

La création de valeur par les services : une étude empirique dans des PMI

Véronique MALLERET*

Groupe HEC Paris

Classification JEL : M190

Correspondance :

Département Comptabilité-Contrôle de Gestion, Groupe HEC

78350 Jouy-en-Josas

Email : malleret@hec.fr

Résumé : L'article s'interroge sur la rentabilité des offres de services accompagnant des offres de biens industriels. Il rappelle les différents éléments de ce débat sur le plan théorique et présente les résultats d'une étude empirique menée dans six PMI. L'article décrit leurs pratiques de facturation et de calcul des coûts et de marges pour les services offerts et met en évidence la variété des motifs expliquant les politiques tarifaires. Il conclut en mentionnant les facteurs susceptibles de favoriser la création de valeur par les services.

Mots clés : calcul des coûts – tarification – rentabilité – services.

Abstract : This article discusses the profitability of product services in manufacturing firms. It first lists the main arguments supporting the theoretical debate. Then, it describes the results of a field study implemented in six manufacturing SMEs. The field study describes the costing and pricing practices of services and highlights the variety of factors explaining these practices. The paper concludes by presenting the main factors contributing to value creation through service offers.

Key words : cost calculation – pricing – profitability – services.

* L'auteur remercie vivement les deux réviseurs dont les exigences, la rigueur et les conseils ont permis d'améliorer de façon significative l'article qui avait été soumis. Il remercie Caroline Lambert et Claire Dambrin pour les encouragements et les suggestions apportées lors de la révision de l'article ainsi que les responsables des entreprises qui lui ont ouvert leurs portes et donné de leur temps.

Le développement de services accompagnant une offre de biens industriels apparaît aujourd'hui comme un facteur indiscutable de croissance et de compétitivité pour les entreprises industrielles, tant pour les pouvoirs publics (Lagaronne et *al.*, 2003) que pour la littérature de management (Wise et Baumgartner, 1999). À un niveau plus global, les données macro-économiques des pays développés confirment la tertiarisation de nos économies. Cependant, il n'existe aucune étude démontrant la rentabilité des services développés par des entreprises industrielles. Au contraire, plusieurs recherches font état d'absence de facturation des services (Oliva et Kallenberg, 2003) ou, au minimum, de pratiques peu réfléchies en matière de tarification (Anderson et Narus, 1995). Plus récemment, Gebauer et *al.* (2005) ont mis en évidence le « paradoxe du service » c'est-à-dire le fait que des entreprises industrielles aient investi massivement dans le développement d'activités de service qui ne génèrent pas de chiffre d'affaires en retour.

C'est pourquoi nous avons cherché à savoir si les services proposés par une entreprise industrielle génèrent de la valeur pour cette entreprise, c'est-à-dire si le chiffre d'affaires apporté par les services excède les coûts qu'ils engendrent. Pour répondre à cette question, nous nous sommes appuyé sur les résultats de recherches antérieures, qui ont orienté notre travail et induit nos choix méthodologiques.

D'une part, la littérature sur les services dans l'industrie (Van Looy et *al.*, 1998 ; Oliva et Kallenberg, 2003) se réfère implicitement à une théorie « évolutionniste », selon laquelle les services se développeraient de façon progressive dans le temps, conduisant finalement l'entreprise industrielle à se transformer en entreprise de service. Cherchant à explorer la question de la rentabilité des services dans cette phase de mutation, nous avons choisi de réaliser cette étude au sein d'entreprises « encore » industrielles.

Par ailleurs, des travaux antérieurs (Baglin et Malleret, 2004) ayant montré que de nombreux services n'étaient pas facturés dans les petites et moyennes entreprises industrielles, nous avons décidé de nous concentrer sur ce type d'entreprises. Du fait de leur petite taille, elles sont aussi peu différenciées en termes de structures et ne possèdent pas, le plus souvent, de département, division ou filiale dédiés aux activités de service. De ce fait, l'activité produit et l'activité service sont fortement imbriquées, ce qui rend particulièrement délicate l'appréciation de la rentabilité des services.

Enfin, plusieurs auteurs (Mathieu, 2001 ; Gebauer et *al.*, 2005) ont analysé les facteurs organisationnels et structurels qui entravent le développement des services dans les entreprises industrielles : un état d'esprit « produit » qui mépriserait les activités de services, une faible capacité des opérateurs à interagir avec des clients, etc. Mais ces auteurs se sont davantage intéressés aux causes de non-développement des services qu'aux causes de leur non-rentabilité ; de plus, peu de travaux ont examiné le rôle que pourraient jouer les aspects comptables dans ces difficultés d'adaptation. Sans nier l'importance des facteurs organisationnels, nous avons choisi d'explorer cette problématique au travers des pratiques de calcul des coûts et de tarification, en faisant l'hypothèse que les modes de facturation et de gestion des coûts des services jouaient un rôle décisif dans la formation et la mesure de la valeur créée par les services.

La première partie de cet article sera consacrée aux fondements théoriques de notre travail : nous préciserons les termes utilisés et nous montrerons comment la question de la rentabilité des services se pose dans la littérature de management. Dans la seconde partie, nous présenterons la méthodologie retenue pour l'étude empirique et les pratiques observées dans six entreprises. Enfin, dans la troisième partie, nous analyserons les résultats obtenus et nous les confronterons aux résultats des recherches antérieures. Nous conclurons en rappelant les principaux apports de l'article et en mentionnant des perspectives de recherche futures.

1. La rentabilité des services dans l'industrie : une évidence discutable

Nous allons d'abord préciser le terme de « services dans l'entreprise industrielle ». Puis, nous présenterons les arguments montrant que les services améliorent la rentabilité d'une entreprise industrielle avant de préciser en quoi ces bénéfices peuvent rester hypothétiques. En particulier, nous expliciterons l'impact que peut avoir le stade de développement des services sur leur rentabilité.

1.1. Les services dans l'entreprise industrielle

D'une façon générale, trois approches sont utilisées pour tenter de cerner la notion de service : la définition par le secteur économique, l'identification par un jeu de caractéristiques propres aux services et l'élaboration d'une définition en tant que telle.

Définir les services par leur appartenance à un secteur économique, le secteur tertiaire, est particulièrement peu pertinent pour notre recherche qui porte précisément sur les services réalisés au sein du secteur secondaire. Nous ne nous attarderons donc pas sur cette approche.

La plupart des auteurs qui ont travaillé sur le management des services (Gadrey, 1992, 2003 ; Lovelock, 1984, 1991 ; Fitzgerald et *al.*, 1991 ; Normann, 1994 ; Van Looy et *al.*, 1998 ; Grönroos, 2004) ont établi une liste de caractéristiques qui les différencient des produits. Cette liste inclut le plus souvent l'intangibilité, la simultanéité de la production et de la consommation, parfois appelée aussi « périssabilité », l'hétérogénéité et l'interaction entre le client et le prestataire de service qui peut aller jusqu'à une véritable co-production. Quelques auteurs (Fitzgerald et Moon, 1996) ajoutent à cette liste une forte intensité en main d'œuvre. Une telle approche aide à repérer et à qualifier des activités de service mais elle n'en donne qu'une définition relative, aucune des caractéristiques recensées ne permettant de tracer une frontière étanche entre biens et services. Par ailleurs, il est toujours possible de trouver des exemples d'activités appartenant au secteur tertiaire, ou communément qualifiées de service, qui ne présentent pas les caractéristiques mentionnées ci-dessus.

Quelques auteurs (Hill, 1977 ; Laufer, 1995 ; Gadrey, 1992, 2003 ; Grönroos, 2004) se sont risqués à proposer une définition des services. Nous mentionnerons ici celle de Hill : « *Un service est la transformation de la condition d'une personne, ou d'un bien appartenant à un agent économique quelconque, résultat de l'activité d'un autre agent économique, à la demande ou avec l'agrément du premier agent* ». Cette définition a été enrichie et complétée par Gadrey (1992) qui détaille chacun des trois éléments constitutifs de la définition : l'opérateur de la transformation (le prestataire de service), l'objet de la transformation (bien, information, personne physique, personne morale), le bénéficiaire de la transformation (entreprise, consommateur individuel, collectivité). Cette dernière définition nous permet de positionner notre objet d'étude au sein des activités de service. Dans le cas

qui nous intéresse, les opérateurs de la transformation sont des entreprises industrielles. Les objets de la transformation sont des biens (puisque le service soutient et accompagne la production et la vente de biens). Enfin, nous verrons plus loin (2.1.) que notre recherche se limite aux opérations de transformation effectuées pour le compte d'autres entreprises.

Le développement d'offres de services dans des entreprises industrielles a fait l'objet d'appellations diverses, rappelées par Furrer (1997), que nous pouvons organiser de la façon suivante :

– Des termes qui insistent sur le caractère complémentaire de l'offre de service par rapport à l'offre de biens : services complémentaires (Gadrey, 1988), services annexes (Riddle, 1985), services additionnels (Witt et Salomon, 1991).

– Des termes qui traduisent le caractère combiné de l'offre produit-service, laissant sous-entendre que les services ne peuvent être vendus séparément des biens : « *bundle* » (Van Looy et *al.*, p. 34), « *compacks* » (Bressand et *al.*, 1989), produit-service (Eiglier et Langeard, 1987).

– Des termes insistant sur le fait que l'on considère des services dans des entreprises industrielles : le terme anglo-saxon de « *product services* », traduit en français par l'expression « services autour des produits » (Furrer, 1997) ou le terme de « services associés au produit » utilisé par Lendrevie et Lindon (2003).

Furrer propose une définition de ces services que nous retiendrons : « *Les services autour des produits sont des services fournis complètement à un produit en vue d'en optimiser l'utilisation et d'en augmenter la valeur pour les clients* » (p. 99). Afin de simplifier l'expression de Furrer tout en restant dans l'esprit de sa définition, nous utiliserons désormais le terme de « services complémentaires » (sous-entendu à l'offre de produits).

