



Ronan Le Saout

Le contrôle de gestion des services

10 étapes clés pour maîtriser
les spécificités des activités de services



COMPLÉMENTS EN LIGNE SUR
WWW.CONTROLE-DE-GESTION-DES-SERVICES.COM

EYROLLES



Le contrôle de gestion des services

Le secteur des services représente aujourd'hui 80 % du PIB. Du conseil à l'hôtellerie, de la logistique à la banque, de la distribution aux télécoms, les activités de services sont extrêmement variées et présentent des enjeux très spécifiques : caractère immatériel des prestations, poids de l'humain, nécessité de mettre sous contrôle les process, etc.

Qu'il travaille en société de service, pour un industriel proposant une offre de services ou en fonction support, **le contrôleur de gestion trouvera dans cet ouvrage une méthode pour adapter ses outils, structurée en 10 étapes clés :**

- Connaître les enjeux du contrôle de gestion dans les activités de services.
- Comprendre l'organisation et son activité.
- Définir les objectifs et construire le budget.
- Analyser les ventes et les marges.
- Connaître et maîtriser les coûts.
- Comprendre et faire évoluer la gestion des ressources humaines.
- Piloter la performance et mettre en place les tableaux de bord.
- Conseiller et aider à optimiser les opérations.
- Évaluer les opportunités d'investissement.
- Faire évoluer le contrôle de gestion et l'organisation.

Le site Web compagnon de cet ouvrage (www.controle-de-gestion-des-services.com) fournit par ailleurs les exemples du livre aux formats Word ou Excel, afin de faciliter et accélérer la mise en pratique pour le lecteur, qui pourra adapter ces fichiers à ses propres besoins.

© Ronan le Saout



Ronan Le Saout est ancien élève de l'ESC Rouen et de l'INSEAD. Il a travaillé en tant que contrôleur de gestion, directeur financier et consultant, dans différentes sociétés industrielles et de service, en France, aux États-Unis et en Asie.

Le contrôle de gestion des services

Groupe Eyrolles
61, bd Saint-Germain
75240 Paris Cedex 05

www.editions-eyrolles.com

En application de la loi du 11 mars 1957, il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement le présent ouvrage, sur quelque support que ce soit, sans autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris.

© Groupe Eyrolles, 2015
ISBN : 978-2-212-56159-3

Ronan Le Saout

Le contrôle de gestion des services

**10 étapes clés pour maîtriser
les spécificités des activités
de services**

EYROLLES



Remerciements

Merci à Caroline Selmer et Florian Migairou pour m'avoir fait confiance.
Merci à mes parents et à ma sœur pour leurs conseils et leurs avis éclairés.
Merci à ma femme pour son soutien et sa patience tout au long de ce projet.
Merci à l'ensemble des personnes qui ont bien voulu répondre à mes questions et partager leur expérience :

Frédéric Baudin

Caroline Blouvac

Édouard Bucaille

Guillaume Chocteau

Pascale Dillon

Frédéric Dura

Henri Festal

Pascal Gilquin

Raphaële Lacut

Gérard Lao Thiane

Tristan Monchablon

Deigan Morris

Soon Lee Ng

Sébastien Normand

Nathalie Penndorf

Éric Proy

Bruno Renaux

Manelik Sfez

Table des matières

Remerciements	5
Avant-propos	15
Chapitre 1. Les enjeux du contrôle de gestion dans les activités de services	17
La mission du contrôle de gestion en société de services : un rôle étendu	17
Qu'est-ce que les services?	19
Les 7P du marketing des services et les implications pour le contrôle de gestion	21
Les typologies de services	23
<i>Le type de service et ses destinataires</i>	23
<i>Le niveau d'interaction « client-fournisseur » et le poids de l'humain dans la prestation</i>	24
<i>La « fleur » des services : vers une appréhension globale du service</i>	25
<i>La place des services dans l'offre de l'entreprise</i>	28
<i>Les modalités de distribution</i>	29
Les spécificités des services et les conséquences pour le contrôle de gestion	30
<i>L'intangibilité</i>	31
<i>L'importance du facteur temps</i>	32
Le temps est une caractéristique clé du déroulement des services	32
La production et la vente de services sont simultanées	33
Le poids de « l'humain »	34
Un niveau de standardisation et de qualité variable	35
Des points communs entre « industrie » et « services »	36
Le développement des offres conjointes produit et service	37
Les changements de <i>business models</i>	38
Chapitre 2. Comprendre l'organisation et son activité	41
Comprendre l'organisation et son contexte : les enjeux pour le contrôleur de gestion	41
La stratégie de l'organisation	42
<i>Stratégie et contrôle de gestion</i>	42

<i>Les outils clés de l'analyse stratégique pour le contrôleur de gestion</i>	43
L'analyse de l'environnement	43
Les domaines d'activités stratégiques (DAS)	44
L'analyse des forces en présence	45
Les grands types de stratégie	48
La chaîne de valeur	49
Les <i>business models</i>	51
L'alignement stratégique	52
La compréhension générale de l'organisation	53
Le passage en revue des procédures	55
La méthode Lean Six Sigma	56
Une sélection d'outils Lean Six Sigma (phases Définir, Mesurer, Contrôler) ...	59
<i>Le SIPOC</i>	59
<i>La VOC et les CTQ</i>	60
<i>La cartographie des processus (process mapping)</i>	61
<i>L'arbre des causes (également appelé Ishikawa)</i>	63
<i>La carte de contrôle (ou control chart)</i>	65
Le <i>benchmarking</i>	67
Les sources d'information	68
<i>Les sources internes</i>	69
La documentation interne à l'entreprise	69
Les échanges avec les collègues	69
Au sein des groupes, les autres services ou divisions	69
Toujours au sein de certains groupes, le service documentation interne	70
<i>Les sources externes</i>	70
Les médias et la presse	70
Les associations et les organisations professionnelles	70
Les cabinets de conseil, d'audit et sociétés d'analyse	71
L'État et ses services	71
Les organisations internationales	72
Les rapports annuels des sociétés cotées	72
Les comptes publiés des entreprises	73
Les salons professionnels	73
Internet	73
Les livres	74
Le facteur temps et le cas des projets	75
Le système d'information et son impact sur la gestion	77
Chapitre 3. Définir les objectifs et construire le budget	79
Stratégie – plan – budget – opérations: les différents niveaux d'objectif	79
Le budget: tableau de produits et charges ou traduction financière de plans d'action?	80
Les livrables du processus budgétaire	82

TABLE DES MATIÈRES

Cycles et récurrence des budgets.....	82
<i>Pour une organisation, un service.....</i>	82
<i>Pour un projet</i>	84
Les étapes de la construction des budgets	85
<i>Le budget d'une organisation</i>	85
<i>Le budget d'un projet</i>	86
L'articulation des budgets de l'entreprise.....	86
Établir les budgets opérationnels	88
<i>Le budget des ventes</i>	88
<i>Le budget des coûts commerciaux et marketing.....</i>	91
<i>Le budget de la production</i>	91
<i>Les budgets non liés directement aux ventes</i>	92
<i>La consolidation des budgets</i>	94
Les aspects liés à la masse salariale	95
<i>Bien connaître le réel pour bien prévoir le futur</i>	95
<i>La gestion de la complexité et du niveau de détail.....</i>	95
<i>Rigidité de la masse salariale, intérim et sous-traitance</i>	96
<i>Gestion prévisionnelle, fenêtres d'opportunité et rôle d'alerte du contrôle de gestion.....</i>	97
Le budget des investissements et des amortissements	99
La calendarisation	100
Les spécificités des budgets des projets.....	102
<i>Avoir un bon niveau de compréhension des opérations</i>	103
<i>Prendre en compte l'avancement des projets et l'impact sur les périodes comptables ...</i>	103
<i>Évaluer la rentabilité tout au long du projet.....</i>	103
<i>Anticiper et communiquer sur le niveau de trésorerie.....</i>	104
Le budget de trésorerie.....	105
<i>Dates comptables versus dates de trésorerie</i>	106
<i>Immobilisations versus montants amortis</i>	106
<i>L'impact de la TVA.....</i>	106
<i>La prise en compte de l'historique.....</i>	107
<i>Les interactions entre budget de trésorerie et budget des frais financiers</i>	107
Le budget en base zéro (BBZ)	109
Chapitre 4. Analyser les ventes et les marges	111
Les enjeux de l'analyse des ventes de services	111
Connaître le marché et les déterminants des ventes dans les services.....	111
La méthode empirique d'analyse des ventes : l'influence de l'histoire et des personnes.....	112
Mettre en place une analyse structurée : méthodologie.....	113
<i>Les destinataires des analyses et leurs besoins</i>	114
<i>La nature des éléments analysés.....</i>	115
<i>Les référentiels « génériques »</i>	117

