



**HAL**  
open science

## Des services aux nouvelles formes de production : une nécessaire évolution du contrôle de gestion

Caroline Tahar

► **To cite this version:**

Caroline Tahar. Des services aux nouvelles formes de production : une nécessaire évolution du contrôle de gestion. Transitions numériques et informations comptables, May 2018, Nantes, France. hal-01907879

**HAL Id: hal-01907879**

**<https://hal.science/hal-01907879v1>**

Submitted on 29 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.

# Des services aux nouvelles formes de production : une nécessaire évolution du contrôle de gestion

Caroline TAHAR

## Résumé

De nouveaux outils et techniques de contrôle de gestion ont été développés pour accompagner les entreprises de services dans leurs efforts pour améliorer leur performance.

Ils correspondent à six enjeux classiques des activités de service : le calcul de coûts, la gestion du temps, la gestion de la productivité, le contrôle de la satisfaction client, la gestion des capacités et le contrôle du travail du client.

L'apparition de nouvelles formes de production grâce à Internet bouleverse l'approche traditionnelle de ces enjeux et dessine des voies de recherche prometteuses pour le contrôle de gestion.

## Mots-clés

Service – contrôle de gestion – performance – nouvelle économie

## Abstract

*New management control tools and technics have been created in order to increase performance in service businesses.*

*They are related to six traditional service management issues: cost calculation, time management, productivity management, customer satisfaction control, capacity and flows management and coproduction control.*

*Online services and new production systems arise thanks to Internet. They radically change the way some service businesses deal with these issues. This evolution brings new avenues for research in management control.*

## Key words

*Service – management control – performance – online services*

Les activités de service occupent aujourd'hui une place croissante dans l'économie. Elles représentent près de 80% de l'emploi total en France. Ce chiffre est comparable à ce que connaissent les pays du Nord de l'Europe, les Etats Unis, le Canada et l'Australie. Une nouvelle logique de domination du service (*service-dominant logic*) (Vargo et Lusch, 2004) semble s'imposer. Elle implique le passage d'une économie basé sur l'échange de biens au monde de la relation de service (Grönroos, 2007). Les transformations qui en découlent sont telles que certains auteurs la qualifie de révolution (Moati, 2011). Malgré l'importance de ce secteur d'activité, les recherches en contrôle de gestion sur les services sont peu nombreuses et disparates. En 2012, Meyssonier publie un état de l'art qui met en évidence des préoccupations particulièrement importantes dans les activités de service. Pour chacune il propose des instruments de contrôle opérationnel des services.

Depuis cet article, l'économie mondiale connaît des mutations majeures et les nouveaux services sont chaque jour plus nombreux. Cette évolution est soutenue pour la création de nouvelles activités dont certaines n'existaient pas il y a moins d'une décennie. Le développement d'Internet favorise l'émergence de ces services nouveaux. Economie de la fonctionnalité, consommation collaborative, *cloud computing* et *marketplaces* sont autant de nouveaux concepts et modes d'organisation qui bouleversent le secteur tertiaire et l'économie mondiale dans sa globalité. Cette évolution réinterroge les fondements de la performance et de son pilotage alors même que la recherche en contrôle de gestion se cherche de nouveaux horizons (Bouquin, 2008). Berland *et al.* (2016) mettent en évidence la nécessité pour les chercheurs en contrôle de gestion d'explorer le pilotage des entreprises de la nouvelle économie. Aussi, nous proposons une synthèse des connaissances actuelles sur le contrôle de gestion des services afin d'identifier les manques qui constituent autant de pistes pour des recherches futures.

Dans une première partie, après avoir explicité la notion de service, nous mettrons en évidence les évolutions économiques majeures liées à l'essor des services et à l'apparition de nouvelles formes de production. Puis, dans une seconde partie, nous analyserons comment le contrôle de gestion répond actuellement à ces évolutions. Cette revue de littérature nous permet de dessiner des pistes de réflexion pour des recherches futures sur le pilotage de la performance des entreprises de la nouvelle économie.

## **1. Des services aux nouvelles formes de production**

L'essor des services à laquelle nous assistons aboutit à un nouveau modèle économique (1.2). Mais avant d'analyser cette évolution, il semble important de comprendre ce qu'est le service (1.1).

### **1.1 Le service, une notion complexe**

En économie, les activités de service « *n'ont été définies pour l'instant que de façon négative, par opposition aux activités agricoles et industrielles supposées identifiables* » (Gadrey, 2003, p.17). En gestion, des auteurs en ont proposé plusieurs définitions. Pour Lovelock (Lovelock et al., 2008), ce sont des actions, processus et prestations. 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* ». Grönroos (2007) s'inscrit dans cette

même optique en écrivant que les services sont des processus qui composés d'activités ou d'une série d'activités. Malgré le flou qui les caractérise, ces définitions mettent en évidence que consommer un service, c'est utiliser les actions d'une autre personne. Acheter une prestation de coiffure, c'est acheter le fait que le coiffeur réalise cette opération. Pourtant, ces définitions excluent une part importante des services, comme par exemple la location.

