



HAL
open science

Le libre-service de l'expertise comptable : Recettes de la grande distribution pour experts comptables

Caroline Tahar, Laetitia Monnier-Senicourt

► To cite this version:

Caroline Tahar, Laetitia Monnier-Senicourt. Le libre-service de l'expertise comptable : Recettes de la grande distribution pour experts comptables. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188879

HAL Id: hal-01188879

<https://hal.science/hal-01188879>

Submitted on 31 Aug 2015

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

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

Le libre-service de l'expertise comptable :

Recettes de la grande distribution pour experts comptables

Self-service accounting: Mass retailing recipes for chartered accountants

Caroline TAHAR
CREM – UMR 6211
IGR – IAE Université de Rennes 1
caroline.tahar@univ-rennes1.fr

Laetitia MONNIER-SENICOURT
LEMNA
IEMN-IAE Université de Nantes
laetitia.monnier-senicourt@univ-nantes.fr

Résumé

Du fait de l'évolution des économies occidentales, la rentabilité des services constitue un enjeu crucial. Pourtant, dans ce secteur, des gains de productivité peuvent être difficiles à obtenir, notamment pour les activités à forte intensité de main d'œuvre telles que l'expertise-comptable.

Les solutions développées par la grande distribution pour améliorer sa rentabilité sont-elles transposables à l'expertise comptable ?

À travers une recherche qualitative menée dans un cabinet *pure player* de la comptabilité en ligne, deux recettes de la grande distribution sont identifiées. La première consiste à industrialiser la coproduction du service en alliant les méthodes permettant une production industrielle et une consommation de masse. La seconde concerne la mise au travail du client, considéré comme un salarié intermittent par l'entreprise. Pour qu'il soit efficace et génère des gains de productivité, l'entreprise doit mettre en place un système de contrôle de son travail dont la rentabilité s'inscrit dans la durée.

MOTS CLES:

Service – rentabilité – expertise comptable – industrialisation - contrôle

Abstract

Due to the growing importance of services in Western economies, profitability in this sector is a crucial issue. Yet productivity gains can be difficult to obtain, especially for activities in which intensive labor such as accountancy.

Can the solutions developed by large retailers be transposed to accounting?

Through a qualitative research conducted in an on line accounting firm, two levers are identified. The first one is to industrialize the service coproduction by combining methods for industrial production and mass consumption. The second one concerns the design client work, considered an intermittent employee by the company. To be effective and generate productivity gains, the company must set up a system to control its work which profitability is obtained over the long term.

KEYS WORDS:

Service - Profitability – Chartered accountant - Industrialization - Control

Réserver un trajet dans la voiture d'un inconnu sur un site de covoiturage, télécharger de la musique depuis un site internet, louer un vélo en libre-service, acheter un cours de cuisine, faire du fitness avec un *coach* personnel, de nombreux services se développent dont certains étaient encore inimaginables au début des années 2000. De ce fait, la part des activités de services ne cesse de croître dans les économies occidentales.

Cette évolution interroge. En effet, une part importante des services est concernée par la « *maladie des coûts* » (*cost disease*) de (Baumol, 1967). Selon cette théorie, des activités qualifiées de « *stagnantes* » voient leurs coûts augmenter du fait d'un écart croissant entre leur productivité (*productivity gap*), dont les gains sont « *sporadiques* », et celle des activités dites « *progressives* » qui augmente systématiquement. Ce problème est lié à la structure des charges des activités « *stagnantes* » : les charges de personnel représentent une part importante des coûts. Il provient du fait que, pour de nombreuses tâches, la main d'œuvre ne peut être remplacée par des machines ou de la technologie. C'est le cas notamment des activités qui mobilisent des *inputs* créatifs (*creative inputs*) (Sparviero et Preston, 2010). Le secteur du spectacle vivant est souvent donné en exemple extrême de cette théorie, pourtant de nombreux services sont concernés par ce problème. Certains d'entre eux sont pourtant considérés comme « *progressifs* ». Ainsi, depuis son origine, la grande distribution développe des techniques qui améliorent sa productivité. Ces solutions semblent difficilement transposables aux prestations de services intellectuels qui mobilisent des *inputs* créatifs.

Les experts comptables sont concernés par cette question de productivité qui affecte leur rentabilité. Ainsi, nombreux sont ceux qui ressentent la nécessité de redéfinir leur champ professionnel (Dietrich et Moysan-Louazel, 2012) et s'engagent dans différentes voies pour maintenir ou améliorer leurs résultats. Certains y répondent par la délocalisation, d'autres par l'externalisation de certaines tâches (notamment celles plus ou moins étendues des missions liées au social et aux ressources humaines) (Moysan-Louazel, 2012). S'orienter vers le conseil de gestion constitue également une voie pour accroître la rentabilité des cabinets (Chapellier, 2003). Cependant, améliorer la productivité d'une telle activité semble trouver ses limites du fait que malgré l'informatisation, de nombreuses opérations nécessitent une intervention humaine.

Nous nous sommes interrogés sur les moyens d'accroître la productivité d'une activité de service intellectuel comme l'expertise-comptable pour, à terme, en améliorer la rentabilité. À travers l'étude d'un cabinet à l'organisation atypique, nous avons cherché à comprendre si les solutions développées par la grande distribution peuvent être transposées à l'expertise-comptable. Nous analysons les modalités d'une telle transposition, mais n'entendons pas démontrer qu'un *business model* est meilleur ou plus profitable que d'autres. Pour cela, nous avons mené une recherche qualitative au sein d'un cabinet d'expertise comptable *pure player* de la comptabilité en ligne.

Cette recherche nous permet d'identifier deux voies d'amélioration de la productivité issues de la grande distribution transposables à l'expertise-comptable. La première consiste à industrialiser la coproduction du service intellectuel. La seconde repose sur la mise au travail du client. Pour qu'il soit efficace et génère des gains de productivité pour l'entreprise, la mise en place d'un système de contrôle de son travail s'impose car sa rentabilité s'inscrit dans la durée.

Pour rendre compte de cette recherche, nous commencerons par préciser en quoi l'augmentation de la rentabilité est complexe dans le service et comment la grande distribution répond à cet enjeu par l'accroissement de sa productivité (1). Nous présenterons ensuite notre recherche et justifierons l'étude d'un cas unique (2). Enfin, dans une troisième partie (3), nous verrons comment les activités de service intellectuel telles que l'expertise comptable peuvent s'inspirer des recettes de la grande distribution pour améliorer leur rentabilité.

1. La question de la rentabilité dans le service et les recettes de la grande distribution

Si la rentabilité est une question majeure pour toute entreprise, elle se pose de manière particulière pour les services du fait de leurs caractéristiques spécifiques et de leur structure de coût. Elle représente un enjeu crucial au sein d'économies où le modèle serviciel s'impose (Moati, 2011). La grande distribution y apporte des réponses dont pourraient s'inspirer d'autres prestataires.

1.1 Le service, la rentabilité et la productivité

Nous allons définir la notion de service, présenter les spécificités de ce secteur et proposer une classification des prestations. Nous préciserons ensuite les problèmes de rentabilité qu'elles rencontrent.

Si de nombreux auteurs ont cherché à définir le concept de service, nous retiendrons des définitions complémentaires qui permettent d'avoir une vision complète de ce concept. Pour (Vargo et Lusch, 2004), il s'agit de l'application de compétences spécialisées (connaissances et savoir-faire) à travers des actions, des processus et des prestations. (Lovelock et Gummesson, 2004) considèrent quant à eux que le service correspond à l'avantage tiré d'un accès ou de la détention temporaire sans transfert de droit de propriété. Il peut donc s'agir de l'usage du temps de personnes ou de biens (tangibles ou intangibles) (Tahar, 2012).

Les services présentent des caractéristiques spécifiques (Zeithaml *et al.*, 1985). Leur immatériabilité (*intangibility*) provient du fait qu'ils concernent la réalisation d'un acte ou d'un processus ou l'usage temporaire d'un bien. L'hétérogénéité des services (*heterogeneity*) est lié au fait qu'à l'inverse des produits industriels, les services sont, en général, peu standardisés. Le processus de délivrance de la prestation varie souvent selon le comportement du personnel, celui du client, ses attentes ou en fonction d'autres facteurs environnementaux. Ainsi, le facteur humain est très important dans le déroulement de ce processus. Le service est périssable (*perishability*), il a une durée limitée, il est donc impossible à stocker. De plus, il n'y a pas de production de service si la prestation n'est pas consommée (*inseparability of output and consumption*).

La place et le rôle du client sont également différents du secteur de la production industrielle. Du fait de son intégration dans le processus de production du service (Grönroos, 1984), le client n'est pas seulement consommateur de la prestation, il en est également co-producteur (Bancel-Charensol et Jougleux, 1997). Il est même co-créateur de valeur selon la *Service-*

Dominant Logic (Vargo et Lusch, 2004). Sans sa participation, plus ou moins active, les entreprises de service ne créeraient pas de valeur. Sa satisfaction, directement issue de sa perception de la qualité, est cruciale car le développement des activités de service s'inscrit dans le long terme. La logique de la relation de service remplace ainsi celle de l'échange de biens (Grönroos, 1984). Elle s'inscrit parfaitement dans le cycle de vie du client (Blattberg *et al.*, 2001). Ce concept met en évidence que le client rapporte de l'argent sur la durée, en contradiction avec les principes historiques du marketing de masse. Il confirme la nécessité pour l'entreprise de raisonner en termes de relation plutôt que d'échange.

Différentes typologies des services ont été proposées. La plupart sont devenues obsolètes du fait de l'élargissement continu de la gamme des prestations proposées. Celle proposée par (Lovelock et Yip, 1996) nous semble garder sa pertinence malgré cette évolution. Elle distingue le cœur du service (*core*) de ses services accessoires (*supplementary services*). Cette typologie concerne ce cœur et distingue trois catégories. Les services de traitement des personnes (*people-processing services*) correspondent à des actions tangibles réalisées sur les clients eux-mêmes. Les services de traitement des biens (*possession-processing services*) sont liés à des actions tangibles sur des objets destinées à en accroître la valeur. Les services basés sur l'information (*information-based services*) concernent la collecte, la manipulation, l'interprétation et la transmission de données pour créer de la valeur.