<i>Les référentiels spécifiques au secteur d'activité</i>	118
<i>Comment choisir la fréquence de suivi des ventes?</i>	119
Fréquence et stimulation de l'activité.....	119
Les risques liés au choix de la fréquence d'analyse	120
Les cas complexes : les ventes de services ne pouvant être suivies en temps réel	120
<i>Choisir le niveau de détail</i>	122
<i>Outils et modalités de préparation et de diffusion</i>	123
<i>L'exploitation de l'analyse des ventes</i>	123
L'analyse globale	124
Les analyses approfondies.....	125
<i>L'analyse valeur-volume</i>	125
<i>L'écart sur mix : l'étude de la répartition des ventes par service</i>	129
La notion de composition des ventes.....	129
<i>Comment calculer l'écart sur composition des ventes?</i>	130
Comment mettre à profit ce type d'analyse?.....	131
<i>L'analyse des ventes et des marges des projets</i>	132
Chapitre 5. Connaître et maîtriser les coûts	135
Le calcul des coûts et le rôle du contrôle de gestion	135
Comptabilité générale, comptabilité analytique et comptabilité de gestion...	136
Les bonnes pratiques en matière de comptabilité de gestion	140
<i>L'homogénéité des centres d'analyse</i>	140
<i>Un alignement sur les opérations de l'entreprise et les besoins d'analyse plutôt que sur l'organisation hiérarchique</i>	141
<i>Trouver le bon ratio coûts/bénéfices</i>	141
<i>Ne pas interférer avec le plan comptable</i>	141
Comment définir un coût?	142
Les différentes catégories de coûts	143
Les problématiques particulières dans les activités de service	145
La méthode des coûts complets.....	147
Choisir une clé d'allocation : huit bonnes pratiques	149
Les limites de la méthode des coûts complets pour les activités de services ...	152
<i>Une proportion importante de frais indirects augmente l'arbitraire des calculs des coûts</i> ...	152
<i>Des frais fixes élevés et un niveau d'activité variable limitent la pertinence des calculs</i>	153
L'imputation rationnelle des coûts fixes	154
Imputation rationnelle des coûts fixes – déclinaison au niveau unitaire	156
Les limites de l'imputation rationnelle des coûts fixes	158
La méthode ABC (<i>Activity Based Costing</i>)	158
Les limites de la méthode ABC	160
<i>Manque de fiabilité ou de précision du calcul des coûts</i>	160
<i>Non-prise en compte d'une éventuelle sous-activité de l'organisation</i>	161
<i>Une méthode complexe et coûteuse à mettre en œuvre</i>	162

La méthode des coûts variables (<i>direct costing simple</i>).....	163
<i>Simplicité et rapidité</i>	163
<i>Hiérarchisation des services et définition de priorités</i>	163
<i>Compréhension de la contribution à la couverture des charges de structure</i>	164
<i>Réalisation de simulations</i>	164
Application au calcul du seuil de rentabilité	164
Analyse de scénarios	165
<i>Gestion des ventes marginales</i>	166
La méthode des coûts spécifiques (<i>direct costing évolué</i>)	167
Les limites du <i>direct costing</i> dans les services.....	168
<i>Les frais fixes ne sont pas répartis par service et sont laissés dans un « pot commun »..</i>	168
<i>Le lien entre les services produits et les frais fixes qui leur sont liés n'est pas ou peu mis en évidence</i>	168
<i>Les méthodes de coûts partiels ne permettent pas de valoriser le stock</i>	169
<i>Elles sont d'un intérêt limité pour fixer les prix de vente</i>	169
<i>La méthode est peu utile dans le cas des services pour lesquels les frais fixes sont très importants et les frais variables réduits</i>	169
Une synthèse: quelle méthode pour quel besoin?	170

Chapitre 6. Comprendre et faire évoluer la gestion des ressources humaines	173
Les enjeux de la gestion des RH dans les services	173
Le poids de la masse salariale dans les services	175
Le rôle du contrôle de gestion	177
<i>Axe 1 : comprendre</i>	177
<i>Axe 2 : analyser et quantifier</i>	177
<i>Axe 3 : conseiller</i>	177
Les six composantes de la gestion des ressources humaines	179
Rémunération: modalités et enjeux	181
<i>Les différents types de rémunération et les attentes des salariés</i>	181
<i>Différents types de rémunération et objectifs des employeurs</i>	182
<i>Coût et impact des différents modes de rémunération</i>	183
<i>Principes et structure de la rémunération</i>	183
Calculer l'évolution des rémunérations	185
<i>L'effet niveau</i>	185
<i>L'effet masse</i>	186
<i>L'effet report</i>	187
Changements de structure et analyse globale des évolutions de la masse salariale.....	188
Quelques indicateurs classiques en matière de ressources humaines.....	193

Chapitre 7. Piloter la performance – Mettre en place les tableaux de bord	197
Introduction	197
Le reporting	197
Le tableau de bord : présentation et principes de conception	198
<i>Fidélité et représentativité</i>	198
<i>Une approche multidimensionnelle</i>	199
<i>Un lien clair avec la stratégie et les objectifs de l'organisation</i>	199
<i>Démarche de synthèse et orientation action</i>	200
<i>Une fréquence alignée sur les besoins de l'organisation</i>	200
<i>Une préparation et une mise à disposition rapide</i>	200
<i>Une communication percutante</i>	201
<i>Une logique de responsabilité</i>	201
L'indicateur, matière première du tableau de bord	201
Indicateurs de performance, indicateurs de pilotage	203
Le choix des indicateurs : difficultés et bonnes pratiques	204
<i>La focalisation sur les attentes des clients</i>	204
<i>Quantifier l'intangible</i>	205
<i>L'identification de liens de causalité entre indicateurs de performance et indicateurs de pilotage</i>	206
<i>La définition des indicateurs en lien avec les responsabilités</i>	206
Le réseau des tableaux de bord	206
Mettre en place les tableaux de bord en pratique : la méthode SOIRAI	208
Les limites des tableaux de bord classiques	210
Le <i>balanced scorecard</i>	210
Adapter les techniques aux besoins de l'organisation	213
Chapitre 8. Conseiller et aider à optimiser les opérations	215
Les opérations et le rôle du contrôle de gestion	215
Contrôler la productivité	216
Évaluer et contrôler l'atteinte du niveau de qualité cible	216
<i>Quantifier les attentes des clients et évaluer le niveau de performance</i>	217
<i>Équilibrer les objectifs en matière de qualité et de profitabilité</i>	218
<i>Cadrer et communiquer les engagements de service</i>	219
La formalisation des opérations : les procédures	220
Accompagner l'innovation	220
<i>Être à l'écoute des clients et des collaborateurs</i>	221
<i>Favoriser une démarche d'innovation rigoureuse</i>	221
Une sélection d'outils Six Sigma (phases Innover, Contrôler)	222
Le brainstorming	222
Le diagramme d'affinités	223
Le multivote	224

TABLE DES MATIÈRES

<i>Le modèle Kano</i>	224
<i>L'évaluation pondérée des alternatives</i>	225
Explorer des changements de <i>business model</i>	226
La gestion des litiges et des clients insatisfaits	227
Définir le prix des services	229
<i>Fixer les prix sur la base des coûts</i>	229
<i>Fixer les prix en fonction de la concurrence</i>	230
<i>Fixer les prix des services selon leur valeur perçue par les clients</i>	230
Maximiser les revenus : le <i>yield management</i>	232
Chapitre 9. Évaluer les opportunités d'investissement	235
Enjeux et démarche de la sélection des investissements	235
Les principes essentiels des calculs de ROI	237
<i>La prise en compte des flux de trésorerie (cash-flows)</i>	237
<i>L'intégration du facteur temps</i>	237
Le délai de récupération (<i>payback period</i>)	239
La valeur actuelle nette (VAN)	240
Le taux interne de rentabilité (TIR)	240
L'indice de profitabilité (IP)	241
Quelle méthode pour quel besoin ?	241
Le ROI sur les activités intangibles	243
Chapitre 10. Faire évoluer le contrôle de gestion et l'organisation	247
Faire prendre au contrôle de gestion toute sa dimension	247
Mettre en place une communication efficace	248
Bâtir des relations interpersonnelles de qualité	249
Le contrôle de gestion et l'entreprise en amélioration continue	250
Constamment développer ses compétences personnelles	251
<i>De multiples manières d'apprendre</i>	251
<i>La démarche d'apprentissage, indissociable d'un investissement personnel actif</i>	252
Accompagner le changement	253
<i>Faire prendre conscience du besoin de changer (sans attendre...)</i>	254
<i>Élaborer une vision, au-delà de simples tâches à réaliser, et la communiquer</i>	254
<i>Obtenir l'adhésion</i>	254
<i>Bâtir un plan détaillé, suivre scrupuleusement sa mise en œuvre et s'adapter sans délai si besoin</i>	256
Bibliographie	257
Index	261

Avant-propos

Cet ouvrage n'a pas été conçu comme un recueil académique, mais plutôt sur le mode de l'échange de professionnel à professionnel.