En effet, lorsqu'une personne loue une voiture (ou un autre bien), elle n'achète pas les actions d'une autre personne, elle achète le droit d'utiliser ce bien. Ce deuxième aspect du service est mis en évidence par Lovelock et Gummesson (2004). Pour eux, le service correspond à l'avantage tiré d'un accès ou de la détention temporaire sans transfert de droit de propriété. Pour reprendre une terminologie juridique, au service est attaché l'*usus*, éventuellement le *fructus*, mais jamais l'*abusus*. Ainsi, comptablement, le service ne fait pas l'objet d'une inscription en compte de la classe 2, mais en compte de la classe 6 même s'il se rattache à un bien. Cette définition ne s'oppose pas aux précédentes, elle la complète : acheter un service, c'est acheter du temps de personnes (action) ou du temps de biens (droit d'accès) (Tahar, 2012), parfois c'est acheter les deux en même temps.

S'il est difficile de définir les services, il a longtemps paru simple d'en proposer une classification. Celle de Lovelock *et al.* (2008) fait figure de référence. Elle distingue quatre catégories de service selon qu'il s'agisse d'actions tangibles ou non, dont le destinataire est une personne ou un objet : traitement de personnes, traitement de biens, processus de stimulation mentale et traitement de données. Toutefois, les évolutions économiques et technologiques remettent en cause cette typologie. En effet, à quelle catégorie appartient un cours en ligne ? Il s'agit à la fois de traitement de données et de stimulation mentale. Pour cette raison, Lovelock et Gummesson (2004) proposent d'effacer la frontière entre ces deux catégories. Mais comment classer le service rendu par une entreprise telle que Blablacar ? Son activité au sens strict correspond au traitement de données, pourtant pour le voyageur il s'agit du traitement de sa personne et pour le conducteur qui souhaite louer une place dans sa voiture, Blablacar traite son bien. Et en même temps, les arguments commerciaux de l'entreprise portent également sur la convivialité du moment, donc stimulation mentale ...

Pour comprendre ce qu'est un service, il est souvent plus facile de parler de ses caractéristiques distinctives. Elles ont été définies par Zeithaml *et al.* (1985). Il s'agit de l'immatérialité (*intangibility*), la simultanéité de leur production et de leur consommation (*inseparability of output and consumption*), l'hétérogénéité (*heterogeneity*) et le caractère périssable (*perishability*). Le service n'est donc pas stockable. Du fait de ces spécificités, la gestion du temps est un élément essentiel dans les activités de service (Tahar, 2012).

Si ces quatre caractéristiques ont été récemment remises en cause par Vargo et Lusch (2011), de même que la distinction entre biens et services, elles demeurent une référence dans la gestion des services. Mais au-delà de ces spécificités, le rôle du client est central dans ce type d'activités. Il n'est pas uniquement en contact avec le résultat de la transaction, il est inclus dans le processus de production de la prestation (Langeard et Eiglier, 1987). Mais il ne se contente pas de consommer le service, il le coproduit (Bancel-Charensol et Jougleux, 1997). Ce rôle bien particulier va avoir un impact important dans la gestion du service.

Cependant le client n'est pas simplement coproducteur du service, il est également co-créateur de valeur (Grönroos, 2008). Celle-ci est créée tout au long du processus de production du service et non seulement à la fin. Il ne s'agit pas d'une valeur intrinsèque mais d'une valeur

d'usage (Vargo et Lusch, 2004) définie par le consommateur à travers l'usage qu'il a du service.

Cette valeur pour le client est intimement liée à la qualité de service (Grönroos, 1984). Dans ce domaine, la qualité perçue est prépondérante. « *La qualité c'est ce que le client perçoit* » (Grönroos, 2007). Elle comprend deux dimensions : la qualité technique de résultat (le quoi ?) et la qualité fonctionnelle de processus (le comment ?). Toutes deux ont un impact important sur les perceptions du client et donc sur sa satisfaction.

Cette analyse du service nous permet de mieux comprendre les évolutions économiques actuelles.

## **1.2 L'essor des services et l'émergence de nouvelles formes de production**

En France, selon l'Insee, le secteur tertiaire rassemble près de 80% de l'emploi total. Malgré l'importance de ce chiffre, les statistiques sous-estiment la part des services dans l'économie. En effet, il existe de nombreux emplois liés à des services internes ou fonctionnels dans les secteurs de l'agriculture, l'industrie et du bâtiment (Löning *et al.*, 2008). C'est le cas par exemple des emplois de comptables. De plus, une entreprise peut être répertoriée comme industrielle alors qu'une part importante de son activité correspond à du service (commercialisation, livraison, réparation, etc.). Ainsi de nombreuses personnes qui travaillent dans des entreprises du secteur primaire ou secondaire ont une activité liée au service.

