



HAL
open science

Quel pilotage pour des activités de service plus performantes ? Le cas du contrôle du Revenue Management

Caroline Tahar

► **To cite this version:**

Caroline Tahar. Quel pilotage pour des activités de service plus performantes ? Le cas du contrôle du Revenue Management. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01900497

HAL Id: hal-01900497

<https://hal.science/hal-01900497v1>

Submitted on 26 Oct 2018

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.

Quel pilotage pour des activités de service plus performantes ?

Le cas du contrôle du Revenue Management

Caroline TAHAR

Résumé

De nombreuses entreprises de service mettent en place des actions de *Revenue Management* pour améliorer leur performance. Pourtant accroître le chiffre d'affaires ne suffit pas à augmenter les résultats.

Dans cette recherche, nous nous intéressons à la question suivante : comment les systèmes de pilotage de la performance peuvent-ils contribuer à la réussite d'une stratégie de croissance mettant en œuvre des techniques de *Revenue Management* ?

Pour répondre à cette question, nous mobilisons les résultats issus d'une recherche intervention menée au sein d'un établissement de services aux étudiants.

Nous proposons une modélisation des coûts adaptée aux contraintes des services et à la prise de décision et des indicateurs permettent d'évaluer si les actions mises en œuvre améliorent réellement la performance. Ces systèmes de pilotage doivent être cohérents avec la structure des coûts et la stratégie de l'entreprise, mais également avec les actions qui l'opérationnalisent. Ils doivent s'inscrire dans une démarche d'amélioration continue de la performance.

MOTS CLES : SERVICE – SYSTÈME DE PILOTAGE – COUT VOLUME PROFIT – REVENUE MANAGEMENT

Abstract

Many service organizations use Revenue Management to raise their performance. Though raising revenue is not enough to increase profit.

How performance management systems can contribute to the success of a strategy operationalized by Revenue Management technics?

Our research is based on an intervention in a organization that delivers services to students.

We show the relevance of cost-profit-volume analysis for decision making in service. But indicators must be adjusted to the strategy and its operationalization through Revenue Management. Performance management systems should be consistent with the cost structure and the strategy and the way it is operationalized. They must take part of a performance continuous improvement process.

KEYS WORDS: SERVICE – PERFORMANCE MANAGEMENT SYSTEMS – COST VOLUME PROFIT – REVENUE MANAGEMENT

Introduction

De nombreux auteurs s'interrogent sur l'avenir de l'enseignement et de la recherche en contrôle de gestion (Bourne *et al.*, 2014 ; Labro, 2015 ; Merchant, 2013 ; Van der Stede,

2015). À ce sujet, Van der Stede (2015) considère que bien que les recherches dans ce domaine soient en nette diminution, les questions relatives aux coûts conservent toute leur pertinence. Il invite à mener des recherches au service des praticiens plutôt qu'à être des praticiens de la recherche (« *research for practice rather than research as a practice* »). Parallèlement, Labro (2015) met en évidence que les recherches sur l'information nécessaire à la prise de décision sont rares alors même qu'elles seraient particulièrement utiles pour la gestion d'entreprise et pour l'enseignement. En effet, les managers prennent quotidiennement des décisions pour lesquelles ils souhaiteraient avoir l'information appropriée. Pour Cokins *et al.* (2015), il est nécessaire de réinterroger la pertinence des outils de contrôle de gestion afin qu'ils continuent à répondre aux questions auxquelles sont confrontés les décideurs d'aujourd'hui et de demain. Dans cette même perspective, Labro (2015) plaide à la fois pour l'établissement de liens entre théorie et pratique mais également entre le contrôle de gestion et d'autres champs disciplinaires.

Cet enjeu académique se double d'un enjeu économique lié à l'essor des services au sein de l'économie mondiale. Cette évolution nous invite à réfléchir aux moyens d'accroître la performance des organisations de service. Du fait de la difficulté à réduire leurs charges, nombreuses sont celles qui ont choisi d'agir prioritairement sur leurs recettes (Huefner, 2014). Elles déploient ainsi diverses stratégies de croissance qui impliquent souvent de revoir leur tarification. Les techniques de *Revenue Management*, dont l'objectif est la « *maximisation des revenus globaux de l'entreprise* » (Hikkerova, 2011), se développent dans de nombreuses entreprises de services, mais également au sein d'organisations publiques délivrant des services marchands. La tarification des billets de TGV par la SNCF illustre parfaitement la généralisation de ces techniques qui s'affranchissent des frontières institutionnelles entre secteur public et secteur privé. Évaluer l'efficacité de leurs décisions en matière de fixation et de modulation des prix constitue donc un véritable enjeu pour les entreprises. Pour cette raison, elles mettent souvent en place un *reporting* concernant leurs ventes. Pourtant, les outils utilisés ne sont pas toujours pertinents et peuvent induire des décisions erronées. Cette question de l'évaluation de l'efficacité des choix en matière de gestion des recettes et des prix est essentielle pour les praticiens. En faisant dialoguer deux champs disciplinaires, marketing et contrôle de gestion, elle a également un important intérêt théorique. Toutefois elle n'a, à notre connaissance, pas fait l'objet de travaux académiques.

À travers cette communication, nous chercherons à combler ce manque théorique en explorant la manière dont les systèmes de pilotage de la performance peuvent contribuer à la réussite d'une stratégie de croissance mobilisant des techniques de *Revenue Management*. Dans cette perspective, nous proposons une modélisation des coûts adaptée aux contraintes des services et à la prise de décision concernant les prix. À partir de cette modélisation, nous proposons des indicateurs permettant d'évaluer si les actions mises en œuvre améliorent réellement la performance. Nous verrons que ces outils s'inscrivent dans une démarche d'amélioration continue de la performance.

Pour atteindre ces objectifs, nous avons mené une recherche intervention au sein d'une organisation spécialisée dans la fourniture de deux types de prestations aux étudiants : l'hébergement et la restauration. Confronté à une baisse des subventions de l'État, cet établissement public a initié une démarche nouvelle d'accroissement de ses recettes, basée sur une stratégie de diversification de ses produits et de ses publics alliée à des pratiques de *Revenue Management*. La nouveauté de cette démarche pour cette organisation nous permet

de mettre en lumière des éléments qui auraient été plus difficiles à distinguer dans une entreprise où ces pratiques sont courantes.

Après avoir présenté notre cadre théorique ancré dans la littérature en contrôle de gestion et en management des services (1), nous expliciterons notre démarche de recherche (2), puis, nous mettrons en lumière comment les systèmes de pilotage de la performance peuvent contribuer à la réussite d'une stratégie de croissance mobilisant des techniques de *Revenue Management* (3).

1. Comprendre le service pour une gestion et un pilotage adaptés

Nous allons commencer par présenter les contraintes des activités de service et expliciter en quoi une action sur les recettes peut y répondre. Toutefois, celle-ci ne doit pas uniquement engendrer une hausse du chiffre d'affaires, elle doit procurer un accroissement du résultat, ce qui implique un pilotage adapté au comportement des coûts de l'entreprise.

1.1 Agir sur les recettes, une réponse aux contraintes du service

Les activités de services rencontrent des contraintes de gestion bien particulières au niveau de la gestion de leurs capacités. De nombreuses solutions ont été développées par des entreprises pour y faire face et améliorer leur performance.

1.1.1 Comprendre le service et ses contraintes : la centralité de la gestion des capacités

Longtemps identifiés de «*façon négative, par opposition aux activités agricoles et industrielles*» (Gadrey, 2003), les services sont difficiles à définir. De nombreux auteurs s'y sont essayés. Ainsi, pour Vargo et Lusch (2004), ils correspondent à la mise en application de compétences spécialisées à travers des actions, des processus et des prestations. Cette définition peut être complétée grâce aux travaux de Lovelock et Gummesson (2004) : les services procurent des avantages à travers un accès ou une détention temporaire, contrairement à l'achat de biens fondé sur la propriété. Acheter un service, c'est acheter du temps (Rifkin, 2005), temps de main d'œuvre et/ou temps de biens.

Les services ont des caractéristiques bien spécifiques (Zeithaml *et al.*, 1985). Ils sont immatériels (intangibility), périssables (perishability), hétérogènes (heterogeneity) et leur production est indissociable de leur consommation (inseparability of output and consumption) : production et consommation sont simultanées, conjointes. Il est impossible de produire un service s'il n'y a pas de client pour le consommer. Il n'est donc pas possible de stocker un service. Ainsi, le prestataire ne peut pas produire un service seul, il a besoin du consommateur. Pour cette raison, le service est considéré comme une coproduction au sein de laquelle la participation du client peut être plus ou moins importante, allant de la simple consommation à un véritable travail (Dujarier, 2008). Par conséquent, le prestataire ne peut créer de valeur seul, il peut uniquement faire une proposition de valeur, la valeur est cocrée avec le client (Vargo et Lusch, 2004). Ces caractéristiques font de la gestion des capacités un des enjeux majeurs des activités de service (Meyssonier, 2012).