Le fait de retenir la définition de Furrer écarte de notre champ d'étude deux types d'entreprises :

– Les entreprises de service « pur » pour lesquelles la même problématique pourrait se poser : ces entreprises ont-elles intérêt à développer des services complémentaires, ceux-ci sont-ils rentables ? Le récent débat sur les sacs en plastique mis à la disposition des clients par les grandes surfaces en est une illustration.

– Les entreprises industrielles ayant déjà effectué leur mutation en entreprises de service (par exemple, IBM ou Air Liquide) ou, d'une fa-

çon plus générale, les entreprises industrielles qui offrent des services qui ne sont plus nécessairement liés à l'offre de biens, même s'ils l'ont été par le passé ; cette situation se caractérise par le fait que l'entreprise vend des services à des clients qui n'ont pas acheté leurs produits chez elle.

La définition retenue, si elle clarifie la notion de services complémentaires sur un plan théorique, ne résout pas pour autant tous les problèmes pratiques que l'on peut rencontrer dans la réalisation d'une étude empirique sur le sujet. Nous reviendrons sur ce point lorsque nous traiterons de la méthodologie (2.1.).

1.2. La contribution des services à la rentabilité de l'entreprise industrielle

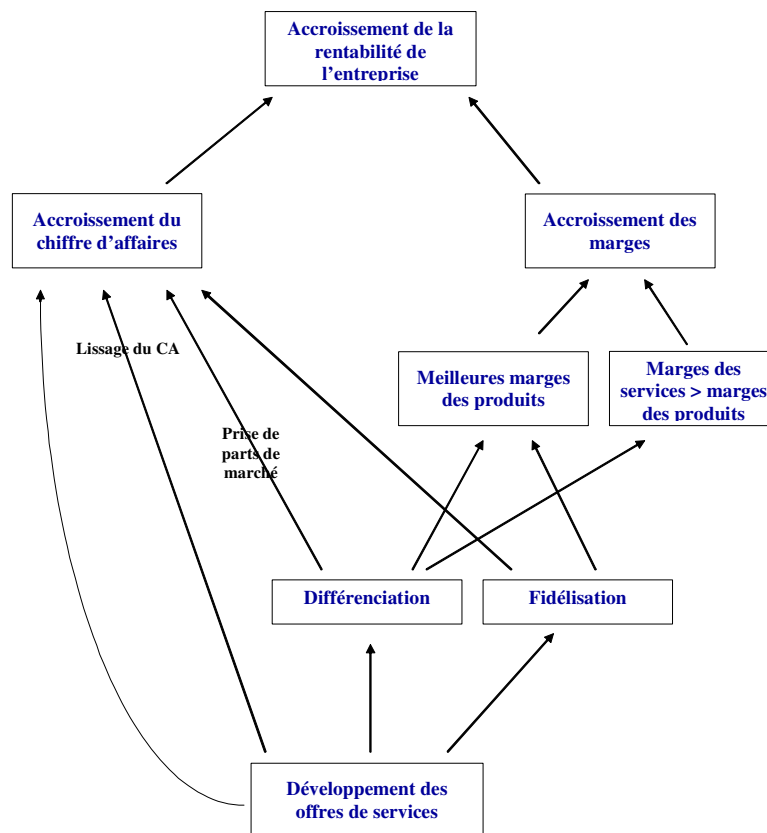
Pour les auteurs qui ont étudié les conséquences stratégiques et économiques du développement des services complémentaires sur les entreprises industrielles (Furrer, 1997 ; Mathieu, 2001 ; Lendrevie et Lindon, 2003 ; Lagaronne et *al.*, 2003), l'accroissement de la rentabilité de l'entreprise induit par les services provient d'un accroissement du chiffre d'affaires et/ou d'un accroissement des taux de marge sur le chiffre d'affaires. L'accroissement du chiffre d'affaires peut découler directement du développement des services. Il peut aussi résulter de l'action de deux facteurs intermédiaires favorisés par le développement d'offres de services : la fidélisation et la différenciation. Parallèlement, la fidélisation et la différenciation concourent à l'accroissement des marges. Nous allons expliciter l'ensemble de ces relations qui sont représentées dans la figure 1 et résumées par Furrer : « *Pour l'entreprise qui les fournit, ces services sont une source directe et indirecte de profit ; directe parce que ces services sont souvent plus rentables que les produits qu'ils entourent ; et indirecte, parce que, attendus par les clients, ils sont inducteurs de la demande des produits et source de différenciation de l'offre de l'entreprise.* » (p. 99)

1.2.1. L'accroissement direct du chiffre d'affaires

En développant de nouveaux services, l'entreprise réalise des opérations qui étaient effectuées auparavant par d'autres acteurs : clients, fournisseurs, distributeurs, prestataires externes, etc. Elle prend ainsi une plus grande part de la « chaîne de valeur » et accroît son chiffre

d'affaires. Par ailleurs, à l'opposé de la vente de biens qui est souvent une opération ponctuelle, en particulier dans la vente de biens d'équipement, la vente de services peut se faire de façon récurrente (par exemple en vendant des contrats de maintenance) ce qui facilite la gestion de trésorerie et permet de faire face à des cycles économiques défavorables. D'une certaine façon, c'est la définition du « marché » de l'entreprise qui change et passe d'un marché composé d'acheteurs potentiels de machines ou d'équipements à un marché comprenant tous les possesseurs de machines ou d'équipements. Cette évolution a été formalisée par Wise et Baumgartner (1999) sous le terme de « base installée ».

Figure 1 – Le lien entre le développement des services et la rentabilité de l'entreprise



1.2.2. Le rôle de la différenciation

Le développement d'offres de services par un industriel lui permet de différencier son produit de celui des concurrents, que les services soient vendus isolément ou qu'ils fassent l'objet de *packages* incluant produits et services.

La différenciation facilite l'attraction et la rétention des clients, ce qui accroît le chiffre d'affaires. Par ailleurs, la comparaison d'offres complexes émanant de plusieurs fournisseurs, combinant des produits et des services de façon différente, est plus difficile. La compétition sur les prix sera donc moins frontale, et la rentabilité de l'entreprise sera améliorée. De plus, on peut penser que les marchés de services, au moins au début de la vie de « nouveaux services » sont moins matures et moins banalisés que certains marchés de produits et, donc, moins soumis à une forte concurrence sur les prix ; si c'est le cas, le fournisseur peut espérer des marges supérieures dans les activités de service.

Enfin, Lendrevie et Lindon (2003) avancent le fait que la différenciation obtenue par des services, réalisée en aval ou en périphérie du système de production, serait moins coûteuse que celle obtenue au travers des produits, car celle-ci oblige à faire évoluer la définition du produit et les processus industriels, ce qui est générateur de forts coûts fixes. Ce point peut cependant être discuté, d'une part, parce que les systèmes industriels ont fortement progressé dans leur capacité à gérer la diversité des produits à moindre coût, d'autre part, parce que, comme nous le verrons plus loin, les services peuvent être eux aussi fortement consommateurs de coûts fixes, par exemple lorsqu'il faut mettre en place un réseau de maintenance sur un territoire donné.

1.2.3. Le rôle de la fidélisation

L'offre de services complémentaires crée une relation de dépendance du client à l'égard du fournisseur. Elle aide l'entreprise prestataire à rester en contact avec les clients, à transformer une relation ponctuelle en relation durable. Or, les travaux de Reichheld (1996) ont montré que la rentabilité d'un client tend à s'accroître avec son ancienneté, les entreprises sacrifiant en général leurs marges pour acquérir de nouveaux clients, mais les restaurant progressivement en cours de relation commerciale. Enfin, en multipliant les occasions de contact entre le producteur et le client, la prestation de service permet au fournisseur

de mieux connaître l'évolution des besoins du client et le place dans une bonne position pour proposer d'autres produits ou services, adapter son offre aux exigences du client. Il existe donc une « boucle vertueuse » qui permet d'accroître la personnalisation et la différenciation de l'offre en s'appuyant sur la fidélisation des clients.

1.3. Des résultats partiels remettant en cause la rentabilité des services complémentaires

La relation entre le développement des services complémentaires et la rentabilité des entreprises industrielles est cependant discutée dans la littérature. Mathieu (2001) affirme que « *les bénéfices financiers obtenus grâce au développement d'offres de service sont loin d'être systématiques* » (p. 456) tandis que Gebauer et al. (2005) soulignent que « *la plupart des entreprises industrielles éprouvent de très grandes difficultés pour exploiter avec succès le potentiel financier d'offres de service étendues* » (p. 15). Les éléments avancés pour étayer ces points de vue s'organisent autour de trois thèmes majeurs : la confusion entre rentabilité et compétitivité, la méconnaissance des coûts de production des services considérés, les modes de facturation des services proposés. Enfin, l'analyse du processus par lequel l'entreprise crée de la valeur pour ses clients et s'en approprie une partie peut également permettre de comprendre les difficultés rencontrées par une entreprise pour rentabiliser des services complémentaires.

1.3.1. La confusion entre rentabilité et compétitivité

L'analyse de la littérature que nous venons de mentionner montre que beaucoup des bénéfices escomptés se réfèrent à la compétitivité de l'entreprise, c'est-à-dire à sa capacité à conquérir ou à garder des clients. Or, la compétitivité, si elle est comprise dans ce sens strict de prise de parts de marché, ne va pas nécessairement de pair avec la rentabilité.

1.3.2. La méconnaissance des coûts

Les coûts engendrés par la production des services complémentaires sont mal cernés. Pour Mathieu, cette méconnaissance s'explique par plusieurs facteurs : le fait que les coûts concernés soient fixes plutôt

que variables, indirects plutôt que directs et le développement relativement « opportuniste » des offres de services.

