

LE CONTROLE DE GESTION DES SERVICES : SPECIFICITES, OUTILS, ENJEUX

Service industry management control: specificities, tools, stakes

François MEYSSONNIER

Professeur des Universités

Institut d'Economie et de Management de Nantes – IAE

LEMNA (Université de Nantes)

Courriel : francois.meyssonnier@univ-nantes.fr

Résumé :

L'objet de l'article est d'établir un état des lieux du contrôle de gestion des activités de service.

Les quatre spécificités des services sont analysées : immatérialité ; hétérogénéité ; coconstruction de l'offre ; ajustement temporel à la demande.

Les six outils les plus emblématiques du contrôle de gestion des services sont ensuite décrits : évaluation de l'efficacité par la méthode DEA ; logigrammes de production ; gestion des temps et des délais ; gestion des revenus et des capacités ; mesure de la qualité Servqual ; tableau de bord prospectif.

Les nouvelles perspectives en matière de contrôle de gestion serviciel sont enfin discutées.

Mots Clés : contrôle de gestion, activités de service, gestion des opérations, gestion de la relation de service.

Abstract:

The subject of the article is to realize an inventory of fixtures about service industry management control.

The four specificities of the services are analysed: intangibility; heterogeneity; supply common construction; just in time ajustement.

The six more emblematic management tools of services are then described: efficiency DEA method; blue print; delivery and waiting time management; yield and capacity management; Servqual quality measure; balanced scorecard.

New perspectives for service management control are finally discussed.

Keys Words: *management control; service industry; opérations management ; service relation management.*

Introduction

Les économies développées sont de plus en plus composées essentiellement d'activités de service. En France aujourd'hui moins du quart des emplois se trouve dans l'agriculture, l'industrie et la construction réunies. Les services administrés représentent un gros quart des emplois totaux et les services marchands une petite moitié. Notre économie est donc aujourd'hui fondamentalement une économie de service.

La structure de l'économie a changé mais les modes de gestion ont été façonnés dans le contexte d'une économie encore dominée par sa composante industrielle. Ainsi, les outils et la fonction de contrôle de gestion ont été essentiellement développés au tournant du 20^{ème} siècle aux Etats-Unis pour rationaliser les méthodes de gestion et d'accroître l'efficacité des grandes entreprises industrielles. Les auteurs de référence de cette époque sont bien connus : Taylor (organisation scientifique du travail), Brown (pilotage de la performance financière), Wilson (optimisation logistique), Sloan (administration et budgets), etc. Les grandes entreprises pionnières étaient surtout des firmes de la chimie, de la métallurgie, de l'automobile. Même si on trouve parfois dans les services la source de certains outils (le taux de rotation du contrôle opérationnel de la grande distribution étant à l'origine du ROI par exemple), les méthodes du contrôle de gestion sont profondément imprégnées des problématiques de la transformation matérielle des biens : la standardisation des méthodes et des *process* de production, la volonté d'homogénéiser la production de masse et de réaliser des économies d'échelle, la gestion et le contrôle des stocks, la distribution des biens des centres de production aux lieux de consommation, etc.

Certes une seconde vague majeure d'innovations en gestion des opérations et en contrôle opérationnel est venue du Japon (elle a été connue par le monde dans les années 80) avec le grand mouvement de qualité totale en gestion de production, les méthodes d'amélioration continue (*kaizen costing*) et de coût cible (*target costing*) pour la maîtrise des coûts, le *kanban* et le zéro stock en fabrication et logistique. Elle a remis en cause l'optimisation locale des productions de biens pour favoriser les interrelations sur l'ensemble des processus de la chaîne de valeur, les flux tendus tirés par l'aval et la réduction des stocks tampons. La valeur fournie au client interne ou externe était au cœur de cette révolution conceptuelle qui rapprochait l'industrie des préoccupations des entreprises de service. Toutefois les activités de service se caractérisent par des différences fortes avec les activités industrielles dans quatre caractéristiques fondamentales, reprises dans le fameux acronyme IHIP : le caractère immatériel (*Intangibility*) ; la faible standardisation (*Heterogeneity*) ; la production et la consommation simultanées (*Inseparability*) ; le stockage impossible (*Perishability*).

On peut distinguer deux aspects principaux dans le contrôle de gestion : le pilotage de la performance financière globale (contrôle des résultats) et l'amélioration de la qualité des gestions locales (aide à la décision et contrôle des comportements). Dans les *business schools* nord-américaines les enseignements de contrôle de gestion sont d'ailleurs scindés et rattachés pour partie à la comptabilité (calcul et analyse des coûts, contrôle budgétaire) et pour partie à la gestion des opérations (méthodes d'action sur les coûts, la qualité et les délais ; indicateurs et tableaux de bord). Dans les entreprises, on constate aussi une évolution divergente des fonctions contrôle de gestion : plutôt tournées vers la modélisation comptable et financière et la valeur créée pour l'actionnaire au niveau groupe ; plutôt tournées vers la gestion des opérations, les systèmes d'information et la valeur créée pour le client au niveau des unités opérationnelles. Si le premier volet, la dimension financière du contrôle de gestion, ne semble pas fondamentalement impacté par la différence entre industrie et service (le travail des

contrôleurs de gestion au niveau groupe étant fondamentalement identique dans les services et l'industrie), il n'en est manifestement pas de même pour le deuxième volet, la dimension opérationnelle du contrôle de gestion (où le travail du contrôleur de gestion des unités opérationnelles a des particularités fortes dans le cas des activités de service).

Chenhall (2003, p. 130) conseille de développer les recherches, qu'il estime encore trop limitées, sur le contrôle de gestion du secteur des services. Dans cette perspective, l'objet de cette contribution est de réfléchir aux méthodes et outils de gestion liés à la montée en puissance des services dans les économies contemporaines. Cette réflexion s'est déjà déployée pour le marketing des services depuis un certain temps (Lovelock *et alii*, 2008) et pour la gestion des opérations plus récemment (à ce propos voir Heineke et Davis, 2007). Nous souhaitons faire de même pour le contrôle de gestion. Notre objectif, à cette étape, n'est pas d'aborder les systèmes de contrôle de gestion des entreprises de services comme des ensembles globaux et cohérents (contrairement à ce que préconisent Malmi et Brown, 2008) mais de faire le travail préalable et nécessaire (qui à notre connaissance n'a jamais été fait sous cette forme) d'identification des facteurs de contingence du secteur, de recensement des outils opérationnels emblématiques et de mise en évidence des dynamiques d'évolution en cours en matière de contrôle de gestion.

Nous allons dans une première partie présenter le cadre conceptuel de référence classique du management des services et discuter comment les spécificités de la chaîne de valeur servicielle impactent les modes de contrôle des opérations et des processus. Dans une deuxième partie nous présenterons les outils de contrôle de gestion dédiés ou particulièrement adaptés aux activités de service. Dans une troisième partie, nous étudierons les développements les plus récents de l'économie des services et nous réfléchirons à ce que cela peut apporter comme modifications en matière de contrôle de gestion opérationnel des services.

1. Les spécificités du contrôle opérationnel des activités de service

Les services ont quatre caractères qui les distinguent des activités industrielles : ils sont immatériels, hétérogènes, produits et consommés simultanément, non stockables (Van Looy, Gemmel et Van Dierdonck, 2003 ; Fitzsimmons et Fitzsimmons, 2008). Dans le secteur des services, le modèle d'affaires est composé de la cible commerciale (*target market*), des caractéristiques intrinsèques du service offert (*service concept*) et des modes de délivrance de la prestation (*service delivery system choices*) comme l'indiquent Roth et Menor (2003). Le mode de délivrance de la prestation de service constituera l'élément le plus important de la réflexion sur les modalités et les outils du contrôle.

