

Les coûts cachés liés à des mesures d'amélioration des services : l'exemple des caisses d'un hypermarché

Yvan BAREL

LEMNA, Université de Nantes

Sandrine FREMEAUX

Audencia, Nantes Ecole de management

Classification JEL : M49 – *Réception* : octobre 2010 ; *Acceptation* : juillet 2011

Correspondance : yvan.barel@univ-nantes.fr

Résumé : Dans le secteur florissant et concurrentiel des services, la gestion du couple coût-valeur est d'autant plus délicate que le personnel de contact joue un rôle dans la valeur perçue par le client. S'appuyant sur une analyse des tableaux de bord et une enquête qualitative au sein de la ligne de caisses d'un hypermarché appartenant à une enseigne de distribution française, cette étude montre que les « coûts cachés » risquent d'augmenter lors de la mise en œuvre d'un dispositif d'amélioration des services si les capacités d'ajustement du personnel de contact sont affaiblies par une méthode de contrôle de gestion inappropriée.

Mots clés : capacités d'ajustement – coûts cachés – indicateurs de performance.

Abstract: In the booming and competitive services sector, the management of the cost-value relation is complicated because personal contact plays an important role in customer perceived value. This study aims at understanding how « hidden costs » induced by organizational difficulties can be accentuated by measures conceived to enhance the quality of service.. Based on an analysis of performance indicators and a qualitative survey conducted in a hypermarket of a French distribution brand, the results show that « hidden costs » increase at the implementation stage of service enhancing measures when the adjustment abilities of operators (cashiers) are weakened by an inappropriate use of indicators.

Key words: adjustment abilities – hidden costs – indicators.

Le renforcement de la concurrence et la montée des exigences du « client-roi » poussent les entreprises à réduire le prix de vente des biens ou des services tout en améliorant leur qualité. Des outils visant à gérer conjointement les coûts et la valeur ont fait *flores*. Gervais (2005) en recense quatre : la gestion par les activités et les processus, l'analyse de la valeur, le *target costing* et le *feature costing*. À l'heure où le positionnement du contrôleur de gestion dans l'entreprise fait débat, Meyssonier (2008, p. 38) présente « *la recherche de l'efficience et la gestion du couple coût-valeur* » comme « *un des éléments structurants du contrôle de gestion* ». Mettre en place un contrôle de gestion qui tient à la fois compte du coût et de la valeur constitue un défi particulier dans les activités de service¹. Savall et Zardet (2005, p. 122) constatent que les mesures d'amélioration du service au client sont souvent « *très normatives, formalistes et instrumentales* » et qu'elles négligent le développement du potentiel humain ainsi que le rôle de management de l'encadrement. En ayant pour effet de standardiser le travail, elles nourrissent un dilemme entre la logique quantitative des managers, qui occulte les demandes particulières des clients, et la logique qualitative des opérateurs pour lesquels les demandes particulières donnent sens au travail. Lorsque la qualité prônée par le manager est différente de la conception que les opérateurs se font de leur travail, la mise en œuvre de ces mesures peut participer à l'accroissement de « *coûts cachés* » (Savall et Zardet, 2007) se repercutant de façon directe ou indirecte sur la qualité des services offerts aux clients.

Appliquée dans la présente étude au cas de la ligne de caisses d'un hypermarché d'une chaîne de distribution française, cette méthode des coûts cachés permet de mettre en lumière les coûts amplifiés, et largement sous-estimés, induits par la mise en place de mesures d'amélioration de la qualité des services. Elle montre que, dans un cadre organisationnel rigide, l'importance accordée par le management aux indicateurs technico-économiques de performance peut induire un coût social et économique, dans la mesure où elle dissuade les opérateurs de procéder aux ajustements pourtant nécessaires à la réussite du dispositif d'amélioration des services.

¹ Voir notamment la 3^{ème} Journée d'Étude en Contrôle de Gestion « Le contrôle de gestion des activités de service », 4 février 2011 – IEMN-IAE – Université de Nantes.

La première section est consacrée à la littérature portant sur la gestion du diptyque coût-valeur dans les activités de services, puis à la méthode des coûts cachés en l'occurrence utilisée comme grille d'analyse, et enfin aux objectifs de la recherche. La deuxième section décrit la méthodologie retenue pour l'étude empirique. Les résultats ainsi qu'une discussion portant sur leur pertinence sont présentés dans les deux sections suivantes.

1. Cadre théorique et objectifs de la recherche

Indispensable à la performance de l'entreprise, la question de la gestion du diptyque coût-valeur se pose avec une particulière acuité dans le secteur des services. La mise en œuvre de stratégies d'amélioration des services afin de faire face à la concurrence peut engendrer des dysfonctionnements dont l'impact négatif sur la performance économique a été mis en lumière par le système de mesure proposé par l'ISEOR (Institut de Socio-Économie des Entreprises et des Organisations) créé par Henri Savall. Les objectifs de la recherche ont été élaborés à partir de cette analyse afin d'expliquer le lien éventuel entre des mesures d'amélioration des services et les coûts cachés.

1.1. La gestion du diptyque coût-valeur dans les services

Les travaux en marketing (notamment ceux de Parasuraman et *al.*, 1985) ont permis d'identifier les principales spécificités du service qui le distinguent du produit, à savoir l'intangibilité, l'hétérogénéité, la périssabilité, la simultanité. Ne pouvant être possédé, le service est nécessairement expérimenté. Il est défini par Eiglier et Langeard (1987) comme le vécu d'un événement inscrit dans le temps et dépendant de son processus de fabrication qualifié de « *servuction* » dont six éléments caractéristiques ont été identifiés par les auteurs : le client ; le support physique qui renvoie à l'environnement² ainsi qu'au matériel

² Zeithaml et Bitner (1996) distinguent trois facteurs d'environnement physique : les facteurs d'ambiance (musique, éclairage,...); les éléments fonctionnels (meubles, disposition des équipements...); les signes, les symboles et les artefacts (indices implicites ou explicites à propos du lieu de service). Pour Daucé et Rieunier (2002), à l'environnement physique doit s'ajouter l'environnement social qui concerne le style des vendeurs et des clients, ainsi que le nombre de clients.

nécessaire au client ou au personnel de contact ; le personnel de contact ; le service ; le système d'organisation interne permettant la « *servuction* » ; les autres clients présents dans le système.