Anderson et Narus (1995) se sont demandé pourquoi la méthode ABC, initialement pensée pour allouer les coûts des activités de support dans des entreprises industrielles, était aussi peu utilisée pour calculer les coûts des services complémentaires. Ils avancent trois motifs. Premièrement, les services et les niveaux de services sont mal définis ; ils ne constituent donc pas des « objets de coût » pour lesquels on va pouvoir aisément calculer des coûts. Deuxièmement, les coûts des services ne sont en général pas supportés par ceux qui les proposent aux clients (les commerciaux) ; ils sont encourus, de façon diluée, par des services support, et souvent sous la forme de coûts fixes. Enfin, la plupart des entreprises industrielles sont organisées selon une logique de produits. Elles ne peuvent donc pas calculer des coûts agrégeant des coûts de produits et de services par client ou par segment de marché¹.

1.3.3. Les modes de facturation

D'une façon générale, la facturation des services semble plus difficile que celle des biens et, en tout cas, plus difficile à faire admettre par le client. Dans notre culture, le terme de service vient du latin *servitium*, c'est-à-dire esclavage. Or le travail de l'esclave, ou du serf au Moyen-Âge, ne fait pas l'objet d'une rémunération. De fait, l'expression « rendre service » ou « offrir un service » est finalement plus courante que l'expression « vendre un service ». Pour les spécialistes du marketing des services, comme Berry et Yadav (1996), le caractère intangible du service est à l'origine d'une réticence du client à payer les services pour plusieurs raisons.

D'une part, le consommateur n'acquiert pas un bien, un droit de propriété ; il effectue une dépense pour bénéficier d'un droit d'usage. N'ayant pas l'impression de « posséder quelque chose », il serait moins enclin à payer le fournisseur que s'il se procurait un bien.

Par ailleurs, comme le produit n'est pas visible, tangible pour le client, les coûts qui ont été engagés pour sa réalisation ne le sont pas non plus et le client n'a pas conscience des ressources qui ont été consommées pour produire le service.

¹ Ce dernier argument est quelque peu surprenant car une des finalités de l'ABC est précisément de remettre en cause la structure et le maillage de l'analyse des coûts.

Enfin, le client ne peut pas juger de la qualité d'un service tant qu'il ne l'a pas expérimenté (il ne peut pas, par exemple, demander un échantillon)². De ce fait, les entreprises de service, profitant d'une certaine ignorance du client, peuvent facturer leurs services de façon abusive ce qui va rendre le client méfiant et donc, par la suite, réticent à la facturation.

Il faut cependant relativiser les arguments de Berry et Yadav car, de toute évidence, une large partie du secteur des services arrive à facturer ses prestations et à générer du profit. Il n'est d'ailleurs pas sûr que la question de la facturation des services se pose dans les mêmes termes pour une entreprise de services et pour une entreprise industrielle qui vend des services. On peut même se demander s'il n'est pas plus difficile de facturer les services lorsque l'entreprise vend aussi des biens que lorsqu'elle ne vend que des services.

Concernant les services complémentaires, Anderson et Narus font le constat que « *les pratiques de tarification n'obéissent à aucune logique* » (p. 77) ; ils isolent quatre facteurs susceptibles d'expliquer cet état de fait :

- La focalisation des entreprises industrielles sur leurs produits et non sur leurs services qui fait qu'elles négligent la réflexion sur ces derniers.

- Une mauvaise conception de l'offre : l'offre étant standardisée, peu souple et non segmentée en fonction des besoins des clients, il est difficile de pratiquer une tarification différenciée et donc de faire payer les clients qui accorderaient une valeur aux services offerts.

- La difficulté à mesurer et évaluer les bénéfices que le client retire du service offert : seuls ces bénéfices, c'est-à-dire la valeur créée pour le client, peuvent renseigner sur le prix que le client est prêt à payer.

- Le comportement des vendeurs, désireux avant tout de faire aboutir une vente de produit (à laquelle ils sont intéressés) et qui « offrent » des services pour faciliter cette transaction.

D'autres travaux empiriques (Léo et Philippe, 1999 ; Kinkel et *al.*, 2003 ; Baglin et Malleret, 2004) montrent que beaucoup de services sont proposés mais ne sont pas facturés par les entreprises industrielles. Pour que de tels services soient rentables, il faudrait donc s'assurer

² Cet argument n'est recevable que si l'on retient comme définition du service la simultanéité de la production et de la consommation. De plus, même dans cette acception de la notion de service, on peut penser que le client a des moyens de se procurer de l'information sur le service qu'il est sur le point d'acheter.

qu'ils génèrent un chiffre d'affaires indirect (en stimulant les ventes de produits) suffisant pour couvrir leurs coûts et/ou que leur présence permet à l'entreprise de facturer ses produits à un prix supérieur permettant de couvrir les coûts des services.

Par ailleurs, la pratique du *bundling*³ est particulièrement fréquente dans les services ; elle consiste à proposer au client un ensemble composé d'un produit et d'un ou plusieurs services pour un prix global, le client n'ayant pas la possibilité de dissocier ces prestations. Cette pratique permet peut-être d'assurer la rentabilité des services mais aucun contrôle de cette rentabilité n'est possible puisque les chiffres d'affaires correspondant aux différents services rendus ne pourront pas être identifiés.

Enfin, il semble que les pratiques de tarification des services dépendent du type de services offerts et du rôle stratégique que l'entreprise leur assigne. Ainsi, Furrer distingue les services qui sont source de différenciation (et qui peuvent être alors commercialisés et facturés indépendamment des produits) des services qui doivent de toute façon être fournis en même temps que le bien. Mathieu mentionne, elle aussi, ces services considérés comme « basiques » par les clients, qui doivent être offerts par toutes les entreprises industrielles opérant sur un marché et ne peuvent constituer un avantage compétitif. De façon similaire, Davis et Heineke (2003) différencient les services opérationnels, « s », et les services stratégiques, « S ». Enfin, Lendrevie et Lindon opèrent une distinction analogue et la relie explicitement à la politique de facturation. Ils distinguent en effet les services associés de base et les services associés additionnels et précisent que « *quand un service est défini comme un service de base, il ne donne pas lieu à une tarification supplémentaire* » (p. 295). Quant aux services associés additionnels, ils peuvent faire l'objet ou non d'une tarification spécifique, en fonction de considérations stratégiques ou de choix financiers, ou encore du niveau de gamme retenu pour l'offre. Toutefois, Lendrevie et Lindon précisent que la frontière entre ces deux types de services est mouvante et que la définition du service de base est relative, dépendante du marché et des offres des concurrents.

Cette revue de littérature sur les pratiques de tarification des services complémentaires nous amène à formuler une série de questions que

³ Le concept de *bundling* admet plusieurs définitions qui sont mentionnées dans une synthèse appliquée aux services par Legaretta et Miguel (2004).

nous examinerons dans l'étude empirique. Les entreprises facturent-elles explicitement le service rendu ? Si oui, s'agit-il d'une facturation groupée avec les produits ou d'une facturation séparée, spécifique au service ? Si non, quels avantages financiers et commerciaux indirects l'entreprise retire-t-elle des offres de service ? Enfin, si les services sont facturés, quel est le niveau de facturation retenu ? S'agit-il de couvrir ou de compenser une partie des coûts, ou de dégager des marges ?

1.3.4. La capacité à créer de la valeur

Les difficultés rencontrées par les entreprises pour rentabiliser leurs services complémentaires peuvent également être éclairées par l'analyse du processus qui mène de la conception d'une offre de service à sa facturation.

Il est admis (Détrie, 2004) que l'offre d'une entreprise ne crée de la valeur pour cette dernière que si elle crée de la valeur pour ses clients et que si le fournisseur est ensuite capable de s'emparer d'une partie de cette valeur lors du partage qui s'opère entre lui et ses clients. Kœnig (2004) va plus loin en distinguant plusieurs étapes qui conduisent de l'offre de produits ou de services à la création de valeur pour le couple client-fournisseur.

La première étape est celle de la définition de l'offre. Pour Kœnig, il est indispensable, au cours de cette étape, d'avoir des contacts directs avec les clients : « *L'interaction avec le client n'est pas simplement un moyen de révéler des préférences établies par avance, elle constitue souvent, notamment dans le cas d'acheteurs professionnels, un moment privilégié dans l'élaboration du problème et de la solution.* » (p. 229)

La deuxième étape est la transformation de la prestation en valeur d'usage par le client. L'efficacité de cette transformation dépend des compétences et des ressources du client. Le fournisseur peut alors proposer d'intervenir pour améliorer ou modifier le système de ressources du client.

La troisième étape identifiée par Kœnig est celle de la « *gestion des évaluations opérées par le client* » (p. 230) ; elle comporte deux volets. Dans un premier temps, il s'agit de modifier la perception que le client a de la valeur créée. Dans un deuxième temps, le fournisseur doit gérer la « *propension à payer* » de son client, en choisissant une politique de

tarification parmi les trois grands modèles énoncés par Kœnig : discrimination, écrémage et pénétration.

Le déroulement de ces trois étapes détermine à la fois la valeur globale créée par l'offre et la part de valeur qui va revenir au fournisseur. C'est pourquoi la gestion de ce processus est probablement l'un des déterminants de la rentabilité des services complémentaires.

1.4. L'hypothèse du stade de développement des activités de service

Si beaucoup de services complémentaires ne sont pas facturés, comment se fait-il alors que le secteur des services ne cesse de se développer, et, en particulier, le secteur des services aux entreprises (Gadrey, 2003) ? Comment se fait-il que des entreprises comme IBM ou Alcatel envisagent de délaissier leurs activités de production au profit des activités de service ? Comment peut-on expliquer les résultats de la recherche de Keraudy et Pelletier (2004)⁴ ?