Au-delà de cette question liée à une classification par secteur et non par métier, les services occupent une place croissante dans l'économie française (et mondiale). Déjà en 1972, Levitt écrit que le secteur des services est en croissance. Il considère que la distinction entre industrie et service est pour le moins spéculative. « *Il y a seulement des activités où la part du service est plus ou moins importante ou que dans d'autres industries. Tout le monde est dans le service.* » Teboul (2009) reprend cette idée et écrit que « *nous sommes tous dans les services à présent* » car une entreprise n'appartient jamais à un seul secteur, c'est un composite.

Vargo et Lusch (2004) mettent en évidence l'émergence d'une nouvelle logique économique qui remet en cause le modèle économique classique. Cette logique de domination du service (*service-dominant logic*, SDL) repose sur le principe que l'activité économique ne repose pas sur l'échange de biens mais sur la délivrance de prestations. En effet, même lorsqu'un client achète un bien, c'est pour les services qu'il permet de rendre. La valeur d'un produit ou d'un service n'est donc pas liée à l'idée d'une valeur intrinsèque, elle dépend de son usage (*value in use*) et donc de son évaluation par le client. Ainsi, « *le focus s'est déplacé du tangible vers l'intangible, tel que les compétences, l'information, la connaissance, et vers l'interactivité et les relations durables. L'orientation s'est déplacée du producteur au consommateur, du bien échangé vers le processus d'échange, c'est-à-dire la délivrance du service* » (Vargo et Lusch, 2004, p.15). Cette logique s'inscrit dans le passage d'une économie de l'échange (de biens) à celle de la relation (de service) (Grönroos, 2007).

Moati (2011) considère également que le développement des activités de service constitue un véritable modèle économique en rupture avec la logique industrielle. Aujourd'hui le client ne cherche pas un produit mais une solution. Pour Moati, cette économie des « *effets utiles* » comprend trois niveaux : la vente de services, l'enrichissement de la transaction commerciale en services et le basculement dans un modèle serviciel (Moati, 2011, p.160). Cette troisième

modalité suppose d'aller très loin dans le centrage sur le client pour répondre au mieux à ses besoins. Comme la logique de domination du service (SDL), cette économie des *effets utiles* et l'orientation-client qui en découlent repose sur la notion de valeur d'usage et non sur la notion classique de valeur d'échange.

L'économie de la fonctionnalité s'inscrit dans cette logique. Gaglio *et al.* (2011) la définissent comme « *la vente d'une solution adossée à une performance contractualisée, et fondée sur l'usage d'un ensemble intégré de biens et de services, en substitution à leur production et leur commercialisation de manière disjointe* ». Pour Robert *et al.* (2014), elle correspond à la mise sur le marché d'offres reposant sur la vente au client d'un usage ou d'un résultat. En effet, la location se développe en lieu et place de la propriété. C'est ce que Rifkin (2014) appelle « *l'âge de l'accès* ». Le consommateur n'est pas propriétaire du bien qu'il utilise. Parallèlement, de nouveaux modèles économiques apparaissent, transformant le bien en service, sans remettre en cause le droit de propriété. Des entreprises telles que *La générale d'optique* ou *Dollar shave club* vendent des biens de consommation courante (lentilles de contact pour le premier, nécessaire de rasage pour le second) à travers des formules d'abonnement. Cela aboutit à transformer des biens en services (Cusumano, 2008).

Robert *et al.* (2014) définissent la consommation collaborative comme « *le versant « consommatoire » de l'économie de la fonctionnalité, son extension naturelle dans le domaine du Business to Consumer (BtoC) ou encore du Consumer to Consumer (CtoC)* ». L'essor d'Internet favorise cette évolution. Il a abouti à l'apparition de places de marché (*marketplaces*). Des biens (*Amazon marketplace*) ou des services (*Airbnb*) y sont vendus. Ces places de marché permettent de mettre en relation clients et des vendeurs, professionnels ou non.

Internet a également permis l'apparition de services de *Cloud computing*. Ceux-ci peuvent être classés en trois catégories. Les prestations de type *Infrastructure as a Service (IaaS)* fournissent un accès à des ordinateurs distant ou à des espaces de stockage des données. Celles qualifiées de *Platform as a Service (PaaS)* procurent à leurs utilisateurs des ordinateurs distants dotés de systèmes d'exploitation. Enfin, les prestations de type *Software as a Service (SaaS)* permettent l'utilisation de logiciels complets mis en œuvre et gérés par le prestataire de service. Ces nouvelles formes de production aboutissent à des *business models* basés sur une rentabilité à long terme (Cusumano, 2008 ; 2010).