La question de la rentabilité des services se pose différemment selon leur structure de coût. Ainsi, dans les activités dont la capacité de production est rigide, les charges fixes sont prépondérantes et le coût marginal faible, le *Yield Management*, ou management du revenu, est souvent utilisé (Desiraju et Shugan, 1999). L'objectif sera d'optimiser l'utilisation de la capacité de production en proposant des prix bas permettant de dégager au minimum une marge sur coût variable positive afin d'absorber une partie des charges fixes. C'est le cas notamment des transports aériens et ferroviaires, mais également des hôtels. Les activités de service peuvent rencontrer (concomitamment ou pas) d'autres difficultés liées à leur productivité. C'est le cas lorsque le travail humain est prépondérant dans la structure des coûts car il ne peut être remplacé par des machines ou de la technologie. Il peut s'agir d'activités de services à la personne ou de prestations intellectuelles. Ces dernières nécessitent des inputs créatifs (*creative inputs*), c'est-à-dire l'emploi de personnes qui apportent des idées originales, des concepts et des solutions à des problèmes peu définis (Sparviero et Preston, 2010). Dans ces activités qualifiées de « *stagnantes* », les gains de productivité y sont considérablement moins importants que dans d'autres activités réputées « *progressives* » qui bénéficient de l'automatisation et d'importantes économies d'échelle. Ce différentiel de productivité (*productivity gap*) conduit à une hausse relative des coûts pour les premières. Cette maladie des coûts (*cost disease*) (Baumol, 1967) génère alors soit une hausse de prix, soit une baisse de rentabilité, soit les deux. Si le spectacle vivant est souvent donné en exemple, cette maladie des coûts touche d'autres services dont la santé, l'éducation mais également les activités de conseil et toute prestation intellectuelle.

Toutefois, il est possible pour une activité initialement considérée comme « *stagnante* » de devenir « *progressive* », c'est-à-dire de générer des gains de productivité importants qui permettent de baisser les coûts des prestations. Pour Sparviero et Preston (2010), cela passe généralement par la standardisation de la relation utilisateur-prestataire :

« *L'industrie du logiciel est devenue progressive quand les prestataires des services les plus courants ont arrêté de construire des programmes personnalisés pour leurs clients*

(même si des personnalisations existent toujours). C'est arrivé lorsque, grâce à différentes innovations, les prestataires ont été capables de produire des logiciels pré-packagés (pre-packaged software). » (Sparviero et Preston, 2010, p.1907)

Certains services, qualifiés de « *stagnants asymptotiques* » (Baumol *et al.*, 1985), voient leur productivité augmenter dans un premier temps, puis stagner par la suite. Cette hausse initiale provient du fait que l'usage de la technologie et les innovations permettent un usage plus efficace et donc un rendement plus important des *inputs* créatifs (Sparviero et Preston, 2010). Cette situation ne dure pas car sur le moyen terme les gains de productivité s'épuisent du fait de l'importance du coût de ce type d'*inputs*.

Dans un domaine très différent, la grande distribution met en place depuis son origine des solutions pour répondre à ce problème de productivité des services.

1.2 Les solutions de la grande distribution

Pour accroître sa rentabilité, la grande distribution développe de nombreuses techniques permettant d'améliorer sa productivité. Cette « *usine à vendre* » (Daumas, 2006) a importé des concepts issus de l'industrie. En réponse à l'industrialisation des biens (ou en complément), elle a industrialisé le service de distribution. De plus, elle met au travail le client en lui déléguant un nombre croissant de tâches d'exécution. Pour cela, un contrôle du travail du client est nécessaire.

1.2.1 L'usine à vendre : une consommation de masse pour une production industrielle

La grande distribution connaît presque un siècle d'histoire, marquée par de grandes idées fondatrices et d'importants bouleversements (formes d'organisation, rapports à la clientèle, assortiments et prix, Daumas, 2006-b). Le premier magasin en libre-service voit le jour en 1916 aux Etats-Unis, grâce à un marchand nommé Clarence Saunders souhaitant moderniser l'épicerie traditionnelle (Grandclément, 2001). Les caractéristiques de son magasin relèvent autant de l'organisation interne que du processus de vente : le magasin est propre et bien ordonné, les prix sont clairement affichés et les clients sont rendus autonomes dans leurs achats. La pratique du « *cash and carry* » voit le jour et rompt avec le schéma traditionnel, car outre la suppression du rôle de vendeur, laissant le client réaliser seul ses courses, ce dernier doit les porter lui-même et les régler comptant. Malgré ces contraintes apparentes, la fixation du prix de vente est un avantage pour la clientèle des années 1920, renversant la domination que les épiciers traditionnels exercent dans la détermination subjective du prix, comme l'exprime Grandclément (2001, p. 70) : « *le crédit du client (sa réputation) déterminait le crédit (les termes du paiement) que le commerçant voudrait bien lui consentir, ainsi que la quantité, la qualité et le prix des marchandises qu'il lui servirait.* » En outre, les magasins se mettent à communiquer dans les journaux sur les prix bas qu'ils peuvent afficher et les diverses promotions du moment. Ils attirent ainsi de nouveaux clients, qui ne sont plus dépendants d'un magasin en particulier et deviennent ainsi anonymes et volatiles.

Les modes de consommation évoluent alors progressivement en faveur du libre-service, sous une double contrainte de revenu (la mise au travail du client étant gratuite) et de temps disponible (Gadrey, 2003). L'apparition des grandes surfaces alimentaires (le supermarché naît en France en 1957 et surtout l'hypermarché en 1963) correspond bien aux attentes des

nouveaux consommateurs. Ils ne prennent plus le temps de discuter leurs achats, mais préfèrent « *la sécurité dans la qualité, l'économie dans les prix et la facilité dans l'acquisition* » (Daumas, 2006-a). A la production de masse de cette période des Trente Glorieuses s'associe la distribution de masse, promue par ce nouveau type de magasins (Daumas, 2006-b). Ce mode de distribution devient indispensable pour écouler les stocks, désormais produits en série. Il incite à la baisse des prix grâce à la stratégie de volume recherchée et à la réduction des frais de commercialisation (Moati, 2011). Les consommateurs découvrent la consommation de masse, favorisée notamment par de meilleures conditions de vie (élévation du pouvoir d'achat, progression de l'équipement des ménages en réfrigérateurs et automobiles...).

Le *business model* des grandes surfaces est assez simple, à partir des années 1960 : il s'agit de vendre en masse et moins cher des produits standardisés à un consommateur indifférencié. L'organisation interne de l'enseigne Carrefour a été particulièrement étudiée par Daumas (2006 a). Dans les années 1970, on y observe des structures de direction légères et une forte décentralisation des responsabilités aux chefs de rayon. Ce n'est que dans les années 1990 que l'on assiste, d'une part à une prise en considération du client et de ses attentes en termes de qualité de service et de satisfaction et, d'autre part, à la recherche de fidélisation (Gadrey, 2003). Certains services personnalisés sont ainsi réintroduits, tels que des rayons à la coupe. Cependant, ces considérations ne remettent pas en cause le principe de mise au travail du consommateur, qui demeure l'élément central du modèle de la distribution de masse en libre-service.

Le modèle de rentabilité de la grande distribution repose notamment sur une marge réduite, des méthodes rationnelles de gestion des stocks et une rotation importante, une réduction des frais de personnel et le libre-service généralisé. Ce modèle est qualifié « *d'usine à vendre* » par Daumas (2006 a), alliant consommation de masse et rationalisation de la gestion s'inspirant de l'organisation industrielle. L'industrialisation représente le fait d'appliquer des procédés de l'industrie à une activité. Le terme industrie s'oppose souvent à l'artisanat, caractérisé par la production en petites séries écoulées sur des circuits courts et l'utilisation prédominante d'une technique personnelle, nécessitant peu d'investissements. La grande distribution est une des premières activités de service à introduire des techniques issues de l'industrie. D'autres catégories de service ont connu des transformations organisationnelles proches de l'industrialisation : il s'agit des services « *de faire* » (Gadrey, 2003, p. 75) qui sont relativement standardisables tels que le transport ou le nettoyage. Dans tous ces domaines, comme dans la grande distribution, le passage d'une activité artisanale à une exploitation industrialisée s'est réalisé grâce à la conception de « *quasi-produits* » de services standardisés, la mise en place d'une organisation interne recherchant les économies d'échelle et la réduction des frais de personnel, à travers la mise au travail du client.

1.2.2 Rendre efficace le client-exécutant dans l'usine à vendre

Avant même la création des hypermarchés, le libre-service a profondément transformé la distribution en attribuant au client des tâches d'exécution simples : prendre les articles dans les rayonnages, les emballer, les peser, les transporter. Le client est mis au travail (Dujarier, 2008) à la place du personnel de l'entreprise. Il devient client-exécutant (Bonnemaizon *et al.*, 2012) et le champ de son travail s'étend. De nouvelles tâches lui sont affectées : scanner ses

articles, les régler, etc. Son travail (gratuit) se substitue à celui des salariés, générant ainsi des économies importantes pour l'entreprise et permettant d'accroître le volume des ventes.

Le client agit ainsi comme un employé. Il est considéré comme un salarié intermittent (Picot-Coupey et Tahar, à paraître) qui alterne périodes travaillées et périodes non-travaillées pour l'entreprise. Pour qu'il soit efficace, l'enseigne va devoir orienter le comportement du client (Ouchi et Maguire, 1975) et mettre en place un contrôle de son travail (Codello-Guijarro *et al.*, 2013). Il s'agit d'un contrôle *a priori*, entendu comme une «*influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité*» (Chiapello, 1996). Pour cela, elle va réunir les ingrédients du travail (Bowen, 1986) : le client doit savoir quel est son rôle, être incité à réaliser les tâches et en être capable. Il en découle trois modes de contrôle organisationnel du travail du client (Picot-Coupey et Tahar, à paraître) : le contrôle par la socialisation qui permet d'intégrer le client et de lui faire comprendre quel est son rôle ; le contrôle par la motivation qui fait que le client accepte de travailler ; le contrôle par l'autonomisation qui le rend capable de réaliser ce travail. Ce contrôle du travail du client est réalisé grâce à des dispositifs techniques et organisationnels adaptés. Picot-Coupey et Tahar ont étudié plus spécifiquement le cas d'IKEA. Le contrôle par la socialisation y est obtenu par une communication abondante multi support sur l'intégration dans l'organisation. Le contrôle par la motivation passe par un rappel régulier par affichage du fait que les prix sont bas grâce au travail du client. Le contrôle par l'autonomisation donne les moyens nécessaires à l'exécution des tâches. Le client est ainsi formé grâce à des consignes affichées de manière très claire, ce qui lui donne les moyens intellectuels de réaliser le travail. Équipé (d'un chariot, un sac, un crayon, etc.), guidé dans le magasin (par le *store-planning* et les allées clairement identifiées), il peut manipuler des marchandises adaptées au travail d'un particulier (cartons plats faciles à identifier et à transporter).

Si les dispositifs techniques et organisationnels sont essentiels dans ce contrôle *a priori* du travail du client, le rôle du personnel en contact peut s'avérer très important, surtout lorsque les tâches attribuées au client sont compliquées. Ainsi afin d'économiser le temps de travail de ses salariés en le remplaçant par le temps de travail du client, une organisation doit souvent accepter d'en perdre dans un premier temps (Meyssonnier et Tahar, 2014). Le temps investi au début d'une relation de service contribue à socialiser le client et à lui faire comprendre sa place dans l'organisation et son rôle dans le processus de délivrance du service. De plus, il est souvent utile d'accorder du temps au client pour le former et le rendre autonome dans son travail ultérieur. Le temps passé par le personnel au début de la relation pour socialiser le client et pour l'autonomiser constitue donc un moyen de contrôler le travail du client.