1.1. Immatérialité des services

Les services sont immatériels (*intangibles*). Ils ne consistent pas en la réalisation d'un objet physique mais en l'exécution d'un concept dans un acte ou un processus. Ceci a comme conséquence que, à l'inverse des biens physiques, les qualités intrinsèques des services ne peuvent que rarement être identifiées de façon sûre avant l'achat, ne se révèlent qu'en partie lors de l'expérience de consommation, et pour la plupart restent difficilement évaluables même *ex post* par le client (Zeithaml, 1981). On peut penser par exemple au cas des diagnostics médicaux. Un élément essentiel de la gestion des services est donc de rendre tangible l'intangible par l'utilisation des supports physiques et des facteurs d'ambiance

(Bitner, 2000). On peut aussi accroître la « ligne de visibilité » du client en dévoilant les processus productifs mis en œuvre pour le servir (par exemple dans un restaurant japonais en réalisant sous les yeux du client les phases de traitement du poisson cru, la préparation et la cuisson des ingrédients d'accompagnement, la confection des sushis, etc.) ou en rendant possible par l'usage des technologies internet le suivi à distance et de chez soi des courriers d'élaboration ou de réalisation progressive de la prestation (comme dans le transport de lettres ou de colis). Les services étant immatériels, la production de services nécessite aussi l'implication du client dans ce qui est une coproduction de la prestation qui associe l'offreur (entreprise) et le consommateur (client). Le degré de coopération peut être plus ou moins important mais dans tous les cas le personnel est amené à gérer simultanément deux faces de son métier : la gestion opérationnelle (l'utile pour le client) et la gestion relationnelle (l'agréable pour le client). La satisfaction finale du client dépendra autant des conditions de réalisation de la prestation que du contenu même du service qui lui est délivré.

1.2. Hétérogénéité des services

Les services sont également, par nature, beaucoup moins standardisés que les biens manufacturés produits en séries (*heterogeneity*). Le service est un processus s'étendant sur une fraction de temps plus ou moins importante, il subit donc des variations en fonction du comportement du personnel de contact, des attentes et des réactions du client, des facteurs liés à l'environnement de la prestation. A côté de cette hétérogénéité subie, il y a aussi l'hétérogénéité choisie : la variété des prestations et l'adaptation aux demandes de la clientèle peuvent constituer un facteur clé de succès au cœur du modèle d'affaire de l'entreprise. L'hétérogénéité intrinsèque de la prestation de service découle naturellement de ce qui vient d'être dit sur l'aspect relationnel de la prestation : en général, l'activité de service est plus orientée vers les gens que vers les choses. Le personnel de contact, maillon ultime de la chaîne de valeur, est l'élément décisif de la prestation de service qui mobilise une proportion très importante de facteur humain (beaucoup plus que dans l'industrie où le capital technique est central). C'est pourquoi la formation, l'animation et le contrôle du personnel de contact sont des éléments majeurs de performance des activités de service.

1.3. Coréalisation de l'offre de service avec le client

Les services sont produits et consommés simultanément (*inseparability* ou *simultaneity*). La production de service implique une interaction plus ou moins profonde de l'offreur et du client. La zone de contact peut être importante (*high contact services*) ou moindre (*low contact services*) mais la prestation est co-construite dans un processus dénommé « servuction » (Eiglier et Langeard, 1987 ; Eiglier, 2004). La Socialisation Organisationnelle du Client (SOC) est donc un élément fondamental pour réussir l'association du client dans le processus productif (Goudarzi et Eiglier, 2006). Comme le client doit être présent lors de la réalisation de la prestation, les points de délivrance du service doivent être à proximité immédiate de la clientèle visée : les services sont donc la plupart du temps dépendants de l'emplacement. L'inséparabilité de la production et de la consommation de service a un impact certain en matière de gestion des opérations. La production de biens se fait en usine dans un système fondamentalement fermé (la présence de stocks permettant de découpler la phase de production de la phase de commercialisation) même si ceci peut être nuancé quand on est dans le cadre d'une production en juste à temps où les flux productifs sont déclenchés par les commandes et donc « tirés par l'aval » (c'est pour cette raison que nous avons indiqué dans l'introduction que le Toyotisme fait en partie entrer des préoccupations de service dans l'univers manufacturier). Par opposition l'appareil de production des services est un système

ouvert par nature. Si le gros problème de la gestion des opérations dans l'industrie est le problème des stocks, la principale difficulté de la gestion des opérations dans les services réside dans la formation des files d'attentes et la gestion des « queues » de consommateurs attendant leur tour.

1.4. Ajustement temporel de l'offre de service à la demande

Les services sont non stockables (*perishability*). A l'inverse des biens manufacturés, les services ne peuvent pas être stockés à la fois en raison de leur nature immatérielle, de la simultanéité de leur production et de leur consommation et de leur adaptation aux besoins spécifiques des différents clients. Il faut donc s'adapter à une demande qui est souvent fluctuante et volatile. Pour cette raison, le problème des pointes d'activité (« coups de feu ») et des files d'attentes (« queues ») est au cœur de la gestion opérationnelle des activités de service. Le non stockage est à la source de tous les problèmes inhérents aux services en raison d'une capacité de production limitée face à une demande variable et parfois imprévisible. De nombreuses réflexions en management des services portent sur la détermination de la capacité optimale (choix d'investissement) et sur les leviers d'action disponibles pour utiliser au mieux une capacité existante (gestion des opérations sur le terrain). Mais on peut aussi mobiliser des leviers d'action pour agir en amont sur la demande, la déplacer et l'écrémer (Meyssonnier, 2008).

Ces quatre critères sont assez proches du triptyque des caractères techniques par lequel certains auteurs francophones définissent les activités de service : immatériabilité, interactivité, immédiateté (cf. à ce propos Djellal et Gallouj, 2007, page 10) mais s'y rajoute l'hétérogénéité qui est un élément essentiel quand on s'intéresse au contrôle de gestion des services. On peut construire ensuite des classifications des services à partir de tous ces critères : en fonction du degré d'immatériabilité, du degré d'hétérogénéité ou du degré de simultanéité. On peut aussi introduire de nouveaux critères : l'importance relative de la phase de contact entre le personnel et le client ; l'importance des fluctuations (anticipées ou non) de la demande ; le degré de personnalisation des services ; l'orientation des services plutôt sur les personnes ou plutôt sur des équipements ; etc. On peut enfin faire des typologies où on croise certains de ces facteurs deux à deux (Mills et Margulies, 1980 ; Maister, 1997). Ces caractéristiques ont, bien entendu, des conséquences sur la gestion des opérations et des processus qui permettent la prestation de service. Pour maîtriser les différentes dimensions spécifiques aux services, les entreprises du secteur se sont donc dotées d'outils d'analyse de la situation, de pilotage de la performance et de mise sous tension de l'organisation (Gervais, 2009).