Une explication possible des résultats contradictoires obtenus jusqu'ici pourrait résider dans la croissance des activités de services au sein des entreprises industrielles qui les amène à se transformer peu à peu en entreprises de services. Cette évolution a été décrite et formalisée par plusieurs auteurs qui mettent en évidence les différents points sur lesquels portent les changements : croissance de la part des activités de service dans l'entreprise, évolution du type de services offerts et modification de la perspective stratégique dans laquelle se fait le développement des services. De plus, certains auteurs relient explicitement ces différents points avec la rentabilité des services complémentaires. La question de la rentabilité des services complémentaires se poserait donc dans des termes différents selon le stade de développement des services.

Ainsi, pour Van Looy et *al.* (p. 34), au fil du temps, c'est la nature de l'offre qui se modifie. Dans une première phase, l'activité de l'entreprise est centrée sur la fabrication de produits ; dans une seconde phase, l'entreprise propose des services additionnels ; enfin, dans une troisième phase, l'entreprise pratique la « servitisation » c'est-à-dire qu'elle vend des offres combinées de produits et de services.

⁴ Dans des entretiens menés par ces derniers, des responsables d'activités de service d'entreprises industrielles confirment l'impact positif des services sur leur chiffre d'affaires, leur croissance, leur rentabilité.

Les mêmes phases sont explicitées et illustrées dans l'étude de Lagarone et *al.*, tandis que Léo et Philippe établissent un lien entre la nature de l'offre, la perspective stratégique qui l'accompagne et la facturation des services : « *Ce sont les firmes les plus avancées dans la tertiarisation, celles qui offrent à côté de leurs produits des complexes de services très diversifiés, qui réussissent à transformer une contrainte en opportunité de chiffre d'affaires. Nous pouvons y voir un processus d'apprentissage qui amènerait progressivement les entreprises à changer de point de vue vis-à-vis de ce que le service peut leur apporter : d'obligation pour faire face à la concurrence, le service deviendrait ainsi un levier d'action sur la clientèle, puis une nouvelle source de chiffre d'affaires, un nouveau courant d'affaires susceptible dans certains cas de se substituer complètement aux ventes de produit.* » (p. 41)

Plus récemment, Oliva et Kallenberg ont défini trois étapes majeures dans la transformation d'une entreprise industrielle en entreprise de service. La deuxième étape est particulièrement décisive pour notre problématique, puisque durant cette étape, l'entreprise industrielle doit « *apprendre à valoriser les services, à les vendre, à les livrer et à les facturer* » (p. 166). Pour ces auteurs, cet apprentissage requiert deux changements organisationnels. D'une part, l'entreprise se dote d'un réseau local d'un coût non négligeable si l'on veut que le maillage du territoire soit satisfaisant⁵. Une certaine masse critique d'activités de service est alors nécessaire pour rentabiliser ce réseau. En même temps, l'existence de ce réseau est indispensable pour l'entreprise qui veut se positionner comme prestataire de service et offrir des services de qualité à ses clients. D'autre part, l'entreprise se dote d'une structure spécifique dédiée à l'activité de service. Or, à partir du moment où cette structure existe, il va être beaucoup plus facile d'isoler les coûts des services. De plus, d'après Oliva et Kallenberg, les entreprises qui parviennent le mieux à valoriser les services sont celles qui adoptent une structure en centre de profit pour l'entité service. Bien que l'organisation en centres de profit puisse avoir des effets pervers qui ont été abondamment commentés par la littérature de contrôle de ges-

⁵ Cette constatation dépend sans doute du type d'entreprises (onze groupes industriels allemands vendant des biens d'équipement) et des services observés dans cette recherche. On peut en effet concevoir des activités de service qui ne nécessitent pas l'existence d'un réseau physique. De plus, les évolutions technologiques font que des activités traditionnellement réalisées sur les sites des clients, comme la réparation de machines ou de centraux téléphoniques, peuvent maintenant se faire en partie par liaison informatique.

tion (voir, par exemple, Ardoin, 1995), dans le cas qui nous intéresse, on peut penser qu'elle va pousser l'entreprise à facturer les services, à rechercher leur rentabilité. Et, plus prosaïquement, si les services sont organisés en centre de profit, la question de la mesure de la rentabilité des services dans l'entreprise industrielle est résolue *de facto*.

En résumé, les travaux que nous venons de citer incitent à considérer le problème de la rentabilité des services complémentaires comme une question non statique, susceptible d'évoluer au cours de l'histoire de l'entreprise. Par ailleurs, ces travaux donnent des indications sur ce qui pourrait constituer des « bonnes pratiques » permettant la mutation réussie d'une entreprise industrielle en entreprise de service. Il sera donc intéressant, dans la partie empirique de ce travail, de voir si les entreprises rencontrées adoptent une partie de ces bonnes pratiques et si elles en tirent des avantages.

2. L'étude empirique

L'étude empirique menée a pour objectif de décrire les pratiques comptables et commerciales susceptibles d'affecter la rentabilité des services complémentaires dans des PMI. Nous présenterons en premier lieu la méthodologie adoptée, puis les résultats, en abordant successivement les thèmes suivants : l'offre de services et les pratiques de tarification, les méthodes de calcul des coûts utilisées et les facteurs explicatifs des pratiques de tarification.

2.1. Méthodologie

Les questions que nous nous posons étant avant tout des questions portant sur des descriptions de pratiques et sur les facteurs explicatifs de ces pratiques, nous avons décidé de travailler par études de cas. Nous avons donc examiné les pratiques de six entreprises dans lesquelles nous avons rencontré un ou plusieurs membres de l'équipe de direction, éventuellement visité les sites de production, pour une durée totale d'entretien allant de 2 à 6 heures selon les entreprises (voir tableau en annexe 1).

Pour limiter la diversité des services proposés, des structures organisationnelles et des pratiques comptables et tarifaires observées, nous avons choisi des entreprises de taille petite ou moyenne (entre 200 et

1500 salariés), et nous nous sommes adressés à des entreprises qui travaillent toutes en *B to B*. En effet, il n'est pas du tout sûr que la problématique que nous abordons se pose dans les mêmes termes dans un contexte *B to C* : les rapports de force entre les acteurs (vendeurs et acheteurs), la structure organisationnelle et décisionnelle de l'acheteur (simple dans le cas du *B to C*, complexe dans le cas du *B to B*), et les critères de décision (probablement plus fondés sur une logique économique dans le cas du *B to B*) sont susceptibles d'avoir un impact sur les pratiques de tarification des entreprises offrant des services. Par ailleurs, nous avons privilégié des entreprises vendant des biens d'équipement (seule une des entreprises rencontrées vend des biens industriels consommables), car ce type d'activité génère un potentiel de développement d'offres de service plus grand que la vente de composants ou de sous-ensembles.

Les principales caractéristiques des entreprises étudiées, taille, secteur d'activité et nom sous lequel elles seront mentionnées dans cet article se trouvent dans le tableau 1.

Tableau 1 – Principales caractéristiques des entreprises étudiées

Entreprise	CA annuel	Effectif 2004	Produits commercialisés
BANDE-T	45 millions d'euros	330 personnes	Bandes et systèmes de transport pour processus industriels
DECOUPIX	56 millions d'euros	435 personnes	Supports et plaquettes de découpe industrielle (pour usinage et fraisage)
DISTRICAF	50 millions d'euros	240 personnes	Machines et recharges pour fabrication de boissons chaudes
SECURIT	45 millions d'euros	400 personnes	Matériels et systèmes de surveillance de locaux
ALUX	145 millions d'euros	330 personnes	Transformation et négoce d'aluminium (tôles, barres, bobines) en petites quantités
CUISINIX	170 millions d'euros	1500 personnes	Matériels de cuisine pour collectivités

Les données ont été collectées sous la forme d'entretiens semi-directifs (voir, en annexe 2, le guide d'entretien). Les questions étaient organisées autour des thèmes suivants :

- organisation de l'entreprise, principales activités, concurrents, facteurs-clés de succès ;
- services proposés, modes de facturation pratiqués ;

– systèmes de suivi des performances des activités de service : coûts, qualité, rentabilité ;

– politique de tarification des services, motifs.

La définition des services complémentaires pouvant poser problème⁶, nous avons d'abord laissé nos interlocuteurs s'exprimer librement sur ce qu'ils considéraient être des services. Dans un deuxième temps, nous avons relancé l'entretien en présentant à nos interlocuteurs la liste proposée par Baglin et Malleret et en les interrogeant sur les services qu'ils n'avaient pas évoqués spontanément.

Enfin, les entretiens étaient complétés par une étude de documents : devis-type, tableaux de bord, états informatiques de calcul des coûts et des marges.

2.2. Services offerts et services facturés

Nous allons recenser dans cette partie les principaux services proposés par les entreprises et expliquer comment elles les facturent quand elles les facturent ; pour chaque famille de services, cette information est résumée dans un tableau.

2.2.1. Études, essais, activités d'avant vente

Ces services sont fréquemment proposés et revêtent une ampleur variable selon les entreprises. Ils ne sont pour ainsi dire jamais facturés, étant « *considérés comme des coûts commerciaux* » (Cuisinix). Cependant, Découpix parvient à facturer certains essais complexes, et Sécurité facture les grosses études si le client n'affiche pas l'intention de passer commande par la suite.

⁶ Dans une recherche antérieure, nous avons constaté, d'une part, que nos interlocuteurs confondaient les services offerts par l'entreprise et les « services » désignant des départements de l'entreprise, d'autre part, qu'il était difficile de distinguer les offres de services de l'amélioration de la délivrance des produits (par exemple une livraison en juste à temps).