De nombreuses entreprises de service cherchent à améliorer le rendement de leurs capacités en agissant sur leurs recettes. Agir sur les prix constitue un puissant levier de rentabilité pour les entreprises (Marn et Rosiello, 1992). Ces pratiques sont regroupées sous la dénomination *Revenue Management* ou gestion des recettes.

1.1.2 *Le Revenue Management au cœur de la gestion des capacités*

Pour améliorer leurs résultats, la première étape consiste souvent pour les entreprises à réduire leurs charges (Huefner, 2014). Cette approche présente toutefois des limites. En effet, Huefner (2014) met en évidence qu'une réduction excessive des dépenses peut avoir d'importants effets négatifs sur la qualité de service, sur le moral des employés et sur les perspectives de croissance de l'entreprise. Pour cette raison, un focus sur la croissance des recettes constitue un levier très utilisé. Du fait de la prépondérance des charges fixes de nombreuses activités de service, un accroissement des ventes n'engendre pas une hausse des dépenses dans les mêmes proportions. Agir sur les recettes semble être le moyen le plus sûr d'améliorer la performance pour ce type d'activité. Pour cela, différentes techniques existent. Elles sont rassemblées sous la dénomination *Revenue Management*. Cette gestion des recettes « vise à une maximisation des revenus globaux de l'entreprise » (Hikkerova, 2011).

Le *Revenue Management* est souvent confondu avec le *Yield Management* alors que ce dernier n'est qu'une partie de la gestion des recettes. Le *Yield Management* est un « système de gestion ayant pour objectif l'optimisation du chiffre d'affaires d'un service précis (chambres en hôtellerie, sièges dans le transport aérien...) en jouant sur les prix et les capacités par type de client » (Hikkerova, 2011). Il implique donc une segmentation du marché. Il peut également être défini comme le processus qui permet d'attribuer la bonne prestation au bon consommateur au bon prix afin de maximiser les revenus ou le rendement des capacités (Kimes, 2003). Toutefois, son objectif n'est pas de maximiser l'utilisation des capacités mais d'améliorer le résultat de l'entreprise en optimisant ses capacités. Kimes (1989) précise les sept conditions qui doivent être réunies pour que les techniques de *Yield Management* soient particulièrement adaptées : les outputs sont périssables, les capacités de production sont rigides, des segments de clientèle peuvent être identifiés, les clients peuvent réserver, les fluctuations de la demande sont substantielles, le coût marginal d'une vente est faible, les charges fixes sont importantes. Initialement mises en œuvre par des compagnies aériennes, et en premier lieu par *American Airlines* (Smith *et al.*, 1992), ces techniques se développent dans de nombreuses activités de service (Brotherton et Turner, 2001), notamment la restauration, les activités sportives (golf), les SPA, etc (Kimes, 2011). Ce développement s'accompagne de la création d'indicateurs destinés à mesurer le rendement des capacités : le *RevPAR*, *revenue per room available*, mais également de nouveaux instruments tels que le *Revenue per available seat-hour* dans la restauration qui prend en compte la durée du repas (Kimes *et al.*, 1998).

D'autres techniques relevant du *Revenue Management* permettent également d'accroître les recettes (Kimes *et al.*, 1998 ; Huefner, 2014) : une tarification différenciée (*differential pricing*) (dont *early bird*, *happy hour* et autres réductions (*discounting*)), les programmes de fidélisation des clients (*customer reward programs*), l'ajout de frais de gestion (*add-on fees*), le surbooking (*overbooking*), l'offre de biens ou de services « gratuits » (« *free* » *goods and services*), le forfait illimité (*unlimited-use pricing*), la vente de services groupés ou packagés (*bundling*) ou à l'inverse de services dégroupés (*unbundling*). Cette dernière modalité permet

d'offrir au client des options à différents prix adaptés aux attentes des différents clients (Lieberman, 2011). Lieberman la résume ainsi : *"Let them choose"*. L'objectif est de maximiser les recettes grâce à différentes sources, et pas uniquement à partir de la prestation principale (Kimes, 2003). La mesure de la performance doit également en tenir compte en intégrant les recettes additionnelles à la prestation principale (Kimes, 2011).

La gestion opérationnelle des capacités peut également contribuer à améliorer leur rendement. En effet, des capacités modulables permettant d'adapter l'offre y participent, de même que l'amélioration de leur rotation (*turnover*) (Kimes, 2003). C'est particulièrement le cas dans la restauration car le prix de la prestation est indépendant du temps passé. Ainsi, la durée du repas peut avoir un impact très important sur la rentabilité d'un restaurant durant les périodes chargées (Kimes, 2003).

Toutefois, ces pratiques peuvent être néfastes à l'entreprise si elles ne sont pas maîtrisées. Certaines conditions doivent donc être respectées (Huefner, 2014). Les réductions ne doivent pas être trop fréquentes et ne doivent s'adresser qu'aux clients occasionnels. Les entreprises doivent également tenir compte de la réaction des clients face à ces pratiques. Il est essentiel qu'ils ne les jugent pas inéquitables. De plus, elles doivent être transparentes et faciles à comprendre sous peine de dégrader la confiance que les clients ont vis-à-vis de l'entreprise.

Au cœur de ces démarches d'amélioration de la rentabilité par les recettes, il y a les prix qui doivent être fixés et modulés (Marn et Rosiello, 1992), mais également les coûts. Toute vente, même à prix réduit, doit générer une marge sur coût variable, appelée également marge contributive (Zilberberg, 2012), positive. Huefner (2014) précise qu'au-delà du calcul de cette marge contributive, ces actions doivent s'inscrire dans une analyse basée sur la notion de coût d'opportunité (*opportunity cost*) prenant en compte l'ensemble des conséquences de la décision. Pour ces raisons, Il insiste sur l'importance du rôle que les comptables et les contrôleurs de gestion doivent jouer dans le *Revenue Management* et mettant en place un système de pilotage pertinent.

1.2 Mettre en place un système de pilotage pertinent au service de la stratégie de l'entreprise

Il n'y a pas de système de pilotage universel, pertinent par nature. Il doit être adapté à la stratégie mise en place et au comportement des coûts au sein de l'entreprise.

1.1.1 Mettre en place un système de pilotage pertinent

Merchant (2013) définit le pilotage comme la science du *design*, du déploiement et de l'animation d'un système de *reporting* destiné à améliorer les profits. Il doit prendre en compte la manière dont les opérationnels vont l'employer et l'utiliser. Il rappelle la nécessité d'adapter le système de pilotage aux besoins de l'organisation. De plus, il insiste sur le fait que *« distinguer ce qui compte de ce qui est compté constitue la leçon la plus importante en matière de pilotage »*. Il souligne ainsi les biais qui peuvent intervenir au niveau du choix des indicateurs et de leur interprétation. De plus, il est nécessaire de ne pas confondre l'outil et le but réel de l'entreprise, afin d'éviter tout déplacement des buts (Merton, 1940). Fabre et Bessire (2006) précisent que la pertinence d'un système de comptabilité de gestion ne tient pas à la *« mise en œuvre d'une méthode supposée supérieure à une autre (dans les années*

*quatre-vingt-dix, la méthode de l'activity based costing (ABC) a souvent été présentée comme « la » solution) ». Pour Kaplan (1988), une méthode ne suffit pas. Il est nécessaire de choisir un système adapté aux besoins, aux spécificités de l'entreprise et aux circonstances qu'elle doit affronter (Baiman *et al.*, 2010).*