2. L'instrumentation du pilotage de la performance dans les services

Sans méconnaître le développement des services liés aux biens vendus que ce soit aux entreprises ou aux particuliers (approche en termes de « solutions » qui est actuellement développée par bon nombre d'industriels), nous nous intéresserons plus particulièrement aux activités de service « purs » aux particuliers (qu'ils concernent un support matériel extérieur, leur personne physique ou leur personnalité) parce qu'elles sont au cœur de l'économie des services.

A l'intérieur même de l'organisation des entreprises de service, on peut identifier trois grands univers (Gadrey et Zarifian, 2001) : l'univers de la conception des nouveaux services (R &

D), l'univers des grands systèmes techniques et administratifs (plateaux techniques ou centres de traitement administratifs) et l'univers de la relation directe avec les clients (réseau commercial et plates-formes téléphoniques). C'est dans la gestion du réseau et du personnel de *front office* que les spécificités du contrôle des activités de service sont les plus fortes.

Nous allons maintenant décrire les plus courants des instruments emblématiques du contrôle de gestion des services qu'ils soient spécifiquement au service des contrôleurs de gestion (Ducrocq, Gervais et Herriau, 2001) ou activés par d'autres acteurs dans l'entreprise dans le cadre de leurs fonctions propres (voir à ce propos Lorino, 2008) et nous allons examiner comment ils s'articulent.

2.1. Déterminer les unités les plus efficaces du réseau de service par la méthode DEA

La plupart des entreprises de services sont organisées en réseaux d'unités comparables délivrant les prestations de service au plus près des clients. Mais ces unités de base ne sont jamais totalement similaires car la composition du bouquet de prestations (*outputs*) et la structure des consommations de ressources (*inputs*) varie toujours, plus ou moins, en fonction de la clientèle. On peut mesurer la productivité de ces différentes unités par la mise en œuvre de la méthode DEA (*Data Envelopment Analysis*). Cette méthode de programmation linéaire, particulièrement bien adaptée aux entreprises de service gérant des agences, magasins ou bureaux comparables sur un vaste territoire, permet d'identifier les unités les plus efficaces et de quantifier les écarts entre les unités d'excellence et les moins performantes (Mettters, Frei et Vargas, 1999). On connaît les bonnes unités et les unités plus critiques même si ceci ne nous dit pas les raisons du différentiel constaté d'efficacité (de La Villarmois, 1999). On a là une voie intéressante pour mesurer la productivité des activités de service (Gervais et Thenet, 2004). On peut même combiner des mesures de la performance « opérationnelle » fondée sur la bonne utilisation des ressources dans la production et une performance « financière » attachée aux coûts et aux marges des activités (Deville et Leleu, 2010).

Cet outil d'analyse sert en contrôle de gestion comme une première étape dans la mise en place d'une démarche de *benchmarking* interne approfondi pour trouver les raisons des différences constatées de performance. Le travail du contrôleur de gestion sera ensuite d'identifier les meilleures pratiques et de donner les moyens aux unités les moins performantes de s'aligner sur le comportement des unités les plus performantes. Dans les activités de service et commerciales ceci représente une part très importante du travail du contrôleur de gestion.

2.2. Identifier puis standardiser les meilleurs processus serviciels par le *blue print*

Après avoir déterminé les unités de référence (par la méthode DEA), le contrôleur de gestion des entreprises de service va étudier les pratiques managériales, les chaînes de valeur et l'articulation des tâches dans les processus serviciels afin de comprendre les ressorts de la performance des entités locales au contact du client. Il s'agira ensuite de formaliser ces modes opératoires et de standardiser les procédures afin de généraliser la *one best way* ainsi mise en évidence. Un certain nombre d'acquis des activités industrielles en matière de méthodes de production ont été transférés aux activités de service afin d'assurer la traçabilité et l'homogénéité des prestations délivrées. La production et la consommation étant simultanées dans les services, il ne peut y avoir de contrôle *a posteriori* : il doit être effectué avant et pendant la prestation. En 1978, Sasser élaborait des logigrammes intitulés *flow charts* qui décrivaient les différentes étapes des processus et les zones d'interfaces avec le client (Sasser

et alii, 1978). Ceci a été approfondi par tout un courant de recherche et a abouti au *blue print* de Schostack (1992). Ce document fournit une description complète du mode de délivrance de la prestation avec identification des différentes phases de la prestation de service et des zones à problèmes. Les actions se déroulent dans le temps de haut en bas de la représentation graphique et on voit clairement de gauche à droite ce qui relève respectivement : du *back office* ; des supports physiques, *artefacts* et outils ; des actions du personnel en contact ; des actions du client. A partir de là, on peut identifier les points d'échec potentiels et essayer d'anticiper ou d'éviter ces problèmes qualifiés d'OTSU (*Opportunity To Screw Up*) par Maitser (2001) ou encore de modifier l'organisation des processus dans une démarche de *redesign* (Berry et Lampo, 2000). Il est même possible d'aller plus loin et de tenter de représenter le schéma mental des attentes du client nourri par ses expériences précédentes. Ce document, appelé script, est en quelque sorte le *blue print* des servuctions attendues par le client (Orsingher, 2006).

Après l'organisation de la prestation de service *ex ante*, il faut gérer, en situation, la diversité de la demande aussi bien qualitativement (composition hétérogène et instable de la demande) que quantitativement (pointes d'activités anticipables ou subies).

2.3. Gérer et contrôler les temps et les délais par une large palette de techniques complémentaires

Dans le contrôle opérationnel des prestations de service, on doit faire face comme dans les activités industrielles au problème de la gestion conjointe du triplet coût-qualité-délai (cf. l'exemple de la restauration commerciale étudié par Goureaux et Meyssonier, 2009). La dimension temporelle est probablement l'élément crucial et fondateur de l'approche servicielle de la gestion conjointe des coûts, de la qualité et des délais. Le temps est à la fois un *input* (ressource consommée) et un *output* (prestation délivrée) dans les services. Le temps est une source de coût (rémunération de la main d'œuvre) mais aussi parfois une source de revenus (quand le service est facturé à la durée). Le temps est un élément de non qualité, facteur de destruction de valeur pour le client (quand il s'agit d'un temps d'attente ou d'une durée trop longue de délivrance de la prestation) mais aussi de qualité perçue, contribuant à créer de la valeur pour le client (quand le personnel de contact s'adapte aux demandes de la clientèle et gère la relation autant que les opérations au rythme et en fonction des attentes de la clientèle). La prise en compte subjective des délais par les consommateurs étant un élément souvent décisif dans la qualité perçue, Bitran, Ferrer et Rocha e Oliveira (2008) insistent pour que ceci soit au centre des préoccupations des gestionnaires des opérations.

Dans les services, la temporalité est donc un élément prédominant à prendre en compte avec deux volets. On peut quantifier et contrôler le temps de réponse et d'action de l'entreprise (*delivery time*), par différents systèmes de mesure (Klassen, Russel et Chrisman, 1998). Depuis quelques années des innovations de gestion vont dans ce sens et sont particulièrement utiles dans les services comme la méthode TD-ABC (*Time Driven – Activity Based Costing*) par exemple. La méthode de calcul des coûts fondée sur la prise en compte des temps, TD-ABC développée récemment par Kaplan et Anderson (2008) est fondée sur la détermination des standards en matière de temps alloués aux opérations et aux processus (ceci peut venir dans la continuité des pratiques de *benchmarking* présentées au point précédent), sur l'établissement d'équations de temps correspondant aux différentes prestations et à la mise en œuvre d'un suivi chiffré des réalisations au travers des budgets qui sont l'expression monétaire de cette consommation de la ressource temps.