Tableau 2 – *Les pratiques de facturation des services d'avant-vente*

Bande-T	Découpix	Districaf	Sécurité	Alux	Cuisinix
Non concerné	Non facturé, sauf essais importants, politique sélective	Non facturé ; considéré comme un coût commercial	Petites études gratuites, grosses études gratuites si intention d'achat	Rare, non facturé	Aide à la conception des cuisines, non facturé, considéré comme un coût commercial

2.2.2. Personnalisation, adaptation des produits

Presque toutes les entreprises offrent et ne facturent pas les services de personnalisation et d'adaptation des produits, qui génèrent cependant des coûts de conception et/ou de production. Ceci ne signifie pas pour autant que ce service ne soit pas du tout valorisé. En effet, Sécurité considère que « *pour ce type de prestation, l'entreprise se paie sur les produits en jouant sur le prix des produits ou le nombre d'heures main d'œuvre facturées.* » Alux est dans une configuration un peu différente : les coûts de production engendrés par la personnalisation sont relativement importants comparés au coût du produit lui-même ; l'entreprise inclut donc systématiquement ces coûts dans le prix proposé au commercial par le système informatique.

Tableau 3 – *Les pratiques de facturation des services de personnalisation et d'adaptation*

Bande-T	Découpix	Districaf	Sécurité	Alux	Cuisinix
Non concerné	Non facturé mais négocié, politique sélective	Non concerné	Non facturé mais couvert par ventes de produits et de main-d'œuvre	Dans le passé, non facturé. Change progressivement	Pas de personnalisation des produits mais personnalisation des implantations. Non facturé

2.2.3. Offre globale, maîtrise d'ouvrage

Ce service est proposé par trois entreprises. Il n'est pas explicitement facturé, mais, chez Sécurité ou Découpix, on estime que les marges prises sur les produits, la main d'œuvre ou la sous-traitance permettent de compenser une partie des coûts liés à la maîtrise d'ouvrage. Le service peut également générer des revenus indirects en « [...] per-

mettant d'économiser cinq points de remise ou de prendre une affaire » (Découpix).

Tableau 4 – Les pratiques de facturation des services d'offre globale, de maîtrise d'ouvrage

Bande-T	Découpix	Districaf	Sécurité	Alux	Cuisinix
Non concerné	Non facturé mais négocié	Non concerné	Pas facturé mais couvert par les marges réalisées	Non concerné	Non facturé

2.2.4. Livraison, installation

À l'exception de Districaf, qui propose un produit assez simple à installer, les services de livraison et d'installation sont facturés, soit au temps passé, soit sur la base de forfaits. Pour Cuisinix cependant, le montant facturé ne couvre pas les coûts de coordination assez élevés, dus au temps passé en réunions de chantier.

Tableau 5 – Les pratiques de facturation des services de livraison et d'installation

Bande-T	Découpix	Districaf	Sécurité	Alux	Cuisinix
Non concerné	Facturation au forfait	Machines : gratuit Recharges : gratuit à partir d'un certain volume	Facturé	Facturation du transport en cours de généralisation	Livraison, montage : facturé. Coordination, suivi : non facturé.

2.2.5. Documentation technique, formation

Ces services sont proposés et non facturés. Seule Découpix arrive à facturer la formation, peut-être parce qu'elle porte sur un produit assez technique et que la performance du produit dépend de la façon dont il est utilisé.

Tableau 6 – Les pratiques de facturation des services de documentation et de formation

Bande-T	Découpix	Districaf	Sécurité	Alux	Cuisinix
Non concerné	Documentation gratuite Formation facturée	Gratuit	Gratuit	Gratuit	Gratuit (formation importante mais peu structurée)

2.2.6. Dépannage, maintenance

Ces services sont proposés et facturés par les quatre entreprises qui vendent des biens d'équipement. Ils font l'objet d'une réflexion et d'une politique commerciale, toutes les entreprises cherchant à les développer, à les rentabiliser et à stabiliser leur chiffre d'affaires grâce à ces services.

Tableau 7 – Les pratiques de facturation des services de dépannage et de maintenance

Bande-T	Découpix	Districaf	Sécurité	Alux	Cuisinix
Contrats cadre (taux horaires) puis facturation à l'opération sur temps réels passés	Non concerné	Contrat de maintenance quasi-automatique (gratuit la 1 ^{er} année, puis tacite reconduction), forfait annuel	Contrat de maintenance, forfait annuel. Dépannage : facturé à l'opération	Non concerné	Garantie 1 an. Contrats de maintenance annuels par forfait (3 niveaux de prestation)

2.3. Suivi des coûts et de la rentabilité

Le suivi des coûts et de la rentabilité des services est très inégal d'une entreprise à l'autre. On peut distinguer cinq cas de figure.

1. Sécurité : cette société a créé en 2004 une division maintenance, dotée du statut de centre de profit. Ceci permet d'isoler les coûts du personnel de maintenance et des administratifs rattachés à la division. Les objectifs de cette réorganisation étaient multiples :

– Séparer et isoler les activités installation et maintenance : « *Ce ne sont pas les mêmes hommes, pas les mêmes marges, pas la même relation client.* »

– Améliorer les marges de l'activité maintenance.

– « *Créer une dynamique de croissance du CA service en assignant un objectif de croissance de CA au patron de l'unité.* »

– Améliorer la qualité du service rendu, professionnaliser la maintenance.

2. De façon moins structurée, Districaf peut également établir un compte de résultat de l'activité après-vente, grâce à sa comptabilité analytique qui sépare l'activité « machines », l'activité « recharges » et l'après-vente.

3. Après analyse de la rentabilité des services complémentaires par un cabinet de conseil, Bande-T a décidé de mettre en place un système de gestion permettant le contrôle de cette rentabilité au travers de trois indicateurs clés : le prix de vente de l'heure de maintenance, le taux de facturation (rapport entre le nombre d'heures de techniciens facturés et le nombre d'heures d'équipes de maintenance disponibles), la marge sur les matières et matériels vendus. Aujourd'hui, Bande-T, en s'appuyant sur un contrôle des devis, dispose d'un calcul des marges par activité, par affaire, par vendeur et par site géographique.

4. Alux dispose de deux outils pour effectuer le suivi des coûts et des marges : un contrôle de la marge sur coûts directs par commande au moment de la vente et un calcul de type ABC pour vérifier les rentabilités *a posteriori* (tous les six mois).

5. Dans les autres entreprises (Découpix, Cuisinix), ou pour les services autres que ceux que nous venons de citer, il existe tout au plus des calculs approximatifs ou parcellaires sur le coût des services. Des données physiques sont parfois collectées (temps passés, kilomètres parcourus), des estimations grossières ou ponctuelles sont effectuées mais les entreprises ne vont pas plus loin et invoquent le faible rapport coût/bénéfice de calculs de coûts plus précis.

L'ensemble de ces informations est résumé dans le tableau 8 qui distingue les services de maintenance des autres services puisque les premiers font, en général, l'objet d'un suivi des coûts particulier.

Tableau 8 – Les pratiques de suivi des coûts et des marges

	Bande-T	Découpix	Districaf	Sécurit	Alux	Cuisinix
Maintenance	Contrôle de la rentabilité de l'activité par trois indicateurs clés	Non concerné	Un compte de résultat pour l'après-vente	Création d'un centre de profit maintenance : suivi des coûts, du CA et de la marge	Non concerné	Suivi de la rentabilité par type de contrat de maintenance
Autres services		Suivi des temps passés dans le cadre des « contrats de progrès » conclus avec des clients			Calcul de la marge par commande en incluant le coût des opérations de transformation effectuées sur les produits	

2.4. Les facteurs explicatifs des politiques de tarification

Les raisons avancées par nos interlocuteurs pour expliquer leurs pratiques de tarification sont extrêmement diverses ; elles varient d'une entreprise à l'autre et d'un service à l'autre pour une même entreprise. Nous avons essayé de les organiser autour de quelques thèmes majeurs, en commençant par ceux sur lesquels l'entreprise a le moins de prise et en terminant par ceux pour lesquels elle peut mener une politique volontariste.

2.4.1. La position concurrentielle

Il est évident que le rapport de force entre acheteur et vendeur va influencer les pratiques de tarification des services : plus l'industriel prestataire de services est dans une position dominante, plus il va avoir tendance à facturer les services. Parmi les entreprises que nous avons observées, nous avons pu noter des éléments qui renforcent la position concurrentielle :

- La performance, la qualité et/ou la technicité du produit : Districaf, Découpix.
- Les enjeux pour le client ; ce point peut expliquer, au moins dans certains cas, le fait que les services de maintenance et de dépannage soient facturés (Sécurité, Bande-T).

2.4.2. Les pratiques du secteur, du pays

Les entreprises nous sont apparues très dépendantes des pratiques du secteur, ou tout au moins du *leader* du secteur. Plusieurs interlocuteurs nous ont expliqué que, si personne ne facturait le service, ils n'étaient pas en mesure de le faire.⁷ De même, il semble qu'un acteur maladroit suffise à introduire des pratiques regrettables pour tout un secteur : « *Les services sont dictés par le marché, et plus particulièrement par la concurrence. Par exemple, si un petit concurrent propose un service gratuitement, tous les acteurs seront obligés de suivre, et si ce concurrent fait faillite un an après, malheureusement, le mal est*

⁷ Ceci est quelque peu surprenant, au moins pour deux des entreprises étudiées qui étaient *leader* sur leur marché et ne semblaient pas pour autant prendre l'initiative en matière de tarification des services, tout en déplorant le coût de ces derniers.

fait » (Districaf). À l’opposé, certains interlocuteurs ont affirmé être protégés par un *leader* soucieux de conserver ses marges et qui n’a pas tendance à dégrader les prix des produits ou bien des services : « *Le leader mondial c’est GE. On peut lui faire confiance pour ne pas écraser les prix.* » (Sécurité)

Certains de nos interlocuteurs, qui avaient une expérience internationale, ont évoqué des particularismes liés à la culture française, ou latine, que l’on ne retrouverait pas dans les pays anglo-saxons. D’autres y ont ajouté des spécificités régionales : la région Rhône-Âlpes serait ainsi plus réceptive à une facturation des services que la région PACA !