Sans entrer dans le détail des travaux sur les calculs de coûts, il est possible de distinguer deux grandes orientations : les coûts complets et les coûts partiels. Le coût complet est particulièrement pertinent pour valoriser les stocks. Il permet d'incorporer des charges fixes dans leur coût et de les transférer à la période suivante (Baiman *et al.*, 2010). Merchant (2013) souligne que constituer des stocks et les valoriser au coût complet permet d'accroître comptablement les produits d'une année par le biais de variations de stocks au compte de résultat. Cela permet de transformer une dépense en actif et de l'inscrire au bilan. *A contrario*, un calcul de coût variable fait directement peser les charges fixes sur la période durant laquelle elles apparaissent (Baiman *et al.*, 2010). Merchant (2013) précise que un système basé sur le coût variable est plus pertinent pour rapporter le coût marginal d'une production. Les analyses basées sur le coût variable, la marge sur coût variable, le seuil de rentabilité, l'analyse différentielle, sont rassemblées sous l'appellation de modèle coût-volume-profit (CVP). Clark (1923) met en évidence qu'il est très pertinent pour gérer les problèmes de capacités inutilisées. Les opinions sur ce modèle sont très contrastées. Certains auteurs, tel Shank (1989), considèrent qu'une analyse de la marge sur coût variable (ou marge contributive) ne joue presque aucun rôle dans une gestion stratégique des coûts. Dans le même esprit, Kaplan *et al.* (1990) estiment qu'une telle analyse n'est plus pertinente. *A contrario*, Răvaş (2013) écrit que les décideurs peuvent utiliser le modèle CVP pour prendre de nombreuses décisions stratégiques, comme par exemple proposer de nouvelles options à un service existant. Paul A. Phillips (1994) met en évidence que ce modèle est très utilisé dans le secteur de l'hôtellerie, du fait de l'importance des charges fixes. Bien entendu, ce modèle doit être adapté aux contraintes du secteur, notamment en matière d'incertitude de la demande. Pour Gardner (1954), en plus de permettre une meilleure compréhension des problèmes de gestion, le contrôle du seuil de rentabilité permet à une entreprise et à ses équipes de réagir plus vite. En effet, à travers une telle analyse, l'impact des variations du chiffre d'affaires sur le résultat est plus clair et direct. Pour lui, avec ce type d'analyse il n'est pas nécessaire «*d'attendre pour voir*» comme dans un rétroviseur, les chiffres qui en sont issus de permettent d'aller de l'avant et d'avancer vite.

Toutefois, Bourne *et al.* (2014) considèrent que piloter la performance par le biais de la mesure n'est pas possible dans les situations où l'environnement change rapidement, les solutions sont incertaines et où toute mesure précise est impossible. Ils précisent que ces situations sont de plus en plus fréquentes dans certains domaines comme la recherche, le développement de nouveaux produits et prestations, le travail intellectuel et de nombreuses organisations de service. Ainsi, pour mettre en place un système de pilotage, il est nécessaire de l'adapter au comportement des coûts et à la stratégie de l'entreprise.

1.1.2 Un pilotage ajusté au comportement des coûts de l'entreprise et à sa stratégie

Krishnan (2015) a mis en évidence les éléments qui ont un impact sur le comportement des coûts : les fluctuations de la demande (*demand uncertainty*), la structure des coûts (*cost structure*), l'asymétrie des coûts (*cost asymmetry*) et le mode de régulation (*regulation*). En effet, en cas de fluctuations de la demande, les capacités inutilisées (*idle capacities*) génèrent

des coûts inutiles (*sunk costs*) Les managers doivent arbitrer entre ce coût lié à une sous-activité et le manque à gagner lié à une capacité insuffisante (Balakrishnan *et al.*, 2014). Krishnan (2015) souligne que la structure des coûts est trop souvent oubliée, pourtant elle a un impact important sur leur montant. Plus la part de charges fixes est importante, plus le risque de ne pas atteindre son seuil de rentabilité est grand pour une entreprise (Hornngren *et al.*, 2006). Des charges fixes prépondérantes accroissent le levier opérationnel (*operating gearing*), démultipliant les variations du chiffre d'affaires sur le résultat, à la hausse comme à la baisse. Pour cette raison, des entreprises optent pour l'*outsourcing*, la location ou l'interim afin d'améliorer l'élasticité des coûts pour faire face aux fluctuations de la demande (Holzhacker *et al.*, 2015). Anderson *et al.* (2003) mettent en évidence l'asymétrie (*cost asymmetry*) ou viscosité des coûts (*cost stickiness*). Elle provient du fait qu'un accroissement d'activité engendre une variation plus importante des coûts qu'une diminution de celle-ci.

Comprendre le comportement des coûts permet au manager de mettre en place des systèmes de régulation pour y faire face et de contribuer à la réussite de la stratégie définie. En effet, Shank (1989) souligne que l'information relative aux coûts joue un rôle important dans la définition et la mise en œuvre d'une stratégie. Lorsque cette information est directement utilisée au service de la stratégie, on parle alors de gestion stratégique des coûts. Pour Melnyk *et al.* (2014), le système de pilotage de la performance et la stratégie doivent être créés conjointement par l'entreprise pour mieux faire face à son environnement. Ces auteurs soulignent que pour améliorer sa performance, l'entreprise doit s'assurer d'un parfait ajustement entre son environnement, sa stratégie et son système de pilotage.

Cette revue de littérature met en évidence que des recherches en management et marketing des services ont identifié les contraintes spécifiques de ces activités et analysé les techniques de *Revenue Management* qu'elles développent pour y faire face. Elle montre également que des travaux en contrôle de gestion ont analysé les conditions de la pertinence des systèmes de pilotage et l'importance de prendre en compte lors de leur élaboration le comportement des coûts et la stratégie de l'entreprise. Comment les systèmes de pilotage de la performance peuvent-ils contribuer à la réussite d'une stratégie de croissance mobilisant des techniques de *Revenue Management* ? Cette question n'a pas véritablement fait l'objet de recherches alors qu'elle est cruciale pour les entreprises de service. Nous avons donc cherché à combler ce manque théorique à partir d'une recherche intervention menée au sein d'un établissement prestataire de services aux étudiants qui a mis en œuvre des actions de *Revenue Management*.

2. Une recherche intervention

Nous allons maintenant expliciter la méthodologie que nous avons suivie et présenter le terrain de notre recherche.

2.1 Produire des connaissances dans une logique transformative

Peu d'articles sont basés sur une recherche intervention. En effet, ce type de recherche demande beaucoup de temps. Pourtant, elles offrent des possibilités importantes de produire des savoirs nouveaux, (Suomala *et al.*, 2014). Toutefois, c'est sa finalité qui constitue sa caractéristique majeure. Une recherche intervention permet de produire des connaissances

dans une logique transformative. Il s'agit d'« accompagner l'entreprise dans une action délibérée de changement et produire de la connaissance à partir de l'observation des transformations réalisées » (Krief et Zardet, 2013). La recherche intervention en sciences de gestion s'inscrit dans une triple perspective : « décrire, expliquer et transformer l'objet de recherche » afin de mieux le comprendre (Krief et Zardet, 2013). Elle produit « à la fois des connaissances pratiques utiles pour l'action et des connaissances théoriques plus générales » (David, 2012). Son point de départ est un « projet concret de transformation » et il a pour objectif « la construction concrète de la réalité » (David, 2012). Cette production de connaissances se fait dans l'interaction avec le terrain. Ainsi, « l'objectif est de comprendre en profondeur le fonctionnement du système, de l'aider à définir des trajectoires possibles d'évolution, de l'aider à en choisir une, à la réaliser à en évaluer le résultat » (David, 2012).

La recherche intervention peut contribuer à réaliser une recherche à la fois rigoureuse et pertinente pour les entreprises. En effet, « une plus grande proximité entre les enseignants-chercheurs et les entreprises devrait donner lieu à la production d'une recherche plus pertinente » (Barthélemy, 2012). En plus de disposer d'une portée théorique, les connaissances ainsi produites doivent être actionnables (Hatchuel, 2005). Ainsi, il est indispensable de prendre en compte le point de vue du décideur (Malhotra *et al.*, 2000) qui attend des résultats exacts (*accurate*), actualisés (*current*), suffisants (*sufficient*), disponibles (*available*) et pertinents (*relevant*), sans pour autant que cela altère la rigueur de la recherche. Pour que la recherche-intervention soit de qualité, « les contributions produites ne doivent pas être uniquement pratiques, elles doivent également être significatives d'un point de vue théorique, ce qui implique que le chercheur doit être efficace à la fois dans le domaine qui est le sien (*emic domain* – la recherche), mais également dans celui auquel il n'appartient pas (*etic domain* – l'entreprise) » (Suomala *et al.*, 2014).

La recherche intervention conduit à un positionnement particulier du chercheur. Elle le fait descendre « dans l'arène pour éprouver lui-même les champs de force qui traversent l'organisation et la mettent en tension » (Moison, 2010). Elle « implique pour le chercheur d'intervenir délibérément sur la réalité étudiée » (Allard-Poesi et Perret, 2003). Si cette proximité avec le terrain est un atout pour appréhender la réalité (Baumard *et al.*, 2007), le chercheur doit veiller à ce qu'elle n'entame pas la validité interne de la recherche. Ainsi, « l'enjeu pour les enseignants-chercheurs est de parvenir à conserver une certaine distance » (Barthélemy, 2012). La recherche-intervention implique également un rapport au temps bien particulier, « une temporalité imposée, liée aux nécessités de l'action » (Grevin, 2011). De plus, elle se déploie dans le temps.