Il est structuré en dix étapes qui sont autant de problématiques opérationnelles clés (par exemple, comprendre le « business », définir les objectifs de performance, analyser les ventes et les marges, etc.), pour lesquelles, à chaque étape, sont détaillés les outils et les méthodes que le contrôleur de gestion pourra mettre en œuvre (par exemple, les tableaux de bord, le budget, les analyses des écarts, etc.).

Face à l'extrême diversité des activités de services, il serait illusoire de prétendre couvrir l'exhaustivité des situations auxquelles peut être confronté un contrôleur de gestion. En revanche, le large spectre couvert au fil de ces pages, de la stratégie aux aspects humains, en passant par les outils très concrets utilisés au quotidien, doit permettre de s'adapter à l'essentiel des problématiques rencontrées par le contrôleur de gestion en charge d'une activité de services.

Le site Web compagnon de cet ouvrage (*www.controle-de-gestion-des-services.com*) fournit, par ailleurs, les exemples du livre aux formats Word ou Excel, afin de faciliter et d'accélérer la mise en pratique pour le lecteur, qui pourra adapter ces fichiers à ses propres besoins.

Bonne lecture !

Chapitre 1

Les enjeux du contrôle de gestion dans les activités de services

LA MISSION DU CONTRÔLE DE GESTION EN SOCIÉTÉ DE SERVICES : UN RÔLE ÉTENDU

*I have worked in services companies and product companies. I will state unequivocally that services businesses are much more difficult to manage¹. Louis GERSTNER, P-DG d'IBM de 1993 à 2002, acteur de son sauvetage et de sa transformation en société de services, *Who Says Elephants Can't Dance* ?, p. 132-133.*

La mission du contrôle de gestion consiste à mettre en place, à exploiter et à faire évoluer les outils et méthodes de suivi et d'amélioration de la performance des organisations.

Le contrôle de gestion doit ainsi contribuer, avec les décideurs, à répondre à deux questions principales :

- ▶ Les réalisations sont-elles conformes aux objectifs (axe suivi, contrôle) ?
- ▶ Comment faire pour améliorer la situation (axe « création de valeur ») ?

La complexité et les spécificités des entreprises de services rendent nécessaire une approche globale, allant au-delà de la simple animation des trois outils habituellement associés à la fonction que sont les budgets, les tableaux de bord et les calculs de coûts.

1. Traduction libre de l'auteur : « J'ai travaillé pour des entreprises qui vendaient des produits et d'autres qui vendaient des services. Il est absolument clair pour moi que les entreprises de services sont beaucoup plus difficiles à gérer. »

Cette approche globale passe par la maîtrise de plusieurs points clés :

- ▶ Les techniques d'analyse, qui permettent d'affiner la compréhension de la performance.
- ▶ Un certain nombre d'outils tels que les tableaux de bord, les budgets, mais aussi les moyens informatiques (ERP, décisionnel...) qui sont à la fois le quotidien du contrôle de gestion et un facteur essentiel de productivité.
- ▶ L'environnement interne : les différentes fonctions et les différents process de l'entreprise, sa culture, ses hommes, son historique, etc.
- ▶ L'environnement externe : le secteur d'activité, ses acteurs, clients, fournisseurs, ses évolutions, mais aussi les normes et régulations, les tendances économiques globales, etc.
- ▶ La communication et la gestion interpersonnelle, élément primordial pour mener à bien la mission de contrôleur de gestion, en particulier dans le domaine des services.

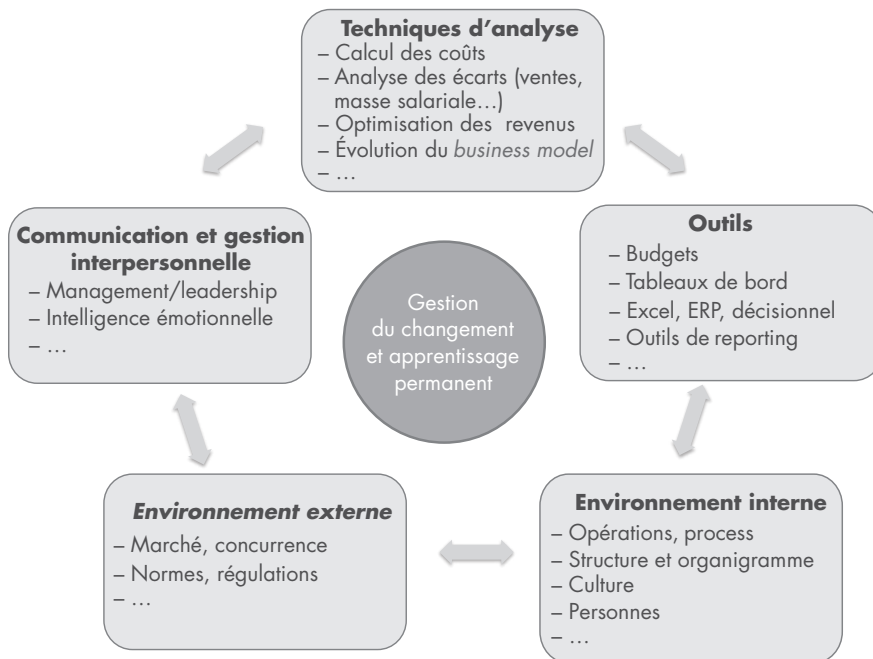


Figure 1.1 – Les six facteurs clés d'un contrôle de gestion global

Ces éléments sont organisés autour d'un pivot central, la gestion du changement et l'apprentissage permanent. C'est ce dernier ingrédient qui permet l'évolution et l'adaptation nécessaire pour l'organisation comme

pour soi-même (nouvel environnement, changement d'hommes, d'organisations, de normes, de *business models*, etc.).

Il s'agit là d'une condition fondamentale de la performance dans la durée.

En pratique, chacune des composantes du modèle est nécessaire :

- ▶ Des tableaux de bord mal conçus ne vont pas permettre de mettre en évidence les facteurs clés de performance ou de risque.
- ▶ Un manque d'empathie du contrôleur de gestion le laissera hermétique aux enjeux de la gestion des ressources humaines en univers de services et risquera d'entraîner des blocages et d'amplifier les réticences au changement.
- ▶ Une analyse des écarts mal communiquée ou mal présentée ne sera pas comprise ni exploitée.
- ▶ Une méconnaissance du secteur d'activité et des problématiques spécifiques aux services empêchera de focaliser les analyses sur les points décisifs, de jouer pleinement un rôle de conseil et d'apporter le maximum de valeur ajoutée.
- ▶ Etc.

Parce qu'elle intègre toutes les composantes de la fonction et va bien au-delà du simple « remplissage de tableaux de chiffres », l'approche globale proposée dans cet ouvrage vise à mettre en œuvre un contrôle de gestion à valeur ajoutée, à même de répondre aux problématiques des entreprises de services.

QU'EST-CE QUE LES SERVICES ?

Les services représentent l'essentiel de l'activité économique dans la plupart des pays développés.

Ils englobent un très grand nombre de domaines tels que :

- ▶ les services financiers (par exemple banque, assurance) ;
- ▶ les prestations « intellectuelles » (par exemple avocats, comptables, sociétés de conseil, prestataires informatiques, agences de publicité) ;
- ▶ le négoce ;
- ▶ la location de biens ;
- ▶ les télécommunications ;
- ▶ les activités culturelles et de loisirs ;

- ▶ les médias ;
- ▶ le transport ;
- ▶ la restauration ;
- ▶ l'hôtellerie ;
- ▶ les services aux collectivités (par exemple gestion des déchets) ;
- ▶ la grande distribution ;
- ▶ les services à la personne ;
- ▶ les activités de réparation et de maintenance ;
- ▶ etc.

Du fait de leur extrême hétérogénéité, les services sont souvent définis par opposition aux activités de production de biens.

Pour tenter d'en faire une présentation plus spécifique, on pourrait définir les activités de services comme la vente de prestations fondées sur la réalisation d'un certain nombre de tâches, afin de satisfaire les besoins des clients. Ces tâches sont organisées au sein de processus, se déroulent dans un espace temporel donné, et reposent sur une combinaison d'actifs physiques, d'interventions humaines et d'éléments intangibles, dans une proportion variable.