La grande distribution est à l'origine de nombreuses solutions aux problèmes de rentabilité rencontrés par les activités de service. Ces recettes reposant sur une amélioration de la productivité semblent difficile à mettre en œuvre dans des services intellectuels du fait d'une centralité des *inputs* créatifs. Nous avons donc cherché à comprendre si ces solutions étaient transposables à l'expertise-comptable et, le cas échéant, à identifier les modalités de cette transposition. Pour répondre à ces questions, nous avons mené une étude de cas au sein d'un cabinet d'expertise comptable *pure player* de la comptabilité en ligne.

2 Une étude de cas unique dans un cabinet d'expertise comptable en ligne

Notre recherche est basée sur une étude de cas unique ; après avoir explicité nos choix méthodologiques, nous présenterons le cabinet d'expertise comptable que nous avons étudié.

2.1 La méthodologie de la recherche

Nous avons choisi de réaliser une étude de cas car cette technique est tout particulièrement adaptée à l'étude d'évènements contemporains, dont les logiques sont complexes et pour lesquels le contexte a un impact important, ainsi qu'aux questions relatives au *pourquoi* et au *comment* (Yin, 2009). Nous nous sommes appuyées sur un cas unique, ce qui nous a permis de mieux appréhender le contexte, d'approfondir l'étude afin de mieux comprendre les complexités des situations, comme l'expliquent Dyer et Wilkins (1991). Ces auteurs soulignent que de nombreuses recherches qui ont eu un impact important étaient basées sur un cas unique. Ce choix ne remet pas en cause la validité externe de la recherche, indispensable à la généralisation de ses résultats (Yin, 2009). Selon Ayerbe et Missonier (2007), l'étude de cas ne vise pas à la généralisation statistique mais à la généralisation analytique d'une théorie. *« Le chercheur ne cherche pas à sélectionner «l'expérience représentative» mais vise, avant tout, l'enrichissement théorique : les résultats de la recherche viennent compléter la théorie existante. Dès lors, la recherche peut se limiter à peu, voire à un seul cas »* (Ayerbe et Missonier, 2007, p.42). Dès lors, le choix du cas est essentiel. L'entreprise que nous avons choisi d'étudier correspond à un *« cas extrême »* dont l'objectif est *« d'étudier un cas rare encore jamais documenté ni analysé. Dans cette perspective, le cas est choisi car, très justement, il n'existe pas ou très peu de concepts théoriques sur le sujet. Ce cas « extrême » va permettre d'analyser, de comprendre et/ou d'expliquer une situation spécifique jamais étudiée, et ainsi d'enrichir la connaissance scientifique »* (Ayerbe et Missonier, 2007, p.50).

Afin de garantir la validité interne de notre recherche, nous avons établi un cadre théorique rigoureux à partir de recherches réalisées dans d'autres domaines d'activité, mais présentant des concepts pour lesquels nous avons cherché à établir des correspondances avec les données recueillies sur le terrain, à travers un modèle logique. Nous avons ainsi cherché à *« assurer une interrelation forte entre les observations empiriques et les concepts théoriques »* (Ayerbe et Missonier, 2007).

Cette recherche a duré trois mois. Pour collecter les données, nous avons utilisé plusieurs techniques de la recherche qualitative afin de permettre la triangulation nécessaire à la validité du construit. Nous avons ainsi conduit six entretiens, assisté à une réunion (d'une durée d'une heure), réalisé des observations non-participantes et effectué une étude documentaire (documents internes, documents externes, comptes annuels). Nous avons arrêté cette collecte de données dès lors que les *«dernières unités d'observation»* n'ont pas apporté d'éléments nouveaux susceptibles d'enrichir la théorie, nous avons alors considéré que la saturation était atteinte (Royer et Zarlowski, 1999). Nous nous sommes entretenus avec six personnes : le directeur de l'entreprise et cinq salariées (cf. tableau 1). L'ensemble des entretiens a duré plus de dix heures.

Tableau 1 : entretiens réalisés

Date	Interlocuteur	Fonction	Durée
25/02/2014	Madame A	Directrice des ressources humaines	01:32
06/03/2014	Madame M	Contrôleuse de gestion	02:15
21/03/2014	Madame F	Contrôleuse interne	01:40
04/03/2014	Madame ML	Rédactrice web	01:17
04/03/2014	Madame W	Collaboratrice	01:16
15/04/2014	Monsieur C	Directeur	02:07

Les entretiens ont été menés sur un mode « *compréhensif* » où « *le ton à trouver est beaucoup plus proche de celui de la conversation entre deux individus égaux que du questionnement administré de haut* » (Kaufmann, 2008, p.48). Nous avons ainsi établi une véritable interaction avec les répondants. Dans cette optique, « *comme l’entretien se fait sur le mode de la conversation, le chercheur va adapter l’ordre et la teneur des questions aux réponses de son interlocuteur. Ainsi les réponses du répondant peuvent amener le chercheur à aborder des sujets qu’il n’avait pas prévus* » (Demers, 2003, p.182). Nous avons construit un guide d’entretien très général, conçu comme « *un point de départ* », « *un préparatif à la conduite de l’entretien* » dont l’objectif est d’« *éviter les erreurs en prévoyant à l’avance les grandes orientations qu’il [le chercheur] veut donner à l’entretien* » (Demers, 2003, p.191) et non d’orienter de manière trop directive la discussion. Nous avons systématiquement enregistré et intégralement retranscrit ces entretiens. À partir de ces retranscriptions, nous avons réalisé une analyse du sens des entretiens (Wacheux, 1996). Nous les avons ainsi divisés en fragments porteurs de sens, puis nous avons procédé à l’organisation et à l’interprétation de ces fragments.

Nous allons maintenant présenter le cabinet d’expertise comptable qui a servi de terrain à notre recherche. Afin de respecter un engagement de confidentialité, l’ensemble des noms a été modifié.

2.2 French Connection, pure player de la comptabilité en ligne

Le cabinet est créé en 2008 grâce à l’association de deux experts comptables ayant envie d’innover dans l’exercice de leur profession. Ils souhaitent créer un cabinet *pure player* de la comptabilité en ligne, basé sur une stratégie de volume. Pour cela, ils s’appuient sur Internet et sur une rationalisation des processus de production. Ce modèle se focalise sur les missions d’expertise-comptable simples, telles que la tenue comptable et l’établissement de comptes annuels, exclusivement sur le segment de marché des TPE (Très Petites Entreprises). En effet, pour ces clients, les opérations sont très récurrentes, donc les tâches comptables sont répétitives avec assez peu de risques et peu de difficultés de traitement. Sous certaines conditions d’activités assez classiques, elles peuvent devenir standardisables et rentrer dans un processus de production de service traitant un grand volume d’opérations. Les chiffres clés de *French Connection* sont présentés dans l’encadré 1.

Encadré 1 : chiffres clés de *French Connection*

Date de création : 2008
Nombre d'experts comptables : 3
Nombre de collaborateurs : 80
Nombre de clients : 2000
Présents dans plus de 400 villes françaises
Cible : TPE de 0 à 2 salariés ; créateurs d'entreprise
Capital social : 57 000 €
Taux de croissance annuel moyen du chiffre d'affaires (depuis 2011) : + 80 %
Taux de croissance du résultat net (2012-2013) : + 220 %
Part des immobilisations incorporelles dans l'actif immobilisé : 90 %

La mise en œuvre de ce concept est l'aboutissement d'un certain nombre de réflexions, tant sur le mode de vie des clients visés, que sur les nouvelles technologies de l'information adaptées et indispensables ou que sur la structuration de l'organisation du cabinet comme une entreprise. Nous allons détailler ces différentes caractéristiques.

2.2.1 *Un nouveau concept d'expertise comptable*

Le cabinet souhaite répondre aux attentes des clients, notamment celles relatives à leur mode de vie. Les entrepreneurs responsables de TPE ou les consultants indépendants ont souvent très peu de temps disponible en journée, ce qui rend les déplacements pour un rendez-vous en face à face avec leur expert-comptable chronophages, voire contre-productifs. Ils ne peuvent pas non plus déléguer des tâches administratives à leurs collaborateurs, comme dans les entreprises plus structurées en effectif. Ils vivent avec leur temps et utilisent assez largement Internet et les applications connectées, notamment durant les heures perdues de la journée (en transport en commun par exemple), en soirée ou le weekend.

Le concept novateur du cabinet est proche de celui des banques en ligne. Il limite les déplacements et les rencontres entre le client et son conseiller grâce à l'usage des nouvelles technologies, qui permet l'échange de données entre les deux parties. L'absence de déplacements accroît mécaniquement la productivité des collaborateurs comptables. Internet devient le canal principal de communication entre le client et le cabinet. Une plateforme électronique d'échange de données a été développée sur le site, afin que le client y dépose ses documents scannés et récupère informations et documents finaux concernant son activité. L'utilisation de cet outil se substitue ainsi aux rencontres ayant lieu traditionnellement dans les cabinets classiques, permettant la remise de documents au comptable et la restitution des comptes annuels au client. Pour les entreprises qui ont une comptabilité de trésorerie, cette plateforme peut être complétée par *Quick Compta*, un logiciel de qualification des opérations bancaires. Par ailleurs, le client peut contacter le personnel de *front office* par téléphone ou messagerie électronique. Enfin, en *back office*, le cabinet s'est équipé d'un outil de suivi de la relation client (outil *CRM* transversal aux fonctions du cabinet conservant toute information concernant le dossier client) et d'un outil d'ordonnancement des tâches soutenant la démarche de traitement d'un volume important de dossiers clients.

Les nouvelles technologies deviennent ainsi indissociables du concept porté par les deux associés, ce qui a plusieurs conséquences. Tout d'abord, l'associé expert-comptable signataire

des comptes n'est plus l'interlocuteur unique de ses clients ; il ne rencontre d'ailleurs plus le responsable d'une TPE durant l'année, sauf en cas d'opération juridique ou de demande de mission particulière et complexe. De ce fait, un collaborateur du cabinet devient l'interlocuteur privilégié et attitré de chaque client. Quel que soit le nombre d'équipes comptables sur le dossier, le client conserve ce contact pour tout apport d'information ou toute requête en particulier. Ensuite, le cabinet s'autorise le droit de ne pas accepter certains clients, en fonction de leur activité. Celles jugées trop complexes, nécessitant un suivi très spécifique, sont refusées (import-export, bureau de tabac-presse etc.). Cela est d'autant plus important que le cabinet est structuré par fonction comme n'importe quelle entreprise de services.

2.2.2 Une structuration par fonction, comme n'importe quelle entreprise de services

A la différence d'un cabinet classique, *French Connection* présente une organisation fonctionnelle. En plus d'une fonction ressources humaines, cinq fonctions majeures constituent l'ossature de l'organigramme : deux fonctions principales (commerciale et production, selon les termes utilisés par le cabinet) et trois fonctions supports (communication sur Internet, contrôle de gestion, contrôle et audit interne). De plus, les responsables de ces fonctions ne sont pas des experts comptables mais des cadres spécialistes du domaine. Les fonctions sont structurées selon le processus client qui comprend trois étapes : l'entrée du client par la fonction commerciale, sa formation au sein de la fonction production dans le pôle accueil nouveau client, puis, lorsqu'il est jugé apte, son passage effectif en pôle production comptable, pour la réalisation même de la prestation technique. Un *blueprint* décrivant le processus est présenté en annexe.