Bien que la nature fortement contextualisée des résultats puisse apparaître comme une limite (Krief et Zardet, 2013), elle ne remet pas en cause sa validité externe. La recherche-intervention n'a pas pour objectif la généralisation statistique mais la généralisation analytique d'une théorie. Elle vise « 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).

Nous n'avons pas choisi le terrain étudié car nous avons été sollicités par le directeur de l'établissement concerné. Nous avons donc cherché à le comprendre avec précision afin de ne pas tirer de conclusions erronées de cette recherche. Pour garantir sa validité interne, sa cohérence logique (David, 2012), nous avons établi un cadre théorique rigoureux afin

d'«assurer une interrelation forte entre les observations empiriques et les concepts théoriques » (Ayerbe et Missonier, 2007).

La collecte des données a nécessité trois techniques : entretiens, documents et observations, sous trois formes : qualitatives, quantitatives et financières (Krief et Zardet, 2013). En vertu du principe d'investigation prospective (David, 2012) les entretiens n'ont pas été structurés, ils ont été proches d'une conversation (Kaufmann, 2008). Certains étaient individuels, d'autres ont été réalisés en groupe. S'agissant d'une recherche-intervention, l'observation a pris une forme bien particulière. Baumard *et al.* (2007) évoquent un « *observateur qui participe* ». « *Sa participation à la vie de l'organisation étudiée reste marginale et son rôle de chercheur est clairement défini auprès des sujets-sources* », « *pour peu qu'il réussisse à créer une relation de confiance avec les sujets-sources, il dispose d'une grande latitude pour compléter l'observation* » (Baumard *et al.*, 2007). Grâce à la relation de confiance établie et du fait de l'objectif de l'intervention, de nombreux documents internes ont été mis à notre disposition : données financières, de comptes rendus de réunion, de rapports d'audit, etc.

Notre protocole de recherche s'est ajusté aux circonstances et aux opportunités conformément au principe d'inachèvement (Hatchuel, 1994). En effet, dans le cadre d'une recherche-intervention, la flexibilité est indispensable (Baumard *et al.*, 2007). Au total, plus de soixante-dix heures d'entretiens et de réunion ont été menées durant plus de dix-huit mois. Des visites de sites ont également été réalisées.

Nous allons maintenant présenter l'établissement qui a constitué notre terrain d'observation scientifique.

2.2 Un établissement en quête d'un nouvel équilibre

Nous avons réalisé cette recherche intervention au sein d'un établissement qui délivre des prestations aux étudiants. Il fait partie d'un réseau national constitué de vingt-huit établissements dont la mission est de favoriser l'amélioration des conditions de vie et de travail des étudiants. Leur mission sociale (bourses sur critères sociaux, aides financières) s'étend à tous les services de proximité de la vie quotidienne des étudiants (logement, restauration, culture, etc.) de la région concernée.

Il s'agit d'un établissement public dont les activités peuvent être distinguées selon qu'elles ont ou non un caractère marchand. Le versement d'aides directes aux étudiants, l'action sociale et le fonds national d'aide d'urgence sont des activités non marchandes. Le logement étudiant et la restauration universitaire correspondent à des activités marchandes. À ce titre, et même si des fonds publics leur permettent de proposer des tarifs dits « *sociaux* » pour les étudiants, leur gestion est comparable par de nombreux aspects à celle pratiquée dans des établissements privés.

Le financement de l'activité de cet établissement provient de subventions et de ressources propres. Les subventions sont de deux ordres : les aides directes aux étudiants (qui seront ensuite versées aux étudiants) et la subvention pour charges de service public (SCSP). Cette dernière est une subvention de fonctionnement annuelle destinée à couvrir à la fois les dépenses de personnel et les frais de fonctionnement de l'établissement. Les ressources propres proviennent des recettes dégagées par les activités marchandes. L'hébergement et la restauration sont ainsi financés principalement par les recettes qu'elles génèrent et dans une

moindre mesure par la SCSP. En 2015, l'hébergement devait être intégralement financé par ressources propres.

La répartition de moyens aux différents établissements du réseau est effectuée dans le cadre des axes stratégiques et des actions du projet 2020 du réseau. L'objectif est clairement affiché, il s'agit d'améliorer l'efficacité de l'activité dans les trois domaines principaux (aides directes, restauration et hébergement) et de poursuivre la modernisation des services de la vie étudiante, la mutualisation des fonctions support, l'optimisation des achats, la simplification des procédures, en améliorant productivité et performance. Cette allocation des moyens est réalisée dans un contexte contraint par la situation des finances publiques. Depuis 2013, le réseau a travaillé sur de « *nouveaux critères de répartition de la subvention de fonctionnement et sur une approche économique en coûts complets basée sur une analyse des réalités économiques et des contextes territoriaux spécifiques sociaux-économiques, mais aussi de la performance économique des établissements et de son évolution* »¹. L'activité et la performance des différents établissements sont donc mesurées et comparées. Chacun dispose d'une grande liberté de gestion pour ses activités marchandes, notamment au niveau de la définition de son offre de service.

L'établissement au sein duquel nous réalisons notre intervention fait partie des établissements de grande taille du réseau. Il est situé dans une région plus dynamique que la moyenne où la population étudiante (120 000 étudiants dans la région) augmente plus rapidement que la moyenne nationale. En 2014, les activités non marchandes représentent 8% du budget de fonctionnement tandis que les activités marchandes pèsent pour 92%. L'activité restauration représente une part importante de ses activités marchandes. Elle pèse ainsi 41% du chiffre d'affaires global, ce qui est nettement supérieur aux autres établissements du réseau (part inférieure à 30% pour bon nombre d'entre eux).

747 salariés (135 personnels administratifs et 612 personnels ouvriers)
8300 logements (23 résidences étudiantes comprenant des chambres et des studios)
35 sites de restauration (21 restaurants en libre-service et 36 cafétérias-snacks)
Présent dans 8 villes
Budget : 10,1 M€ de crédits d'investissement et 55,5 M€ de crédits de fonctionnement (dont 13,21 M€ de subvention pour charges de service public)

Encadré 1 : données 2013 concernant l'établissement étudié

Les derniers exercices budgétaires de l'établissement étudié ont montré une dégradation de sa situation financière. En 2013, il a enregistré un déficit. Sa trésorerie reste confortable mais sa capacité d'autofinancement est faible. Un plan de retour à l'équilibre lui a été demandé par le national dans le cadre du budget 2015. C'est dans ce contexte et avec pour mission d'aider cet établissement à « *s'inscrire plus nettement dans une trajectoire à même de lui faire atteindre les performances d'établissements comparables du réseau* »² que nous avons entamé cette intervention. Mener cette recherche au sein d'un établissement public nous a donné l'opportunité d'étudier l'implémentation d'un nouveau système de pilotage lié à l'émergence d'une nouvelle stratégie et à la mise en place de techniques de *Revenue Management*.

¹ Extrait du plan de retour à l'équilibre présenté en décembre 2014 au Conseil d'administration de l'établissement étudié.

² Extrait du Plan de retour à l'équilibre.

3. Un système de pilotage adapté au service d'une nouvelle stratégie

Après avoir explicité la stratégie mise en place et les outils de gestion sur lesquels elle s'appuie, nous proposerons une modélisation des coûts adaptée aux contraintes des services et à la prise de décision concernant les prix. Nous verrons ensuite comment elle peut être mobilisée au service de la stratégie.