Cette évolution s'appuie sur une participation accrue du client au processus de production du service. Elle est parfois si intense que Dujarier (2008) la qualifie de « *travail du consommateur* ». Elle peut prendre des formes différentes, définies par Bonnemaizon *et al.* (2012). Le consommateur peut être un apporteur de solutions, un relais qui joue le rôle de sous-traitant de l'entreprise, un assistant marketing ou un exécutant qui réalise lui-même des opérations élémentaires.

Cette évolution change la donne au niveau de la performance. « *Aux leviers de performance associés au fordisme (la dimension, la puissance) succèdent progressivement ceux du capitalisme immatériel (les compétences, le capital relationnel)* » (Moati, 2011, p. 283). Dans ces conditions, comment piloter la performance ? Comment le contrôle de gestion répond-il aux enjeux nouveaux que rencontrent les entreprises de service ? Pour répondre à ces questions, nous avons réalisé une revue de littérature. Elle présente un état des lieux et dessine des perspectives de recherche prometteuses.

## **2. Les réponses apportées par le contrôle de gestion : des réponses parcellaires ?**

Cette revue de littérature met en évidence comment le contrôle de gestion répond aux enjeux classiques des services (2.1). Elle souligne également la nécessité d'une évolution liée aux questions que font émerger les nouvelles formes de production (2.2).

### **2.1 Les réponses du contrôle de gestion face aux enjeux classiques des services**

Du fait de la coproduction du service, le contrôle de gestion des services mêle différents champs des sciences de gestion à travers le calcul de coûts, la gestion du temps, la gestion de la productivité, le contrôle de la satisfaction client, la gestion des capacités et le contrôle du travail du client.

#### *2.1.1 Le calcul de coûts*

Calculer un coût complet dans les services peut s'avérer très difficile et peu pertinent pour maîtriser les dépenses. A partir d'une étude menée au sein d'une université française, Ducrocq et Gervais (2013) expliquent que le calcul de coût complet par diplôme est une chimère du fait de l'importance des coûts communs et joints. Ils soulignent qu'une approche en coûts directs est pertinente. Elle permet de déterminer une marge sur coûts directs, c'est-à-dire la contribution à la couverture des charges communes. Plutôt que de calculer des coûts individualisés par diplôme, ils suggèrent de gérer globalement les coûts salariaux et les temps de travail des enseignants-chercheurs.

Allain et Gervais (2008) soulignent les difficultés liées à la mesure des temps passés dans les services à travers l'usage de la méthode *Time-driven ABC* du fait de l'impact du client dans la production du service et des temps morts. Kaplan et Anderson (2004), inventeurs de cette méthode, proposent d'utiliser des temps standards d'exécution, plutôt que des temps déclarés. Mais cette préconisation peut paraître étonnante si l'objectif est de maîtriser les coûts.

Si ces calculs des coûts sont liés à la gestion du temps, celle-ci représente un enjeu à part entière pour les entreprises de services.

#### *2.1.2 La gestion du temps*

En effet, Meyssonier et Tahar (2014) soulignent que la gestion du temps est centrale dans les services, du fait de leurs caractéristiques (Zeithaml *et al.*, 1985), notamment de l'inséparabilité de la production et de la consommation et du rôle du client, coproducteur du service. En effet, Maister (1985) montre l'impact négatif de l'attente sur la satisfaction des consommateurs de service. Allain et Gervais (2008) mettent également en évidence que le contrôle des temps est très poussé dans certaines activités de service comme les centres d'appel.

Dans la gestion de l'interface, temps de rencontre entre le prestataire et le consommateur ou usager, Meyssonier et Tahar (2014) préconisent l'usage d'indicateurs temporels adaptés à la catégorie de temps concernée. En effet, tous les temps ne se valent pas. En combinant le point

de vue des deux coproducteurs, ils distinguent quatre catégories de temps : temps improductif, temps productif, temps d'investissement dans la relation et temps d'autonomisation du client. Si le temps doit être strictement contrôlé et réduit dans les deux premières catégories, ce n'est pas le cas pour les deux autres. En effet, le temps passé peut permettre d'en économiser par la suite, soit en évitant d'éventuelles répétitions, soit en mettant le consommateur ou l'utilisateur. Les indicateurs temporels, ainsi que les objectifs et normes correspondantes doivent être définis en fonction de ces catégories.

Pour Tahar (2015), le contrôle des temps comprend deux aspects : qualitatif et quantitatif. Ce deuxième aspect est directement lié à la question de la productivité.