On peut également mobiliser de nombreuses techniques pour gérer les files d'attente et les délais perçus par les clients (*waiting time*). Une synthèse des travaux de recherche sur cette question a été effectuée par Durrande-Moreau (1999). On développe dans les services de nombreuses techniques pour diminuer les temps d'attente (Meyssonnier, 2008) par la réorganisation du dispositif d'accueil et de traitement des clients (ce qui peut passer par le développement de la polyvalence ou au contraire de la spécialisation selon les cas), en impliquant le client dans la préparation de la délivrance de la prestation avant même la phase de contact au guichet (distribution de dossiers, formalisation anticipée de la demande, orientation différenciée des clients en fonction de la nature de la demande, etc.) ou en faisant que l'attente par le client ne soit plus du temps « mort » (distribution de tickets, développement d'activités parallèles pendant le temps d'attente, etc.).

Mais fondamentalement, par delà ces ajustements, la question de l'adéquation structurelle entre demande et capacité est centrale dans les activités de service où le stockage est impossible.

2.4. Agir sur la demande par le *yield management* et sur les capacités par des actions de calibrage et d'optimisation

C'est là un enjeu majeur des activités de service (Crandall et Markland, 1996). Pour gérer les capacités et optimiser les recettes, une démarche de *yield management* est souvent mise en œuvre dans les entreprises de service qui présentent pour la plupart les caractéristiques suivantes : un stock périssable ou une impossibilité de stockage, une demande variable face à une capacité fixe, des ventes par réservation, des coûts marginaux faibles (Kimes et Chase, 1998). Elle permet de déplacer la demande par le transfert de la clientèle des périodes saturées vers les périodes où l'offre est disponible et de l'écarter par l'augmentation des tarifs en périodes de pointe (Weatherford et Bodily, 1992 ; Capiez, 2003). On peut aussi combiner cela avec des pratiques de *surbooking*.

Cette gestion des revenus dépasse le cadre des fonctions traditionnelles. Basée sur l'usage intensif des bases de données et des séries statistiques, elle associe les spécialistes du marketing, ceux de la gestion des opérations et les responsables financiers et du contrôle de gestion. Plus les coûts fixes seront élevés et les coûts variables faibles, plus la démarche de *yield management* sera pertinente et ses apports à l'amélioration de la marge de l'entreprise significatifs.

Si les actions marketing ne suffisent pas, on doit agir sur la flexibilité de la capacité de production (Klassen et Rohleder, 2001). Dans les services on a en effet tout un champ d'actions possible pour gérer la structure de production (*capacity management*). Après avoir déterminé les capacités nécessaires dans une approche en terme de seuil de rentabilité, il s'agit d'optimiser ensuite les capacités installées.

2.5. Mesurer la qualité perçue et la valeur créée pour le client grâce à *Servqual*

La satisfaction du client et la valeur perçue, ne dépendent pas que de la qualité objective du service délivré (mesurable par des indicateurs internes précis et « durs ») mais aussi de la perception subjective qu'a le client de l'adéquation de la prestation vécue avec son attente (mesurable uniquement par des indicateurs externes plus généraux et « mous »). Cette dernière dimension est au cœur des modèles de mesure de la satisfaction dans les services élaborés à partir de 1985 par Parasuraman, Zeithaml et Berry. L'évaluation de la perception

de la qualité du service par le client se fait autour de 5 dimensions : l'effectivité supposée (apparence du contexte matériel et des éléments physiques de support entourant la prestation), la fiabilité (respect des engagements, performances sérieuses et régulières), la réactivité (aide et promptitude face aux aléas), l'assurance (compétence, courtoisie, crédibilité, sécurité) et l'empathie (accès facile, bonne communication et compréhension du client). L'outil de mesure *Servqual* permet d'évaluer la satisfaction du client. Une identification des écarts entre les attentes du client et sa perception de la prestation (*gaps model*) est également réalisable. A ce propos on peut mettre en évidence une « zone de tolérance » du client à l'intérieur de laquelle il ne prête pas d'attention à la variation dans le niveau de performance de certains attributs du service (Johnston, 1995). Dans la période récente le modèle *Servqual* est toutefois critiqué (Morrison-Coulthard, 2004).

La mesure de la qualité peut sembler un outil relevant plus du marketing que du contrôle de gestion. Mais le lien entre la valeur perçue par le client et les coûts engagés par l'entreprise est au cœur de nombreux débats en contrôle de gestion. La volonté de construire un pont entre les coûts et la valeur est consubstantielle à un certain nombre d'outils comme le *target costing* (Meyssonier, 2001) ou l'ABC (Mac Nair *et alii.*, 2001). Par exemple, Cugini, Caru et Zerbini (2007) présentent et discutent un cas de mise en relation des coûts et de la valeur perçue dans une activité de service. Certains auteurs doutent pourtant de la possibilité de réussir cela (Malleret, 2009).

2.6. Mettre sous tension l'entreprise de service par le *balanced scorecard*

Dans les activités de service on gère une relation autant que des opérations et on coconstruit la prestation avec le client. Ceci amène à devoir contrôler un spectre probablement beaucoup plus large d'éléments que dans l'industrie classique afin d'assurer la convergence des comportements des membres de l'entreprise. Il semble donc qu'un outil comme le *balanced scorecard* (Kaplan, 2009), tableau de bord stratégique multi dimensionnel regroupant divers indicateurs relatifs à toutes les dimensions d'action de l'entreprise (aspects financiers ; commerciaux et de satisfaction du client ; relatifs aux processus de transformation et à la chaîne de valeur ; liés aux connaissances et aux savoirs faire) soit particulièrement adapté au contexte des activités de service. Au cœur du *balanced scorecard*, on a la matérialisation des chaînes de causalité qui, partant des paramètres opérationnels, s'agrègent en bouquets de caractéristiques des facteurs clés de succès identifiés dans une carte cognitive partagée par les managers et qui doit aboutir à la performance financière si cette vision stratégique subjective est validée objectivement par le marché. La diversité des paramètres à gérer conjointement au niveau du personnel de contact peut être appréhendée grâce à cet outil. Dans le secteur des services les tableaux de bord sont au cœur du pilotage de la performance (probablement plus que les budgets) et le lien entre les indicateurs opérationnels (mesure avancée de la performance en train de se construire) et indicateurs financiers (mesure retardée de la performance constatée) se fait particulièrement bien dans le cadre du *balanced scorecard*.