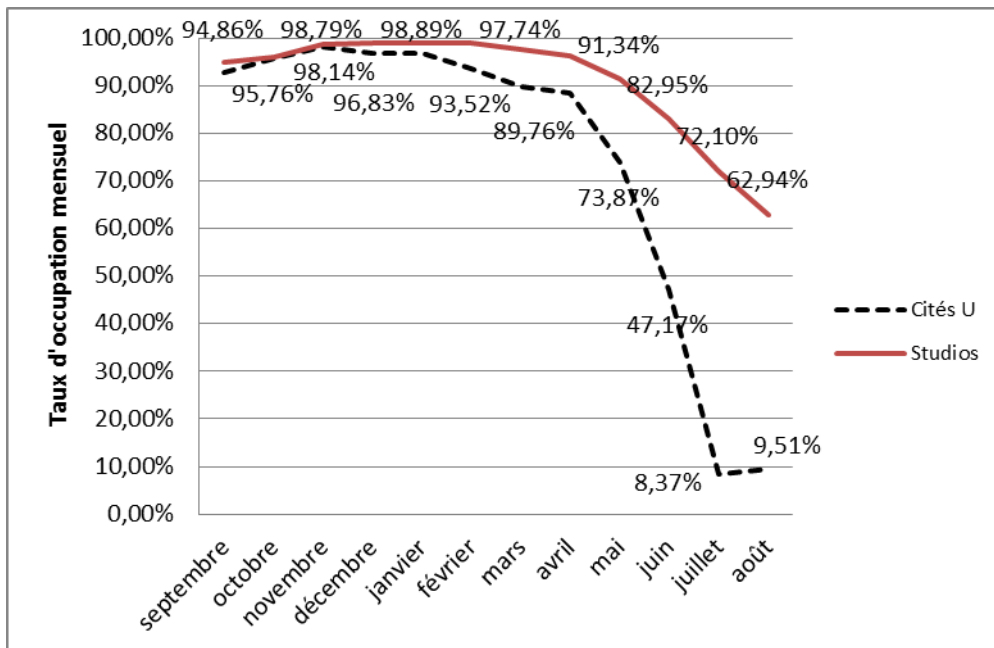
3.1 Une « stratégie recettes » pour faire face à un problème classique dans les services

Notre intervention a permis de poser un diagnostic, de proposer et de faire adopter des réponses basées sur le développement des recettes et de faire évoluer le mode d'évaluation des résultats.

3.1.1 Le diagnostic : un établissement confronté à un problème de gestion des capacités

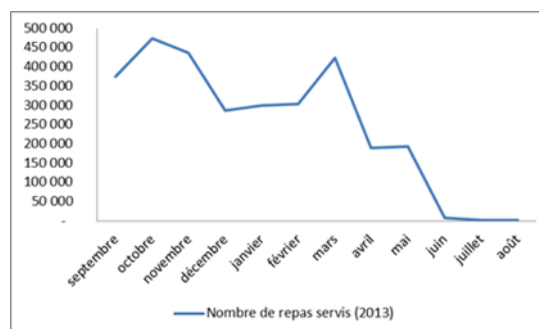
La restauration et l'hébergement connaissent une progression de leurs dépenses supérieure à celle des recettes. Ainsi peut-on lire dans le Plan de retour à l'équilibre que de 2010 à 2013 « *les recettes de la restauration ont progressé de +0,8%, quand les dépenses ont augmenté de +11,5%. Sur la même période, pour l'hébergement on observe des recettes qui progressent fortement +15,6%, et des dépenses de 18%* ».

Au niveau de l'hébergement (logement étudiant), l'insuffisance des recettes provient d'un taux d'occupation trop faible sur l'année. En effet, même s'il est satisfaisant sur le premier semestre, il fléchit à partir de mars puis finit par chuter rapidement à partir de mai (cf. graphique 1). Plusieurs phénomènes contribuent à le détériorer sur l'année : le raccourcissement de l'année universitaire (lié à la semestrialisation) et le développement des stages au second semestre. À partir des données fournies par l'établissement, nous avons mis en évidence qu'une chambre génère huit mois de loyer par an, donc elle ne rapporte rien pendant un tiers de l'année. Ces fluctuations sont moins marquées pour les studios car les locataires peuvent se voir réattribuer leur logement s'ils ne résilient pas leur bail durant l'été. La chute des taux d'occupation en cours d'année est particulièrement forte par rapport à d'autres Crous, notamment ceux où la part des étudiants étrangers est importante. En effet, ils sont nombreux à conserver leur logement l'été car rentrer dans leur famille serait trop coûteux.



Graphique 1 : évolution du taux d'occupation mensuel des logements étudiants sur l'année (données 2013)

La restauration traditionnelle (en restaurant en libre-service) subit elle aussi depuis plusieurs années une baisse d'activité. Le raccourcissement de l'année universitaire a également un impact négatif sur cette activité car les étudiants en stage ou ayant terminé leur année ne les fréquentent plus (cf. graphique 2). À cela s'ajoute une baisse de fréquentation durant l'année universitaire liée à plusieurs éléments : la réduction des temps de pause-déjeuner des étudiants, leur décalage dans la journée (face à des horaires d'ouverture peu adaptés), la concentration des cours sur quelques jours, la longueur des files d'attente, la concurrence etc. Les cafétérias-snacks, dont l'offre est plus flexible, se portent mieux. Du fait de ces éléments, l'offre est surdimensionnée sur une grande partie de l'année. Cette faible activité a comme conséquence directe une productivité très faible. Ainsi, si l'on considère que la productivité moyenne des 28 Crous correspond à un indice de 1, celle de l'établissement étudié est à 0,92.



Graphique 2 : évolution mensuelle des repas servis aux étudiants (données 2013)

Cette insuffisance des recettes a des conséquences d'autant plus graves que les capacités sont rigides. Lorsque la fréquentation des restaurants et des logements baisse, une part importante des dépenses reste inchangée. Ces charges de structure dont le montant est indépendant du niveau d'activité correspondent aux amortissements et à l'entretien des équipements et des bâtiments, les charges de personnel etc. Concernant l'activité hébergement, le directeur répète souvent qu' « *un logement vide coûte autant qu'un logement occupé* ». Ainsi, compte-tenu de

leur taux d'occupation, les chambres rapportent huit mois de loyer mais coûtent douze mois de charges.

Cet établissement a une activité saisonnière liée à celle des établissements d'enseignement supérieur. La contraction de l'année universitaire réduit donc la durée de la haute saison des restaurants et des cités universitaires. Ce phénomène est aggravé par l'importance des charges de structure de ces deux activités, constantes quel que soit le niveau d'activité. Du fait de la rigidité des charges, nous avons proposé la mise en place de solutions relevant du *Revenue Management*.

3.1.2 Une « stratégie recettes » comme réponse à ces difficultés

Après avoir réalisé ce diagnostic, nous avons proposé plusieurs leviers permettant d'accroître les recettes de la restauration et de l'hébergement et nous les avons déclinés en actions concrètes. Du fait de la rigidité des charges, cette « stratégie recettes » (expression utilisée par le directeur de l'établissement) constitue un volet majeur du plan de retour à l'équilibre dont l'objectif est l'accroissement de la marge contributive (ou marge sur coût variable). Dans les deux secteurs, hébergement et restauration, les actions initiées s'inscrivent dans une stratégie de croissance reposant à la fois sur la diversification des marchés et des produits.

Dans cette optique, il a été décidé de proposer les capacités inutilisées à de nouveaux publics. Pour l'hébergement, durant les périodes creuses de printemps et d'été, les logements vacants peuvent être loués à des groupes ayant une saisonnalité inverse à celle des étudiants (dans le cadre de colloques, festivals, compétitions sportives etc.) ou à des individuels. Du fait de la structure des coûts de l'hébergement (coût marginal quasi-nul), l'effet de levier lié à une augmentation du taux d'occupation est très important. Le directeur déclare qu'« un point de taux d'occupation génère 180 000 € de recettes » et donc de marge. Dans le secteur restauration, on retrouve la même volonté d'exploiter les capacités disponibles au profit d'autres clientèles. Dans les deux secteurs, ce développement de marché aboutit à une totale diversification, servir un nouveau public générant de tels changements qu'un nouveau métier émerge.

D'autres actions ne concernent pas uniquement les périodes creuses. Ainsi dans le secteur de la restauration, de nouveaux produits ont été développés afin de générer davantage de marge contributive. Alors qu'il n'y avait jusque-là qu'une formule classique à 3,20 €, deux nouveaux menus ont été créés à des prix plus élevés (cf. encadré 2). De plus, les étudiants ont la possibilité d'acheter en supplément de leur menu un produit additionnel à un prix préférentiel (0,80 € au lieu d'1€ dans le cadre d'un achat à la carte en dehors de toute formule).

Formule FACULTY : 3,20 €

Formule SMART FACULTY : 3,95€

Formule GOURMET : 4,45 €

Pour chaque formule, pour 0,80€ en supplément : Coca-Cola, Jus de fruit en canette, Donut, Muffin, Confiserie (tarif plus avantageux qu'à la carte).