2.4.3. *La matérialité du service : montrer la valeur créée pour le client*

L’entreprise prestataire peut facturer des services si ceux-ci sont perceptibles par l’entreprise cliente et s’ils créent de la valeur pour cette dernière. Ainsi, plus un service sera visible, matériel, plus il sera facile à facturer. Par ailleurs, nous avons pu observer que plusieurs entreprises mettaient en place des techniques destinées à démontrer la valeur créée chez les clients. Par exemple, dans les contrats de maintenance, les entreprises s’attachent à réaliser les visites préventives chez le client, pour que celui-ci ait conscience du service délivré : « *Si on ne fait pas de visites préventives, le client qui n’a pas de pannes ne comprend pas pourquoi on lui facture de la maintenance, car il ne voit personne.* » (Districaf)

L’idéal consiste à montrer à l’entreprise cliente qu’elle réalise des gains avec les produits/services vendus, tâche à laquelle Découpix et Bande-T consacrent une partie de leurs efforts en mettant en place des plans d’amélioration des performances de leurs clients, avec un suivi des indicateurs correspondants et un engagement sur les résultats : coût par pièce usinée, temps d’utilisation des équipements industriels, etc.

2.4.4. *Le rôle assigné aux services*

La décision de facturer ou de ne pas facturer les services dépend du rôle stratégique que les entreprises allouent aux services. Différentes situations se présentaient dans les cas étudiés.

Soit le service est vu comme un « mal nécessaire », destiné avant tout à valoriser les produits : « *Le but des services, ce n’est pas de faire*

de l'argent [...] Les services sont une nécessité, pour maintenir la machine et le client en vie. » (Distribaf)

Soit le développement d'activités de services constitue un objectif en soi : « *Le développement de l'activité de maintenance est délibéré dans l'entreprise. En effet, cette activité génère un CA récurrent ; sa visibilité est meilleure que celle des ventes d'installations. Les marges de la maintenance sont plus élevées que celles de l'installation. De plus, si cette activité est développée, on peut lui affecter des équipes spécialisées ; la qualité du service rendu est meilleure. » (Sécurité)*

D'une façon plus générale, la décision de facturer conjointement ou séparément les services doit être prise en tenant compte d'un assez grand nombre de paramètres stratégiques, comme le montre l'analyse comparative des politiques d'Alux et de Cuisinix :

– Alux a traditionnellement utilisé une facturation fondée sur le poids de l'aluminium, même lorsque le produit était partiellement transformé (découpe, etc.). Les conséquences ont été très défavorables pour l'entreprise.

– Cuisinix utilise également une facturation groupée entre produits et services. Mais sa situation est différente : d'une part, le produit de Cuisinix est beaucoup moins banalisé, son prix n'est pas tendanciellement à la baisse. D'autre part, la décision de Cuisinix relève d'un choix stratégique : « *Le risque [d'une facturation dissociée] est en effet que certains clients n'achètent plus les services. On se retrouvera alors dans un marché de produits banalisés. Ceci est particulièrement grave pour Cuisinix qui est le seul acteur intégré du marché⁸. Pour accroître les marges au niveau du service, on risquerait donc de porter atteinte aux débouchés des usines. »*

La question de la facturation des services doit également être posée en relation avec la politique de segmentation des clients voulue par l'entreprise. Nous avons pu constater que certaines sociétés avaient une politique de délivrance des services indifférenciée : « *Il n'y a pas de traitement différencié par client. En quelque sorte, les coûts des services sont mutualisés entre clients, que ceux-ci les consomment ou pas. On donne tout à tout le monde » (Cuisinix). À l'opposé, d'autres considéraient que, si certains services sont offerts, ce « cadeau » doit être distribué avec discernement.*

⁸ C'est-à-dire ayant à la fois des activités de production et de distribution/installation. Les concurrents ne sont que des assembleurs et achètent leurs matériels à différents fournisseurs.

2.4.5. La gestion de la force de vente

La bonne maîtrise de la rentabilité des services est facilitée par une gestion adaptée de la force de vente qui s'appuie sur deux éléments principaux : le contrôle des devis et le système d'intéressement. Si ces deux points ne sont pas traités correctement, le risque est en effet de voir le vendeur « offrir » le service pour réaliser une vente sur laquelle sa rémunération est indexée.

Ainsi, deux entreprises, Alux et Bande-T, ont mis en place un système de contrôle des devis sous la forme de logiciels informatiques qui proposent aux commerciaux des prix calculés à partir de coûts standards unitaires, des caractéristiques de la prestation et d'un objectif de marge. Si le vendeur descend en-dessous du prix proposé, des alertes et des contrôles l'obligent à apporter des justifications.

Alux et Bande-T ont également modifié le système de rémunération des vendeurs, pour y inclure des objectifs autres que le chiffre d'affaires des produits. De tels systèmes permettent de faire évoluer le comportement des vendeurs : « *Les messages passent ; c'est un problème d'éducation* » (Alux), même si, au sein d'un même système, les performances des vendeurs demeurent très variables : « *Il y a les vendeurs qui vendent et ... les vendeurs qui donnent.* » (Découpix)

3. Analyse et discussion

Nous allons maintenant reprendre, confronter à la littérature et commenter les principaux résultats obtenus en les organisant autour de quatre thèmes principaux : les pratiques de facturation, le suivi des coûts, la gestion du processus de création et de partage de la valeur et les vecteurs de changement organisationnel.

3.1. Les pratiques de facturation

L'étude empirique réalisée confirme certains des résultats des travaux de recherche antérieurs concernant les pratiques de facturation des services complémentaires. Celles-ci variant d'un service à l'autre pour une même entreprise et d'une entreprise à l'autre pour un même service, on peut avoir l'impression, comme Anderson et Narus, « *qu'elles n'obéissent à aucune logique* ». Ce point est cependant excessif, car nous avons également rencontré des entreprises qui définis-

sent et mettent en œuvre une politique pour rentabiliser leurs services complémentaires, que ce soit directement par des grilles et des règles tarifaires ou, indirectement, en cherchant à tirer parti des services offerts dans une négociation plus globale. Ceci confirme également le fait que les entreprises apprécient la rentabilité des services au travers de bénéfices directs et de bénéfices indirects (Furrer). On peut en déduire que, dans le type d'organisations que nous avons étudié, il sera extrêmement difficile d'établir comptablement la preuve de la rentabilité des services complémentaires. De même, il sera très difficile d'évaluer la part des activités de services dans l'entreprise et son évolution, puisque l'indicateur le plus évident, le chiffre d'affaires, n'en donne qu'une vision partielle.

Concernant les facteurs explicatifs des politiques tarifaires, nous avons relevé plusieurs points avancés par la littérature. Ainsi, l'argument traditionnel selon lequel le caractère intangible du service est un obstacle à sa facturation se retrouve dans le fait que les services les plus matériels, les plus visibles (comme la maintenance) sont les plus faciles à facturer. Ces services sont d'ailleurs ceux, pour lesquels il est le plus facile de démontrer au client la valeur créée (au sens de Koenig).

Au cours de cette recherche, nous avons également retrouvé la distinction opérée dans la littérature entre les services de « base », non différenciant et difficiles à facturer, et les services différenciant, susceptibles de créer de nouvelles sources de revenus pour l'entreprise. Comme le laissaient entendre Lendrevie et Lindon, la distinction entre les deux types de service n'est pas seulement liée à leur nature. Elle dépend de la stratégie globale de l'entreprise, de son métier, de sa position concurrentielle. Ainsi, Sécurité regarde la maintenance comme une opportunité de développement, tandis que Districaf la regarde comme un « mal nécessaire » pour garder les clients. Cette distinction entre services de base et services différenciant est d'autant plus délicate à faire qu'elle évolue dans le temps. Plusieurs de nos interlocuteurs ont mentionné que des services initialement différenciant tendaient à se banaliser, ne pouvaient plus être facturés, ce qui les obligeait à une recherche constante de nouveaux services leur permettant de retrouver un avantage compétitif.

Parallèlement, notre étude fait émerger plusieurs facteurs explicatifs qui n'étaient pas mentionnés dans la littérature, comme la position concurrentielle de l'entreprise ou les pratiques du secteur et du pays.

De plus, elle a mis en évidence le rôle crucial de la gestion de la force de vente, qui n'était mentionné que très rapidement par Anderson et Narus. Il se pourrait donc que les travaux de recherche que nous avons mobilisés, parce qu'ils se focalisent sur les activités de service, accordent une part très importante à la nature de l'activité étudiée, mais négligent des facteurs stratégiques majeurs, sans doute communs à de nombreux secteurs.

3.2. *Le suivi des coûts*

Les méthodes utilisées pour déterminer les coûts des services complémentaires apparaissent, elles aussi, plus contrastées que ce que la littérature laissait entendre. Dans certaines entreprises, il existe effectivement des services complémentaires dont les coûts sont fortement imbriqués dans les fonctions support de l'entreprise et, donc, difficiles à isoler pour un coût administratif raisonnable (Découpix, Cuisinix). Mais on constate aussi que la plupart des entreprises mettent en place des systèmes de suivi de coûts, au moins pour les activités de service les plus visibles et les plus structurées (comme la maintenance ou l'installation). Par ailleurs, les techniques utilisées pour gérer les coûts sont diverses et dépassent les calculs de coûts traditionnels : méthode ABC (Alux), mise en place d'indicateurs synthétiques de pilotage (Bande-T), création d'un centre de responsabilité (Sécurité).

3.3. *Valeur créée et valeur partagée*

Au cours de l'étude empirique, nous avons remarqué les actions engagées par les entreprises dans le but de créer de la valeur pour elles-mêmes et pour leurs clients. L'analyse de ces données permet d'illustrer et d'approfondir les schémas de Détrie et Kœnig en distinguant quatre étapes dans le processus de création et de répartition de la valeur. On notera que la deuxième étape n'avait pas été explicitement envisagée par Kœnig et que les troisième et quatrième étapes ne prennent pas tout à fait le découpage proposé par cet auteur.