L'instrumentation du contrôle de gestion des activités de services

	Éléments caractéristiques des activités de service	Principaux instruments de contrôle de gestion développés en conséquence	Facteurs de contingence favorables à la généralisation de l'outil
1)	organisation en réseau d'unités identiques	détermination des unités les plus efficaces par la méthode <i>DEA</i>	forte densité de l'implantation des unités sur le terrain
2)	production et consommation simultanées	<i>benchmarking</i> et contrôle du processus par le logigramme	service homogène pour une clientèle de masse
3)	coproduction avec le client	évaluation des temps productifs par le <i>TD-ABC</i> , puis minimisation des queues	rapidité du service fortement valorisée par le client
4)	pas de stockage	action sur la demande par la gestion des revenus, puis gestion des capacités	coûts fixes élevés et coûts variables faibles
5)	gestion des opérations mais aussi de la relation	mesure de la qualité subjective par <i>Servqual</i> , puis mise en relation avec les coûts	complexité et diversité de la prestation
6)	importance du personnel de contact	mise sous tension par le <i>balanced scorecard</i>	multi dimensionnalité des facteurs de performance

Ces méthodes et outils dont les caractéristiques techniques sont bien adaptées aux particularités des services ont des degrés de diffusion variables. La méthode *DEA* est très courante dans le secteur bancaire et dans la distribution. L'usage des *blue prints* est classique dans tous les services à la personne (restauration commerciale, garage, etc.) et est parfois conforté par des codes déontologiques ou des règles professionnelles (dans la santé, les services financiers, etc.). La gestion des files d'attente est maintenant généralisée dans les services mais l'outil *TD-ABC* qui permet de calculer des coûts sur la base des temps d'activité mesurés est récent et encore peu répandu. Le *yield management* et la gestion des capacités sont tout à fait courants dans les transports (depuis trente ans dans le transport aérien, depuis une dizaine d'années dans le transport ferroviaire) et se sont progressivement généralisés dans l'hôtellerie, la location de voitures et les activités de service analogues. Les questionnaires et enquêtes de satisfaction sont répandus partout dans les services mais le lien avec les coûts engagés mesurés par l'*ABC* est encore assez rare. Les *balanced scorecards* sont maintenant habituels dans la plupart des entreprises de service depuis une dizaine d'années.

Nous avons synthétisé les principales caractéristiques et techniques du contrôle de gestion des activités de service dans l'encadré précédent. Si on devait distinguer comme le préconisent Malmi et Brown (2008) entre les outils d'aide à la décision et ceux qui relèvent plus de l'orientation des comportements, on devrait mettre la méthode DEA, les gestions des revenus et des capacités et la mesure *servqual* de la qualité perçue dans la première catégorie (aide à la décision) et le *blue print*, la gestion des temps et des délais et le *balanced scorecard* dans la deuxième catégorie (orientation des comportements). Mais en même temps on voit bien le lien entre ces éléments par paires : la méthode DEA permet le *benchmarking* des processus et l'élaboration des logigrammes ; la gestion des temps et des délais met en évidence les contraintes insurmontables et appelle le *yield management* et la gestion des capacités ; l'évaluation de la qualité perçue par le client (*servqual*) ouvre la voie au pilotage des leviers d'action clés contribuant à cette valeur pour le client (*balanced scorecard*). Il semble donc vain de vouloir opposer ces deux variétés d'outils tant elles sont interdépendantes. Voyons maintenant les évolutions en cours.

3. Nouvelles approches du contrôle de gestion des services

3.1. Changement de cadre conceptuel de référence pour les activités de service

Le secteur des services est l'objet de mutations qui le transforment en profondeur. Ces évolutions majeures des activités de service interviennent dans trois dimensions : les modèles d'affaire se différencient et se juxtaposent (signe de maturité dans le cycle de vie des offres de service) ; les services se globalisent, deviennent multipartenaires et sont de plus en plus le fait de réseaux inter organisationnels ; enfin, grâce à la technologie (les automates et internet) le client est de plus en plus impliqué dans la prestation en se passant même parfois du personnel de contact.

Alors que l'offre de service a été pendant longtemps relativement homogène dans ses paramètres commerciaux et stratégiques avec des successions de formes de prestations qui étaient généralisées sur un marché, on assiste maintenant de plus en plus à la coexistence sur un même marché de chaînes de valeur très différentes : par exemple une offre haut de gamme, une offre *low cost* et plusieurs offres intermédiaires dédiées à certaines cibles. On a donc plusieurs modèles d'affaires qui se concurrencent mais qui sont bien différents dans les caractéristiques de l'offre (services standards ou sur mesure par exemple) comme dans la clientèle visée (focalisation sur des segments distincts du marché global).

La nécessité pour les entreprises innovantes de service de croître rapidement face à la concurrence les amène souvent, si elles doivent développer un réseau d'agences, de bureaux ou de points de délivrance de la prestation au voisinage de la clientèle, à choisir un mode de généralisation passant par la délégation ou l'association comme par exemple dans le cas des réseaux de franchise (voir sur les modalités du contrôle des réseaux de franchise la contribution de Goulet et Meyssonier, 2011). Parfois, il faut faire aussi une offre globale au client englobant des prestations différentes mais liées sur la même chaîne de valeur (par exemple dans le tourisme). Dans toutes ces situations, se posent les problèmes de coordination et de contrôle de la qualité des prestations dans une offre combinée et solidaire.

La technologie joue aussi un grand rôle dans l'évolution récente du secteur des services. Le développement des automates fait que les clients sont de plus en plus actifs et impliqués dans

la délivrance de la prestation mais avec une baisse de l'intensité de la phase d'interaction humaine avec le personnel de contact. C'est le cas quand le client passe par un standard téléphonique automatisé, quand il prend et paie tout seul son billet de train ou fait des opérations au guichet automatisé d'une banque. C'est toujours le cas quand il se sert, pèse, enregistre et paie ses courses dans la grande distribution généraliste en totale autonomie par rapport au personnel de caisse de la grande surface.

Ces modifications font que la définition des services par les quatre attributs évoqués précédemment devient de plus en plus fragile (car de nombreux services ne les respectent plus de façon exhaustive). Ceci amène à s'interroger sur le cadre conceptuel permettant d'appréhender de façon globale et intellectuellement unifiée les services. Certains auteurs proposent un nouveau paradigme définissant les services comme de la création de valeur pour le client sans cession de droits de propriété (Lovelock et Gummesson, 2004). Pour eux les concepts de location ou de droits d'accès sont centraux dans la définition des services mais doivent être précisés et la théorie discutée à partir d'études sur les sous-catégories de services afin d'éviter des généralisations abusives ou mal fondées.

D'autres proposent d'élaborer une nouvelle théorie unifiante des services autour de la place centrale du consommateur dans la coconstruction de la prestation (Sampson et Froehle, 2006). Et ils insistent alors sur l'importance du degré de standardisation des processus de production et de l'offre commerciale. Dans cette approche, ils reprennent la tradition qui fait de la relation de service (comme mode de coordination entre agents économiques) l'élément fondateur de ce type d'activités (de Bandt et Gadrey, 1994). La prestation de service est définie comme l'ensemble des actes réalisés par le prestataire au profit d'un client, souvent avec sa participation (coproduction) en ayant pour objectif de transformer l'état d'un support. Il s'agit donc pour le prestataire de résoudre un problème qui concerne un support (bien matériel, information codifiée, connaissances ou l'individu lui-même). Cette prestation de service est la combinaison de différentes fonctions : matérielles (entretien ou transport d'un bien par exemple), informationnelles (production ou traitement d'une information codifiée comme le font un concepteur de logiciels ou un expert-comptable), relationnelles (service direct au contact du client comme dans une agence de voyage) ou méthodologique (traitement des aspects cognitifs comme dans le cas d'un consultant en stratégie) d'après Djellal et Gallouj (2007).

La proposition visant à faire du concept de « location » l'élément fondamental de définition des services polarise l'attention sur les caractéristiques intrinsèques du service offert. Alors que la proposition visant à faire du concept de « coproduction » l'élément central de l'identité des services focalise l'attention plutôt sur le mode de délivrance de la prestation. Pour la réflexion en matière de contrôle de gestion opérationnel, c'est bien naturellement cette dernière voie qui est la plus intéressante.