### 2.1.3 La gestion de la productivité

Banker *et al.* (1989) définissent la productivité comme le rapport entre la quantité d'*outputs* produits et la quantité d'*inputs* consommés. Pour accroître la productivité, des techniques issues de la gestion de production sont mises en œuvre. C'est notamment le cas dans les centres d'appel. Buscatto (2002) précise que le « *principal objectif est clairement la productivité, favorisant ainsi l'intensification du rythme de prise d'appels des employés téléphoniques* ». Dans ce type de service, les dépenses de personnel représentent 60 à 80 % du budget opérationnel du fait d'un mode d'organisation à forte intensité de main d'œuvre (*labor-intensive operations*) (Aksin *et al.*, 2007). Toutefois, la productivité de l'entreprise est directement liée à la consommation du client. S'il y a peu d'appels, la productivité est faible malgré tous les efforts d'organisation déployés. Pour cette raison, il est essentiel de réaliser des prévisions fiables de la demande afin de prévoir les équipes et de planifier leur travail.

Toutefois, Gervais et Thenet (2004) expliquent que dans les services, il est fréquent d'avoir plusieurs types d'*inputs* et d'*outputs*, ce qui complique cette mesure. Ils ont montré comment la méthode DEA, issue des sciences économiques, peut être mobilisée pour remédier à cette difficulté et mesurer la productivité dans les services. Elle permet d'apprécier la productivité de plusieurs *inputs* utilisés pour produire plusieurs *outputs*. Mais si ces auteurs soulignent que l'intégration de la qualité de service ne pose pas de difficultés techniques, ils précisent qu'il est nécessaire de s'interroger sur la qualité mesurée. Correspond-elle aux critères retenus pour le client ? Pour cette raison, il est nécessaire de recueillir son avis.

### 2.1.4 Le contrôle de la satisfaction client

Si le carré de la qualité (Averous et Averous, 2004) montre que la qualité de service est une notion interne à l'entreprise. Elle est issue de la confrontation entre qualité voulue, exprimée au travers d'un cahier des charges, et la qualité servie, issue de ce qui est réalisé. La satisfaction du client provient d'une correspondance entre ses attentes (la qualité attendue) et ce qu'il perçoit (la qualité perçue). Dans cette logique, il est nécessaire pour l'entreprise de définir la qualité voulue à partir des attentes des clients. Dans une logique comparable mais plus analytique, Lovelock *et al.* (2008) analysent l'origine des problèmes de qualité en identifiant différents écarts (*gaps*). Grönroos (1984) explique que la qualité perçue a deux dimensions : la qualité technique du résultat et la qualité fonctionnelle de processus. La première s'intéresse à l'output, le *quoi* ? La seconde concerne la manière de le réaliser, le *comment* ? Du fait de l'inclusion du client du service dans le processus de production, le

*comment ?* a un impact sur sa satisfaction, contrairement à ce que l'on trouve dans l'industrie où production et consommation sont bien distinctes.

Parasuraman *et al.* (1988) proposent un outil de mesure de la qualité appelé *Servqual*. Il s'agit d'une échelle comportant plusieurs items. Destiné à mesurer la qualité perçue par les consommateurs d'un service, il confronte les attentes et les perceptions des clients en matière de qualité sur vingt-deux items à l'aide d'échelle à sept niveaux. Ces items sont regroupés en cinq éléments déterminants de la qualité de service : les éléments matériels (*tangibles*), la fiabilité (*reliability*), la réactivité (*responsiveness*), la garantie (*assurance*), l'attention (*empathy*). Grâce aux réponses recueillies par rapport à ces différents attributs, un score global est obtenu, mais c'est surtout les évaluations par item qui sont importantes.

Plus récemment, avec la prédominance de la notion de satisfaction, est apparu le *Net Promoter Score (NPS)*. Reichheld présente pour la première fois cet outil dans la *Harvard Business Review* en 2003. Il repose sur une question unique supposée refléter la satisfaction globale : « *quelle est la probabilité que vous recommandiez notre entreprise à un proche ?* ». À cette question est associée une échelle allant de zéro à dix. Les réponses enregistrées permettent de calculer un score net en déduisant la fréquence des détracteurs à celles des promoteurs. Cet indicateur, très simple à obtenir et à comprendre, connaît un succès important dans de nombreuses entreprises de service.

Toutefois, l'intérêt porté au client dans les services ne se limite pas à la mesure de sa satisfaction.

### 2.1.5 *Le contrôle du travail du client*

Bowen (1986) montre la nécessité pour l'entreprise de gérer le consommateur comme du personnel à l'aide de trois ingrédients : clarté du rôle (*role clarity*), motivation (*motivation*), et capacité (*ability*). Pour être efficace, le client doit savoir quel est son rôle. Il doit accepter de le remplir grâce à des facteurs de motivation intrinsèques ou extrinsèques. Enfin, il doit être capable de réaliser les tâches qui lui sont assignées.

Prolongeant ces travaux à travers l'étude de l'enseigne IKEA, Picot-Coupey et Tahar (2016) ont montré que cela implique, pour l'entreprise, un véritable contrôle opérationnel du comportement du client qui comprend trois modes : la socialisation, la motivation et l'autonomisation. Elles mettent en relief la nécessité de mettre en œuvre ces trois modes grâce à des dispositifs techniques et organisationnels : un équipement adapté, une information technique de type procédures, des marchandises adaptées, un personnel à disposition, un point de vente organisé de manière à guider le client dans le processus.