Exemple

Un service de réparation automobile s'articule autour de plusieurs processus (accueil du client, compréhension de ses attentes, prise en charge du véhicule, diagnostic, réparation, facturation et paiement, restitution du véhicule). La prestation est réalisée dans un cadre temporel (à la suite d'une prise de rendez-vous ou sans rendez-vous, puis pendant un certain laps de temps, et enfin elle peut être suivie d'une durée de garantie), dans un environnement physique (salle d'attente pour le client, atelier pour le véhicule), par un employé mettant en œuvre des techniques et utilisant des biens physiques (outils, pièces détachées, etc.).

L'expérience et la satisfaction du client passent donc par de nombreux éléments, ce qui participe à la complexité des activités de services.

Les enjeux sont donc différents de ceux rencontrés dans la production de biens, où la transaction correspond globalement à un simple transfert de propriété à un moment donné, sur la base de spécifications produit et en échange d'un certain prix.

Face à la diversité et la complexité des services, des grilles d'analyse sont nécessaires pour permettre au contrôle de gestion de clarifier les enjeux clés, les facteurs de risques et les leviers de la création de valeur.

Focus

Le poids des services dans l'économie

En France, les services représentent aujourd'hui 75 % des emplois, proportion en augmentation régulière sur les dernières décennies, au détriment de l'emploi industriel.

Cette tendance est conforme aux phénomènes observés dans les autres économies développées : en Europe, la part des services dans l'emploi total est passée de 56 % à 70 % depuis 1991 ; aux États-Unis, ce chiffre atteint désormais 81 %.

Parallèlement à cette prépondérance en termes d'emploi, on constate que les services contribuent dans les mêmes proportions à la création de richesse nationale (79 % du PIB en France et aux États-Unis, 73 % en Europe).

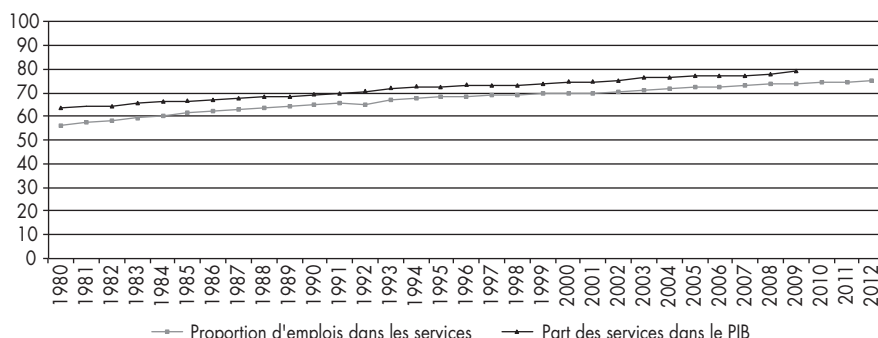


Figure 1.2 – La part des services dans l'emploi et dans le PIB en France

Dans les économies émergentes, la part des services dans le PIB reste plus modérée (45 % en Chine, 57 % en Inde). Ces proportions sont là aussi en augmentation constante, et le phénomène de rattrapage que l'on observe laisse entrevoir de très belles perspectives de croissance sur ce type d'activités dans le futur.

Source des données : Banque mondiale, dernières données disponibles au 1^{er} janvier 2014.

LES 7P DU MARKETING DES SERVICES ET LES IMPLICATIONS POUR LE CONTRÔLE DE GESTION

Une politique marketing se décompose de manière classique selon quatre volets (les 4P du mix marketing), sur lesquels le contrôle de gestion va avoir un niveau d'intervention variable.

Tableau 1.1 – Les quatre volets classiques d’une politique marketing

Élément du mix	Enjeux	Le rôle du contrôle de gestion
Product (le produit)	Quelles sont les caractéristiques clés du service ?	Rôle limité dans la définition des caractéristiques de l’offre. Contribution possible sur les calculs de coûts en fonction des spécifications choisies.
Price (le prix)	À quel prix vendre le service ?	Rôle important pour aider à définir et optimiser les prix, remises éventuelles, conditions de paiement, etc.
Place (la distribution)	À quel endroit ou via quel canal vendre le service ?	Rôle limité, sauf cas particuliers (par exemple simuler les répercussions financières des changements de mode de distribution).
Promotion (la communication)	Comment promouvoir et communiquer sur le service ?	Niveau d’intervention variable : aide au calcul des impacts financiers de la politique de communication choisie, contrôle des dépenses de communication par rapport au budget...

Dans l’univers des services, on considère que trois éléments additionnels entrent en jeu, formant ainsi le « modèle des 7P ».

Tableau 1.2 – Les trois éléments additionnels du mix marketing dans les services

Élément du mix	Enjeux	Le rôle du contrôle de gestion
Process (les process)	Quelles sont les process clés pour fournir le service, garantir le niveau de qualité et la rentabilité de l’entreprise ?	Rôle important d’aide à l’analyse, à la mise en place, à la stabilisation et à l’amélioration des process.
People (les hommes)	Comment les hommes et la politique de gestion du personnel peuvent-ils contribuer à satisfaire les attentes des clients ?	Accompagnement dans la définition de la politique de gestion des ressources humaines et de rémunération (simulations, plans de primes, etc.).
Physical environment (l’environnement physique)	Comment faire en sorte que l’environnement contribue à satisfaire les attentes des clients (par exemple restauration, hôtellerie, transport, etc.) ?	Rôle limité, sauf cas particuliers (par exemple estimations de coûts et calcul du retour sur investissement de changements de l’environnement pour accueillir des clients).

Cette approche met en exergue deux points particulièrement importants dans l’univers des services et sur lesquels le contrôle de gestion peut apporter une contribution : la gestion des hommes et des processus.

Focus

Les 7P: marketing ou contrôle de gestion ?

Quel est l'intérêt pour le contrôle de gestion de connaître le modèle des 7P, qui *a priori* est plutôt un concept de marketing ?

Tout simplement parce que les sept facteurs du modèle sont plus que de simples éléments marketing. Ce sont des déterminants de la performance. Il est donc important, pour le contrôle de gestion, d'être conscient du lien de causalité qui existe entre ces facteurs et les résultats de l'organisation.

À titre d'exemples :

- Une chaîne de restauration augmente le niveau sonore de la musique aux heures d'affluence afin d'accélérer la rotation des clients et ainsi augmenter le chiffre d'affaires (environnement physique).
- L'agencement des rayons dans une chaîne de grande distribution a un impact direct sur les ventes des produits (distribution).
- Une formation appropriée des équipes dans une chaîne d'hôtellerie ou dans un club de sport va influencer le niveau de fidélisation de la clientèle (hommes).
- Des méthodes rigoureuses sont essentielles pour cadrer les besoins des clients, gérer les délais et donner les résultats attendus dans une société de conseil (process).
- Etc.

LES TYPOLOGIES DE SERVICES

Connaître les typologies de services, savoir les classer en différentes catégories permet au contrôleur de gestion de disposer de clés d'analyse très utiles, en particulier dans son rôle de *business partner*.

Comme dans toute schématisation, ces représentations comportent un côté simplificateur et réducteur. Elles aident toutefois à acquérir du recul sur la gestion quotidienne, à réfléchir au positionnement de l'organisation et à ses évolutions potentielles, à orienter les analyses et enfin à déterminer les priorités du contrôle de gestion.

Le type de service et ses destinataires

Une des manières d'essayer de classifier les services consiste à les regrouper selon deux axes :

- ▶ Les services réalisés sont-ils tangibles ou intangibles ?
- ▶ Les services proposés ciblent-ils des personnes ou des biens/possessions ?

Cette catégorisation permet d'élaborer la matrice du tableau 1.3.

Tableau 1.3 – Nature et cible des services

		Cible du service	
		Personne	Bien/possession
Nature du service proposé	Action tangible	Services physiques à destination des individus : • transport de personnes, hébergement, soins corporels, etc.	Services physiques à destination des biens : • transport de biens, réparation, maintenance, services de nettoyage, etc.
	Action intangible	Services intellectuels : • formation, services de publicité, de relations publiques, etc.	Services de traitement de l'information : • comptabilité, services bancaires, juridiques, etc.

Source: C. Lovelock et J. Wirtz, *Services marketing*, Pearson, 2011 (7^e éd.), p. 40.

Elle fournit un premier niveau d'analyse et permet d'avoir une vision clarifiée de l'offre d'une organisation et de réfléchir aux enjeux liés.