1. Lors de la conception de l'offre de service, le fournisseur veille à proposer des services qui créent de la valeur pour ses clients. Pour cela, il a besoin de connaître leurs facteurs-clés de succès, leurs mécanismes de travail, l'organisation de leurs processus, c'est-à-dire d'entretenir des relations étroites, fréquentes et basées sur la confiance

avec ses clients. Nous avons pu ainsi observer que Découpix faisait tout pour pénétrer dans les ateliers de ses clients afin de repérer des postes de travail qui pourraient ensuite faire l'objet de propositions d'outillages. De la même façon, cette entreprise incitait ses clients à envoyer leurs personnels en formation dans ses locaux et organisait des réunions d'accueil des clients afin de multiplier les contacts avec les acheteurs et les utilisateurs. Cependant, la notion de « connaissance des besoins du client » n'est pas aussi simple qu'il y paraît, puisque, dans la plupart des cas que nous avons observés, le « client » était multiple : utilisateur opérationnel, acheteur du siège, responsable du site industriel local ; or ces différents interlocuteurs peuvent avoir des attentes, des critères de choix et des priorités différentes.

2. Lors de la réalisation du service, le fournisseur s'efforce de concrétiser cette valeur, en produisant le service à des niveaux de coût et de qualité compétitifs : plusieurs de nos interlocuteurs ont insisté sur la nécessité de produire un service de qualité et donc de se donner les moyens de le faire, par exemple, en termes de réseaux de maintenance, de procédures de suivi de la qualité, de gestion des ressources humaines.

3. Lors de la commercialisation du service, il est important que le client perçoive la valeur créée. S'il ne le fait pas spontanément, c'est au fournisseur d'avancer des arguments, de proposer des modes de facturation adaptés pour que le client prenne conscience de cette valeur ou la reconnaisse, par exemple en centrant l'offre sur les services les plus visibles ou les plus contrôlables par le client, ou en l'incitant à raisonner en « coûts complets d'usage » pour ses équipements. La mise en place de facturations à la performance ou aux résultats peut aussi être un moyen de réduire l'incertitude pour le client et de lui faire prendre concrètement conscience de la valeur créée par le service. Ainsi, Bande-T propose à des carrières de leur facturer la maintenance des tapis roulants servant au transport des matériaux en fonction du nombre de tonnes transportées. Il en va de même pour les contrats de progrès négociés entre Découpix et ses clients. Dans ces contrats, un dispositif de mesure est systématiquement mis en place pour rendre le résultat du service mesurable et donc visible. Nous avons vu également que Découpix insistait beaucoup sur la formation des utilisateurs chez ses clients, seule façon d'optimiser l'utilisation de leurs outils de coupe, réalisant ainsi ce que Kœnig appelle la modification des ressources du client.

4. Enfin, le prestataire doit parvenir à s'approprier une partie de la valeur créée. Ceci suppose qu'il ait une politique de tarification réfléchie et pertinente, mais aussi qu'il dispose, dans la négociation, d'atouts qui feront pencher le rapport de force en sa faveur. Parmi les cas étudiés, il est évident que Bande-T possédait ces deux éléments : une réflexion sur sa politique tarifaire et un certain pouvoir, l'arrêt d'une bande transporteuse étant très pénalisant dans une usine. À l'opposé, on peut considérer que l'histoire d'Alux révèle un déficit dans les deux domaines, l'entreprise, placée dans une position concurrentielle difficile, ayant de plus adopté dans le passé une politique tarifaire particulièrement maladroite.

3.4. Les vecteurs de changement

Notre étude empirique, parce qu'elle n'est pas de type longitudinal, ne nous permet pas de décrire en détail le parcours effectué par les entreprises étudiées en matière de développement des services. Cependant, nos interlocuteurs nous ont livré des informations sur les changements qu'ils avaient vécus ou étaient en train de vivre. Ces informations nous renseignent sur les facteurs qui peuvent déclencher ou favoriser la mutation d'une entreprise industrielle en entreprise de service.

Tout d'abord, il convient de souligner le rôle moteur de la volonté politique et des changements d'orientation stratégique. La société Sécurité a créé un centre de profit pour gérer ses activités de maintenance ; elle illustre donc parfaitement la deuxième étape décrite par Oliva et Kallenberg. Mais il faut noter que le but premier de ce changement de structure n'était pas de mettre l'activité sous contrôle ; il était d'abord de créer une dynamique de croissance pour cette activité, d'affirmer le rôle stratégique dévolu à la maintenance.

Les décisions stratégiques semblent également être à l'origine des changements de méthodes de travail et de facturation des services chez Bande-T. C'est parce que l'entreprise avait décidé d'axer son développement sur les services qu'elle s'est inquiétée de leur rentabilité et a mis en place des outils de contrôle de la productivité et de la facturation de ces services. À partir de là, on peut espérer que l'entreprise s'engage dans un cercle vertueux, que la qualité des services rendus entraîne l'accroissement de leur chiffre d'affaires, qui permet à son tour d'atteindre une « masse critique » et de couvrir les coûts que l'entreprise a été obligée d'engager.

Par ailleurs, il peut être intéressant de se demander si la connaissance des coûts des services rendus stimule une réflexion sur les politiques de tarification et conduit à des pratiques plus rémunératrices ou si les deux domaines évoluent dans des sphères différentes, obéissant à des logiques et à des agendas décisionnels différents.

À l'exception d'Alux, qui a mis en place un système sophistiqué de calcul des coûts des services et n'a pas été capable de facturer ensuite ces services aux clients, il semble qu'il y ait convergence entre le développement des méthodes de calcul des coûts et le développement des pratiques de facturation.

Tout d'abord, nous avons noté que le calcul des coûts des services ne sert pas uniquement à calculer leurs marges. Il a deux autres fonctions majeures :

- donner des informations aux vendeurs, afin qu'ils prennent conscience du coût des services et disposent d'arguments vis-à-vis des clients ;
- donner des informations aux clients qui, au dire de nos interlocuteurs, sont souvent prêts à payer pour peu qu'on leur explique l'origine des montants affichés.

Par ailleurs, des études sur le coût des services, même limitées, servent fréquemment de déclencheur à une réflexion sur la rentabilité des services. Les actions qui en découlent sont hétérogènes. Elles peuvent concerner la facturation : facturation de services jusque-là gratuits, segmentation et traitement différencié des clients, changement de la base de facturation, etc. Dans d'autres cas, elles concerneront les « bénéfices indirects » : comment obtenir une nouvelle commande, faire passer une hausse de prix grâce à un service offert ? Mais, dans tous les cas observés, la prise de conscience des coûts a incité les entreprises à mettre en place des méthodes destinées à mieux gérer les services et à mieux les valoriser sous une forme ou sous une autre.

Enfin, la modification des modes de facturation peut à son tour renforcer et stimuler la réflexion stratégique sur les services, faciliter le changement organisationnel. Tant qu'une entreprise facture tous ses services au travers de la facturation de ses produits et, plus encore, selon une logique volumique, elle se comporte et se pense comme une « entreprise industrielle », qui ne vit que par ses produits. À partir du moment où elle opte pour une facturation séparée de ses services, elle est obligée de réfléchir à sa politique de services, de définir son offre, de segmenter son marché, d'atteindre un certain niveau de qualité dans

les services offerts : de fait, elle commence à penser une « stratégie de service ». De la même façon, la mise en place d'une facturation « à la performance » oblige l'entreprise à entrer dans une véritable relation de service avec ses clients, dans une forme de co-production.

Conclusion

Au cours de cette recherche, nous avons essayé de comprendre pourquoi, comment et à quelles conditions les services complémentaires pouvaient être source de valeur pour les entreprises industrielles.

Trois points se dégagent de nos travaux. Premièrement, il semble que la prise de conscience du rôle des services pour l'entreprise et la réflexion stratégique qui l'accompagne soient les éléments clés de la réussite ; ce sont elles qui provoquent la mise en place d'une véritable politique en matière de services incluant des aspects organisationnels, commerciaux, techniques, humains, comptables. En effet, la rentabilité des services ne va pas de soi. Elle est le résultat d'actions voulues et organisées, même si le développement initial du service relève souvent d'une combinaison de hasards et d'opportunités. Seules les entreprises qui ont pris conscience du problème et se donnent les moyens de le résoudre peuvent espérer générer des profits au travers de leurs activités de service.

Par ailleurs, le calcul des coûts des services apparaît comme un facteur susceptible de déclencher cette réflexion et de modifier la politique menée en matière de gestion des services.

Enfin, parce qu'elles révèlent les changements plus qu'elles ne les provoquent, les pratiques de tarification pourraient être qualifiées d'indicateurs du développement des services dans les entreprises industrielles.

À un autre niveau, notre recherche a mis en évidence l'extrême hétérogénéité des pratiques des entreprises et de leurs facteurs explicatifs. Le fait qu'un très grand nombre de causes, internes ou externes, contribue à expliquer les pratiques des entreprises donne à la question un caractère contingent et systémique : contingent parce que la question dépend du contexte dans lequel elle est posée (marché, stratégie, produits offerts) et systémique parce que les différents éléments du problème (stratégie, structure organisationnelle, politique tarifaire) s'imbriquent les uns dans les autres. Ceci, joint au fait que la place occupée par les

services dans une entreprise industrielle n'est pas stable dans le temps, contribue à expliquer les contradictions relevées dans la littérature.

En raison de son caractère exploratoire et à cause des aspects systémiques et contingents que nous venons de souligner, notre recherche n'a pas pu établir un modèle général susceptible d'expliquer la création de valeur par les services. Il serait intéressant, dans un travail ultérieur, d'essayer d'articuler les éléments que nous avons identifiés dans un cadre conceptuel global, afin d'être capable d'apporter des réponses plus systématiques aux entreprises qui sont confrontées à cette problématique. Ce travail pourrait sans doute s'enrichir de l'observation de secteurs d'activité ou d'entreprises qui présentent des configurations similaires, par exemple celles qui réalisent des ventes liées d'équipements et de consommables ou encore certaines entreprises du secteur des logiciels qui, à « l'opposé » des entreprises industrielles que nous avons observées, vendent les services et « donnent » les produits.