Mettre efficacement au travail ses clients constitue un facteur de performance important. Cela permet à une entreprise d'accroître ses capacités tout en maîtrisant ses coûts (de personnel).

### 2.1.6 *La gestion des capacités et des flux*

Meyssonnier (2012) montre que la gestion de la demande et l'adaptation des capacités fait partie des préoccupations emblématiques des services. Pour faire face à cet enjeu, les techniques de *Yield Management* sont utiles. Issues du marketing, elles ont pour objectif d'accroître le rendement des capacités en modulant les prix selon l'utilisation des capacités

(Kimes, 1989 ; Kimes, 2011). La capacité d'une entreprise peut être mesurée par le nombre d'*inputs* consommables ou la quantité d'*outputs* qu'il est possible de produire. Dans certains cas, où *inputs* et *outputs* sont très variés, il est nécessaire d'utiliser des unités d'équivalence. C'est le cas notamment dans le transport aérien (Zilberberg, 2012). Le rendement des capacités est mesuré comme tout calcul de productivité, en comparant *outputs* et *inputs*. Ainsi dans le domaine de l'hôtellerie, il existe un indicateur majeur, le *RevPAR (Revenue per Available Room)* qui met en relation le chiffre d'affaires (mesure des *outputs*) et le nombre de chambres (nuitées) disponibles (mesure de la capacité, représentant les *inputs*) (Kimes, 2011).

Plus généralement, le *Revenue Management* (Kimes, 2003) rassemble toutes les techniques destinées à accroître les flux de revenus dans les activités où les charges fixes sont prépondérantes et où le coût marginal d'une vente est faible. Utiliser ces techniques implique de ne pas se tromper d'objectif. Huefner (2014) montre qu'il ne s'agit pas uniquement d'améliorer le taux d'occupation des capacités, d'accroître leur rendement ou les recettes. Le but final de ces techniques est d'améliorer le résultat de l'entreprise. Il s'agit d'utiliser de manière optimale les capacités en accroissant les flux de revenus tout en maîtrisant les dépenses. Pour cette raison, il insiste sur l'importance du rôle des comptables pour contrôler la rentabilité des décisions de *Revenue Management*. Il souligne la nécessité d'adopter une approche marginale qui intègre les éventuels coûts d'opportunité liés à ces actions.

Cette gestion des capacités et des flux existe également dans les services publics, même si les objectifs et les flux sont différents. Tahar (2015) montre comment dans un centre d'appel municipal, les contraintes de gestion et les techniques utilisées sont identiques à celles d'un établissement privé. Il s'agit de gérer le flux en optimisant l'usage des ressources tout en apportant un service de qualité aux personnes qui appellent. Pour un service public, il ne s'agit pas de gérer des flux de revenus, mais des flux physiques (appels).

Le développement des services en ligne réinterroge la manière de répondre à certains de ces enjeux. Il remet parfois en cause l'existence même de certaines contraintes. Nous allons maintenant explorer les questions issues de cette évolution.

## **2.2 Des questions émergentes**

Le développement de nouvelles formes de production permis par Internet réinterroge les travaux existants sur le calcul de coût, la gestion des capacités et des flux, le contrôle de la coproduction du service.

### *2.2.1 Calculer des calculs de coûts dans la nouvelle société du coût marginal zéro*

Dans un ouvrage publié en 2014, Rifkin montre que de nombreuses entreprises de la nouvelle économie ont une structure de coûts bien particulière. Les charges fixes y sont très largement prépondérantes, le coût marginal de production d'une unité supplémentaire y est négligeable, voire nul. Il évoque « *la nouvelle société du coût marginal zéro* ». Ainsi, les principales dépenses de *Netflix* sont relatives à l'acquisition de contenu. Qu'ils aient été produits par l'entreprise ou achetés, ils correspondent à des charges fixes indépendantes du volume d'activité. Dans ces conditions, la réduction des coûts de production unitaires provient principalement d'une augmentation du nombre d'abonnés. Cela a pour conséquence

d'accroître la nécessité de déployer des actions de promotion des ventes. Ainsi, les coûts de marketing représentent eux aussi un poste de dépenses majeur. Par ailleurs, comment prévoir ces coûts unitaires étant donné l'effet majeur des variations d'activité du fait de l'absence de stocks ? Dans ces conditions, comment calculer les coûts de production ou de revient ? Comme le service est immatériel et non stockable, ils ne peuvent être utilisés pour valoriser les stocks d'outputs. Ils ne peuvent être utilisés pour déterminer des prix de vente car ceux-ci sont très souvent définis en fonction du marché et non des coûts. Par conséquent, à quoi servent de tels calculs ?