Coproduit du service, le client est parfois qualifié d'« *employé partiel de l'organisation* » (Mills et Morris, 1986) qu'il est nécessaire de socialiser (Goudarzi et Eiglier, 2006). Pour réduire les coûts, il est possible de transférer sur le client une partie du travail réalisé par le personnel, à condition de lui attribuer en retour une compensation (Eiglier, 2004). Il est donc important de cerner et hiérarchiser les attentes du client. Multiple et changeant, celui-ci fait généralement l'objet d'une segmentation pour cerner le prix qu'il est prêt à payer en échange d'un service.

Le personnel de contact joue un rôle fondamental dans la valeur perçue par le client, dans la mesure où il gère simultanément des « *opérations (l'utile pour le client)* » et une « *relation (l'agréable pour le client)* » (Meyssonnier, 2010, p. 50). Son comportement influence la qualité perçue du service, la satisfaction et les intentions d'utilisation du service (Bitner et al., 1990). En raison de l'interaction avec le client, une partie du travail du personnel de contact est émotionnelle, définie par Ashforth et Humphrey (1993) comme l'action d'exprimer les émotions attendues pendant la réalisation du service, en conformité avec les normes d'affichage. Tenant compte notamment de cette charge émotionnelle, Gervais et Thenet (2004) montrent que dans les entreprises de service, des mesures trop simplistes de la productivité (consistant à rapporter le temps passé à la production obtenue) peuvent nuire à la qualité. Ils défendent l'idée d'une mesure globale de la productivité qu'ils tentent d'apprécier, à l'aide du logiciel Pendiscan, en intégrant différentes composantes de la prestation attendue par le client (adaptabilité à ses besoins, qualité du service).

La question de la maîtrise des coûts et de la garantie d'un service homogène aux clients se pose non seulement au niveau du *front office*, mais également au niveau du *back office* qui désigne l'ensemble des processus internes à l'entreprise (production, logistique, stocks, comptabilité, gestion des ressources humaines, etc.) servant de supports à la production du service auxquels le client n'a pas accès. Si l'organisation interne (*back office*) est prise en compte dans le modèle de la servuction, elle se retrouve cependant souvent réduite à une simple boîte noire (Bancel-Charensol et al., 1999). La sous-estimation

de l'importance du *back office* sur la valeur perçue de la prestation fait ombrager à la dimension processuelle du service (Lovelock et al., 2008).

Le *blue print* de Shostack (1992) permet précisément une meilleure prise en compte du *back office*. Il s'agit d'une méthode de visualisation de l'intégralité du processus d'un service, à tous les échelons, tout en se focalisant sur le client et ses actions. Il permet de définir les standards appropriés à chaque étape, de repérer les points critiques, d'identifier les activités de soutien et d'améliorer la perception de la valeur d'un service. Si des chercheurs en contrôle de gestion tels que Lebas et Mévellec (1999) sont favorables à l'approfondissement de la formalisation, d'autres tels que Malleret (2009) sont plus sceptiques. À travers une étude comparée dans le secteur de la restauration, Goureaux et Meyssonier (2011) montrent que les pratiques varient selon le *business model*. Alors que les entreprises à *business model* généraliste « ont une traçabilité réduite des processus et développent une relative autonomie du personnel de contact », celles ayant fait le choix d'un *business model* centré et ciblé (cas des entreprises *low cost*) « ont souvent une traçabilité forte reliant coûts et valeur dans le *blue print* de l'exploitation et une normalisation des comportements du personnel » (Goureaux et Meyssonier 2009, p. 25).

1.2. L'impact des dysfonctionnements sur les coûts cachés

L'analyse de la performance sociale est devenue un thème majeur des recherches en contrôle de gestion (Burlaud et al., 2004), en particulier celles qui portent sur le modèle de contrôle de gestion socio-économique (Savall et Zardet, 1992). Déplaçant l'attention du pilotage physico-financier vers la gestion des ressources humaines (Mévellec, 1993), le contrôle de gestion socio-économique comprend la mise en place d'indicateurs sociaux portant notamment sur la composante climat et comportement social, mesurable par des clignotants comme l'absentéisme et le turnover. Des études telles que celle de Capelletti (2006) montrent que les dégradations de performance sociale liées à l'absentéisme et à la rotation du personnel entraînent des pertes significatives de valeur ajoutée.

L'hypothèse retenue dans le modèle de Savall et Zardet (1992) est qu'il existe une compatibilité entre les performances sociale et économique. Les dysfonctionnements qui affaiblissent la performance sociale détériorent également la performance économique. Inversement,

la réduction des dysfonctionnements peut améliorer simultanément les deux performances. Les auteurs ont élaboré une méthode de recherche-intervention afin de maîtriser les coûts cachés résultant de six domaines de regroupement des dysfonctionnements : conditions de travail, organisation du travail, gestion du temps, communication, concertation, formation intégrée et mise en œuvre stratégique, et mesurés grâce à cinq indicateurs : absentéisme, accidents du travail, rotation du personnel, défaut de qualité des biens ou des services et écarts de productivité directe.