Les prospects contactent le cabinet en téléphonant au pôle commercial. Il s'agit d'un service constitué de télécommerciaux recevant uniquement des appels entrants. L'objectif de ce personnel non comptable est de vendre des prestations comptables. Pour cela, ils expliquent clairement et simplement, à des futurs créateurs d'entreprise ou des dirigeants de TPE, le principe de fonctionnement du cabinet : le client aura un interlocuteur unique dédié et accessible, il utilisera la plateforme Internet à partir de laquelle il devra réaliser un certain nombre de tâches, il bénéficiera d'offres de service adaptées à sa situation.

Ensuite, la fonction production est constituée de plusieurs pôles : le pôle accueil nouveau client, le pôle production comptable, le pôle saisie comptable et le pôle juridique. Lorsque le client décide de s'engager, il est accueilli par le pôle accueil nouveau client. Dans ce pôle, les collaborateurs affectés sont de vrais conseillers comptables, spécialistes de la création d'entreprise et prêts à répondre aux questions diverses que se posent les clients, dont la moitié sont des créateurs en phase préalable au lancement de l'activité. Ils doivent également former le client à l'utilisation des outils informatiques et au fonctionnement à distance avec son interlocuteur, et l'accompagner jusqu'à ce qu'il ait bien démarré son activité. Cette phase d'intégration peut prendre de trois à cinq mois, jalonnée de rendez-vous téléphoniques réguliers. Alors seulement, le client passe en interne au pôle production comptable. Là, son interlocuteur unique, collaborateur comptable, l'accompagne tout au long de l'année pour toutes les formalités comptables et fiscales, jusqu'à la production des comptes annuels.

Au sein du pôle production comptable, le client réalise lui-même une partie du travail. Il numérise ses pièces comptables et les dépose sur la plateforme Internet. Pour ce qui est de la saisie comptable, plusieurs possibilités s'offrent à lui. Le plus souvent, lorsque le client a une comptabilité de trésorerie, il peut qualifier ses opérations bancaires (il leur affecte une pièce comptable). Il utilise pour cela le logiciel *Quick compta*, créé par le cabinet et disponible également en application pour téléphone mobile. Le client fait ainsi de la comptabilité sans le savoir. Le client peut aussi opter pour une autre solution. Il peut saisir ses opérations comptables sur son propre logiciel de comptabilité, dont les informations seront ensuite importées dans celui du cabinet. Il a également la possibilité de saisir ses opérations directement dans le logiciel propre au cabinet, en y accédant par la plateforme Internet. Une dernière solution consiste à faire réaliser cette saisie par les employés qui travaillent au sein du pôle saisie comptable.

La fonction production comprend en effet un pôle de saisie comptable, tenant la comptabilité des clients ne souhaitant pas effectuer ce travail eux-mêmes. Un pôle juridique existe enfin et est en charge de toutes les modalités juridiques liées aux créations d'entreprises et à leur évolution. La dématérialisation de la relation client explique que, pour l'organisation comme pour tous les clients, la performance des applications informatiques et du site Internet est primordiale. La qualité et la richesse des informations accessibles sur le site du cabinet en ligne est également indispensable pour attirer de nouveaux clients. C'est l'objet de la fonction communication sur Internet.

La fonction de communication sur Internet est occupée par une rédactrice web dont la mission principale est de créer du contenu, d'animer les réseaux sociaux et de s'assurer du correct référencement du site sur les moteurs de recherche. La rédaction d'articles apporte de la qualité aux clients, obtenant des informations d'actualité et toujours disponibles, quelle que soit l'heure de consultation. Les contenus portent sur des questions que tout dirigeant de TPE est amené à se poser en fonction de l'actualité économique, juridique ou financière ; ainsi, de potentiels prospects sont amenés à découvrir l'existence du cabinet en ligne et de ses services. Il s'agit alors d'une stratégie de référencement naturel, appelé *long trend*, par le volume produit sur Internet. Cette alimentation du site s'inscrit également dans l'alignement stratégique du cabinet, la clientèle visée étant principalement déjà connectée à Internet et gérant son temps de façon libre et flexible. Le cabinet peut ainsi promouvoir ce nouveau mode de comptabilité, adapté aux systèmes de communication actuels et à leurs usages. Le rôle de *community manager* renforce la politique de prospection, car il s'avère que des réseaux comme Facebook sont devenus des canaux de communication indispensables : sur ces réseaux, le cabinet communique par le biais d'articles, assez génériques, pour intéresser le plus grand nombre et attirer ensuite sur son site. La fonction est occupée par une salariée à temps plein.

Enfin, la fonction Contrôle de Gestion côtoie celle du Contrôle et de l'Audit Internes, fonctions là encore assumées par des cadres à temps plein. C'est une caractéristique que l'on rencontre rarement dans un cabinet comptable. La contrôleur de gestion travaille essentiellement sur deux types de missions : la mise en place d'indicateurs pour les dirigeants, principalement en termes de chiffre d'affaires, et pour les équipes (suivi de leur portefeuille

clients), ainsi que l'analyse de la rentabilité des missions vendues par métier. Une stratégie de volume ayant été définie, certains indicateurs sont suivis de près : le nombre de clients par collaborateur, le nombre de clients quittant le cabinet et les causes de départs, la répartition du portefeuille par secteur d'activité, le chiffre d'affaires moyen et le nombre et la valeur de facturations supplémentaires. La contrôleuse de gestion incite notamment les collaborateurs à proposer aux clients des dates de clôture de comptes étalées sur l'année, afin de lisser la production et d'éviter le traditionnel pic d'activité de début d'année. L'auditrice interne est, quant à elle, en charge de la création, de la formalisation et de la mise en place des procédures (contrôle interne) et du contrôle des procédures mises en place (audit interne). La dématérialisation totale des documents et l'importance de la taille du portefeuille clients par collaborateur nécessitent de sécuriser chaque *process*. Des procédures sont rédigées et donnent lieu à formation des équipes dans les différents pôles. Elles peuvent concerner aussi les étapes de formation du client, une fois entrée au cabinet. Il s'agit soit de formalisation de procédures qui existaient mais qui étaient informelles, soit de création. Des matrices de contrôle sont également mises en place et des comptes rendus sont régulièrement adressés à la responsable de production et aux dirigeants.

Les principales différences entre *French Connection* et un cabinet classique sont synthétisées dans le tableau 2.

Tableau 2 : comparaison entre *French Connection* et un cabinet classique

	<i>French Connection</i>	Cabinet classique
Activité en ligne	<i>Pure player</i> de la comptabilité en ligne.	Simple possibilité pour le client de réaliser certaines opérations en ligne.
Processus de production	Des process industriels basés sur une division des tâches entre différents intervenants permettant au collaborateur comptable de traiter 70 à 80 dossiers.	Une organisation autour d'un collaborateur unique ou travaillant avec un assistant comptable.
Outils et procédures	Nombreux outils informatiques (logiciel de CRM, logiciel d'ordonnancement etc.) ; Procédures très formalisées mises en place et vérifiées par un service de contrôle interne/audit interne.	Logiciel comptable classique ; Procédures principalement orales, peu formalisées.
Contacts avec le client	Tous les contacts se font à distance (Internet et téléphone), aucun déplacement chez le client.	Les rencontres sont ponctuelles dans l'année et peuvent avoir lieu chez le client ou au cabinet.
Offre de service	Une offre standardisée modulaire (box et services optionnels), dont le prix est indépendant du temps réellement passé.	Une offre sur mesure englobant différentes prestations à définir avec le client, dont le prix est basé sur le temps estimé et réévalué en fin d'année en fonction du temps réellement passé.

L'étude de cas réalisée au sein du cabinet *French Connection* nous a permis de comprendre comment les recettes issues de la grande distribution peuvent être appliquées aux activités de service intellectuel pour améliorer leur rentabilité.

3 Décliner des recettes de la grande distribution pour des services intellectuels

Le concept novateur du cabinet emprunte des recettes à la grande distribution : une production industrielle adossée à une consommation de masse et une mise au travail du client. Après avoir explicité comment *French Connection* met en pratique ces principes, nous verrons quels enseignements peuvent en être tirés pour les activités de service intellectuel.

3.1 Industrialiser la coproduction du service : l'usine de comptabilité

La consommation de masse dans la grande distribution s'appuie sur deux éléments fondamentaux que sont l'identification claire des produits à vendre à des prix forfaitaires et l'industrialisation des processus, permettant une production et donc une distribution de masse. Le cabinet *French Connection* a repris ces concepts, en les adaptant à son activité.

3.1.1 Des services pré-packagés à prix forfaitaires

Le cabinet a conceptualisé des offres pré-packagées de service, selon quelques particularités pratiques de taille et d'activité du client. Si les besoins d'une entreprise sans salarié sont différents de ceux d'une entreprise embauchant deux personnes, alors les offres de services complètes suivront ces spécificités, également en termes de prix. Ces offres pré-packagées sont appelées « *box* » au sein du cabinet (cf. encadré 2). Avec la création de ces *box* à prix forfaitaire, les services d'expertise comptable se déclinent comme dans un catalogue, avec une arborescence d'options partant d'une racine commune, l'établissement des comptes.

Encadré 2 : une offre pré-packagée modulaire

Les prestations de *French Connection* se présentent sous la forme d'offres pré-packagées appelées « *box* » qui peuvent être complétées par des services optionnels.

Chaque *box* comprend les services suivants : l'établissement des comptes annuels, les déclarations fiscales et sociales, l'assurance contrôle fiscal, l'accès à l'espace comptable en ligne, l'établissement éventuel des bulletins de paye et trois heures de conseil juridique et fiscal. À la manière des opérateurs téléphoniques, le prix de chaque *box* est forfaitaire et mensuel.

En complément de ces services qui constituent le socle de la prestation, le client peut acheter des services optionnels. Il s'agit de l'établissement de comptes prévisionnels, de situations comptables intermédiaires, de la rédaction de rapports de gestion et de procès-verbaux d'assemblées générales ainsi que la mise en place d'outils de mesure de performance. Le client peut également choisir une prestation de saisie comptable s'il ne souhaite pas la réaliser lui-même. Pour cela, il achètera une carte prépayée correspondant à un nombre de lignes comptables, sur le modèle des cartes téléphoniques.

Bien que ne s'identifiant pas à un prestataire de services *low cost*, le cabinet en reprend les principes de facturation : une prestation de base nettement moins chère que la concurrence (inférieure d'environ 30%) avec ses services additionnels payants.