Bibliographie

- Anderson J.C. et Narus J.A. (1995), « Capturing the Value of Supplementary Services », *Harvard Business Review*, January-February, p. 75-83.
- Ardoin J.L. (1995), « L'abus des centres de profit peut être dangereux pour la santé des entreprises », *Échanges*, n° 110, mars, p. 20-30.
- Baglin G. et Malleret V. (2004), « Le développement d'offres de services dans les PMI », Cahier de Recherche du Groupe HEC, n° CR 800.
- Berry L.L. et Yadav M.S. (1996), « Capture and Communicate Value in the Pricing of Services », *Sloan Management Review*, vol. 37, n° 4, Summer, p. 41-51.
- Bressand A., Distler C. et Nikolaidis K. (1989), « Vers une économie de réseaux », *Politique Industrielle*, hiver, p. 155-158.
- Davis M.M. et Heineke J. (2003), *Managing Services*, McGraw Hill.
- Détrie J.P. (2004), « Créer de la valeur : l'essence de la stratégie », *L'art du Management, Les Échos*, octobre.
- Eiglier P. et Langeard E. (1987), *Servuction, le marketing des services*, McGraw Hill.
- Fitzgerald L., Johnston R., Brignall S., Silvestro R. et Voss C. (1991), *Performance Measurement in Service Businesses*, CIMA.

- Fitzgerald L. et Moon P. (1996), *Performance Measurement in Service Industries : Making It Work*, CIMA.
- Furrer O. (1997), « Le rôle stratégique des services autour des produits », *Revue Française de Gestion*, n° 113, mars-avril-mai, p. 98-108.
- Gadrey J. (1988), « Des facteurs de croissance de services aux rapports sociaux de service », *Revue d'Économie Industrielle*, n° 43, premier trimestre, p. 34-48.
- Gadrey J. (1992), *L'économie des services*, La Découverte.
- Gadrey J. (2003), *Socio-économie des services*, 3^{ème} édition, Repères La Découverte.
- Gebauer H., Fleish E. et Friedli T. (2005), « Overcoming the Service Paradox in Manufacturing Companies », *European Management Journal*, vol. 23, n° 1, p. 14-26.
- Grönroos C. (2004), *Service Management and Marketing – A Customer Relationship Management Approach*, Second Edition, Wiley.
- Hill P. (1977), « On Goods and Services », *The Review of Income and Wealth*, n° 4, December, p. 315-338.
- Keraudy K. et Pelletier M. (2004), « La rentabilité des offres combinées produit/service dans les entreprises industrielles françaises », Mémoire de fin d'études HEC, avril.
- Kinkel S., Jung P. et Lay G. (2003), *Controlling produktbegleitender Dienstleistungen*, Physica-Verlag.
- Kœnig G. (2004), *Management stratégique - projets, interactions & contextes*, Dunod.
- Lagaronne C., Ramus V., Gallardo E. et Zaeh F. (2003), « Orientation service – Entreprises : renforcez votre offre industrielle avec du service », note de synthèse rédigée pour le Ministère de L'Économie, des Finances et de l'Industrie, janvier.
- Laufer R. (1995), « Généalogie de la notion de service », in A. Jacob et H. Vérin (Éds), *L'inscription sociale du marché*, L'Harmattan, p. 168-198.
- Legaretta J.M.B. et Miguel C.E. (2004), « Collaborative Relationship Bundling : a New Angle on Services Marketing », *International Journal of Service Industry Management*, vol. 15, n° 3, p. 264-283.
- Lendrevie J. et Lindon D. (2003), *Mercator, théorie et pratique du marketing*, Editions Dalloz.
- Léo P.Y. et Philippe J. (1999), « Stratégies tertiaires des exportateurs industriels », *Economies et Sociétés*, Série Économie et Gestion des Services, n° 1, p. 17-43.

- Lovelock C. (1984), *Services Marketing – Text, Cases and Readings*, Prentice Hall.
- Lovelock C. (1991), *Services Marketing*, Second Edition, Prentice Hall.
- Mathieu V. (2001), « Service Strategies within the Manufacturing Sector : Benefits, Costs and Partnership », *International Journal of Service Industry Management*, vol. 12, n° 5, p. 451-475.
- Normann R. (1994), *Le management des services – Théorie du moment de vérité dans les services*, InterÉditions.
- Oliva R. et Kallenberg R. (2003), « Managing the Transition from Products to Services », *International Journal of Service Industry Management*, vol. 14, n° 2, p. 160-172.
- Reichheld F.F. (1996), *The Loyalty Effect. The Hidden Force Behind Growth, Profits and Lasting Value*, Harvard Business School Press.
- Riddle D. (1985), « Vivez à l'ère du service », *Harvard l'Expansion*, décembre, p. 98-109.
- Van Looy B., Van Dierdonck R. et Gemmel P. (1998), *Services Management – An Integrated Approach*, Prentice Hall.
- Wise R. et Baumgartner P. (1999), « Quand l'industrie se met à l'heure du service », *L'Expansion Management Review*, décembre, p. 6-15.
- Witt R. et Salomon M. (1991), « Value-Added Services, a Case Study : US Electronic Components Distribution » in *Managing Services Across Borders*, Eurolmog Press, p. 149-161.

Annexe 1 – Liste des interlocuteurs rencontrés dans chaque entreprise

Entreprise	Interlocuteurs	Durée des entretiens
BANDE-T	Président, Directeur des Opérations	3 heures 30
DECOUPIX	Directeur Général, Directeur de la Production, Directeur Commercial	6 heures
DISTRICAF	Directeur Général	2 heures 30
SECURIT	Directeur Financier	2 heures 30
ALUX	Directeur Administratif et Financier, responsable comptabilité de gestion	5 heures
CUISINIX	Directeur Général	2 heures

Note : tous les entretiens ont été réalisés entre juin et octobre 2004.

Annexe 2 – Guide d’entretien

1. *L’entreprise*

Description des principaux produits ou familles de produits. Biens d’équipement, biens de consommation ou biens intermédiaires ? Niveau technologique ?

Taille (effectif, salariés, en croissance ?), part des achats dans les coûts, intensité capitaliste ou manufacturière ?

Structure de l’entreprise (familiale, rattachée à un groupe).

Zone de chalandise, exportation ?

Clients : Nombre, taille, type (entreprises ou ménages, utilisateurs, distributeurs ou intégrateurs), différenciation entre client et utilisateurs, nombre de sites clients.

Repérage des segments de marché éventuels et de leurs facteurs-clés de succès.

Réseau : fournisseurs, sociétés sœurs, partenariats, etc.

2. *Les services dans l’entreprise*

Description des services proposés par l’entreprise (se référer à la liste éventuellement). Répondre pour chaque segment de marché s’ils sont très différents.

Quelle est la politique de l’entreprise en matière de développement de services ? Voulue/ subie ? Planifiée/opportuniste ?

Organisation de la production et de la commercialisation de services : Y a-t-il un service ou un département, des unités spécialisées, pour certains ou pour tous les services ?

Les services sont-ils proposés à tous les clients ou à certains seulement ? Pourquoi ?

Les services sont-ils vendus couplés aux biens (*bundling*) ou indépendamment ? Les services sont-ils proposés séparément (le client peut choisir ceux qu’il souhaite) ou par packages ?

⇒ En cas d’existence d’une ou plusieurs entités dédiées au service, se reporter à la rubrique 5.

3. *La facturation des services*

Quelle est la politique générale de l’entreprise en matière de facturation de services ?

Pour les services qui ne sont pas facturés :

Quels services ne sont pas facturés ? Pourquoi ?

Y a-t-il eu des évolutions ? (services facturés dans le passé qui sont devenus gratuits ou le contraire). Pourquoi ?

Certains services sont-ils facturés à certains clients et pas à d'autres ? Pourquoi ?

Pour les services qui sont facturés :

Quel mode de facturation est retenu (au forfait, à la consommation par le client, par abonnement, etc.) ?

Y a-t-il une différenciation en fonction du niveau de service (contrat de base/ contrat supérieur) ou en fonction des caractéristiques du client (distance, dispersion des sites) ?

Certains services font-ils l'objet d'un engagement de résultat ? Sur quels critères sont fondées les clauses ?

Comment le prix est-il fixé (en pourcentage du prix du produit, par un calcul coûts plus marge, par analyse de la valeur pour le client, en référence à un prix de marché) ?

4. Le calcul des coûts des services

(Pour les services qui ne sont pas réalisés dans des unités spécialisées)

Calcule-t-on le coût des services rendus aux clients ? Comment ?

Si on ne le fait pas, pourquoi ? (imbrication dans d'autres activités, inutilité, faiblesse des outils de calcul des coûts dans l'ensemble de l'entreprise)

5. Les unités de production et de commercialisation de services

Quand ont-elles été créées ? Quels types d'analyses ont été effectués lors de la création ?

Taille, structure, degré d'autonomie, activités de service réalisées ?

Quelles pratiques de facturation ? (cf. questions du paragraphe 3) Y a-t-il facturation de services envers d'autres unités de l'entreprise, sur quelles bases ?

Quel système de mesure des coûts (direct, complet, par client, par service, par site ...) ?

Quel système de mesure de la performance (coûts, qualité, délais, niveau de service, etc.) ?

Quel système de mesure de la rentabilité (marge, rentabilité des investissements) ?

6. *Evaluation des activités de service*

L'entreprise a-t-elle fait un bilan des avantages apportés par les services ? Dans quelles dimensions ? (financières, commerciales, techniques, image et notoriété, etc.). Si oui, sur quelles bases, si non, pourquoi ?