Deux catégories de coûts cachés sont distinguées par Savall et Zardet : d'une part, des « *coûts historiques* » qui regroupent des coûts effectifs et dilués dans les différentes lignes de coûts des systèmes d'information existants ; d'autre part, des « *coûts d'opportunité* » qui ne sont pas compris dans les coûts visibles et qui résultent indirectement des dysfonctionnements. La méthode de contrôle de gestion socio-économique proposée par l'ISEOR vise précisément à élaborer des outils de management pour transformer les coûts cachés en performances visibles. Parmi ces outils, la direction peut créer de nouveaux indicateurs de tableaux de bord intégrant les coûts de la non qualité, les retards, les temps perdus à cause des dysfonctionnements. Elle peut également suggérer des contrats d'activité périodiquement négociables qui comprennent des objectifs collectifs et des objectifs personnalisés dont le but est de stimuler les progrès au niveau individuel. Pour l'essentiel, la problématique du contrôle de gestion socio-économique met en avant l'étude des écarts entre le fonctionnement souhaité par les acteurs d'une entreprise et le fonctionnement constaté.

1.3. L'impact d'une stratégie d'amélioration des services sur les coûts cachés

Les mesures d'amélioration des services visent à créer de la valeur pour les clients à un coût qui reste limité (Alcouffe et Malleret, 2004 ; Gervais et Thenet, 2004). Mais à l'instar des processus de gestion de la qualité, elles peuvent être une source de coûts organisationnels et de destruction de valeur (Wruck et Jensen, 1994). Ces échecs sont souvent attribués aux résistances inhérentes à toute tentative de changement organisationnel. Or il se peut que certaines caractéristiques du système

organisationnel et du management des ressources humaines puissent expliquer ces résultats insatisfaisants. Black et Lynch (1996) ont mis en avant des conditions pour la réussite des processus de gestion de la qualité que l'on peut également retenir pour des mesures d'amélioration des services.

D'une part, il est préférable que les départements directement concernés soient associés au changement. Les collaborateurs au cœur du processus de production demeurent les mieux placés pour identifier à leur niveau les moyens pouvant améliorer la qualité. Leur participation dans le choix des actions à mettre en œuvre a pour effet de favoriser leur adhésion au processus.

D'autre part, Wruck et Jensen (1994) ainsi que Kaplan et Norton (1996) rappellent que les indicateurs de performance doivent intégrer la mesure de la qualité du point de vue des clients. Seule la recherche d'une plus grande satisfaction des clients permet à l'entreprise de prendre du recul sur ses indicateurs financiers internes et court-termistes et d'adopter des mesures physiques qui aident les collaborateurs d'un département à comprendre comment leurs actions et initiatives individuelles sont susceptibles de contribuer à la création de valeur (Cauvin et Neunreuther, 2009).

D'autres facteurs de réussite des mesures d'amélioration de la qualité des services ont été dégagés par la littérature, en particulier l'engagement de la direction, l'implication des employés, le développement du travail transversal, la mise en place d'une politique de formation qualité ou la prise en compte des besoins clients (Powell 1995).

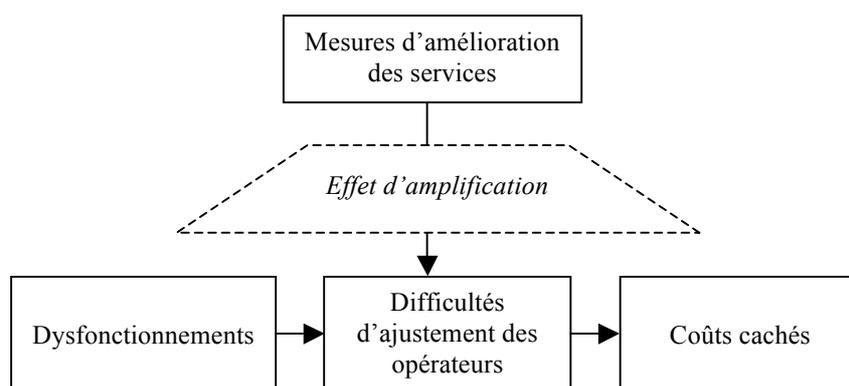
1.4. Objectifs retenus

Dans la lignée des recommandations de Lorino (2008) invitant à passer d'une recherche sur les « *pratiques de contrôle de gestion* » à une recherche « *sur les traces du contrôle dans les pratiques opérationnelles* » (p. 158), notre étude vise à comprendre comment les coûts cachés peuvent être amplifiés par des mesures d'amélioration des services dès lors que les ajustements nécessaires à leur succès sont bridés par la façon dont l'activité du personnel de *front office* est contrôlée. Parce que notre analyse porte non pas sur la méthode de contrôle mais sur l'incidence du contrôle sur les pratiques, nos investigations ne se sont pas limitées au déclaratif d'une catégorie

restreinte de responsables mais accordent une place privilégiée au point de vue des opérateurs concernés par la mise en œuvre sur le terrain des choix stratégiques.

Savall et Zardet proposent lors de la phase d'écoute du diagnostic socio-économique d'aller au-delà d'une analyse des liens apparents afin d'appréhender les interrelations entre les différents espaces de l'entreprise. Notre analyse s'appuie sur le lien entre dysfonctionnements et coûts cachés mis en évidence par les auteurs. Elle ajoute au modèle l'effet d'amplification des difficultés d'ajustement des opérateurs que les mesures d'amélioration des services peuvent produire. Le cadre conceptuel de la recherche peut être schématisé de la façon suivante.

Figure 1 – cadre conceptuel de la recherche



2. Méthodologie

Notre étude portant sur les difficultés d'ajustement des acteurs à l'occasion de la mise en œuvre d'un nouveau dispositif, la méthode choisie est celle du cas. Le choix du terrain s'est porté vers un milieu particulièrement rationalisé, celui de la grande distribution, plus précisément, le secteur caisses d'un hypermarché ayant mis en place des mesures d'amélioration des services. Le dernier paragraphe de cette section décrit les échantillons, les modes de recueil des données et les modalités d'analyse des résultats.

2.1. Le choix de la grande distribution

La plupart des entreprises du secteur de la grande distribution sont proches du modèle *low cost* en ce qu'elles cherchent à compresser les coûts et les prix, n'hésitant pas à réduire la qualité de la prestation de service et à accroître ce qui est demandé au client. L'empreinte de la logique quantitative dans la grande distribution est perceptible à travers le choix stratégique de proposer des prix bas grâce à de faibles marges commerciales compensées par la vente d'un important volume de produits.