« L'objectif a été de modéliser l'offre, la packager (*small, medium, large*) et une offre de services derrière sur la manière de traiter la compta : cartes prépayées (comme le téléphone, en lignes bancaires), on a inventé le « satisfait ou remboursé », les services

additionnels « bilan premium » (payer plus cher pour être servi en premier, comme pour rentrer dans un avion). » (Monsieur C)

Le système de tarification suit une double logique. Le prix de chaque prestation a été fixé à partir d'un coût de production préétabli, fonction du temps standard et d'un taux horaire margé. Ce prix, forfaitaire, est ensuite appliqué au client, quel que soit le temps réellement passé par le personnel. La tarification de la prestation se trouve ainsi indépendante du temps effectivement passé, contrairement à ce qui se pratique dans la plupart des cabinets. Le client sait précisément à quoi il s'engage et comprend alors beaucoup mieux sa facturation.

« Il achète un changement de date de clôture, c'est 150 €, une paye c'est 20 €, on n'est plus du tout dans du temps passé. On est dans « une prestation = un prix ». Au final le prix doit être déconnecté du temps, c'est un forfait. » (Monsieur C)

L'affichage des prix sur le site Internet permet au client d'estimer lui-même et au préalable le montant global de sa facture, comme on évalue le montant global de son panier en supermarché. Cette tarification préalable apporte de la transparence à la relation client.

« Initialement le schéma de facturation avait été réfléchi comme on a vu apparaître toutes ces box qui font tout internet, télé, téléphone ; c'était un peu le principe qu'on annonce au client le tarif qu'il va payer à la fin sans qu'il y ait de refacturation mystère qui fasse doubler la note. » (Madame M)

C'est alors que le travail du contrôleur de gestion prend tout son sens, afin d'estimer le niveau de rentabilité des différentes offres. Certaines présentent des prix d'appel comme dans la grande distribution, c'est-à-dire que certaines box semblent moins rentables que d'autres. L'effet volume étant recherché, le cabinet se positionne sur un schéma peu classique sur son secteur. D'autre part, les tarifs sont attractifs également parce qu'en plus d'être bien plus bas sur le marché, le cabinet propose un prix réduit la première année de souscription.

« Les box ont été créées en fonction du nombre de révisions escomptées. Le prix est déterminé en fonction du nombre d'heures de révision qu'on va multiplier par un coefficient qui tient compte du taux horaire et de la marge. Mais comme dans de nombreux commerces, il y a des produits sur lesquels on perd de l'argent, des produits d'appel qui attirent le client. On préfère perdre de l'argent sur certains points et en gagner sur d'autres. Sachant qu'on a un process qui n'est pas fait pour être utilisé sur un exercice. Il faut plusieurs exercices. » (Madame M)

En proposant des offres de services pré-packagées, identifiées par des prix forfaitaires et nettement inférieurs à ceux pratiqués en cabinet classique, le concept rompt avec le schéma traditionnel dans le domaine de l'expertise comptable. Ces éléments sont à la base de la consommation de masse et correspondent à la stratégie volume définie.

3.1.2 La rationalisation des processus

La rationalisation des processus est liée à la forte spécialisation sur un type de taille d'entreprise, les TPE, et d'une volonté de proposer uniquement des services standardisés et adaptables de ce fait à tout client de la cible.

« On standardise, les cas particuliers ce n'est pas pour nous, le sur-mesure, c'est pour les experts comptables de proximité. » (Madame M)

La rationalisation est liée à la volonté de déconnecter la prestation de service de la personne même de l'expert-comptable. Les collaborateurs comptables peuvent dupliquer les tâches assez récurrentes, et se rendent directement accessibles pour les clients. Ainsi, ici du fait d'une division des tâches très poussée, l'expert-comptable n'est plus l'« homme-orchestre » que l'on trouve souvent dans les cabinets classiques. Y compris dans le contact avec les clients, il s'efface au profit de chefs d'équipe, directement placés en *front office*.

« En France, on est dans une image conservatrice où l'expert-comptable fait tout, reçoit ses prospects, anime ses équipes, reçoit le client pour lui présenter son bilan. C'est l'homme à tout faire, c'est comme si le chef d'entreprise faisait tout : le directeur commercial, directeur de prod, DRH ... mais si on veut se développer ce n'est pas possible. Or on est dans un marché de prestation de service. On est un prestataire comme un autre. » (Monsieur C)

En adoptant la vision selon laquelle l'expert-comptable est un prestataire de services comme un autre, le cabinet a pu se structurer par fonctions et processus. Le travail n'est plus lié à l'artisan que façonne, mais divisé en tâches qu'un plus grand nombre de salariés se partage selon ses compétences et qualifications. L'organisation du travail relève de la spécialisation, avec des profils de salariés et des niveaux de rémunération directement liés au niveau de valeur ajoutée produite : l'optimisation des coûts de personnel est recherchée grâce au recrutement pour certaines tâches répétitives de saisie comptable de titulaires d'un bac professionnel de comptabilité, et pour d'autres, en contact direct avec le client, diplômés d'un master.

En outre, la démarche de rationalisation des processus au sein du cabinet résulte de la conjonction de plusieurs facteurs. Tout d'abord, le conseil auprès de la cible des clients en TPE ne nécessite pas d'avoir comme interlocuteur direct l'expert-comptable. Les modes d'organisation ont ainsi été conçus pour ne pas le placer en première ligne. Une délégation optimale est alors recherchée. Les collaborateurs traitent des opérations essentiellement récurrentes, ce qui tend à les spécialiser dans ce segment des TPE. Ainsi, seuls les points particuliers de l'activité d'un client demandent du temps spécifique aux collaborateurs ; mais si la question revient à formuler une prestation de conseil, elle est facturée comme une prestation complémentaire et donc en supplément du forfait d'établissement de comptes, en toute transparence pour le client, grâce à l'achat d'une carte de conseil prépayée (3 heures ou 6 heures).

« Nous, on parle d'industrialisation. Mais au sens joli du terme, comme spécialisation. » (Madame A)

Enfin, la rationalisation des processus est soutenue par des outils du système d'information, alignés sur la stratégie suivie. L'installation de logiciels spécifiques de dématérialisation et leur intégration avec le système d'information du cabinet permet un gain de temps pour les salariés et donc une économie pour le cabinet. De même, la centralisation des données fournies par le client et des informations traitées par le cabinet permet de les visualiser en temps réel dans chaque pôle du cabinet. Enfin, le cabinet s'est équipé d'un logiciel spécifique d'ordonnancement des tâches, qui guide les employés dans leur travail et leur permet de réaliser les opérations nécessaires pour chaque dossier client sans en oublier.

« En haut du processus, il y a la personne qui fait la tenue ; je vais voir une alerte qui me dit « ok le dossier est avancé » et s'il n'est pas avancé, ça va être en rouge, en suspend. Celui qui est après ne peut rien faire tant que le précédent n'a pas fait son travail. C'est super, en termes d'industrialisation, on ne peut pas faire mieux. » (Madame F)

L'industrialisation des tâches devient possible et c'est tout le processus de gestion d'un client qui se formalise, grâce à cette organisation et à ces outils. Cela représente un gage de qualité non seulement du processus de traitement du dossier, mais aussi du résultat lui-même : l'établissement des comptes annuels et l'accompagnement du client.

« En termes d'organisation on ne peut pas avoir d'erreur, on ne peut pas oublier un client dans un coin ; ça ne peut pas arriver parce qu'on a un processus très organisé. » (Madame F)

Tous ces facteurs contribuent, d'une part, à diminuer le temps de traitement d'un dossier client et, d'autre part, à augmenter le nombre de dossiers traités par collaborateur. La spécialisation et la productivité des salariés s'accroissent ; la stratégie de volume ainsi recherchée prend tout son sens, permettant à l'expertise comptable de rentrer dans l'ère de la distribution de masse.

À l'instar des grandes surfaces, *French Connection* importe dans son secteur d'activité les méthodes de l'industrie pour accroître sa rentabilité : la standardisation de l'offre proposée à un prix bas et clair permettant de vendre en grandes quantités, la production de masse rendue possible par une organisation basée sur la rationalisation des *process* et la division des tâches. Faire travailler le client constitue un autre levier emprunté à la grande distribution.

3.2 Faire travailler le client

Bien que l'activité d'un cabinet d'expertise-comptable relève du domaine des prestations intellectuelles, *French Connection* met ses clients au travail afin d'économiser des heures de main d'œuvre. Cette réduction des coûts permet de proposer des tarifs nettement plus bas que la moyenne du secteur. *French Connection* fait entrer son client dans un véritable parcours destiné à le rendre autonome et efficace dans son travail. Pour cela, il utilise des dispositifs très élaborés. Cette mise au travail du client constitue un véritable investissement pour le cabinet.

3.2.1 L'accueil et la formation du client

Le client entre dans un parcours très balisé à l'issue duquel il doit être efficace et productif pour l'entreprise. Dès qu'il signe son contrat, il est considéré comme « *accepté* ». Il est ensuite accueilli par le pôle accueil nouveau client où on lui explique le concept global de l'entreprise et le rôle qu'il devra occuper. Il bénéficie alors d'une « *éducation* » pour lui apprendre comment réaliser les tâches dont il devra s'acquitter. Dès qu'il est considéré comme étant « *apte* », il passe au pôle production comptable au sein duquel il doit exécuter sa part du travail conformément aux consignes et dans des délais afin que les salariés de *French Connection* puissent remplir la leur.

Durant la phase d'accueil, « *les conseillers vont rassurer le client, lui expliquer comment on fonctionne* » (Madame A). Cette étape et la suivante (l'éducation) sont nécessaires à l'efficacité du client dans son travail :

« *On a compris que si le client n'est pas éduqué ça ne peut pas marcher.* » (Madame F)

Le client accueilli et formé réalise correctement sa part du travail. Cela permet d'optimiser le temps de travail du personnel, et notamment celui du collaborateur qui est en charge de son dossier :

« *Et le collaborateur récupère un client normalement éduqué. Donc si tout se passe bien, il ne fait que de la révision, de l'optimisation, du conseil. Il n'a que le petit lait...* » (Madame A)

Pour que cette mise au travail soit productive et que le client soit efficace, d'importants moyens sont déployés par *French Connection*. Un livret d'accueil lui est remis : l'ensemble des informations pratiques, la date de son premier entretien avec un conseiller y figurent. Une vidéo d'explication de l'outil d'échange des données (la plateforme) a été créée. Le client doit la visionner avant son premier entretien. En effet, des moyens humains sont également déployés pour préparer le client à travailler : le personnel d'accueil est recruté et formé spécialement pour expliquer au client le concept et l'organisation du travail.