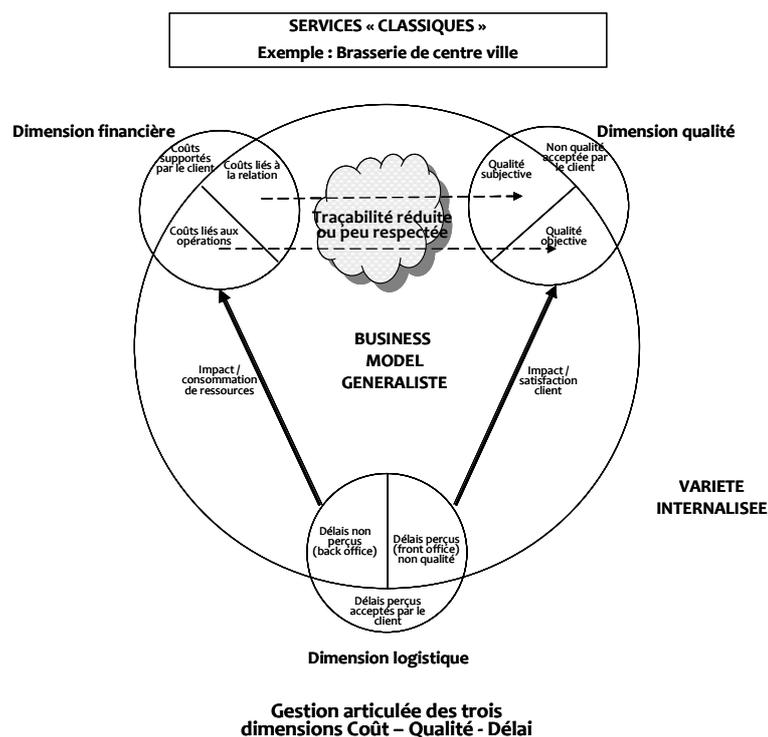
3.2. Perspectives pour le contrôle de gestion serviciel

Depuis les travaux pionniers de Hayes et Wheelwright (1979) sur les matrices de processus productifs, de nombreux auteurs ont développé des approches typologiques, fondées sur la mise en évidence de configurations de référence, dans les services. A ce jour le travail le plus abouti semble être la proposition de positionnement matriciel des services de Collier et Meyer (1998) mettant en relation deux concepts : la nature de la demande du client et les modes de délivrance de la prestation de l'entreprise de service. Le consommateur peut attendre soit une prestation unique et ajustée à des besoins spécifiques élevés soit des prestations nombreuses,

avec moins de spécificités et un niveau d'exigence réduit. Le système de délivrance de la prestation peut être peu normalisé car s'adressant à une clientèle diversifiée ou bien fortement contrôlé car visant un segment particulier. Ceci conduit à mettre en exergue deux positionnements extrêmes : l'un orienté vers la demande (adapté aux besoins divers d'une clientèle exigeante), l'autre s'appuyant sur l'offre (capable d'assurer une prestation homogène et calibrée auprès d'une clientèle ciblée et peu exigeante).

Dans cette perspective, une étude dans la restauration commerciale (Goureaux et Meyssonier, 2009) a permis de mettre en évidence les différences entre établissements dans la gestion conjointe des coûts, de la qualité et des délais. Dans les coûts, il y a les coûts externalisés assumés par le client et les coûts supportés par l'entreprise qu'ils soient liés à la gestion des opérations ou à la gestion de la relation entreprise-client. En matière de qualité, on perçoit la non-qualité acceptée par le client et les éléments qui caractérisent la qualité objective comme la qualité subjective attendue par le client. Dans la dimension logistique certains délais sont acceptés par le client. Parmi ceux qui sont intégrés et assumés par l'entreprise, on identifie les délais non perçus par le client et traités en back office (qui impactent les coûts liés aux opérations) et les délais perceptibles par les clients en front office (sources de non qualité objective). Une représentation graphique est proposée ci-dessous (schéma 1).

Schéma 1

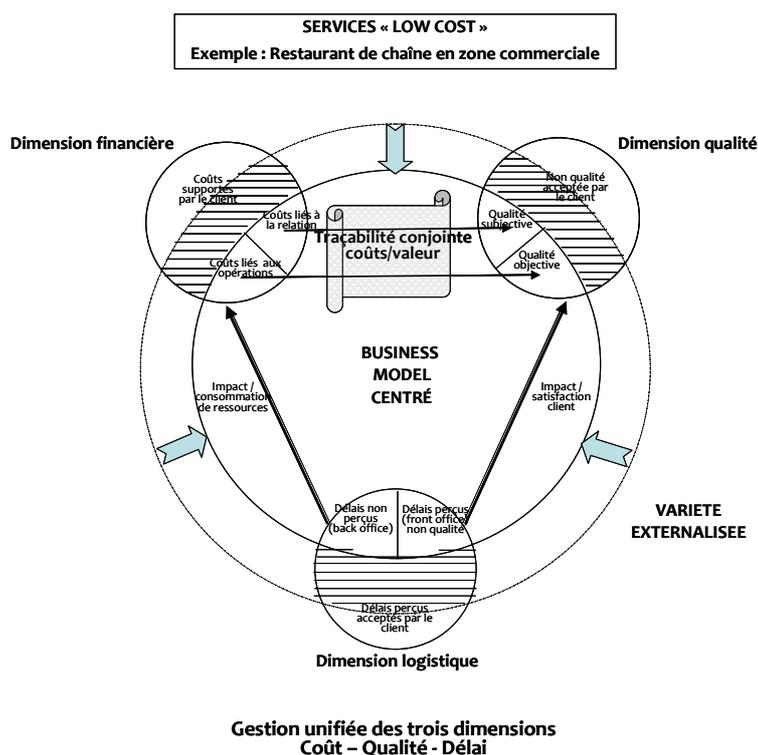


Dans les services classiques, la variété est internalisée et gérée par l'entreprise. La traçabilité est relativement réduite ou pas totalement respectée. Les ajustements sont réalisés *in situ* par les managers ou le personnel de contact. Pour ces raisons les leviers de performance sont essentiellement la formation et la capacité d'adaptation du personnel de contact dans la

dernière maille de la chaîne de valeur de l'entreprise (qui seront suivies dans le cadre de l'axe « apprentissage organisationnel » du *balanced scorecard*).

Par contre, il est possible de trouver des cas où le *business model* n'est plus généraliste mais centré. La variété prise en charge par l'entreprise est alors limitée, comme dans le cas des compagnies *low cost*, par réduction des engagements de l'entreprise dans le business model et par ciblage de la clientèle. Le périmètre de ce qui relève vraiment de l'entreprise est moindre que dans le cas précédent (ce qui est clair dans le schéma 2 ci-dessous).

Schéma 2



Dans ce cas, la variété est externalisée : sur la chaîne de valeur de la prestation de services, la frontière entre ce qui est pris en charge par l'entreprise et ce qui est assumé par le client se déplace réduisant la part du travail imputée à l'entreprise. La traçabilité conjointe coûts-valeur semble alors possible dans le cadre de l'activité de l'entreprise. Dans cette situation, les leviers de performance sont essentiellement liés à la formalisation des processus et à l'instrumentation de la gestion interne (avec le rôle fondamental du *blue print*).