Le système d'information en vigueur dans la grande distribution est très développé. De nombreux indicateurs technico-économiques sont utilisés pour centraliser les résultats et procéder à des comparaisons quotidiennes à grande échelle. Bien que la qualité de l'accueil du client soit décrite depuis une vingtaine d'années comme un facteur d'avantage concurrentiel, elle n'est pas souvent valorisée par les indicateurs de performance (Gervais et Thenet, 2004).

2.2. Le choix du secteur caisses

Lieu de la matérialisation financière du commerce, les caisses ont toujours été soumises à un contrôle visant à éviter les erreurs ou les vols (Scoyez et Vignon, 2009). Elles font l'objet d'une gestion particulièrement rationnelle, suite à la mise en place de la lecture optique qui permet non seulement de connaître par tranches horaires très précises le volume et le montant des achats mais aussi de chronométrer les différents moments du passage en caisse d'un client. Pour limiter à la fois le coût et le temps d'attente des clients, le temps de travail des caissières correspond souvent à un moment d'intense activité rémunéré au prix le plus bas possible (Barel et Frémeaux, 2009).

En relayant en arrière plan la dimension technique par la simplification de l'utilisation d'une caisse, la lecture optique donne au travail des caissières une dimension plus commerciale. La dénomination « hôtesse de caisse » qui a succédé à celle de « caissière » met précisément l'accent sur la dimension relationnelle et fait des personnes en caisse des ambassadrices de l'image du magasin. Parce qu'elles sont l'interface entre les clients et le point de vente, les

caissières se doivent d'offrir un service homogène en respectant le *SBAM (Sourire Bonjour Au revoir Merci)*.

Le travail d'une caissière se situe donc au carrefour de contradictions entre la rigueur de la manipulation de l'argent, la course à la productivité et le service apporté au client. Les sociologues du travail, en particulier Bouffartigue et Pendaries (1994) et Bernard (2005), ont déjà montré que la combinaison des logiques productive et de service, des temps quantitatifs et qualitatifs, constitue une source de tensions pour les caissières. Prenant conscience de ce que le temps quantitatif, séquentiel et prévisible fixé par les directions ne rend pas compte de l'activité réelle, discontinue et imprévisible, les caissières développent des compétences liées à la coexistence des temps quantitatifs et qualitatifs que Lojkine et Malétras (2002) appellent « *la guerre du temps* ». Le temps de travail imposé par les directions et calculé dans une logique purement financière s'oppose au temps de travail réel dont la complexité échappe désormais aux outils de comptabilité.

2.3. Les mesures d'amélioration des services

Trois mesures d'amélioration des services ont été simultanément mises en place au début de l'année 2003 dans l'hypermarché étudié : la première relevant d'une décision locale, les deux autres d'une décision du siège national. D'abord, le directeur de l'hypermarché a modifié les heures d'ouverture du magasin en élargissant l'ancien créneau (9h-21h) afin de proposer une amplitude plus importante (8h-22h). Ensuite, conformément à une directive de la direction nationale, la carte de fidélité qui confère des points (en fonction du type et du montant des achats effectués) devait également permettre aux clients de bénéficier de certains services (paiement en plusieurs fois, paiement comptant immédiat ou différé gratuit...) ou avantages (points doublés lors d'opérations commerciales, bons cadeaux...). Enfin, les « clients mystères », enquêteurs jouant de manière anonyme le rôle de clients, ont été initiés par le siège national afin d'apprécier la qualité de la prestation de service. Ils interviennent auprès d'un échantillon d'une quinzaine d'hôtesse trois fois par an afin d'évaluer la rapidité, la présentation de la caisse (propreté du tapis, présentoir de caisse attractif), la présentation de la caissière (tenue propre, présentation

soignée, port du badge), la capacité à détecter des vols, le respect de la procédure du SBAM.

Ces trois mesures ont pour visée commune d'améliorer les services. Mais chacune d'entre elles présentent des particularités. La carte de fidélité, à la différence du client mystère et de la modification des heures d'ouverture, peut s'analyser comme un service fourni complémentirement à un produit en vue d'en optimiser l'utilisation et d'en augmenter la valeur pour les clients (Furrer, 1997). L'incidence de ce service sur la rentabilité de l'entreprise résulte de deux facteurs intermédiaires, la fidélisation et la différenciation, qui permettent d'éviter des compétitions frontales, la comparaison d'offres complexes étant plus difficile. L'élargissement du créneau horaire vise une différenciation qui facilite surtout l'attraction des clients. L'incidence économique du client mystère est particulièrement difficile à analyser et à contrôler, la valeur ajoutée qui résulte de cette mesure ne pouvant pas être aisément identifiée.

2.4. Échantillons, modes de recueil des données et modalités d'analyse des résultats

La population relevant du secteur caisses de l'hypermarché étudié représente plus du tiers du personnel. Elle se compose de 217 caissières, d'un âge moyen de 34 ans et d'une ancienneté moyenne de 2,1 ans, disposant d'un contrat à durée indéterminée (en moyenne 26 heures par semaine), dont 18 % sont des étudiantes. Les caissières travaillent sous la responsabilité de l'un des cinq chefs de caisses du magasin, chargés d'élaborer le planning des horaires et de réaliser une fois par an un entretien d'évaluation déterminant notamment le montant d'une prime individuelle. Ces chefs de caisses rendent des comptes à leur chef de secteur, membre de l'équipe de direction et responsable de l'ensemble du fonctionnement de la ligne de caisses.