- ▶ Les services intangibles à destination des personnes nécessitent souvent la participation active du client pour être réalisés. Le résultat des prestations peut donc dépendre de manière importante de l'implication du client. Une attention particulière devra par conséquent être portée à la définition des devoirs respectifs de l'entreprise et du client. Par exemple, pour réaliser sa mission, une société de conseil est tributaire des informations reçues du client et de l'engagement de ses équipes. La rentabilité de la société passe ainsi par un cadrage rigoureux des devoirs respectifs du client et du fournisseur, des processus méthodiques de définition des besoins, de collecte des informations et de contrôle.
- ▶ Un certain nombre de services intangibles peuvent donner lieu à des délocalisations (par exemple services de développement informatique, centres d'appels ou centres de services partagés) et, dans certains cas, à une concurrence globale (par exemple fourniture de services de musique en ligne), là où les services tangibles sont en général géographiquement localisés.
- ▶ Etc.

Le niveau d'interaction « client-fournisseur » et le poids de l'humain dans la prestation

Le poids du facteur humain est variable selon les prestations de services : certaines reposent sur une intervention humaine marquée (par exemple : conseil en management), d'autres consistent plus en une mise à disposition d'un « environnement physique » (par exemple : prestation de transport en métro).

Par ailleurs, les interactions entre prestataire et clients peuvent être plus ou moins intenses selon la nature des services proposés.

Certains services nécessitent en effet des échanges multiples entre client et fournisseur. On parle alors de *high contact services* (par exemple : services à la personne, société de conseil en gestion de patrimoine), par opposition aux *low contact services* (par exemple services d'assurances, agence de voyages en ligne).

Exemple

Un service d'hôtellerie d'entrée de gamme est une simple mise à disposition d'un lieu où dormir, alors que dans un hôtel haut de gamme le client va attendre à la fois un cadre de qualité et une attention supérieure de la part du personnel.

Lors d'un voyage en métro, un client recherche une prestation de transport d'un endroit à un autre dans des conditions données (rapidité, fiabilité, coût, etc.). Ce ne sont pas les relations humaines avec le prestataire qui caractérisent ou justifient le service fourni (en revanche, les relations humaines avec les autres clients contribuent à l'appréciation du service et font partie de « l'environnement physique » décrit dans les 7P).

Cette catégorisation va aider à déterminer les orientations dominantes du contrôle de gestion :

- ▶ Dans les services où l'humain est clé, les problématiques de sélection, de formation et de rétention du personnel seront primordiales. Le contrôle de gestion social aura donc tendance à y être particulièrement développé.
- ▶ Dans les services où l'environnement ou la technologie sont centraux, les problématiques comme la gestion des actifs, les calculs de retours sur investissement, la maximisation des capacités de production, seront l'objet d'attentions prioritaires.

La « fleur » des services : vers une appréhension globale du service

Autour du service spécifiquement recherché par le client, différents éléments « périphériques » participent à l'expérience d'achat et à la satisfaction du consommateur. Cette logique peut être illustrée par le concept de « fleur des services », mis au point par Christopher Lovelock (voir références en bibliographie).

Le principe est qu'autour du cœur de la prestation, on peut considérer qu'il existe huit catégories de services périphériques qui permettent de refléter l'intégralité des attentes des clients.

Tableau 1.4 – Les huit catégories de services « périphériques »

Service périphérique	Enjeux	Exemples d'implications pour l'organisation
Information	Fournir aux clients les informations nécessaires à l'achat et à la consommation du service.	<ul style="list-style-type: none"> • Avoir un système permettant d'échanger des informations avec les clients et faire un suivi des commandes et des projets (site Web avec informations fournies par la société et commentaires ou évaluations des clients, système de suivi des dossiers, etc.). • Besoin de formation du personnel sur les services proposés.
Conseil	Analyser les attentes des clients et recommander la solution la plus adaptée à leurs besoins.	Connaître les habitudes des clients et les mettre à disposition des salariés chargés de les conseiller (par exemple via l'utilisation d'un outil CRM).
Prise de commande	Permettre au consommateur de passer commande simplement et efficacement.	<ul style="list-style-type: none"> • Simplifier et automatiser les process, alléger les formalités requises (par exemple accord de principe immédiat pour la souscription d'un crédit bancaire). • Proposer plusieurs plates-formes pour passer commande (téléphone, site Web, e-mail, etc.).
Accueil-hospitalité	Favoriser des interactions agréables entre le client, l'entreprise et ses représentants.	<ul style="list-style-type: none"> • Avoir des méthodes de recrutement permettant de sélectionner les candidats ayant le meilleur « sens du service ». • Concevoir un environnement de qualité et réfléchir à des attentions particulières pour accueillir les clients (salle d'attente agréable, proposition de rafraîchissements, etc.).
Sécurité	Garantir la sécurité des biens et des personnes.	Mettre en place des process et des contrôles pour assurer le respect des normes d'hygiène et de sécurité (qualité des aliments dans une chaîne de restauration, entretien des équipements dans une société de transport aérien, etc.).
Gestion des exceptions	S'adapter aux cas particuliers (demandes spécifiques, problèmes, réclamations, etc.).	<ul style="list-style-type: none"> • Anticiper les problèmes potentiels et prévoir des plans d'action en conséquence. • Former le personnel pour faire face à toute éventualité.
Facturation	Facturer de manière claire, juste et rapide.	<ul style="list-style-type: none"> • Suivre les litiges pour erreurs sur facture. • Contrôler le délai de facturation et les délais de paiement.
Paiement	Faciliter le paiement des clients.	<ul style="list-style-type: none"> • Proposer des moyens de paiement variés (prélèvement automatique, carte bancaire, virement, chèque, etc.).

En fonction du type de service proposé et du positionnement de l'offre notamment (low cost, sur mesure, etc.), ces services annexes seront plus ou moins importants.

L'analogie avec une fleur illustre le fait que l'offre de service n'est pas constituée que de son cœur, et un manquement sur un aspect considéré a priori comme secondaire peut donner une impression globale négative au consommateur. Une analyse approfondie d'un service nécessite donc de s'intéresser

également à ces éléments « périphériques » dans la mesure où ils participent de manière significative à l'expérience d'achat du client.

Exemple

Le client d'un hôtel, très satisfait de sa nuit, pourra en revanche être ulcéré de devoir attendre vingt minutes pour payer sa note au petit matin... Il est fort probable que cette expérience négative influe sur son comportement d'achat ultérieur, même si elle n'est pas liée au cœur du service (la prestation d'hébergement).

Au-delà d'un certain seuil, un manque de performance sur l'un de ces huit services « périphériques » risque donc d'impacter la performance globale de l'entreprise de manière défavorable.

Les implications en matière de contrôle de gestion sont multiples :

- ▀ Certaines tâches peuvent être directement réalisées par le service financier (facturation, réception des paiements notamment). Le contrôle de gestion est donc en première ligne pour participer au contrôle de la performance et à l'amélioration des process sur ces aspects.
- ▀ Cette réflexion va impacter la préparation des tableaux de bord et le choix des KPI (voir chapitre 7). Par exemple, le délai de facturation, le taux de défaut sur factures, le niveau d'entretien sur les avions seront des indicateurs « logiques », car en lien direct avec les attentes des clients.
- ▀ Les services « périphériques » peuvent être perçus comme ayant une valeur par les clients. Ils ont aussi un coût, souvent non négligeable. En étudiant l'un et l'autre, le contrôle de gestion peut réfléchir avec le service marketing à la politique de prix, voire à une recomposition de l'offre (par exemple enrichissement ou élagage des services proposés) d'une manière qui soit profitable.
- ▀ La performance en univers des services passe par de multiples facteurs. Une logique de réduction des coûts « pure et dure » risque donc d'avoir de graves répercussions sur la qualité ressentie par les clients. Le contrôle de gestion doit être sensible à ce sujet et adopter une approche subtile dans ses recommandations. Par exemple, réduire le nombre de caisses ouvertes dans une chaîne de grande distribution va certes entraîner une réduction des coûts salariaux. Toutefois, un temps d'attente important aux caisses peut entraîner au-delà d'un certain seuil une insatisfaction de certains clients et le départ de certains d'entre eux vers la concurrence...

La place des services dans l'offre de l'entreprise

Les services peuvent occuper une place plus ou moins importante dans l'offre de l'entreprise, ce qui va entraîner des problématiques différentes en termes stratégiques, opérationnels et de gestion financière.