Encadré 2 : la nouvelle offre en cafétéria-snack

Dès lors que le principe de la stratégie et des actions qui en découlent ont été décidées par le comité de direction, il a été nécessaire de déterminer une tarification. Les pratiques existantes

ont ainsi été remises en cause. Jusque-là, les managers de terrain considéraient que le prix d'un menu ou d'un article devait correspondre à trois fois son coût-denrées-boissons. Ils étaient persuadés que le respect de cette règle assurait le financement des charges de structure, quel que soit le volume d'activité. La nouvelle offre a mis fin à cette pratique et à ce mythe. En effet, elle interdisait toute modulation des prix et donc la mise en place de l'offre de l'article complémentaire à prix préférentiel. De plus, elle aurait abouti à des menus beaucoup trop chers. Il a donc été décidé de fixer des prix symboliques incitant le client à acheter. Bien entendu, nous n'avons jamais perdu de vue l'objectif de ces actions : l'accroissement de la marge contributive totale. Au sein de l'établissement, seul le coût-denrées-boissons était calculé, nous avons donc décidé de l'utiliser dans nos calculs, faisant ainsi abstraction des emballages et consommables. Aussi, nous avons calculé la marge sur coût-denrées-boissons d'un menu à 3,20 € (au minimum égale à 1,07 €) et nous avons veillé à ce que les deux autres menus génèrent une marge sur coût-denrées-boissons supérieure ou égale à ce montant. Nous avons donc vérifié les coûts de l'ensemble des articles proposés dans les différents menus. Certains articles dont le coût était trop élevé ont ainsi été proposés dans les menus les plus chers. En ce qui concerne l'article supplémentaire au menu à un tarif préférentiel, nous savions que cette action aboutirait à réduire la marge sur coût-denrées-boissons puisqu'il avait été décidé de réduire le prix de vingt centimes. Nous avons veillé à ce que la marge reste positive afin qu'elle contribue à couvrir les charges de structure. Ici, l'objectif était d'accroître la marge contributive totale en jouant sur les volumes. D'autres actions ont également été initiées comme la formule *Petit déjeuner*, *Café gourmand* et *Goûter* basées sur un principe de *bundling* (achat groupé moins cher qu'à la carte). D'importantes opérations de communication ont été lancées pour soutenir ces actions.

3.1.3 L'évaluation des résultats : la question de la pertinence des indicateurs

Dans le cadre du suivi régulier des résultats, comme dans celui du dialogue de gestion avec le national, l'établissement utilise de nombreux indicateurs de gestion. Certains d'entre eux ne sont pas adaptés à la nouvelle stratégie et aux actions de *Revenue Management* mises en place car ils reposent sur le fonctionnement traditionnel de l'établissement. Certains d'entre eux peuvent même induire des conclusions fausses sur la réussite ou l'échec de la stratégie mise en place.

Pour le secteur de l'hébergement, le principal indicateur est le taux d'occupation des logements. À l'origine, il présentait deux inconvénients. En premier lieu, il était calculé sur dix mois sur certains logements (les chambres). En effet, il était considéré comme normal d'exclure du calcul les deux mois d'été, alors même qu'ils engendraient des charges de structure. La chambre régionale des comptes avait d'ailleurs rendu un rapport demandant à corriger la période de référence pour prendre en compte la durée totale d'une année. Ce mode de calcul aboutissait à gonfler artificiellement le taux d'occupation des chambres. De plus, dans une logique d'accroissement des recettes auprès de nouveaux publics, il était logique de prendre en compte l'ensemble des périodes durant lesquelles il est possible d'utiliser les capacités. Autre inconvénient, le taux d'occupation était un taux d'occupation financier, obtenu en faisant le quotient des loyers encaissés par le montant théorique des loyers correspondant à un taux d'occupation de 100%. Basé sur des loyers fixes, ce mode de calcul n'est pas compatible avec la mise en place d'une modulation des loyers.

Dans le domaine de la restauration, il existait également des indicateurs inadaptés à la nouvelle stratégie et aux actions de *Revenue Management* mises en place, c'est le cas par exemple du taux de marge sur coût-dentrées-boissons et le ticket moyen. Ils peuvent conduire à une interprétation erronée des résultats. Ainsi, nous avons rédigé une note à destination du directeur mettant en évidence les potentiels effets contre-performants du ratio coût-dentrées-boissons (cf. encadré 3).

	Année 1	Année 2
CA	12 500 000,00 €	14 000 000,00 €
Coût denrées et boissons CDB	5 360 000,00 €	6 300 000,00 €
Marge sur CDB (totale)	7 140 000,00 €	7 700 000,00 €
Taux de marge sur CDB	57,1%	55,0%
Ratio CDB/CA	42,9%	45,0%

Cet exemple met en évidence que l'on peut avoir un ratio coût denrées et boissons/CA en hausse tout en augmentant la marge dégagée (en valeur absolue).

Cette évolution peut découler du succès d'une opération commerciale telle que la vente d'un article complémentaire au repas à un tarif plus avantageux qu'à la carte. Dans ce cas, on réduit volontairement le taux de marge (et donc on accroît mécaniquement le ratio CDB/CA) pour accroître la marge totale générée (en euros).

L'objectif est bien d'améliorer le résultat (en valeur absolue) et non le ratio (en valeur relative).

On pourrait proposer d'autres indicateurs basés sur la marge sur CDB totale (en valeur absolue) : le taux de variation de la marge sur CDB totale, la marge sur CDB totale/masse salariale (ou sur dépenses de fonctionnement) etc.

Encadré 3 : Extrait d'une note adressée au directeur

Indicateur très suivi par le comité de direction, le ticket moyen peut également être source d'erreurs d'interprétation. Son évolution, à la hausse comme à la baisse, ne doit pas être sur-interprétée. Elle témoigne plutôt de l'apparition d'une nouvelle offre et de changement d'habitudes de la part des clients. En effet, le succès des formules *Petit déjeuner*, *Café gourmand* et *Goûter*, vendues à un prix moins élevé que le menu à 3,20 € peut engendrer une baisse du ticket moyen. Là encore, il ne fallait pas confondre les objectifs : il ne s'agissait pas d'accroître à tout prix le montant du ticket moyen mais la marge totale cumulée.

Enfin, une analyse dissociée des résultats peut également conduire à de fausses interprétations. Le responsable de l'activité restauration s'est plaint de la baisse du chiffre d'affaires des distributeurs automatiques de confiseries et boissons, dont aurait été responsable une opération de *Revenue Management* (vente d'un article complémentaire à un prix plus avantageux qu'à la carte ou en machine s'il est acheté en complément d'un menu)³. Se focaliser sur cet indicateur isolé ne permettait pas de mesurer l'efficacité (ou l'inefficacité)

³ Après vérification, cette baisse a été très faible, le résultat marginal de l'opération est très largement positif. Les ventes de certains articles ont ainsi été multipliées par sept.

de cette mesure. C'est l'évolution de la marge en valeur absolue générée par l'ensemble du site de restauration qu'il fallait prendre en compte pour cela.

Au-delà d'une amélioration significative des résultats de cet établissement, cette recherche intervention permet de proposer une modélisation des coûts adaptée à la prise de décision concernant la tarification dans les services.

3.2 L'analyse CVP, un modèle adapté aux contraintes des services et au *Revenue Management*

En période de sous-activité, une entreprise de production des biens peut utiliser ses capacités excédentaires pour produire puis stocker cette production. En exploitant ainsi ses capacités potentiellement oisives (Krishnan, 2015), elle incorpore des charges fixes au coût des stocks comme l'indiquent Baiman *et al.* (2010). Merchant (2013) explique qu'elle parvient ainsi à accroître comptablement son résultat comptable. En effet, l'inscription d'une production stockée dans son compte de résultat compense les charges enregistrées. Toutefois, il ne s'agit pas uniquement d'un jeu comptable. Lorsqu'il est possible de stocker une production invendue, les charges ne sont pas dépensées inutilement, elles sont utilisées de manière productive et conservées dans les stocks par le biais d'une valorisation à leur coût de production complet. Durant l'exercice où les charges apparaissent, il y a donc véritablement création de valeur. Cette valeur va ensuite être emmagasinée dans les produits stockés. Elle sera ensuite transférée à la période suivante par le biais d'une variation de stock, pour être vendue à une période différente de celle durant laquelle elle a été produite. Ainsi, les stocks jouent un rôle de variable d'ajustement, d'amortisseur des variations d'activité. Du fait qu'ils permettent de conserver de la valeur créée par l'entreprise, utiliser une méthode de coût complet pour valoriser les stocks est donc véritablement pertinent.