Les investigations ont commencé au début de l'année 2004, soit un an après la mise en œuvre des mesures d'amélioration des services. L'origine de notre intervention correspond à une demande du Directeur des Ressources Humaines (DRH) souhaitant mieux cerner les problèmes d'absentéisme et de démission dont l'importance s'était déjà accrue dès le début de l'année 2003 dans le secteur caisses. Dans cette perspective, l'enquête devait concerner l'organisation du travail et

s'adresser aux différentes catégories de salariés. Soucieuse de ne pas alourdir le temps de passage en caisse, la direction n'a pas souhaité que des investigations soient menées sur la valeur perçue par les clients des mesures d'amélioration des services. Conformément aux principes de l'étude de cas, la méthode a consisté à multiplier les sources de données et à les croiser. La recherche d'information s'est poursuivie jusqu'à la « saturation », c'est-à-dire jusqu'à ce qu'aucune information nouvelle n'émerge de nouvelles données (Thiétart, 2007).

Le recueil des données s'est d'abord appuyé sur une analyse des documents internes se rapportant au travail des caissières : les plannings, les entretiens annuels d'évaluation, les résultats de productivité, les évaluations du client mystère, les boîtes à suggestions à l'attention des clients, les bilans sociaux de l'établissement ainsi que les tableaux de bord utilisés par les chefs de caisses et leur chef de secteur. Ces données visent à appréhender le contexte, à mettre en lumière les coûts sociaux et à évaluer l'incidence de l'ancienneté des caissières sur leur productivité et leurs erreurs de caisse.

À cette phase documentaire et de traitement des données a succédé une phase qualitative. Des entretiens semi-directifs ont été effectués auprès du DRH, du contrôleur de gestion, du chef de secteur caisses et des cinq chefs de caisses afin d'apprécier l'utilisation des outils de pilotage de l'activité des caissières mais aussi leurs perceptions de l'impact des trois mesures d'amélioration des services sur la situation des clients et des caissières.

Soucieux d'appréhender l'opinion des acteurs directement concernés par la mise en œuvre de la démarche, des entretiens semi-directifs ont également été réalisés auprès de 25 caissières représentatives des diverses tranches d'ancienneté (10 ont moins d'un an d'ancienneté ; 12 d'entre elles ont entre un et quatre ans ; 3 ont plus de quatre ans). Les questions relatives aux thèmes suivants ont été abordées : le recrutement, l'intégration, la formation, le temps de travail, la nature du travail, l'information sur les résultats, l'entretien annuel d'évaluation, les relations hiérarchiques, les conditions matérielles de travail, la relation ainsi que les mesures d'amélioration des services aux clients. Tous les entretiens ont été enregistrés et retranscrits afin de garantir une analyse de leur contenu.

3. Résultats

La mise en œuvre des mesures d'amélioration des services a été à l'origine d'une aggravation de la situation sociale des caissières qui a occasionné des coûts élevés. Les entretiens permettent de dégager une principale cause susceptible d'expliquer les coûts cachés de ces mesures : l'exploitation excessivement mécaniste des indicateurs de performance fondés sur les seuls critères de productivité, dans un contexte organisationnel particulièrement rigide.

3.1. Les coûts sociaux induits par des mesures d'amélioration des services

L'année qui a suivi les trois actions d'amélioration des services a été marquée par une augmentation, non pas du chiffre d'affaires, mais du coût social (voir tableau 1).

Tableau 1 – Les coûts sociaux un an après l'introduction de la démarche qualité

	Coûts annuels antérieurs à la démarche	Coûts annuels postérieurs à la démarche	Surcoûts annuels
Absentéisme	$217 \times 0,175 \times 9\,360 = 355\,446 \text{ €}$	$217 \times 0,30 \times 9\,360 = 609\,336 \text{ €}$	253 890 €
Démission	$217 \times 0,18 \times (900 + 1\,031) = 75\,425 \text{ €}$	$217 \times 0,27 \times (900 + 1\,031) = 113\,137 \text{ €}$	37 712 €

Coût de l'absentéisme = Effectif moyen x Taux d'absentéisme x Salaire annuel net moyen

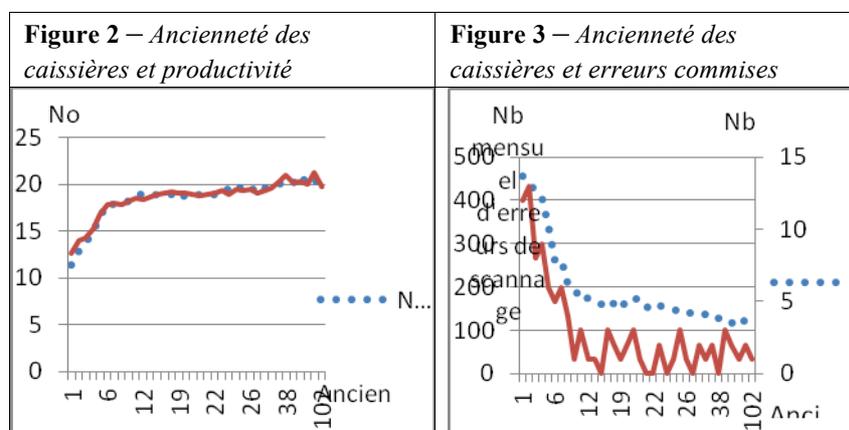
Coût des démissions = Effectif moyen x Taux de démission x Coût moyen d'une démission

Alors qu'il tournait autour de 17,5 % les dix années précédentes, le taux d'absentéisme³ est passé à près de 30 % en 2003. À une progression des arrêts maladie de longue durée (essentiellement pour causes de troubles musculo-squelettiques ou de dépressions) s'est ajoutée une multiplication d'absences de courte durée, le plus souvent imprévues. Les absences maladie (qui font partie de l'« absentéisme

³ Le taux d'absentéisme correspond au nombre d'heures d'absence dans l'année de l'ensemble des caissières rapporté au nombre d'heures théoriques travaillées par ce même personnel.

compressible » selon l'ISEOR, c'est-à-dire réductible grâce à des actions d'amélioration des conditions de travail) représentent 86 % de l'absentéisme et, dans 68 % des cas, l'absence en question est d'une durée inférieure ou égale à trois jours. Or ces absences de courte durée font l'objet de salaires versés par l'hypermarché, la prise en charge par la Sécurité Sociale n'intervenant qu'à partir du quatrième jour. Et cet important micro-absentéisme a pour effet de multiplier les remplacements dans l'urgence. En prenant en compte le taux d'absentéisme mais aussi les motifs d'absence et les modes de régulation mis en œuvre pour pallier l'absence, 1 % d'absentéisme coûte approximativement 1 % de la masse salariale nette (Brignano, 2006). L'augmentation de 12,5 points du taux d'absentéisme génère ainsi un surcoût annuel d'environ 253 890 euros.