Tableau 1.5 – La place des services dans l'offre de l'entreprise

Place de l'offre de services	Description	Enjeux/Exemples de questions clés
Produit seul sans service	L'entreprise vend un ou des biens seuls, et aucun service lié ou non.	<ul style="list-style-type: none"> • Les produits disposent-ils d'avantages compétitifs suffisamment forts, en particulier dans un contexte de concurrence internationale, et avec une tendance à la saturation de l'offre de produits ? • Un ajout de service pourrait-il contribuer à bâtir un avantage compétitif, créer une barrière à l'entrée ou augmenter la rentabilité ? • Quel serait l'intérêt d'un éventuel changement de <i>business model</i> (par exemple : passage d'une vente de produit à une formule de location) ?
Produit avec service complémentaire	L'entreprise propose un produit auquel sont associés des services complémentaires (par exemple : matériel avec prestations de formation ou de maintenance liée).	<ul style="list-style-type: none"> • La rentabilité de chaque volet de l'offre considéré isolément (bien et service) est-elle connue et optimisée ? • Les synergies sont-elles maximisées (par exemple : vente systématique du service lié) ? • L'entreprise est-elle adaptée pour la commercialisation de 2 types d'offres de nature différentes (organisation de la force de vente, plans de primes, formation des équipes, suivi détaillé de la performance, etc.) ?
Produit et service sans lien	Vente de produits et de services sans lien les uns avec les autres.	<ul style="list-style-type: none"> • La rentabilité de chaque volet de l'offre (bien et service) est-elle connue et optimisée ? • Est-il possible de créer des synergies entre les deux volets de l'offre ? • Y a-t-il un risque de dispersion du fait des différents volets de l'offre ? Ou au contraire cette offre double présente-t-elle des avantages (répartition des risques, obtention de revenus plus réguliers, etc.) ? • L'entreprise est-elle adaptée pour la commercialisation de deux types d'offres de nature différentes (organisation de la force de vente, plans de primes, formation des équipes, suivi détaillé de la performance, etc.) ?
Service seul	L'entreprise vend un type de service unique (par exemple pressing).	<ul style="list-style-type: none"> • L'ajout de services additionnels (ou la vente de produits) ne permettrait-il pas de réduire les risques, de créer un avantage compétitif et/ou d'améliorer la rentabilité ?

(...)

Place de l'offre de services	Description	Enjeux/Exemples de questions clés
Service principal avec autres services complémentaires	Vente de services auxquels peuvent s'ajouter un ou plusieurs niveaux de services complémentaires (hôtellerie et service de pressing, de vidéo à la demande pour les clients, etc.).	<ul style="list-style-type: none"> • La rentabilité de chaque service est-elle avérée et optimisée ? • Les synergies sont-elles maximisées (par exemple : vente systématique des services complémentaires) ? • L'entreprise est-elle adaptée pour la commercialisation de deux types d'offres de nature différente (organisation de la force de vente, plans de primes, formation des équipes, suivi détaillé de la performance, etc.) ?
Services multiples sans liens	Vente de services n'ayant pas de lien entre eux (par exemple : services bancaires et de téléphonie mobile)	<ul style="list-style-type: none"> • La rentabilité de chaque service est-elle avérée et optimisée ? • Les synergies sont-elles maximisées (par exemple : vente systématique des différents services) ? • L'entreprise est-elle adaptée pour la commercialisation de services différents et non liés (organisation de la force de vente, plans de primes, formation des équipes, suivi détaillé de la performance, etc.) ?

Dans ces multiples configurations, la question de la rentabilité et des évolutions potentielles de l'offre est intéressante, et le contrôle de gestion est l'un des acteurs pour y répondre.

Les modalités de distribution

Certains services nécessitent un support, un environnement ou une intervention « physique ». Par exemple, un supermarché commercialise des biens dans l'enceinte de magasins, un mécanicien répare des automobiles dans un garage, un coiffeur coiffe un client dans son salon, etc.

D'autres services, en revanche, peuvent être fournis de manière « dématérialisée » (par exemple formation en ligne, sites Internet de vidéo, de musique ou d'information).

Ces types de services présentent plusieurs particularités :

- ▶ Lorsqu'un support physique n'est pas nécessaire pour vendre le service (par exemple, la vidéo en ligne se passe du support physique qu'est le DVD), les marges unitaires sont habituellement supérieures. En revanche, des coûts fixes peuvent être requis pour distribuer le service (par exemple développement de l'infrastructure technique pour délivrer les contenus sur Internet...). La proportion des frais fixes et variables est modifiée, tout comme le seuil de rentabilité.

- ▶ Les services dématérialisés ont souvent des circuits de distribution plus courts, ce qui impacte la marge (par exemple les sites d'information en ligne n'ont plus à rémunérer l'imprimeur et les vendeurs de journaux) et permet d'augmenter les interactions entre le producteur du service et son consommateur.
- ▶ Une offre peut être mise à disposition d'un très grand nombre de consommateurs, dans des délais souvent relativement rapides. Il n'est pas indispensable de bâtir un réseau de distribution physique ou de gérer des aspects logistiques potentiellement complexes pour atteindre le client. Les perspectives commerciales sont donc très attractives. Cette rapidité de déploiement est aussi un facteur de risque, un compétiteur (provenant d'ailleurs parfois d'une zone géographique lointaine) pouvant apparaître à tout moment avec une offre déstabilisante...

Les modalités de distribution sont donc un critère de différenciation important dans les services. C'est également un axe de réflexion, notamment pour faire évoluer les *business models*, faire évoluer la position stratégique des organisations et impacter leur rentabilité.

Exemple

Un certain nombre de sociétés de formation professionnelle proposent désormais des formations en ligne, en complément ou en remplacement de l'offre « traditionnelle », nécessitant une présence physique des formateurs et des participants sur les lieux de formation.

Cette évolution dans le mode de distribution du service impacte les positions concurrentielles des différents organismes, les coûts, les recettes et la profitabilité du secteur et de ses acteurs.

LES SPÉCIFICITÉS DES SERVICES ET LES CONSÉQUENCES POUR LE CONTRÔLE DE GESTION

Comme nous l'avons évoqué, les activités de services sont extrêmement hétérogènes. Il est néanmoins intéressant de tenter d'identifier leurs caractéristiques distinctives, ce qui permet de faire apparaître un certain nombre d'implications en matière de contrôle de gestion.

(Cette section comporte des renvois vers les chapitres liés dans la suite de l'ouvrage, afin de faire le lien entre les spécificités des services et la pratique du contrôleur de gestion.)

L'intangibilité

À la différence de la plupart des produits, biens tangibles, aisément identifiables, il n'est pas possible de toucher, de voir ou de goûter un service.

Un produit peut être défini par des caractéristiques physiques, visibles et quantifiables (dimensions, matière, poids, etc.). Il est en revanche souvent plus difficile d'appréhender un service, de percevoir ses caractéristiques précises et son niveau de qualité.

Comment évaluer, par exemple, une prestation de conseil juridique, sur la base d'éléments factuels et objectifs, et non pas sur des impressions (par exemple l'image du cabinet) ?

Cette intangibilité entraîne une complexité particulière, notamment :

- ▶ Quel prix fixer pour une prestation, et comment le justifier (et ainsi conserver une marge satisfaisante...), alors qu'elle ne repose pas sur des éléments tangibles ?
- ▶ Comment expliquer une offre de services, la mettre en valeur et la différencier de ses concurrents ?
- ▶ Sur quoi investir pour préserver et améliorer sa position concurrentielle, étant donné la difficulté d'empêcher la copie d'un service (formation des équipes, communication, appui du service sur la technologie, mise en place d'un réseau de franchisés, travail sur la réputation et l'image de marque, etc.) ?
- ▶ Comment quantifier la performance à toutes les étapes de la réalisation du service et valider qu'elle répond bien aux attentes des clients ?

Focus

Le rôle du contrôle de gestion

- Bien comprendre les caractéristiques détaillées du service (périmètre, process de réalisation, déroulement dans le temps, cadrage juridique, conditions de paiement, etc.), des acteurs intervenant dans sa réalisation (différents services de l'entreprise, sous-traitants, etc.) et du marché (clients, concurrence et la nature de leur offre, évolutions, etc.) (voir chapitre 2). Cette connaissance sera d'une grande utilité dans tous les travaux réalisés par le contrôle de gestion (calculs de coûts, budgets, tableaux de bord, conseil interne, etc.).
- Identifier des indicateurs de pilotage et de performance adaptés permettant de quantifier des éléments *a priori* difficiles à appréhender (voir chapitre 7).
- Aider à estimer le retour sur investissement des différentes initiatives, notamment pour valoriser l'offre de service (voir chapitre 9).

L'importance du facteur temps

Dans les services, le temps revêt une importance majeure à deux niveaux.