« *Sur la vidéo il y a une explication pas à pas de ce que le client doit faire. Ça a été mis en place quelques mois après mon arrivée. J'avais mis en place la procédure d'accueil nouveau client et j'ai fait des écoutes des conseillers pour contrôler la procédure. J'ai compris que le conseiller passait trois quarts de son temps à expliquer au client comme marche la plateforme. Donc on est plus dans du conseil, de la mise en place mais on est dans de l'explication de plateforme. Et du coup on a mis cet outil en place et c'est génial. Et du coup on n'explique plus au client le fonctionnement de la plateforme. Maintenant il est censé avoir regardé la vidéo avant d'avoir son rendez-vous avec le pôle accueil puisqu'on lui a transmis le livret d'accueil. Ce n'est plus que sur les points qu'il n'a pas compris. Le temps est vraiment rentabilisé. On considère que le client est apte lorsqu'il est capable d'utiliser la plateforme.* » (Madame F)

Une fois formé, le client doit réaliser efficacement sa part de travail au sein d'un processus global.

3.2.2 L'indispensable performance du client

Des dispositifs matériels permettent ensuite au client de réaliser véritablement son travail. L'élément principal est la plateforme d'échange des données. Elle est utilisée par tous les clients, quel que soit le mode de saisie qu'ils ont choisi. Le client qui a une comptabilité de trésorerie peut choisir d'utiliser le logiciel *Quick-compta*. Il lui permet de qualifier ses lignes bancaires à partir des données transmises quotidiennement par sa banque. Même un client sans compétences comptables est capable de réaliser ces opérations : « *Sur [Quick-compta], les gens qualifient, mais ils ne sont pas comptables !* » (Madame F). Les autres clients peuvent également faire de la saisie sur leur propre logiciel de comptabilité (avec une intégration ultérieure par le cabinet) ou sur celui de *French Connection* par le biais d'une interface en ligne.

Le client contribue donc de manière significative à l'efficacité du travail comptable dans son ensemble. Il ne doit pas oublier d'effectuer les opérations qui lui incombent car un manque de rigueur peut coûter cher au cabinet. Plusieurs dispositifs ont donc été mis en place pour lui faire respecter les consignes et les délais. Un système de relances automatisées rappelle au client oublieux les tâches à réaliser.

« On a une plateforme intelligente où le client dépose et nous on récupère derrière. Elle va pouvoir relancer automatiquement le client. Si elle se rend compte que le 10 du mois le client n'a rien déposé, elle va pouvoir le relancer automatiquement. » (Madame F)

Si le client persiste à ne pas faire son travail dans les délais impartis, une sanction financière est prévue car cela engendre un surcroît de travail et de coût pour le cabinet alors que la prestation a un prix forfaitaire, indépendant du temps passé par le personnel :

« Au bout de quatre relances, on le facture parce que c'est du temps, donc il faut que cela coûte plus cher au client. Et comme ça il comprend. Il y a toujours des gens mal organisés et c'est dur ces clients-là parce qu'on perd du temps. » (Monsieur C)

Enfin, lorsque vraiment le client ne se soumet pas aux consignes, *French Connection* met fin à son contrat :

« On a un système de relance des clients avec un niveau de relance différent à chaque fois. La dernière dit « si vous ne répondez pas on met fin au contrat » parce que dans les conditions générales de vente, c'est ce qui est prévu : pour qu'on puisse respecter nos obligations vis-à-vis de vous, il faut que vous respectiez les vôtres : déposer vos documents, répondre à nos messages, à nos points en suspens. » (Madame F)

Il arrive également que le client exécute son travail mais fasse des erreurs de comptabilisation (en cas de comptabilité d'engagement) ou de qualification (en cas de comptabilité de trésorerie). Les employés de *French Connection* doivent corriger les erreurs commises par le client, ce qui génère là encore des charges supplémentaires sans recettes nouvelles. Lorsque les erreurs sont trop fréquentes, la responsabilité (comptabilisation ou qualification) est retirée au client.

La part du travail réalisée par le client est très importante. Lorsque le client travaille bien, la productivité du cabinet augmente de manière importante :

« Tout de suite quand le client entre en production, ça va dépoter, la productivité va augmenter du fait que le client est plus performant. » (Madame F)

Un client performant n'est pour autant pas rentable dès la première année, contrairement aux cabinets classiques. Il faut attendre sa deuxième année au sein du cabinet pour cela, d'où la nécessité de le fidéliser.

3.2.3 La fidélisation du client, élément nécessaire à sa rentabilisation

Pour *French Connection*, il est clairement question de la « rentabilité du client » dans les discours. Pour qu'il soit rentable, il faut attendre la deuxième année. Plusieurs raisons expliquent cet état de fait. La première tient au fait que le client doit apprendre son travail pour être productif, du temps est nécessaire à cet apprentissage. De plus, faire travailler le client nécessite un investissement très coûteux pour le cabinet, tant au niveau des dispositifs techniques que du temps passé avec le client par le personnel. En effet, au début de la relation de service, le client a besoin de beaucoup d'encadrement. Rentabiliser l'investissement dans la mise au travail demande donc du temps, d'autant plus que les marges sont faibles :

« Là où on gagne de l'argent c'est lorsque le client est bien éduqué. Il est rentable au bout de la deuxième année. C'est pour cela qu'on investit dans l'accueil du nouveau client pour que son éducation fasse que derrière il n'y ait pas de problème il est habitué aux outils, aux méthodes, s'il transmet régulièrement ses documents ». (Monsieur C)

Ainsi, il est essentiel pour *French Connection* que le client renouvelle son contrat à l'issue de la première année. Le cabinet cherche donc à fidéliser ses clients en améliorant la qualité de service. Ainsi, un travail a été entrepris afin de faire des restitutions de bilan très détaillées, bien qu'elles soient à distance :

« On a intérêt à fidéliser les clients. On a commencé à faire des restitutions de bilan avec cinq six diapos pour le client. Il y a un temps imparti, au maximum, c'est une heure de restitution qui est prévue. Mais il y a un support avec des indicateurs. Le collaborateur appelle le client et le client regarde sa restit' en même temps que le collaborateur lui fait la synthèse de l'année, avec les principaux indicateurs, lui pose également des questions sur l'évolution de l'activité. Un rendez-vous a été pris au préalable, le bilan imagé a été déposé sur la plateforme et le client peut suivre avec. » (Madame F)

D'autres actions sont initiées pour fidéliser le client en améliorant la qualité de service :

« Et demain, ce qui va être mis en place pour fidéliser le client, c'est des entretiens intermédiaires, c'est vraiment faire des points réguliers, peut-être une diapo ou juste quelques indicateurs tous les trois ou six mois selon le client et son activité et pouvoir lui rendre quelque chose qui fait qu'on va devenir indispensable. Ça va permettre de fidéliser le client. » (Madame F)

La qualité de service étant essentielle à la fidélisation des clients, des enquêtes de satisfaction sont réalisées régulièrement. Comme cet élément est jugé central par les dirigeants du cabinet, une prime est versée aux salariés si les objectifs en matière de satisfaction sont atteints. Il ne s'agit pas uniquement de la mesurer mais de comprendre les sources d'une éventuelle insatisfaction pour l'améliorer :

« Je décortique les enquêtes de satisfaction. Je fais la synthèse des insatisfactions, qu'est-ce qui fait que le client n'est pas content ? Comment a été traitée son insatisfaction ? Et derrière qu'est-ce qu'on a fait concrètement pour y répondre ? » (Madame F)

French Connection applique les recettes de la grande distribution, nous allons maintenant voir ce que cela implique en matière d'apport conceptuel.

3.3 Contrôler le travail du client-exécutant dans une usine de service intellectuel

La recherche menée nous laisse penser que les services intellectuels, comme l'expertise-comptable, ne sont pas condamnés à subir la maladie des coûts (Baumol, 1967). Leurs coûts ne vont pas obligatoirement augmenter du fait d'une faible productivité même s'ils mobilisent des *inputs* créatifs (Sparviero et Preston, 2010). Pour accroître leur rentabilité, ils peuvent améliorer leur productivité. Pour cela, ils peuvent décliner deux leviers utilisés par la grande distribution : l'industrialisation de la coproduction du service intellectuel et le contrôle du travail du client.

3.3.1 L'industrialisation de la coproduction du service intellectuel

En combinant développement de la consommation de masse (prix bas et forfaitaire) et rationalisation des processus (division du travail et spécialisation), la grande distribution a initié l'industrialisation de la coproduction du service. Les éléments nécessaires à cette industrialisation peuvent être adaptés aux services intellectuels.

Comme il est impossible de séparer production et consommation d'une prestation (Zeithaml *et al.*, 1985), la production de masse d'un service nécessite sa consommation de masse. Toute stratégie basée sur l'industrialisation de la production d'un service ne peut donc se dispenser d'actions destinées à développer les ventes. Si la grande distribution a démontré que le secteur des services pouvaient mettre en œuvre cette orientation basée sur des volumes importants et des prix bas (Daumas, 2006-a; Moati, 2011), notre recherche a mis en évidence qu'elle pouvait également être appliquée dans les services intellectuels impliquant une part importante d'*inputs* créatifs (Sparviero et Preston, 2010).

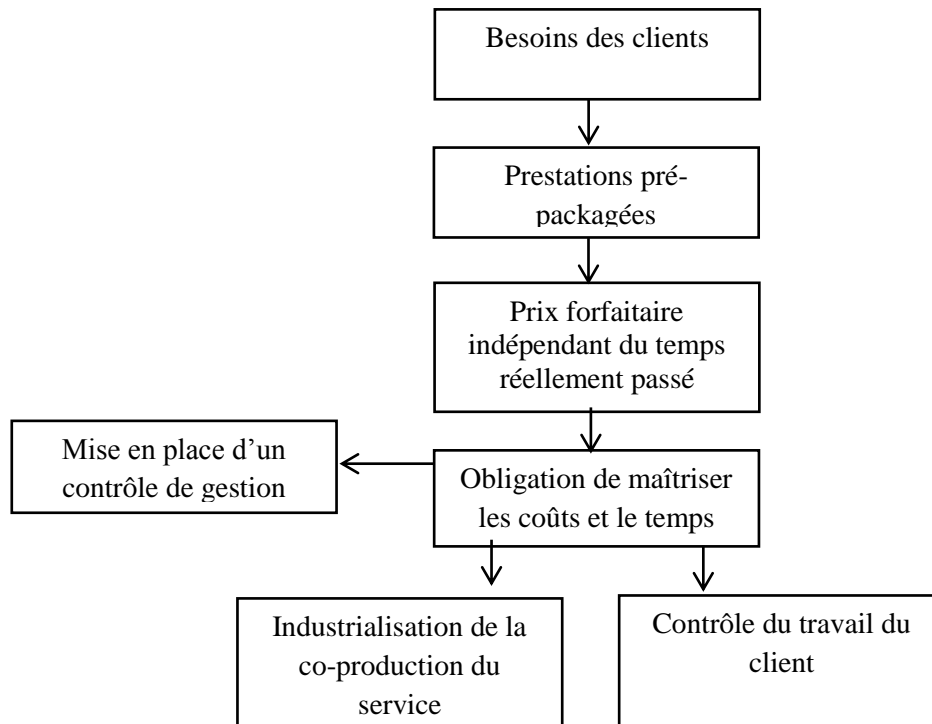
Le fait de proposer des prestations standardisées pré-packagées (Sparviero et Preston, 2010), des « *quasi-produits* » (Gadrey, 2003) à un prix forfaitaire et clair pour les clients, constitue un moyen de développer les ventes et donc la production. De plus, cette pratique permet de rationaliser la production du service et par conséquent la gestion de l'entreprise. Son usage dans un cabinet d'expertise comptable démontre qu'elle n'est pas limitée aux services « *de faire* » (Gadrey, 2003) mais peut s'étendre aux services intellectuels.