Le taux de démission est passé d'un niveau stabilisé à près de 18 % les dix années précédentes à 27 % en 2003. Aux frais d'annonce et de temps passé en audition, en démarches administratives et en formation, évalués à 900 euros, s'ajoute un « *coût d'apprentissage* » (Savall et Zardet, 1992) qui mêle sous-productivité, réalisation d'erreurs et non qualité, puisqu'une caissière nouvellement embauchée travaille plus lentement et s'adapte plus difficilement aux imprévus techniques ou humains. En croisant l'ancienneté des caissières avec quatre indicateurs de la performance en caisse, « le nombre moyen d'articles passés à la minute », « le nombre moyen de clients servis à l'heure », « le nombre d'erreurs de scannage » (identifié par le nombre de fois où un prix négatif apparaît sur le ticket afin d'annuler une erreur) et « les erreurs de caisse » (mesuré par le nombre de fois où en fin d'activité la différence entre le montant des espèces et le solde théorique est supérieur à un euro), on observe qu'une période d'apprentissage d'environ six mois est nécessaire pour optimiser le rythme de travail et garantir un nombre modéré d'erreurs (voir figures 2 et 3).



En cumulé sur les six premiers mois suivant l'embauche, une nouvelle caissière a servi en moyenne 2 854 clients de moins que sa collègue expérimentée (voir tableau 2). Sachant que pour cette dernière, une heure de travail permet de servir 19,9 clients, le déficit de clients servis représente un montant total de 143,4 heures travaillées, soit 1 031 euros compte tenu du taux horaire brut. Les erreurs de caisses étant remboursées par les caissières fautives et les erreurs de scannage étant intégrées dans le temps de réalisation des opérations, il n'y a pas de coût d'apprentissage autre à considérer.

Tableau 2 – Coût d'apprentissage (sur une période de 6 mois après l'embauche)

Nombre moyen de clients servis sur 6 mois	par des caissières ayant plus de 6 mois d'ancienneté	19,9 clients x 28,2 heures x 23 semaines = 12 907
	par des caissières ayant moins de 6 mois d'ancienneté	15,5 clients x 28,2 heures x 23 semaines = 10 053
Coût d'apprentissage d'une caissière sur 6 mois	exprimé en nombre de clients servis	12 907 - 10 053 = 2 854
	exprimé en heures travaillées	2 854 / 19,9 = 143,4
	exprimé en euros	143,4 heures x 7,19 € (taux horaire brut) = 1 031

Tableau 3 – Analyse de contenu du discours des caissières

	Nbre de caissières exprimant cette opinion (n =25)
Une flexibilité interne quantitative :	
- Les horaires de travail sont imprévisibles.....	24
- Le nombre total d'heures de travail effectuées par mois est incertain.....	23
- Les contraintes personnelles ne sont pas prises en compte dans l'aménagement du temps de travail.....	24
Une formation insuffisante :	
- La formation accordée aux nouveaux arrivants ne permet d'entrevoir qu'une très faible partie des problèmes techniques ou humains auxquels les hôtesses de caisse sont par la suite confrontées.....	23
- L'absence de formation sur l'extension des services induits par la nouvelle carte de fidélité a posé des problèmes d'adaptation.....	21
Une inadéquation des indicateurs de performance :	
- La focalisation sur les indicateurs de productivité nuit à la qualité du service.....	22
- Les indicateurs de productivité ne créent aucune émulation entre les caissières.....	17
- Les remarques sur les erreurs de scannage sont sans fondement puisqu'elles sont essentiellement dues aux clients...	23
La difficile relation aux clients :	
- Le nombre insuffisant de caisses ouvertes accroît les délais d'attente, et donc la tension avec les clients.....	20
- Le fait d'être toujours en position assise, de porter des charges lourdes, d'être constamment en activité est pénible, mais la relation avec les clients l'est encore davantage.....	23
- La technique du <i>SBAM</i> est excessivement rationnelle, tant elle nie la complexité de la relation aux clients.....	21
Une perception négative des récentes mesures d'amélioration de la qualité du service aux clients :	
- Parce qu'elle rend plus difficile la conciliation entre vie professionnelle et vie personnelle, l'extension des horaires du magasin suscite un stress qui rejaillit sur la relation aux clients.....	23
- L'élargissement des services accordés grâce à la carte de fidélité crée une tension supplémentaire avec les clients (en raison des enjeux que représente la carte à leurs yeux et leur désir d'obtenir le maximum d'avantages).....	20
- Le client mystère témoigne du mode de management pratiqué, fondé sur le contrôle plutôt que sur le soutien (formation, écoute.....)	23

3.2. Le contexte de rigidité organisationnelle

L'enquête qualitative menée auprès des caissières permet d'expliquer les coûts sociaux en montrant pourquoi les mesures d'amélioration des services ont amplifié les difficultés existantes d'ajustement des opérateurs (tableau 3).

Le souci de compresser les frais de personnel conduit la direction à procéder à une gestion extrêmement rationalisée du temps de travail dans l'esprit d'une parfaite adéquation entre flux de clients et flux de caissières. L'élaboration des plannings est effectuée par les chefs de caisses qui s'appuient sur les statistiques du nombre de clients des années précédentes ainsi que sur les données météorologiques et font le choix d'adapter à la demi-heure près le nombre de caissières présentes. Pour gagner en flexibilité, la direction propose exclusivement des contrats à temps partiel. Le recours à ce type de contrat n'étant pas suffisant pour réguler les aléas liés aux variations d'activité, les modifications de planning d'une semaine sur l'autre ainsi que la réalisation d'heures complémentaires imprévues sont fréquentes. Lors du recrutement des caissières, la flexibilité permettant l'ajustement de leurs horaires aux variations de flux est explicitement mise à l'honneur comme une qualité essentielle et attendue. Ce besoin de flexibilité s'est sensiblement accru avec le passage de l'ancien créneau (9h-21h) au nouveau créneau (8h-22h).

