of Servicing Customers », *Management Accounting*, December.
- Lovelock C. [1992], *Managing Services-Marketing, Operations, and Human Resources*, Prentice Hall International.
- Malleret V. [1998], « Le contrôle de gestion des services », in H. Löning, Y. Pesqueux, *Le contrôle de gestion*, Dunod.
- Merlière Y., Kieffer R. [1997], *Le contrôle de gestion de l'hôpital, principes clés et outils nouveaux*, 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 », in J. Edwards (ed.), *Emerging Practices in Cost Management*, Warren Gorham and Lamont.

Tannery F. [2001], «Le management stratégique des services : synthèse bibliographique et repérage des questions génériques », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 2, juin, p. 215-259.

Téboul J. [1999], *Le temps des services*, 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*, The Free Press.