De plus, ce prix forfaitaire appliqué au client, déconnecté du temps réellement passé pour la prestation, oblige à la rationalisation de la gestion et à la maîtrise du temps de travail du personnel. En effet, il interdit de reporter sur le prix de vente (et donc sur le client) le coût supplémentaire qui pourrait être dû à un temps supérieur au standard. Cette pratique est pourtant peu développée dans les professions libérales telles que les avocats et les experts comptables où les prestations sont très majoritairement facturées au temps passé. Toutefois, l'exemple de *French Connection* nous démontre qu'elle est possible. Elle s'accompagne d'une rationalisation de la production, de la mise en place d'un contrôle de gestion rigoureux

et d'une réduction des charges de personnel grâce à la mise au travail du client, là encore comme dans la grande distribution. Mais ce travail doit être contrôlé pour être efficace.

Le schéma 1 met en évidence les implications d'une stratégie basée sur l'application des recettes de la grande distribution à un service intellectuel tel que l'expertise comptable.

Schéma 1 : accroître la rentabilité d'un service intellectuel



3.3.2 Le contrôle du travail du client

Le fait de faire travailler le client (Dujarier, 2008) constitue un moyen bien connu de réduire les coûts pour une entreprise de service. Depuis les débuts du libre-service, la part du client-exécutant (Bonnemaizon *et al.*, 2012) s'est accrue et s'est diversifiée. Mais ce sont principalement dans les services manuels, ne nécessitant pas d'*inputs* créatifs, que se développent ces pratiques. Et si les banques développent des services en ligne (pour réduire les charges de personnel liées à l'ouverture de guichets), il s'agit principalement de prestations simples nécessitant peu ou pas d'*inputs* créatifs. De plus, rien n'oblige le client à faire une partie du travail, le travail du banquier ne dépend pas de celui du client. Enfin, sa responsabilité n'est pas liée aux tâches réalisées par le titulaire du compte.

L'exemple de *French Connection* ne témoigne pas uniquement du fait qu'il est possible de faire travailler un client dans une activité de service intellectuel. Il met en évidence que le cabinet ne peut réaliser sa mission sans le travail du client. De plus, la responsabilité de l'expert-comptable dépend des tâches réalisées par le client. Du fait, il est indispensable que son travail soit exécuté correctement et donc contrôlé. Il s'agit d'un contrôle *a priori* du travail (Chiapello, 1996), destiné à conformer le comportement du client (Ouchi et Maguire, 1975) aux exigences de l'entreprise. Les moyens de contrôle utilisés par *French Connection* sont analysés dans le tableau 3.

Tableau 3 : moyens de contrôle utilisés par l'entreprise *French Connection*

Modes de contrôle	Objectif	Leviers d'action	Moyens de contrôle	
			Temps du personnel en contact	Dispositifs techniques et organisationnels
Contrôle par la socialisation	Socialiser le client	Expliquer au client le fonctionnement de l'entreprise et son rôle (accueil du client)	Temps d'investissement dans la relation	Site internet Livret d'accueil
		Entretenir la relation de service (fidélisation du client)	Temps d'investissement dans la relation	
Contrôle par la motivation	Motiver le client à travailler	Incitation positive : inciter le client par des prix 30% moins chers		Site internet
		Incitation par la peur de la sanction		Sanctions prévues dans le contrat : sanctions financières et fin du contrat
Contrôle par l'autonomisation	Donner au client les moyens intellectuels de travailler	Former le client au travail d'exécution	Temps d'autonomisation du client (limité)	Livret d'accueil Vidéo de formation
	Donner au client les moyens matériels de travailler	Équiper le client		Plateforme d'échange de données Logiciel Quick-compta
		Guider le parcours du client		Plateforme d'échange de données (mise en place de relances)
		Adapter la matière au travail du client		Lignes bancaires à qualifier (réservé aux entreprises qui ont une comptabilité de trésorerie)

On retrouve ici les modes de contrôle du travail du client (Picot-Coupey et Tahar, à paraître) : le contrôle par la motivation, le contrôle par la socialisation et le contrôle par l'autonomisation. Le contrôle par la motivation est assuré par la promesse de prix 30% moins élevés que leurs concurrents. Une communication importante sur internet (site et réseaux sociaux) martèle un slogan simple rappelant que la prestation proposée est moins chère pour les TPE. Le contrôle est également assuré par la socialisation du client. En effet, la phase d'accueil permet de lui expliquer le concept du cabinet, son organisation et le rôle qu'il aura dans celle-ci. Enfin, on retrouve également le contrôle par l'autonomisation à travers ce qui est qualifié d'« *éducation* » chez *French Connection*.

Ces trois modes de contrôle impliquent la mise en œuvre de moyens importants : du temps consacré par les salariés (Meyssonnier et Tahar, 2014) et des dispositifs techniques. Ainsi, la socialisation est obtenue grâce au temps d'investissement dans la relation consacré au client en début de relation, ainsi que grâce à des dispositifs tels que le livret d'accueil. L'autonomisation donne au client les moyens intellectuels de faire son travail. Cette formation nécessite du temps de personnel (temps d'autonomisation) et des outils tels qu'une vidéo disponible en ligne. Cette autonomisation implique également que le client ait les moyens matériels de réaliser les tâches qui lui incombent. La formation ne suffit pas à en faire un bon exécutant, il doit également être capable matériellement de réaliser les opérations qui lui ont été attribuées. Il ne s'agit pas de lui fournir un chariot pour qu'il puisse y mettre ses achats, un plateau pour porter son repas, un distributeur automatique pour qu'il puisse retirer de l'argent. Ici le cabinet équipe son client d'une plateforme d'échanges de données et du logiciel *Quick-compta*. Le client est guidé par la plateforme qui lui rappelle les opérations qu'il doit réaliser. Les lignes bancaires transmises par la banque correspondent à la matière que le client doit traiter.

Le client est bien un employé intermittent (Picot-Coupey et Tahar, à paraître) qui alterne périodes de travail pour l'entreprise et périodes non travaillées. Cette absence de continuité constitue une difficulté pour l'entreprise. Elle a intérêt à ce que le client ne perde pas ses compétences et n'oublie pas de réaliser son travail (déposer les documents, qualifier ses lignes bancaires ou faire sa saisie) dans les délais impartis. Un nouveau moyen de contrôle par la motivation est ici identifié, il s'agit de la peur de la sanction. Elle prend deux formes : la sanction financière et la fin du travail. En effet, lorsque le client réalise mal son travail (du fait d'erreurs de comptabilisation ou de non-respect des délais), cela engendre un surcroît de travail pour le personnel et des frais supplémentaires sont facturés au client. Si le client ne s'améliore pas, *French Connection* met fin à son travail, soit partiellement en lui retirant la possibilité de réaliser les tâches qu'il exécute mal (la saisie comptable), soit entièrement, par son limogeage et la rupture du contrat, s'il ne respecte pas les consignes et les délais fixés. Cette dernière option est liée au fait que l'expert-comptable engage sa responsabilité sur le travail réalisé.

Mais cette organisation génère des coûts importants et des marges faibles, aussi est-il nécessaire de tenir compte du cycle de vie du client (Blattberg *et al.*, 2001). Contrairement à la grande distribution où le client s'approprie très rapidement les outils et les moyens qui sont mis à sa disposition, ici le temps nécessaire pour rendre le client autonome dure près de six mois. Au-delà de cet apprentissage, le client ne devient rentable qu'à moyen terme (durant sa deuxième année). Il est par conséquent nécessaire pour l'entreprise d'engager une relation de service durable avec le client (Grönroos, 1984) et de le fidéliser. Si le contrôle par la motivation permet de faire accepter le travail au client, c'est en revanche le contrôle par la socialisation qui va le fidéliser. L'entreprise doit ainsi régulièrement investir du temps dans la relation avec le client (Meyssonnier et Tahar, 2014). Ce temps crée de la valeur pour chacun des deux coproducteurs du service. Il apporte de la satisfaction au client et permet au prestataire d'assurer sa rentabilité. L'exemple de *French Connection* met en évidence que la socialisation ne se limite pas aux débuts de la relation, elle est indispensable pour « *entretenir la flamme* ». Il s'agit donc d'inscrire le temps court de l'interface de service, le temps opérationnel, dans le temps long de la rentabilité afin de fidéliser le client-exécutant performant. La valeur est bien co-crée avec le client (Vargo et Lusch, 2004).

Conclusion

Pour toute entreprise, améliorer sa productivité constitue un moyen d'accroître sa rentabilité. L'étude de cas menée au sein du cabinet *French Connection* met en évidence que les activités de service intellectuel peuvent y parvenir en s'inspirant des recettes de la grande distribution. Deux leviers sont identifiés : l'industrialisation de la coproduction du service intellectuel et le contrôle du travail du client.

Du fait de l'impossibilité de produire un service s'il n'y a pas de client pour le consommer, l'industrialisation de la coproduction du service intellectuel implique à la fois une consommation de masse et une industrialisation de la production. Pour adopter une stratégie de volume et développer une consommation de masse, des techniques *marketing* sont nécessaires : création de prestations pré-packagées à prix forfaitaire (déconnecté du temps de travail réellement passé), prix bas, communication importante etc. L'industrialisation de la production repose sur une production en grande quantité et une rationalisation des processus.

Mettre au travail le client permet à l'entreprise de service de réduire ses coûts de personnel en substituant du temps de travail de client (gratuit) à du temps de travail de salarié (payé). Comme dans une entreprise de service « *de faire* » (Gadrey, 2003), pour que ce travail soit efficace, il doit être contrôlé. Ce contrôle *a priori*, destiné à orienter le comportement du client, passe par la socialisation, la motivation et l'autonomisation du client, à travers des dispositifs tangibles et du temps accordé au client. Notre recherche a mis en évidence que le contrôle par la motivation peut également reposer sur la crainte d'une sanction. En effet, si, malgré tous les efforts déployés par l'entreprise, le client ne parvient pas à travailler correctement, il est sanctionné soit financièrement, soit en perdant le droit de travailler et les avantages qui y sont liés (l'accès à une prestation à prix réduit).

Notre recherche a également mis en évidence que faire travailler le client d'une entreprise de service intellectuel peut impliquer un investissement important en temps et en équipement. Sa rentabilité s'inscrit dans la durée conformément au concept de cycle de vie du client (Blattberg *et al.*, 2001). Il est donc indispensable d'éviter le *turn-over* et de le fidéliser en garantissant une qualité de service élevée. Pour qu'il accepte de travailler dans la durée, la motivation ne suffit pas, l'entreprise doit poursuivre sa socialisation en lui accordant du temps tout au long de la relation et pas uniquement à ses débuts.