Toutefois, du fait de la coproduction, une organisation de service ne bénéficie pas de tels amortisseurs. Elle subit directement toutes les variations de son activité. En période de faible demande, elle ne peut produire plus que ce que ses clients consomment du fait des caractéristiques de son *output* (Zeithaml, 1988). Ses capacités excédentaires ne pourront donc être exploitées pour produire des prestations qui seront ensuite stockées. Des charges, indépendantes du niveau d'activité, sont donc engagées sans pour autant créer de la valeur. L'entreprise met bien en œuvre des moyens de production mais ne peut créer de valeur. Ces moyens ne constituent donc qu'une proposition de valeur. Celle-ci n'est véritablement créée dans les services que s'il y a consommation par le client, ce qui rejoint l'analyse de Vargo et Lusch (2004). Si Meyssonier (2012) a mis en évidence qu'elle représente une question clef pour les services, cette analyse met en évidence que la gestion des capacités constitue véritablement l'enjeu majeur de la performance pour ces activités. Trois facteurs accentuent l'importance de la gestion des capacités et accroissent le levier opérationnel dans les services : une demande fluctuante, la rigidité des capacités et la prépondérance des charges fixes dans la structure de coût. Une entreprise qui réunit ses conditions sera très sensible aux variations d'activité. C'est le cas de l'hôtellerie (90% de charges fixes en moyenne) mais également de l'activité hébergement de l'établissement étudié (près de 100% de charges fixes) et dans une moindre mesure de la restauration où le coût variable bien que faible n'est pas nul. Toutefois, contrairement à ce qu'écrivent Bourne *et al.* (2014), cela n'empêche pas de piloter la

performance par le biais de la mesure, mais la mesure doit tenir compte de ces contraintes et ne doit pas nécessairement chercher la précision mais plutôt la pertinence par rapport à une décision.

Particulièrement adapté à la gestion des capacités selon Clark (1923), le modèle coût-volume-profit est donc d'une grande pertinence pour la gestion opérationnelle des services. Il est donc tout-à-fait pertinent pour accompagner les actions basées sur des techniques de *Revenue Management* (Huefner, 2014) dont l'objectif est d'accroître la rentabilité des capacités. C'est d'ailleurs pour cela que cette méthode est très utilisée dans l'hôtellerie comme le souligne Phillips (1994). En s'appuyant sur une analyse basée sur ce modèle, le dirigeant peut prendre des décisions en temps réel pour améliorer le rendement des capacités. Elle ne nécessite pas de calculs très complexes. De plus elle permet de gérer ses charges fixes globalement et de piloter la performance de l'entreprise à partir de coûts partiels, faciles à calculer et clairement identifiables. Le suivi des résultats de l'entreprise repose alors sur la confrontation du total des charges fixes et de la marge cumulée générée. Reposant sur la distinction entre charges de structure, indépendantes du niveau d'activité, et charges variables, proportionnelles à celles-ci, elle permet de mesurer l'impact direct des décisions opérationnelles. Par ailleurs, elle s'adapte parfaitement aux divers comportements des coûts, très marqués dans de nombreuses activités de service. En cas de viscosité des coûts (Anderson *et al.*, 2003), elle permet d'identifier des seuils d'activité qui déclenche un nouveau palier de charges de structure et de calculer les seuils de rentabilité correspondants.

Cette analyse différentielle est particulièrement adaptée aux modulations tarifaires. En effet, elle permet de distinguer les éléments, coûts et recettes, marginaux sans nécessité de recalculer de quote-part de charges puisque aucune charge n'a fait l'objet d'une imputation selon une clef de répartition. Ainsi, un manager qui souhaite baisser ses prix pour améliorer le rendement des capacités de son entreprise devra au préalable vérifier que le nouveau tarif génère une marge contributive positive (Zilberberg, 2012) mais également suffisante. De plus, avant de lancer une nouvelle offre, il est nécessaire de s'assurer qu'elle génère un accroissement de la marge contributive cumulée. Cela suppose de prendre en considération ses éventuels effets collatéraux. Une telle opération peut nécessiter un changement de structure et donc un accroissement des charges fixes lié à la viscosité des coûts. Elle peut également avoir un effet sur la demande relative à l'offre existante. Si la nouvelle prestation est substituable à l'offre existante, sa marge contributive unitaire doit être supérieure à celle de l'offre existante, sauf si elle engendre un effet volume suffisant pour contrebalancer l'effet négatif de substitution, dans ce cas, une marge contributive unitaire positive est suffisante. Si la nouvelle prestation est complémentaire d'une offre existante, elle peut avoir un effet d'entraînement, sa marge contributive unitaire peut être réduite sous réserve qu'elle engendre là encore un effet volume suffisant pour accroître la marge contributive cumulée totale. Dans tous les cas, le décideur partira de la marge unitaire de chaque prestation et vérifiera l'effet de la mesure prise en utilisant le montant total cumulé de la marge ou du résultat marginal si elle a eu pour conséquence d'accroître les charges fixes. Il est donc nécessaire de replacer le calcul spécifique des marges unitaires dans un calcul d'opportunité plus global comme le préconise Huefner (2014).

Au niveau de l'évaluation des résultats du Revenue Management, les indicateurs choisis doivent être cohérents avec les actions mises en place. Comme elles modifient les conditions de l'exploitation, certains indicateurs peuvent se révéler non pertinents voire trompeurs. Ils peuvent donner une image fautive des résultats et laisser penser qu'ils constituent un échec alors même qu'ils ont atteint leur objectif de maximisation de marge et de résultat. Ainsi, les indicateurs basés sur des prix fixes sont totalement inadaptés pour évaluer les résultats d'une entreprise qui module ses tarifs. En effet, cette pratique reposant sur la baisse volontaire des prix, elle dégrade volontairement les marges unitaires pour accroître les quantités vendues et améliorer ainsi sa marge contributive totale. Ainsi, la réussite d'actions de *Revenue Management* peut aboutir à la dégradation du taux de marge contributive (ou sur coût/denrées). Ici c'est la marge contributive cumulée en valeur absolue qui sera pertinente. De la même manière, le développement de formules complémentaires moins chères (*goûter, café gourmand* ou *petit-déjeuner*) que les offres initiales peuvent avoir comme effet de baisser le ticket moyen. Une offre groupée à prix préférentiel pourra avoir également pour effet de réduire les ventes de l'article vendu séparément, mais cette baisse pourrait être compensée par l'accroissement de la marge sur l'offre groupée. De plus, calculer un taux d'occupation financier à partir des loyers théoriques ne permet pas de rendre compte de la réalité s'il y a une modulation des loyers. Dans ces conditions, un calcul à partir des données d'occupation physique s'impose.

Indicateur non pertinent	Action correspondante
Taux de marge contributive (ou équivalent)	Modulation des prix
Ventes d'un article pris isolément	Mise en place d'une offre groupée ou d'un produit complémentaire à tarif préférentiel
Ticket moyen	Nouvelle offre à tarif réduit
Taux d'occupation financier	Modulation des loyers

Tableau : exemple d'indicateurs non pertinents du fait d'actions de Revenue Management

Comme l'objectif est d'accroître le résultat, la marge contributive cumulée (en valeur absolue) est un indicateur performant. Elle sera bien entendu confrontée au montant des charges fixes qui fera lui aussi l'objet d'un suivi régulier du fait de la viscosité des coûts. En effet, durant les périodes où les capacités sont entièrement utilisées, le Revenue Management peut engendrer un surcroît d'activité aboutissant à une augmentation des charges fixes. Ces résultats remettent largement en cause les nombreuses critiques sur le modèle coût-volume-profit formulées par Shank (1989) et Kaplan *et al.* (1990). Ils confirment l'intérêt de ce modèle pour la prise de décision (Ravas, 2013) et l'action rapide (Gardner, 1954).

Conclusion

Cette recherche intervention nous a permis de comprendre comment les systèmes de pilotage de la performance peuvent contribuer à la réussite d'une stratégie de croissance mobilisant des techniques de *Revenue Management*. Elle structure les connaissances actuelles sur les

systèmes de pilotage dans les services et de combler les manques théoriques en faisant dialoguer marketing et contrôle de gestion.

Dans les services, du fait de l'impossibilité d'utiliser les capacités excédentaires pour produire, puis stocker la production réalisée, le modèle coût-volume-profit, basée sur une distinction entre charges variables et charges fixes est particulièrement pertinent pour modéliser le comportement des coûts. Cette pertinence est accrue lorsque la demande est fluctuante, les charges fixes sont prépondérantes dans la structure de coût et les charges présentent une certaine viscosité.