Dans la même logique de réduction des coûts, la direction fait le choix d'assurer une formation se résumant à un apprentissage sur le terrain à l'occasion de deux demi-journées passées auprès d'une caissière chevronnée. Cette formation rudimentaire ne permet pas d'envisager tous les incidents possibles, même liés à des choix stratégiques d'amélioration des services. L'élargissement des possibilités accordées par la carte de fidélité augmente ainsi les discussions portant sur le calcul des points et des avantages et ralentit la productivité des caissières insuffisamment préparées au changement. Une grande partie des réclamations clients exprimées directement aux hôtesses d'accueil ou par l'intermédiaire des boîtes à suggestions mises à leur disposition concerne l'usage de cette carte. Dans les douze mois qui ont suivi le développement des services proposés par la carte, le nombre de réclamations clientèles a augmenté de 16 % : sur les 911 réclamations recensées (contre 792 l'année précédente), 36 % d'entre

elles concernaient le secteur caisses (contre 27 % l'année précédente). De même, le nombre moyen de clients servis à l'heure a diminué de manière significative, passant de 19,53 en 2002 à 19,03 en 2003, laissant à penser que les caissières consacrent plus de temps aux difficultés d'utilisation de la carte de fidélité.

3.3. Une exploitation mécaniste des indicateurs

Le système d'information permet de visualiser en temps réel les résultats obtenus par chacune des caissières en ce qui concerne les nombres d'articles passés à la minute et de clients servis à l'heure. Selon le chef de secteur caisses, ces deux indicateurs sont pertinents et complémentaires, le premier contrôlant le rythme de travail avec chaque client, le second entre deux clients (voir tableau 4).

Tableau 4 – La « productivité » des 217 caissières de l'hypermarché (moyenne sur l'année 2003)

Nombre moyen d'articles passés à la minute		Nombre moyen de clients servis à l'heure	
Intervalles (nombre d'articles)	Proportion de caissières	Intervalles (nombre de clients)	Proportion de caissières
Inférieur ou égal à 18	20 %	Inférieur ou égal à 18	19,5 %
Entre 18 et 19 (compris)	38 %	Entre 18 et 19 (compris)	38,5 %
Entre 19 et 20 (compris)	23,5 %	Entre 19 et 20 (compris)	23 %
Entre 20 et 21 (compris)	9,5 %	Entre 20 et 21 (compris)	10 %
Entre 21 et 22 (compris)	5,5 %	Entre 21 et 22 (compris)	6 %
Plus de 22	3,5 %	Plus de 22	3 %
Moyenne = 19,03		Moyenne = 19,03	
Objectif = 20		Objectif = 20	

(La valeur identique des objectifs (20) et de la moyenne des réalisations (19,03) pour ces deux indicateurs de mesure différents lors de la période étudiée est une simple coïncidence.)

Chaque mois, le siège national transmet aux différents établissements de l'enseigne les classements de productivité moyenne des caissières (l'établissement étudié obtient d'excellents résultats, se situant au niveau du premier décile). Au cours de ses réunions hebdomadaires avec les chefs de caisses, le chef de secteur établit systématiquement des comparaisons sur les performances de productivité obtenues la semaine précédente par chacun des cinq groupes de caissières. Les *benchmarks* semi-externes (inter-

établissements) et internes (inter-groupes de caisses) visent à accroître la compétitivité entre les caissières.

Ces dernières contestent l'objectivité et la légitimité de l'indicateur. Non seulement la mesure de la productivité serait biaisée par de nombreux événements indépendants de leur volonté tels qu'une étiquette de code-barres défectueuse, mais surtout elles affirment choisir de ralentir le rythme pour s'adapter aux besoins du client : « *Si on va trop vite, un client âgé peut paniquer parce que les articles s'entassent au bout du tapis* » [une caissière]. Dans certaines circonstances, scanner rapidement irait à l'encontre de la gestion de la relation et ne permettrait pas non plus d'optimiser la gestion des opérations. En effet, si la productivité en nombre d'articles scannés à la minute est améliorée, le nombre moyen de clients servis à l'heure n'est pas augmenté puisque la caissière doit attendre que soient remplies les modalités d'ensachage et de paiement du client en cours avant de pouvoir gérer le suivant. La recherche des meilleurs scores de productivité est décrite par les caissières comme contre-productive : dans la mesure où le chronomètre se déclenche lorsque le premier article est passé à la lecture optique et s'arrête lorsque la touche 'Total' est activée, certaines d'entre elles font le choix de ne commencer à scanner que lorsqu'un nombre conséquent de produits a été déposé sur le tapis, de manière à ce que le flux d'articles soit bien nourri. Ce comportement attentiste risque d'être interprété par la clientèle comme un manque de réactivité.

À la prégnance du contrôle par les indicateurs de productivité, se greffe l'obligation d'appliquer le SBAM, procédure sensée participer à la réalisation d'un accueil homogène et de qualité. Le contrôleur de gestion estime que les visites des clients mystères mériteraient d'être renforcées pour que chaque caissière soit nominativement supervisée deux fois par an : « *Si on veut à terme être officiellement reconnu par l'AFAQ [Association Française pour l'Amélioration et le management de la Qualité], c'est un passage obligé. Il faut montrer patte blanche* ». Les caissières, qui perçoivent le SBAM comme une dénégation des aptitudes relationnelles requises par les exigences concrètes de l'emploi, restent dubitatives, notamment lorsqu'un client-mystère leur reproche d'être ce que le management leur demande d'être : « *L'hôtesse de caisse est aimable mais elle exécute son travail de façon automatique* » [extrait d'un rapport de client-mystère].