Cette approche consacrée au contrôle opérationnel de la chaîne de valeur converge avec la vision de Muriel Jougleux (2006) en marketing des services. Elle propose de distinguer dans la qualité d'un service, au sens large de satisfaction globale (même si nous savons qu'il faut distinguer la qualité perçue liée au service et la satisfaction proprement dite qui dépend des affects du client comme le souligne Olivier, 1996), ce qui relève de la qualité de service et ce qui relève de la qualité du service. Pour elle, plus la personnalisation du service est importante et plus les unités locales sont directement responsables de la satisfaction du client. La qualité de service du personnel de contact est alors déterminante. Par contre, si le service est

standardisé aussi bien dans son processus de production que dans son *output*, les marges de manœuvre du personnel de contact dans la dernière maille de la chaîne de valeur sont limitées. La qualité du service est totalement spécifiée et c'est par le respect des normes fonctionnelles et le contrôle opérationnel que la satisfaction du client est garantie. Le contrôle de gestion joue alors un rôle central dans la recherche de la performance.

Comme nous l'avons évoqué précédemment, deux autres évolutions interviennent dans les évolutions actuelles du contrôle de gestion : le développement des partenariats sur la chaîne de valeur globale et le rôle croissant des nouvelles technologies. De plus en plus, l'offre de service au client est globale et donc les entreprises de service offrent un bouquet de prestations liées, articulées les unes aux autres dans un ensemble cohérent et complémentaire (cf. par exemple un circuit organisé dans le tourisme avec un voyage en avion, des lieux de résidence et d'occupations régulières, la proposition d'excursion, d'activités spéciales optionnelles, la réalisation d'événements, etc.). Le contrôle de gestion ne sera plus intra organisationnel, stable, formalisé et univoque mais inter organisationnel, adaptatif, plus ou moins formalisé et parfois croisé. La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les ensembles coopératifs structurés autour d'une chaîne de valeur partagée est une des nouveautés actuelles du pilotage de la performance dans les services. La technologie change aussi beaucoup un des traits fondamentaux du secteur des services. Le personnel de contact est de plus en plus impacté par le développement des technologies de l'information et de la communication. Une visibilité pénétrante est maintenant possible en temps réel sur le comportement du personnel de contact. Les tâches physiques et les activités mentales sont de plus en plus lourdes ce qui amène dans de nombreux cas à développer un *middle office* entre le *back office* et le *front office*. Ce *middle office* joue un rôle de médiateur, soutien et superviseur (Baranger *et alii*, 2009). Les managers de terrain peuvent ainsi venir en renfort du personnel de contact des services taylorisés en cas de nécessité ou fournir un appui de type « boîte à outils » dans les services de type projet. Mais le développement de l'implication du consommateur dans la coréalisation de la prestation en s'appuyant sur les nouvelles technologies peut également amener à diminuer l'importance du personnel de contact, voire à le faire disparaître. Le développement des services en ligne permet des traitements à distance (*hot line*) voire des disparitions de certains des acteurs humains dans la maille de contact (standards téléphoniques informatisés pour les demandes de renseignement ou la réalisation de tâches à distance ; passage par des caisses totalement automatisées dans les grandes surfaces de distribution ; automates bancaires ou dans les transports publics). Le recours de plus en plus fréquent aux technologies de *self service* diminue alors l'importance des aspects managériaux du pilotage de la performance, les hommes étant remplacés par des machines ou des systèmes informatiques actionnés directement par les clients

Conclusion

Nous avons pu souligner l'importance des services dans l'économie contemporaine et présenter les caractéristiques des activités de service. Les quatre principaux attributs des services (aspect immatériel ; diversité des réalisations ; coréalisation de la prestation avec le client ; adaptation permanente aux fluctuations de la demande et gestion des files d'attente) expliquent certains traits du contrôle de gestion du secteur.

Nous avons décrit six méthodes et outils emblématiques des services. Ces outils permettent respectivement : d'identifier les unités les plus efficaces dans un réseau d'unités comparables maillant un territoire ; de détecter les meilleures pratiques et de les généraliser

dans des standards très précis ; de gérer la temporalité qui est l'élément central de la prestation de service que ce soit un temps actif ou un temps perdu ; de déplacer la demande, d'optimiser les prix, de calibrer et d'optimiser les capacités de production ; de mesurer la qualité perçue par le client et d'essayer d'articuler coûts et valeur dans l'offre de service ; de mettre sous tension l'organisation par l'usage d'indicateurs articulés dans des relations de cause à effet à l'intérieur d'un tableau de bord stratégique d'ensemble.

Les enjeux actuels du contrôle de gestion dans les services nous semblent tourner autour de la standardisation des comportements (versus *empowerment* et *knowledge management*), du développement d'offres globales de service (intégration autour de l'offreur, dominant et responsable, ou coopération entre spécialistes restant autonomes) et de la place croissante de la technologie (qui amène à repenser le rôle du personnel de contact soit par le développement d'un *middle office*, soit par la généralisation des pratiques de *self service*). Bien évidemment la nature et l'importance du contrôle de gestion des activités de service dépendront de la nature des services. Certains auteurs (Baranger *et alii*, 2009) distinguent, en fonction de l'évolutivité des savoirs et de l'intensité de l'aspect relationnel de la prestation de service, des entreprises de service « minimales », « programmées », « servicielles » et « apprenantes ». Dans les deux premiers cas, le contrôle de gestion assurant le respect des régularités en matière de comportement et de résultat sera essentiel. Dans les deux derniers, l'autonomie des acteurs du *front office* et le développement des connaissances des communautés de pratiques constituées par les personnels de contact seront privilégiés.

Les pratiques de contrôle de gestion des activités de service semblent riches d'enseignements. L'étude du contrôle de gestion des services devrait avoir une place beaucoup plus importante que ce n'est le cas aujourd'hui dans la réflexion académique en contrôle de gestion (en raison des particularités remarquables de l'instrumentation de gestion dans le secteur) comme dans la formation des étudiants en gestion (qui seront amenés pour la majeure partie d'entre eux à travailler des entreprises de service). La synthèse que nous avons réalisée constitue une première contribution à cette nécessaire connaissance du contrôle de gestion opérationnel des services.

Bibliographie

- De Bandt, J., Gadrey, J. (1994). *Relation de service, marchés de services*. CNRS Editions.
- Baranger, P., Dang Nguyen, G., Leray, Y., Mével, O. (2009). *Le management opérationnel des services*. Economica.
- Berry, L., Lampo, S. (2000). Teaching an Old Service New Tricks – The Promise of Service Redesign, *Journal of Service Research*, 3, p. 265-275.
- Bitner, M. (2000). The Servicescape, in *Handbook of Services Marketing and Management*, Schwartz et Iacobucci Eds, Sage Publication.
- Bitran, G., Ferrer, J.-C., Rocha e Oliveira, P. (2008). OM Forum – Managing Customer Experiences: Perspectives on the Temporal Aspects of Service Encounters, *Manufacturing and Service Operations Management*, 10 (1), p. 61-83.
- Capiez, A. (2003). *Yield Management, Optimisation du revenu dans les services*, Lavoisier.
- Chenhall, R. (2003). Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), p. 127-168.
- Collier, D., Meyer, S. (1998). A Service Positioning Matrix, *International Journal of Operations and Production Management*, 18 (12), p. 1223-1244.
- Crandall, R., Markland, R. (1996). Demand Management – Today's Challenge for Service Industries. *Production and Operations Management*, 5 (2), p. 106-120.