Cette modélisation est particulièrement pertinente pour la prise de décision concernant la gestion des recettes (*Revenue Management*) et la tarification. Elle doit toutefois prendre en compte l'impact total des décisions dans un calcul d'opportunité qui ne se limiterait pas à l'étude d'un élément isolé. Certains indicateurs, relevant pourtant de cette analyse, ne sont pas adaptés à la mise en place d'un *Revenue Management*. Ils peuvent même donner une image fautive de l'impact d'une telle politique et aboutir à un véritable conflit entre stratégie et mesure. C'est le cas par exemple du taux de marge contributive, une modulation efficace des prix peut conduire à la fois à sa dégradation et à l'accroissement de la marge contributive cumulée et du résultat. Ainsi, le système de pilotage doit non seulement être adapté à la nouvelle stratégie, il doit également être pertinent par rapport aux actions qui l'opérationnalisent.

Au-delà de la nécessité de créer conjointement le système de pilotage et la stratégie mise en œuvre par Melnyk et al. (2014), le manager doit veiller à la nécessaire cohérence du comportement des coûts, de la stratégie et du système de pilotage. Ce triptyque s'inscrit dans une démarche d'amélioration continue de la performance. Ainsi, les outils de pilotage sont mobilisés dans différentes étapes de ce processus : la planification des actions, la fixation des prix de vente dans le cadre du *Revenue Management*, la vérification de l'efficacité des actions grâce à des indicateurs pertinents.

Les limites de cette étude sont principalement liées à sa nature. Issue d'une recherche intervention, elle est basée sur un terrain unique. De plus, elle nous a conduit à étudier une initiation au *Revenue Management*, ce qui nous a permis d'approfondir la question du changement d'indicateurs et celle de leur rôle dans le processus d'amélioration continue de la performance. Étudier les entreprises qui mobilisent depuis longtemps des techniques de *Revenue Management* pourrait en constituer un prolongement. Une telle étude nous permettrait d'approfondir la question de l'adéquation des systèmes de pilotage à ce type d'actions et de leur évolution.

Bibliographie

- Allard-Poesi F. et Perret V. (2003). La recherche-action. In *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*. Les essentiels de la gestion. : Colombelles : Editions EMS, : 85-132.
- Anderson M.C., Banker R.D. et Janakiraman S.N. (2003). Are selling, general, and administrative costs « sticky »? *Journal of Accounting Research* 41 (1) : 47-63.
- Ayerbe C. et Missonier A. (2007). Validité interne et validité externe de l'étude de cas: principes et mise en œuvre pour un renforcement mutuel. *Finance Contrôle Stratégie* 10 (2) : 37-62.

- Baiman S., Netessine S. et Saouma R. (2010). Informativeness, incentive compensation, and the choice of inventory buffer. *The Accounting Review* 85 (6) : 1839–1860.
- Balakrishnan R., Labro E. et Soderstrom N.S. (2014). Cost Structure and Sticky Costs. *Journal of Management Accounting Research* 26 (2) : 91-116.
- Barthélemy J. (2012). Pour une recherche en gestion conciliant rigueur et pertinence. (French). *Reconciling rigor and relevance in management research. (English)* 38 (228/229) : 270-283.
- Baumard P., Donada C., Ibert J. et Xuereb J.-M. (2007). La collecte de données et la gestion de leurs sources. *Méthodes de recherche en management* : 228–262.
- Bourne M., Melnyk S.A., Bititci U., Platts K. et Andersen B. (2014). Emerging issues in performance measurement. *Management Accounting Research* 25 (2) : 117-118.
- Brotherton B. et Turner R. (2001). Introducing Yield Management Systems in Hotels: Getting the Technical / Human Balance Right. *Journal of Services Research* 1 (2) : 25.
- Clark J.M. (1923). *Studies in the economics of overhead costs*, University of Chicago Press Chicago.
- Cokins G., Cherian J. et Schwer P. (2015). Don't Be Stuck in the Last Century! *Strategic Finance* 97 (10) : 26-33.
- David A. (2012). *Les nouvelles fondations des sciences de gestion: éléments d'épistémologie de la recherche en management*, Presses des MINES.
- Fabre P. et Bessire D. (2006). Enseigner la conception de systèmes de comptabilité de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 12 (3) : 67-85.
- Grevin A. (2011). *Les transformations du management des établissements de santé et leur impact sur la santé au travail: l'enjeu de la reconnaissance des dynamiques de don. Étude d'un centre de soins de suite et d'une clinique privée malades de 'gestionniste'*. Thèse de doctorat. Université de Nantes.
- Hatchuel A. (2005). Toward an epistemology of collective action: management research as a responsive and actionable discipline. *European Management Review* (2) : 36-47.
- Hikkerova L. (2011). Internet, Stratégie de prix et Yield Management. (French). *Revue Management et Avenir* (42) : 200-212.
- Holzacker M.K., Krishnan R. et Mahlendorf M.D. (2015). Unraveling the black box of cost behavior: An empirical investigation of risk drivers, managerial resource procurement, and cost elasticity. *The Accounting Review*.
- Horngren C., Bhimani A., Datar S. et Foster G. (2006). *Comptabilité de gestion* 3e édition., Paris : Pearson Education.
- Huefner R.J. (2014). An Introduction to REVENUE MANAGEMENT. (cover story). *CPA Journal* 84 (6) : 16-21.
- Kaplan R.S. (1988). One Cost System Isn't Enough. *Harvard Business Review* 66 (1) : 61-66.
- Kaufmann J.-C. (2008). *L'entretien compréhensif* 2e édition., Paris : Armand Colin.
- Kimes S.E. (2003). Revenue Management: A Retrospective. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly* 44 (5-6) : 131-138.
- Kimes S.E. (2011). The future of hotel revenue management. *Journal of Revenue & Pricing Management* 10 (1) : 62-72.
- Kimes S.E., Chase R.B., Choi S., Lee P.Y. et Ngonzi E.N. (1998). Restaurant Revenue Management Applying Yield Management to the Restaurant Industry. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly* 39 (3) : 32-39.
- Krief N. et Zardet V. (2013). Analyse de données qualitatives et recherche-intervention. *Recherches en Sciences de Gestion* N° 95 (2) : 211-237.

- Krishnan R. (2015). Management Accountant--What Ails Thee? *Journal of Management Accounting Research* 27 (1) : 177-191.
- Labro E. (2015). Hobby Horses Ridden. *Journal of Management Accounting Research* 27 (1) : 133-138.
- Lieberman W. (2011). From yield management to price optimization: Lessons learned. *Journal of Revenue & Pricing Management* 10 (1) : 40-43.
- Malhotra N.K., Birks D.F. et Hall F.T.P. (2000). *Marketing research: an applied approach*, Financial Times/Prentice Hall Harlow.
- Marn M.V. et Rosiello R.L. (1992). Managing price, gaining profit. *Harvard Business Review* 70 (5) : 84-94.
- Melnyk S.A., Bititci U., Platts K., Tobias J. et Andersen B. (2014). Is performance measurement and management fit for the future? *Management Accounting Research* 25 : 173-186.
- Merchant K.A. (2013). Looking back, looking forward. *Journal of Management Accounting Research* 25 (1) : 65-70.
- Merton R.K. (1940). Bureaucratic Structure and Personality. *Social Forces* 18 (4) : 560-568.
- Meyssonnier F. (2012). Le contrôle de gestion des services, réflexion sur les fondements et l'instrumentation. *Comptabilité contrôle audit* 18 (2) : 73-98.
- Moison J.-C. (2010). L'évaluation du changement organisationnel par l'approche de la recherche intervention. L'exemple des impacts de la T2A. *Revue française des affaires sociales* 1-2 (1) : 213-226.
- Shank J.K. (1989). Strategic cost management: new wine, or just new bottles. *Journal of Management Accounting Research* 1 (1) : 47-65.
- Smith B.C., Leimkuhler J.F. et Darrow R.M. (1992). Yield Management at American Airlines. *Interfaces* 22 (1) : 8-31.
- Suomala P., Lyly-Yrjänäinen J. et Lukka K. (2014). Battlefield around interventions: A reflective analysis of conducting interventionist research in management accounting. *Management Accounting Research* 25 (4) : 304-314.
- Van der Stede W.A. (2015). Management Accounting: Where From, Where Now, Where To? *Journal of Management Accounting Research* 27 (1) : 171-176.
- Zeithaml V.A. (1988). Consumer Perceptions of Price, Quality, and Value: A Means-End Model and Synthesis of Evidence. *Journal of Marketing* 52 (3) : 2-22.
- Zilberberg E. (2012). Ceci n'est pas (seulement) du « low cost ». *L'Expansion Management Review* 145 (2) : 102.