### 2.2.2 *Gérer les flux de revenus*

Dans ce contexte, la question de la gestion des capacités et des flux se pose également différemment. En effet, Internet a permis à certaines entreprises de s'émanciper totalement de toute limite de capacité. C'est le cas de *Netflix* qui ne dispose pas de serveurs propres mais utilise les services modulables de *cloud computing* d'*Amazon Web Services* pour servir ces clients. La gestion des capacités et des flux se résume pour ce genre d'entreprise à accroître ses flux de revenus en déployant des techniques de *Revenue Management*, notamment la proposition de mois d'essai gratuits. La rentabilité d'un client demandant du temps, la gestion du temps du client et du prestataire s'inscrit dans le long terme. Comment les flux de revenus sont-ils générés ? Comment les systèmes de pilotage de la performance intègrent-ils cette évolution nouvelle de la création de valeur ?

### 2.2.3 *Contrôler la coproduction*

Enfin, si le développement du libre-service a permis de faire travailler un acteur extérieur, le client, et implique la nécessité de contrôler son travail, le développement des services en ligne accentue la nécessité de ce contrôle du fait de la distance entre l'entreprise et le consommateur. Mais surtout, l'apparition de places de marché (*market places*) fait commercer des acteurs différents sous la responsabilité de l'entreprise intermédiaire qui accueille ces transactions. Les récents soucis d'Uber illustrent parfaitement cette nécessité. Uber garantissant les prestations fournies par des chauffeurs indépendants établis en autoentrepreneur, il se doit de contrôler leur travail. Au-delà de la simple mesure de satisfaction, le recueil de l'avis des clients constitue un des moyens de contrôler ce travail en mettant à contribution le consommateur. Comment ces avis sont-ils utilisés par l'entreprise ? Existe-t-il d'autres techniques du contrôle du travail du partenaire coproducteur ?

Les questions posées par les évolutions récentes des services sont nombreuses. Elles revêtent une importance cruciale pour des entreprises qui adoptent des *business models* novateurs. Pourtant, elles restent peu explorées dans les recherches en contrôle de gestion.

## **Conclusion**

Né au XIX<sup>e</sup> siècle dans l'industrie, le contrôle de gestion ne cesse de se réinventer pour répondre aux nouveaux enjeux managériaux. Face à l'importance croissante des services dans l'économie mondiale, de nouveaux outils et techniques sont développés pour accompagner les entreprises de ce secteur dans leurs efforts pour améliorer leur performance.

La littérature existante recense des outils et techniques de contrôle de gestion qui correspondent à six enjeux classiques pour les activités de services : le calcul de coûts, la gestion du temps, la gestion de la productivité, le contrôle de la satisfaction client, la gestion des capacités et le contrôle du travail du client. Ils empruntent à différents champs disciplinaires : marketing, gestion de la production, gestion des ressources humaines.

Notre recherche met en évidence que l'apparition de nouvelles formes de production, favorisées par Internet, réinterroge certains de ces enjeux. Elle fait émerger des questions nouvelles liées aux calculs de coûts, à la gestion des flux et au contrôle de la coproduction. Elles dessinent ainsi des voies de recherche prometteuses dans le domaine du contrôle de gestion des services.

## Bibliographie

- Aksin Z., Armony M. et Mehrotra V. (2007). The Modern Call Center: A Multi-Disciplinary Perspective on Operations Management Research. *Production and Operations Management* 16 (6) : 665–688.
- Allain É. et Gervais M. (2008). La fiabilité de l'inducteur «temps de travail» dans les activités de services : un test sur un centre d'appels téléphoniques d'une société d'assurances. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 14 (1) : 119-143.
- Averous B. et Averous D. (2004). *Mesurer et manager la qualité de service : la méthode CYQ* 2e édition., Paris : INSEP éditions.
- Bancel-Charensol L. et Jouglaux M. (1997). Un modèle d'analyse des systèmes de production dans les services. *Revue française de gestion* (113) : 71-81.
- Banker R.D., Datar S.M. et Kaplan R.S. (1989). Productivity measurement and management accounting. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 4 (4) : 528–554.
- Berland N., Deville A., Piot C. et Capkun V. (2016). Editorial : 20 ans de publications en CCA ... et des projets pour encore 20 ans ! *Comptabilité Contrôle Audit* 22 (1) : 7-26.
- 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) : 175–193.
- Bowen D.E. (1986). Managing customers as human resources in service organizations. *Human resource management* 25 (3) : 371–383.
- Buscatto M. (2002). Les centres d'appels, usines modernes? Les rationalisations paradoxales de la relation téléphonique: Call centers, modern factories? The paradoxical rationalization of telephonic relations. *Sociologie du travail* 44 (1) : 99–117.
- Cusumano M. (2010). Technology Strategy and Management: Cloud Computing and SaaS as New Computing Platforms. *Communications of the ACM* 53 (4) : 27-29.
- Cusumano M.A. (2008). The Changing Software Business: Moving from Products to Services. *Computer* 41 (1) : 20-27.
- Ducrocq C. et Gervais M. (2013). Le coût complet par diplôme à l'université : quel apport vu les problèmes de mesure ? *Finance Contrôle Stratégie* (16-4).
- Dujarier M.A. (2008). *Le travail du consommateur, de Mac Do à E-bay, comment nous coproduisons ce que nous consommons*, Paris, La découverte.
- Gadrey J. (2003). *Socio-économie des services*, La Découverte.
- Gaglio G., Lauriol J. et Du Tertre C. (2011). *L'économie de la fonctionnalité : une voie nouvelle vers un développement durable ?*, Octarès Editions.
- Gervais M. et Thenet G. (2004). Comment évaluer la productivité dans les activités de service ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 10 (1) : 147-163.
- Grönroos C. (1984). A service quality model and its marketing implications. *European Journal of marketing* 18 (4).