Le temps est une caractéristique clé du déroulement des services

Le temps nécessaire pour réaliser la prestation de service (service de coiffure, restauration, spectacle, etc.) est un élément important de l'expérience client, ainsi que les phases d'attente, fréquentes dans de nombreux services (par exemple caisses d'un magasin, temps nécessaire pour obtenir ou restituer un véhicule de location). C'est aussi un facteur de coût.

Par ailleurs, à la différence d'une vente de bien, ponctuelle, beaucoup de services s'étalent sur une certaine durée (par exemple services d'infogérance, contrats d'assurances), et peuvent être composés de plusieurs phases ou occurrences (par exemple sociétés gérant des projets, formations avec une période de préparation en amont et une phase d'ancrage et de validation des acquis en aval, services de maintenance avec interventions multiples).

Il est donc souhaitable de réfléchir à la manière d'optimiser et de valoriser le temps lié à la réalisation des prestations.

Il s'agira bien sûr du temps même de la prestation (par exemple avoir une gestion de projets efficace pour éviter tout retard), mais également les temps « périphériques » (attentes, temps avant et après la prestation, par exemple, pour une société d'événementiel).

L'objectif, dans ce dernier cas, pourra être soit de maximiser les ventes, par exemple en proposant des produits ou services en marge de la prestation principale (friandises avant un spectacle, gadgets mis en avant au niveau des caisses de supermarché, boutiques dans un aéroport, proposition de modules complémentaires dans une société de formation, etc.), soit d'améliorer l'expérience client, et ainsi de contribuer à sa satisfaction et sa fidélisation (mise à disposition gracieuse de boissons et de journaux, salle de jeux pour enfants dans un aéroport, etc.).

On pourra noter à ce sujet qu'une logique de réduction des coûts « pure et dure » n'est pas nécessairement profitable dans les services, et il est préférable de penser en termes de valeur ajoutée. Plutôt que de chercher à systématiquement réduire les coûts, il peut être souhaitable d'accepter certaines dépenses si elles génèrent un bénéfice supérieur. Une vraie réflexion doit alors être engagée, avec une estimation des retours sur investissements des différentes alternatives possibles (voir chapitre 9).

Focus**Le rôle du contrôle de gestion**

- Aider les opérationnels à rendre les process efficaces, pour accélérer la prestation de service et réduire les « temps morts » (voir chapitre 8).
- Intégrer l'impact du temps sur l'expérience client dans les services et réfléchir avec les autres acteurs de l'entreprise aux manières de valoriser les temps « périphériques ».
- Prendre en compte le facteur temps dans la préparation des budgets (par exemple positionnement dans le temps des entrées et sorties de cash dans une société gérant des projets).
- Jouer un rôle de conseil interne, sensibiliser et faire le lien avec les opérationnels pour générer un impact favorable en matière de rentabilité et de trésorerie (par exemple étudier la mise en place de cartes cadeaux ou prestations préparées).

La production et la vente de services sont simultanées

À la différence des produits, les services ne peuvent pas être accumulés pour des ventes ultérieures. Les services sont en effet « produits » et consommés simultanément.

La prestation d'un consultant ou la location d'une chambre d'hôtel sont proposées à un client à un moment donné, et il n'est pas possible d'anticiper une demande future en constituant un « stock » de ces services...

On notera toutefois que la problématique de gestion des stocks est pour sa part bien réelle en ce qui concerne les produits utilisés pour ou autour des prestations de services (stock de denrées alimentaires dans un restaurant, matériel médical pour les établissements de santé, etc.)...

La question de l'adéquation des ressources et des besoins est donc un déterminant clé de la rentabilité : il est essentiel :

- ▶ de bien prévoir la demande future et son positionnement dans le temps ;
- ▶ d'adapter « l'outil de production » à cette prévision ;
- ▶ de maximiser l'utilisation effective de cet outil de production afin d'accroître la rentabilité.

Cette problématique apparaît clairement dans les sociétés gérant des projets, qui doivent déterminer très précisément leurs ressources (par exemple consultants sur chaque type d'expertise requis, matériel, locaux) et leur « utilisation » (par exemple taux de charge) dans le temps afin de garantir le niveau de rentabilité ciblé.

De plus, certaines sociétés de services ont par nature un « outil de production » à capacité limitée, dont le potentiel est perdu s'il n'est pas utilisé (par

exemple places d'avion ou de train, chambres d'hôtel, spectacles). Dans ce type de cas, il est souhaitable de mettre sous contrôle le niveau d'utilisation des infrastructures et d'utiliser des techniques spécifiques afin de l'optimiser (*yield management*, voir chapitre 8).

Focus

Le rôle du contrôle de gestion

- Participer à l'analyse du comportement de la demande, afin d'affiner la démarche prévisionnelle (par exemple budgets des ventes, voir chapitre 3) et aider à dimensionner l'organisation de manière adéquate (par exemple exploitation des données historiques en collaboration avec les services Ventes et Marketing).
- Travailler avec les opérationnels pour établir des prévisions fines (par exemple budgets) et contrôler l'adéquation entre besoins et ressources au cours du temps (par exemple suivi de la rentabilité des projets, procédures de validation des recrutements en fonction des plans de charge).
- Connaître les techniques de gestion des revenus (*yield management*) afin de pouvoir exercer un regard critique sur les pratiques au sein de l'organisation, et proposer des améliorations si nécessaire.

Le poids de « l'humain »

L'achat de biens tangibles a lieu, en synthèse, quand vendeur et acheteur s'entendent sur un couple caractéristiques/prix. La logique est très « transactionnelle ». Dans le domaine des services, la relation entre l'entreprise et ses clients est souvent plus forte et plus complexe. Le facteur humain y est prépondérant. Le client est en effet habituellement sensible aux qualités personnelles (techniques ou humaines) de ses interlocuteurs (hôtellerie, restauration, services à la personne, etc.), qui sont souvent la motivation même de l'achat (par exemple cabinet d'avocats).

Par ailleurs, un certain nombre de services nécessitent d'importantes interactions entre le fournisseur et le client soit pour la réalisation même du service (par exemple conseil, formation), soit lors de la vente (par exemple commerce de détail). Enfin, les coûts salariaux sont souvent très importants dans les services, ce qui nécessite d'en faire un suivi rigoureux.

Pour ces différentes raisons, la gestion des ressources humaines est cruciale dans les activités de services (recrutement, politique de formation, fidélisation des équipes, gestion des coûts salariaux, etc.), et le contrôle de gestion doit s'en préoccuper s'il veut aider à agir favorablement sur la performance de l'entreprise.

Focus**Le rôle du contrôle de gestion**

- Accompagner les opérationnels pour quantifier la performance (détermination des KPI, mise en place de tableaux de bord).
- Connaître les critères d'une politique de ressources humaines viable et pérenne et aider à son déploiement, conjointement avec le service Ressources humaines et les opérationnels (calculs et anticipation des coûts, définition des plans de primes, voir chapitre 6).
- Aller au-delà de la simple utilisation de techniques financières et développer des compétences fortes en matière de ressources humaines et de gestion interpersonnelle (voir chapitre 10).

Un niveau de standardisation et de qualité variable

La production de certains services peut être relativement standardisée (par exemple la fabrication de sandwiches dans une société de restauration rapide), ce qui les rapproche des pratiques en univers « industriel ».

D'autres services, en revanche, passent par la réalisation de tâches non systématiques ou non automatisées, effectuées par des hommes (par exemple prestation de conseil juridique, analyse de dossier d'emprunt dans une banque, etc.).

Ce dernier type d'opérations soulève deux types de problématiques :

- ▶ Le contrôle des réalisations et de la performance est en général plus délicat que dans le domaine de la production « industrielle ». Il nécessite la mise en place d'outils spécifiques pour évaluer une performance parfois difficile à mesurer. Comment, par exemple, vérifier qu'un technicien en charge de maintenance industrielle sur le site d'un client a bien réalisé la séquence de tâches nécessaire ?
- ▶ Le taux d'erreurs est habituellement plus élevé que sur les productions « industrielles ».

En conséquence, le niveau de rentabilité des activités de services est souvent difficile à mettre sous contrôle. Il peut varier significativement, voire être négatif (par exemple projets non rentables, existence d'agences sous-performantes dans les sociétés multisites...). C'est là un facteur de risque important pour les entreprises de services.

Focus**Le rôle du contrôle de gestion**

- Connaître les process et aider à les améliorer afin de permettre un niveau de rentabilité satisfaisant (par exemple revue des process, voir chapitre 8).
- Valider la rentabilité des opérations, à tous les niveaux et sur tous les sites de l'organisation (par exemple calcul des coûts, voir chapitre 5).
- Identifier les indicateurs clés afin d'évaluer la performance et garantir un niveau de contrôle approprié (par exemple tableaux de bord, voir chapitre 7)

Des points communs entre « industrie » et « services »

La décomposition entre activité industrielle et activité de services est parfois moins claire qu'il n'y paraît de prime abord.