Partir des besoins des clients (Vargo et Lusch, 2004) pour proposer des prestations pré-packagées, standardisées mais modulables grâce à des services complémentaires optionnels est bien une voie d'accroissement de la productivité (Sparviero et Preston, 2010). Leur attribuer un prix forfaitaire et déconnecté du temps de travail réellement passé est vraisemblablement le déclencheur d'une approche nouvelle du service intellectuel. La maîtrise du temps devient centrale pour améliorer la rentabilité de l'activité. En effet, en interdisant de reporter sur le client le coût des heures excédentaires, le prix forfaitaire impose la recherche de gains de productivité et implique la mise en place d'un service de contrôle de gestion pour maîtriser le temps.

Les limites de cette recherche constituent autant de pistes pour des recherches futures. Cette étude s'est intéressée au point de vue du dirigeant et des cadres de l'entreprise. Recueillir l'avis des clients permettrait d'analyser leur perception de l'offre de valeur de ce type

d'entreprise. De plus, l'étude de l'opinion des employés de production permettrait certainement d'approfondir les connaissances sur la réalité du partage du travail avec le client.

Si cette recherche contribue à l'étude de l'évolution de l'expertise comptable, elle s'inscrit dans une réflexion plus globale sur l'évolution des services, enjeu majeur des économies occidentales. La maladie des coûts (Baumol, 1967) ne semble pas être une fatalité pour les activités de services intellectuels. Une étude longitudinale au sein de plusieurs entreprises de service mobilisant des *inputs* créatifs permettrait de vérifier nos hypothèses.

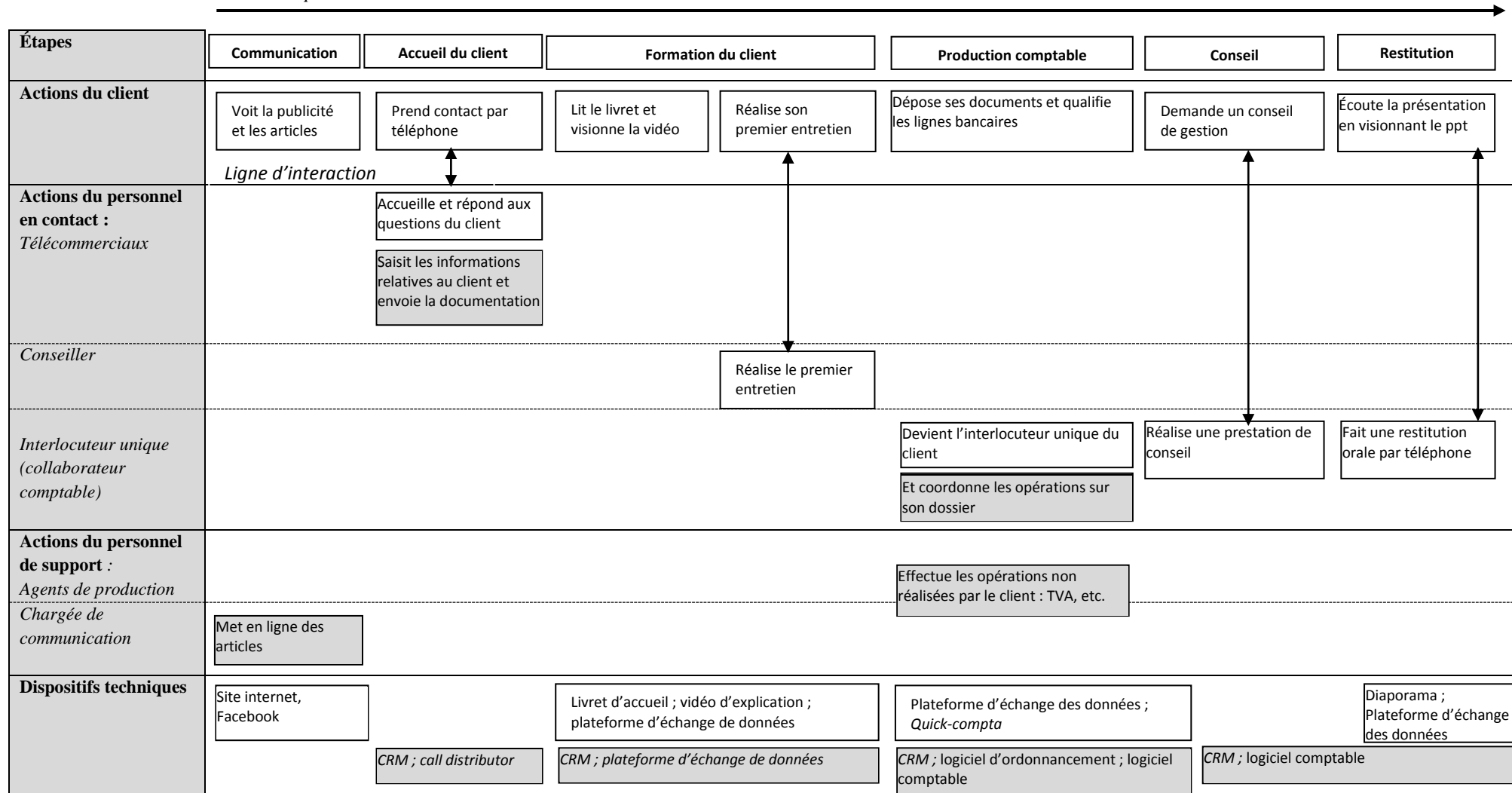
Bibliographie

- Ayerbe C. et Missonier A. (2007). Validité interne et validité externe de l'étude de cas : principes et mise en oeuvre pour un renforcement mutuel. *Finance Contrôle Stratégie* 10 (2) : 37-62.
- Bancel-Charensol L. et Jougoux M. (1997). Un modèle d'analyse des systèmes de production dans les services. *Revue française de gestion* (113) : 71-81.
- Baumol W.J. (1967). Macroeconomics of unbalanced growth: the anatomy of urban crisis. *The American Economic Review* : 415-426.
- Baumol W.J., Blackman S.A.B. et Wolff E.N. (1985). Unbalanced Growth Revisited: Asymptotic Stagnancy and New Evidence. *American Economic Review* 75 (4) : 806-817.
- Blattberg R.C., Getz G. et Thomas J.S. (2001). *Customer Equity: Building and Managing Relationships as Valuable Assets*, Harvard Business Press.
- Bonnemaizon A., Cadenat S., Benoit-Moreau F. et Renaudin V. (2012). Client « exécutant », « assistant marketing opérationnel », « relais » ou « apporteur de solutions » : Dis-moi ce que tu fais, je te dirai qui tu es. *Management & Avenir* 2 (52) : 175-193.
- Bowen D.E. (1986). Managing customers as human resources in service organizations. *Human Resource Management* (3) : 372.
- Chapellier P. (2003). Les apports potentiels d'Internet à la mission de l'expert-comptable dans les petites entreprises. *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 9 (2) : 171-187.
- Chiapello È. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit* (2) : 51-74.
- Codello-Guijarro P., Jougoux M., Camisullis C. et Szpirglas M. (2013). Le contrôle organisationnel du client. *Revue française de gestion* (5) : 99-114.
- Daumas J.-C. (2006-a). L'invention des usines à vendre. *Réseaux* n° 135-136 (1) : 59-91.
- Daumas, J. C. (2006-b). Consommation de masse et grande distribution. *Vingtième siècle. Revue d'histoire*, (3), 57-76.
- Demers C. (2003). L'entretien. In *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative. Les essentiels de la gestion.* : Colombelles : Editions EMS, : 173-210.
- Desiraju R. et Shugan S.M. (1999). Strategic Service Pricing and Yield Management. *Journal of Marketing* 63 (1) : 44-56.
- Dietrich A. et Moysan-Louazel A. (2012). Conflits de territoire dans la profession d'expert-comptable. *Revue Française de Socio-Économie* n° 9 (1) : 227-245.
- Dujarier M.A. (2008). *Le travail du consommateur, de Mac Do à E-bay, comment nous coproduisons ce que nous consommons*, Paris, La découverte.
- Dyer W.G. et Wilkins A.L. (1991). Better stories, not better constructs, to generate better theory: a rejoinder to Eisenhardt. *Academy of management review* 16 (3) : 613-619.
- Gadrey J. (2003). *Socio-économie des services*, La Découverte.

- Grandclément, C. (2011). Le libre-service à ses origines: mettre au travail ou construire le consommateur ? *Entreprises et histoire*, (3), 64-75.
- Grönroos C. (1984). A service quality model and its marketing implications. *European Journal of marketing* 18 (4).
- Kaufmann J.-C. (2008). *L'entretien compréhensif* 2e édition., Paris : Armand Colin.
- Lovelock C. et Gummesson E. (2004). Whither Services Marketing? In Search of a New Paradigm and Fresh Perspectives. *Journal of Service Research* 7 (1) : 20-41.
- Lovelock C.H. et Yip G.S. (1996). Developing Global Strategies for Service Businesses. *California Management Review* 38 (2) : 64-86.
- Meyssonnier F. et Tahar C. (2014). Gérer et contrôler le temps de l'interface prestataire-usager dans les services publics. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 20 (2) : 39-66.
- Moati P. (2011). *Nouvelle Révolution commerciale (La)*, Odile Jacob.
- Moysan-Louazel A. (2012). Les marchés du travail et de la formation: entre singularités et proximités. *Formation emploi* (4) : 19-34.
- Ouchi W.G. et Maguire M.A. (1975). Organizational Control: Two Functions. *Administrative Science Quarterly* 20 (4) : 559.
- Picot-Coupey K. et Tahar C. (à paraître). As-tu bien travaillé aujourd'hui mon client ? Comment faire du client de la grande distribution un bon exécutant - Le cas d'Ikea. In *Coopération et réseaux en gestion*. Presses universitaires de Rennes.
- Royer I. et Zarlowski P. (1999). Echantillon(s). In *Méthodes de recherche en management*. : Paris : Dunod, : pp. 188-223.
- Sparviero S. et Preston P. (2010). Creativity and the positive reading of Baumol cost disease. *Service Industries Journal* 30 (11) : 1903-1917.
- Tahar C. (2012). *La gestion des temps et des délais dans les services publics municipaux*. Thèse de doctorat. Nantes : Université de Nantes.
- Vargo S.L. et Lusch R.F. (2004). Evolving to a new dominant logic for marketing. *Journal of marketing* : 1-17.
- Wacheux F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Paris : Economica.
- Yin R.K. (2009). *Case Study Research: Design and Methods*, SAGE.
- Zeithaml V.A., Parasuraman A. et Berry L.L. (1985). Problems and Strategies in Services Marketing. *Journal of Marketing* 49 (2) : 33-46.

Annexe : *blueprint* du processus client

Axe du temps



Les actions et les dispositifs présentés dans des cellules grisées ne sont pas perceptibles par le client, contrairement à ceux figurant dans des cellules blanches.