- Grönroos C. (2008). Service logic revisited: who creates value? And who co-creates? *European Business Review* 20 (4) : 298–314.
- Grönroos C. (2007). *Service Management and Marketing: Customer Management in Service Competition* 3e édition., Wiley.
- Huefner R.J. (2014). An Introduction to REVENUE MANAGEMENT. (cover story). *CPA Journal* 84 (6) : 16-21.
- Kaplan R.S. et Anderson S.R. (2004). Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review* 82 (11) : 131-138.
- Kimes S.E. (2003). Revenue Management: A Retrospective. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly* 44 (5-6) : 131-138.
- Kimes S.E. (1989). The Basics of Yield Management. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly* 30 (3) : 14-19.
- Kimes S.E. (2011). The future of hotel revenue management. *Journal of Revenue & Pricing Management* 10 (1) : 62-72.
- Langeard E. et Eiglier P. (1987). *Servuction. Le marketing des services*, Paris: Wiley.
- Levitt T. (1972). Production-line approach to service. *Harvard Business Review* 50 (5) : 41–52.
- Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D. et Solé A. (2008). *Le contrôle de gestion. Organisation, outils et pratiques* 3e édition., Paris : Dunod.
- 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., Wirtz J., Lapert D. et Munos A. (2008). *Marketing des services* 6e édition., Paris : Pearson education.
- Maister D.H. (1985). The psychology of waiting lines. *The Service Encounter, Lexington Books, Lexington, MA* : 113–23.
- Meyssonier F. (2012). Le contrôle de gestion des services, réflexion sur les fondements et l'instrumentation. *Comptabilité contrôle audit* 18 (2) : 73-98.
- Meyssonier 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.
- Parasuraman A., Zeithaml V.A. et Berry L.L. (1988). SERVQUAL: A multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality. *Journal of retailing*.
- Picot-Coupey K. et Tahar C. (2016). As-tu bien travaillé aujourd'hui mon client ? Comment faire du client de la grande distribution un bon exécutant - Le cas d'Ikea. In *Collaborations et réseaux - Approches transversales en management*. Economie et société. : Rennes : Presses universitaires de Rennes, : 65-84.
- Reichheld F.F. (2003). The one number you need to grow. *Harvard Business Review* 81 (12) : 46-55.

- Rifkin J. (2014). *La nouvelle société coût marginal zéro : L'internet des objets, l'émergence des communaux collaboratifs et l'éclipse du capitalisme*, Paris : Les liens qui libèrent.
- Robert I., Binninger A.-S. et Ourahmoune N. (2014). La consommation collaborative, le versant encore équivoque de l'économie de la fonctionnalité. *Développement durable et territoires. Économie, géographie, politique, droit, sociologie* 5 (1).
- Tahar C. (2012). *La gestion des temps et des délais dans les services publics municipaux*. Thèse de doctorat. Nantes : Université de Nantes.
- Tahar C. (2015). Transposer le modèle des centres d'appel au service public ? Étude de trois centres de contact municipaux. *Politiques et management public* 32 (2) : 147-169.
- Teboul J. (2009). *Le temps des services*, Paris : Editions d'organisation.
- Vargo S.L. et Lusch R.F. (2004). Evolving to a new dominant logic for marketing. *Journal of marketing* 68 (1) : 1-17.
- Vargo S.L. et Lusch R.F. (2011). The four service marketing myths. *Journal of Service Research* 6 (4) : 324-335.
- Zeithaml V.A., Parasuraman A. et Berry L.L. (1985). Problems and Strategies in Services Marketing. *Journal of Marketing* 49 (2) : 33-46.
- Zilberberg E. (2012). Ceci n'est pas (seulement) du « low cost ». *L'Expansion Management Review* 145 (2) : 102.