Beaucoup de produits peuvent en effet être combinés à un service (par exemple garantie, service de financement, maintenance...).

Par ailleurs, quelle que soit l'organisation, l'activité repose systématiquement sur un certain nombre de services internes (les fonctions R&D, les achats, la logistique, les services généraux...).

Enfin, beaucoup de services sont liés directement à des biens tangibles ou reposent sur eux (par exemple un supermarché vend des biens physiques, une société de transport s'appuie sur des moyens matériels entrepôts, camions...).

Une organisation n'est donc que très rarement exclusivement « industrielle » ou « de services ».

Le contrôle de la production, du rendement, des stocks, des investissements est ainsi primordial dans des sociétés de restauration, d'hôtellerie, de services informatiques, etc.

Focus**Le rôle du contrôle de gestion**

Connaître les enjeux spécifiques aux services tout en étant au fait des pratiques en matière de contrôle de gestion « industriel » (par exemple standardisation des process). Cette double sensibilité est d'autant plus importante que la rentabilité des sociétés de services passe parfois par leur capacité à « industrialiser » leur production (tout en conservant un excellent sens du service...).

Exemple

Sociétés industrielles ou de services ? L'exemple de Renault

Le cas de Renault illustre le fait que le cœur d'activité d'un groupe peut être industriel, mais l'essentiel de sa rentabilité peut provenir non pas de cette activité, mais des services complémentaires qui lui sont associés.

Tableau 1.6 – Chiffre d'affaires et marge opérationnelle par secteur opérationnel chez Renault entre 2008 et 2012

CA et marges en K€	2008			2009			2010			2011			2012		
	Vente de véhicules	Activité de financement	Total	Vente de véhicules	Activité de financement	Total	Vente de véhicules	Activité de financement	Total	Vente de véhicules	Activité de financement	Total	Vente de véhicules	Activité de financement	Total
Chiffre d'affaires	35 791	2 001	37 792	31 951	1 761	33 712	37 172	1 799	38 971	40 679	1 949	42 628	39 156	2 114	41 270
Marge opérationnelle	-161	487	326	-902	506	-396	396	703	1,099	330	761	1,091	-25	754	729
Marge en % du CA	-0,4	24,3	0,9	-2,8	28,7	-1,2	1,1	39,1	2,8	0,8	39,0	2,6	-0,1	35,7	1,8

Source : rapports annuels Renault.

La branche financement représente environ 5 % du chiffre d'affaires total de Renault, mais génère l'essentiel, voire, selon les années, l'intégralité de la marge opérationnelle du groupe...

Au-delà de l'activité historique, clairement industrielle, Renault a ainsi bâti une offre complémentaire de services qui permet de dynamiser significativement la performance de l'ensemble.

LE DÉVELOPPEMENT DES OFFRES CONJOINTES PRODUIT ET SERVICE

De nombreux secteurs industriels sont caractérisés par une forte concurrence, locale ou globale et une saturation de l'offre. Ces deux phénomènes entraînent une pression négative sur les marges.

Dans ce contexte, l'adjonction de services à un produit peut être un facteur de différenciation et un vecteur de marges additionnelles.

Ces services peuvent prendre des formes multiples : services de financement, d'assurances, d'offre de location, de prestations annexes, etc.

Comme nous l'avons vu avec le cas de Renault (voir encadré), les constructeurs automobiles fournissent ainsi des offres de crédit pour faciliter l'achat de leurs véhicules, au point qu'une part importante, voire l'essentiel de leur résultat, peut provenir de ces activités.

Ces services, parfois présentés comme « complémentaires » peuvent en fait être vitaux pour la rentabilité et le développement de l'entreprise.

Ces cas d'adjonction d'une activité de services à une activité « industrielle » ou « de production », intéressants au plan stratégique, nécessitent de faire évoluer la gestion de l'entreprise à plusieurs niveaux :

- ▶ Organiser et favoriser la performance du service lancé (mise au point de l'offre, formation des équipes à la vente de services, etc.).
- ▶ Promouvoir une approche transversale, permettant de développer les synergies entre ventes de biens et services.
- ▶ Faire évoluer la culture (développement du sens du service, orientation vers la recherche de solutions aux besoins des clients, etc.).

Ce défi, qui peut être délicat à relever pour l'organisation, impliquera également le contrôle de gestion (aide à la définition des process, mise en place de tableaux de bord spécifiques, adaptés à ce nouveau domaine d'activité, etc.).

LES CHANGEMENTS DE *BUSINESS MODELS*

Parallèlement au développement d'offres conjointes de produit et de services, on peut constater un autre phénomène majeur : le passage, dans un certain nombre de cas, de la vente d'un produit à la vente d'un service.

Exemples

- La location de films (en magasin ou en ligne – vidéo à la demande ou VOD – *video on demand*) ou de musique, qui remplace les traditionnelles ventes de CD ou de DVD.
- La location de matériels professionnels variés (matériel industriel, équipement médical, véhicules, etc.) au lieu de leur vente.
- Les services d'infogérance, par lesquels les entreprises peuvent disposer d'un parc informatique, de sa maintenance et de services connexes, sans avoir à acquérir les matériels.
- La mise à disposition et la maintenance de logiciels par des éditeurs, en échange de loyers, en lieu et place de leur vente (formule parfois appelée SaaS, *Software as a Service*).

.../... —

- L'accès et l'exploitation de bases de données de manière ponctuelle (par exemple pour les opérations de démarchage commercial) ou sur une période plus étendue, sur la base d'abonnements (par exemple données financières), plutôt qu'un véritable transfert de propriété de ces informations.
- Etc.

Dans ces différents cas, ce n'est plus un produit qui est vendu, dont le client deviendrait propriétaire, mais une prestation, qui correspond à un droit d'utilisation sur une période donnée.

Passer d'un mode de distribution « vente » à un modèle « location » permet de transformer des revenus ponctuels, potentiellement volatils, en revenus réguliers, prévisibles, et donc très intéressants en termes de gestion financière. Cela améliore en effet la visibilité et réduit le niveau de risque de l'entreprise, tout en répondant aux attentes de certains clients.

Cette formule leur permet en effet :

- ▶ de réduire le montant de leurs investissements ;
- ▶ dans certains cas, d'étaler les décaissements dans le temps et ainsi d'améliorer leur trésorerie ;
- ▶ de bénéficier d'une maintenance, d'une assistance durant toute la durée d'utilisation du bien ;
- ▶ d'avoir une solution à jour, à la différence d'un produit acheté qui, au bout d'un moment, peut devenir obsolète (bases de données, logiciels, etc.) ;
- ▶ de contourner des obstacles « réglementaires » (par exemple : contraintes plus rigides sur les budgets d'investissements que sur les budgets de fonctionnement) ;
- ▶ etc.

Le contrôle de gestion peut accompagner ces changements de modèle économique (souvent appelés *business models* – voir chapitre 2) à plusieurs niveaux :

- ▶ Conseil, simulation des impacts financiers et aide à la mise en place des procédures dans le cas d'un changement d'offre.
- ▶ Détermination des KPI et mise en place de tableaux de bord adaptés à la nouvelle activité.
- ▶ Aide à la réflexion sur l'évolution des modes de rémunération des équipes commerciales.
- ▶ Etc.

Focus

Le contrôle de gestion des services « non marchands »

Les exemples mentionnés dans cet ouvrage proviennent essentiellement d'activités de services « marchands » (services aux entreprises, aux collectivités et aux particuliers), plutôt que « non marchands » (organisations à but non lucratif, État, etc.).

La raison en est que les organismes à but commercial sont, à ce jour et de manière générale, allés plus loin dans l'exploitation des techniques de contrôle de la performance.

Néanmoins, dans de nombreux de cas, des analogies existent en termes de gestion, quel que soit le type d'organisation. En effet, même si une association, par exemple, n'a pas pour vocation de faire du profit, elle a malgré tout besoin de :

- déployer une stratégie, de mettre en œuvre des plans d'action ;
- faire un suivi précis de ses réalisations ;
- veiller à ce que les résultats soient conformes à ce qui est attendu ;
- faire en sorte que les moyens dont elles disposent soient utilisés de manière efficace ;
- etc.

Dans les organisations à but non lucratif également, un certain nombre de techniques de contrôle de gestion et d'amélioration de la performance présentées ici peuvent ainsi être exploitées. L'enjeu sera alors simplement d'adapter les méthodes aux caractéristiques et problématiques spécifiques de l'organisation (culture, environnement, mode de fonctionnement, outils, etc.).