- Cugini, A., Caru, A., Zerbini, F. (2007). The Cost of Customer Satisfaction: A Framework for Strategic Cost Management in Service Industries, *European Accounting Review*, 16 (3), p. 499-530.
- Deville, A., Leleu, H. (2010). De nouvelles mesures pour comparer la performance opérationnelle et financière des agences bancaires. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16 (2), p. 97-126.
- Djellal, F., Gallouj, C. (2007). *L'économie des services*. Presses Universitaires de Grenoble.
- Ducrocq, C., Gervais, M., Herriau, C. (2001). Le suivi de la qualité et des coûts dans les entreprises de service : une enquête sur les pratiques et les outils employés par les départements de contrôle de gestion. *Finance-Contrôle-Stratégie*, 4 (3), p. 89-122.
- Durrande-Moreau, A. (1999). Waiting for Service: Ten Years of Empirical Research, *International Journal of Service Industry Management*, 10 (2), p. 171-189.
- Eiglier, P. (2004). *Marketing et Stratégie des Services*, Economica.
- Eiglier, P., Langeard, E. (1987). *Servuction : le marketing des services*, Mac Graw Hill.
- Fitzsimmons, J., Fitzsimmons, M. (2008). *Service Management*, 6^{ème} édition, McGraw-Hill.
- Gadrey, J., Zarifian, P. (2001). *L'émergence d'un modèle du service : enjeux et réalités*. Editions Liaisons.
- Gervais, M. (2009). Contrôle de gestion des activités de service, in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, 2^{ème} édition, p. 547-562.
- Gervais, M., Thenet, G. (2004). Comment évaluer la productivité dans les activités de service ?, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 10 (1), p. 147-163.
- Goudarzi, K., Eiglier, P. (2006). La socialisation organisationnelle du client dans les entreprises de service : concept et dimensions, *Recherche et Applications en Marketing*, 21 (3), p. 65-90.
- Goulet C. et Meyssonier F. (2011). Le contrôle des réseaux de franchise. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mars, à sortir.
- Goureaux P. et Meyssonier, F. (2009), *La gestion conjointe des coûts, de la qualité et des délais dans la restauration commerciale*, 1^{ère} Journée d'Etude en Contrôle de Gestion de Nantes, actes en ligne.
- Hayes, R., Wheelwright, S. (1979). Linking Manufacturing Process and Product Life Cycles, *Harvard Business Review*, 57 (1), p. 133-140.
- Heineke, J., Davis, M. (2007). The Emergence of Service Operations Management as an Academic Discipline. *Journal of Operations Management*, 25 (2), p. 364-374.
- Johnston, R., (1995). The Zone of Tolerance: Exploring the Relations between Service Transactions and Satisfaction with the Overall Service, *International Journal of Service Industry Management*, 6 (5), p. 46-61.
- Jougleux, M. (2006). Enrichir l'approche théorique de la qualité dans les services : qualité du service et qualité de service, *Recherche et Applications en Marketing*, 21 (3), p. 19-46.
- Kaplan, R. (2009). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard in *Handbook of Management Accounting Research*, Chapman, Hopwood et Shields Eds, Elsevier, p. 1253-1269.
- Kaplan R. et Anderson S. (2008). *TDABC : La méthode ABC pilotée par les temps*. Les Editions d'Organisation.
- Kimes, S., Chase, R. (1998). The Strategic Levers of Yield Management, *Journal of Service Research*, 1, p 156-166.
- Klassen, K., Rohleder, T. (2001). Combining Operations and Marketing To Manage Capacity and Demand in Services, *The Service Industries Journal*, avril, p.1-30.
- Klassen, K., Russel, R., Chrisman, J. (1998). Efficiency and Productivity Measures for High Contact Services, *The Service Industries Journal*, octobre, p. 1-18.
- de La Villarmois, O. (1999). Evaluer la performance des réseaux bancaires : la méthode DEA, *Décision Marketing*, 16, p. 39-51.
- Lorino, P. (2008). Méthodes de recherche en contrôle de gestion : une approche critique, *Finance-Contrôle-Stratégie*, 11 (numéro spécial, août), p. 149-175.
- Lovelock, C., Gummesson, E (2004). Whither Services Marketing? In Search of a New Paradigm and Fresh Perspectives, *Journal of Service Research*, 7 (1), p. 20-41.
- Lovelock, C., Wirtz, J., Lapert, D., Munos, A. (2008). *Marketing des Services*, Pearson Education.
- Mac Nair, C., Polutnik, L., Silvi, R. (2001). Cost Management and Value Creation: The Missing Link, *European Accounting Review*, 10 (1), p. 33-50.

- Maister, D. (1997), *True Professionalism*, The Free Press.
- Maister, D. (2001). *Practice What you Preach*, Free Press.
- Malleret, V. (2009). Peut-on gérer le couple coûts-valeur ?, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 15 (1), p. 7-34.
- Malmi, T., Brown, D. (2008). Management Control Systems as a Package – Opportunities, Challenges and Research Directions, *Management Accounting Research*, 19 (4), p. 287-300.
- Metters, R., Frei, F., Vargas, V. (1999). Measurement of Multiple Sites in Service Firms with Data Envelopment Analysis. *Production and Operations Management*, 8 (3), p. 262-281.
- Meyssonnier, F. (2001). Le target Costing : un état de l'art, *Finance-Contrôle-Stratégie*, 4 (4), p.113-138.
- Meyssonnier, F. (2008). *L'instrumentation de la gestion du triplet Coût-Qualité-Délai dans les services (de l'analyse des pratiques professionnelles à un modèle explicatif d'ensemble)*, Congrès des IAE, Lille.
- Mills, P., Margulies, N. (1980), « Towards a Core Typology of Service Organisation », *Academy of Management Review*, 5 (2), p. 255-265.
- Morrison-Coulthard, L. (2004). Measuring Service Quality, *International Journal of Market Research*, 46 (4), p. 479-497.
- Olivier, R. (1996). *Satisfaction: A Behavioral Perspective on the Consumer*, Mc Graw Hill.
- Orsingher, C. (2006). Le script de service : fondements du concept et applications au marketing des services, *Recherche et Applications en Marketing*, 21 (3), p. 115-128.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V., Berry, L. (1985). A Conceptual Model of Service Quality and its Implications for Future Research, *Journal of Marketing*, 49, p. 41-50.
- Roth, A., Menor, L. (2003). Insight into Service Operations Management: A research Agenda, *Production and Operations Management*, 12 (2), p. 1059-1478.
- Sampson, S., Froehle, C. (2006). Foundations and Implications of a Proposed Unified Services Theory, *Production and Operations Management*, 15 (2) p. 329-343.
- Sasser, W., Olsen, R., Wyckof, D. (1978). *Management of Service Operations*, Allyn and Bacon.
- Shostack, G. (1992). Understanding Services through Blueprinting, in *Advances in Services Marketing and Management* (Eds, Swartz, R. et al.), JAI Press.
- Van Looy, B., Gemmel, P., Van Dierdonck, P. (2003). *Services Management*, 2^{ème} édition, Prentice Hall.
- Weatherford, L., Bodily, E. (1992). A Taxonomy and Research Overview of Perishable-Asset Revenue Management : Yield Management Overbooking and Pricing, *Operations Research*, 40 (5), p 831-844.
- Zeithaml, V. (1981). « How Consumer Evaluation Processes Differ Between Goods and Services », in Donnelly, J., George, W. (Eds) *Marketing of Services*, American Marketing Association, p. 186-190.