4. Discussion

Notre étude enrichit la littérature existante en montrant que les mesures d'amélioration des services peuvent amplifier les difficultés d'ajustement des opérateurs, en particulier lorsque les dysfonctionnements sont liés à une exploitation mécaniste des indicateurs dans un contexte organisationnel rigide (cf. figure 1). Le climat social délétère à l'origine des coûts sociaux n'est pas étonnant, l'augmentation et la complexification des tâches des caissières étant peu prises en compte dans le choix et l'interprétation des indicateurs de productivité dans ce type d'organisation.

La mesure des indicateurs sociaux les quatre années qui suivirent les modifications introduites par la direction montre un léger tassement du taux de démission (passant de 27 % en 2003 à 24 % en 2004, 23 % en 2005, 21 % en 2006 et 24 % en 2007) et un maintien du taux d'absentéisme à un niveau toujours aussi élevé (étant de 30 % en 2003, 29 % en 2004, 28 % en 2005, 31 % en 2006 et 27 % en 2007). On ne peut donc pas parler de période de transition (courbe en v) pour évoquer les difficultés de mise en œuvre des mesures d'amélioration des services.

Comme l'énoncent Wruck et Jensen (1994), il est difficile d'imposer aux salariés une meilleure qualité de service tout en les soumettant aux seuls critères de productivité et à la stricte application d'un standard relationnel (en l'occurrence le *SBAM*). Mais cette étude montre que l'attitude de dénégation des ajustements nécessaires du personnel de contact lors de la mise en place de nouveaux services occasionne un coût important qui pourrait être réduit par une volonté managériale de se distancier des indicateurs quantitatifs et des procédures. Il s'agirait de « *trouver un équilibre entre l'objectivation offerte par la mesure, les indicateurs, et la nécessaire construction de sens qui est le rôle premier du manager, à tous les niveaux dans l'entreprise* » (Löning et Selmer, 2010, p. 115). Il s'agirait également de trouver un équilibre entre la procéduralisation du relationnel et les nécessaires capacités d'ajustement du personnel de contact que les récentes initiatives de certaines directions d'hypermarchés « *SBAM+* », le « + » signifiant « *personnalisez votre accueil* », visent désormais à valoriser (Scoyez et Vignon, 2009).

La nécessaire traçabilité des processus, particulièrement forte dans les entreprises *low cost* (Meyssonnier, 2010), mériterait de mieux distinguer dans le temps de travail des opérateurs ce qui relève du coût de ce qui relève de la valeur. Savall et Zardet (2007) évoquent le « *sur-temps* », temps affecté à la compensation des dysfonctionnements, comme l'une des composantes des « *coûts cachés* ». Ce temps subi par les caissières est consacré à la gestion d'incidents préjudiciables à la qualité de l'accueil puisqu'il interrompt le scannage des articles et participe au développement de situations de tensions, du moins d'insatisfaction, avec les clients. Expression de dysfonctionnements, ce « *sur-temps* » représente un coût qui doit être compressé par une prise en compte en amont des incidents subis en caisse (articles sans code-barres, prix non reconnus, promotions ambiguës...) mais aussi par une meilleure formation pour les gérer. Seuls les choix réalisés en *back office* peuvent créer les conditions permettant la délivrance en *front d'office* d'un service homogène. À côté de ce « *sur-temps* », s'ajoute un temps d'une autre nature, un temps que l'on pourrait qualifier « *d'ajustement* », qui est un temps maîtrisé et choisi par les caissières pour s'adapter aux besoins des clients. Dans le secteur caisses, ce temps « *d'ajustement* » peut être admis, le risque de voir une caissière prendre son temps de manière inconsidérée étant faible en raison de l'existence de la pression individuelle et collective des clients qui assure de fait un contrôle continu. Accepter la possibilité des temps « *d'ajustement* » s'inscrit dans la lignée des travaux de Allain et Gervais (2008) qui montrent qu'un temps apparemment improductif (échanges informels, réunions) n'est pas un temps perdu lorsqu'il peut s'analyser comme un temps d'investissement permettant de fournir un meilleur service aux clients.

L'importance des capacités d'ajustement du personnel de contact dans la valeur perçue par le client est d'actualité au regard de la récente mise en place de *self-services* dans nombre de moyennes ou grandes surfaces. L'activité de scannage des articles étant transférée au client, l'hôtesse voit son travail émotionnel se développer, exclusivement orienté vers le conseil, l'assistance mais aussi la détection des vols (plus faciles en *self-service*). Le risque de « dissonance émotionnelle » (Dormann et Kaiser, 2002) des hôtesses est d'autant plus fort qu'en échange de leur travail de scannage, des clients peuvent s'attendre à un service plus rapide. Or dans les

magasins où l'opération de scannage se fait au fur et à mesure des courses (*self-scanning* à l'aide d'un lecteur optique portable), les clients peuvent accepter difficilement la relecture finale (tirage aléatoire). Dans les magasins où le scannage se réalise à l'arrivée aux caisses automatiques (*self-check-out*), les clients peuvent être confrontés à des problèmes techniques (par exemple, un code-barres non reconnu) qui ne sont pas aussi rapidement résolus qu'en caisse classique à cause du nombre élevé de problèmes qu'une hôtesse responsable d'un îlot de caisses automatiques peut être amenée à gérer simultanément. Dans les deux cas de figure, les capacités d'ajustement de l'hôtesse sont grandement sollicitées. Si l'introduction de nouvelles technologies semble réduire les zones d'interaction avec le client, la question des capacités d'ajustement du personnel de front office n'en demeure pas moins importante. L'adaptation des salariés aux différents profils de clientèle est d'autant plus nécessaire que les exigences de celle-ci augmentent au fur et à mesure que les modalités de validation des achats se diversifient. Dans un secteur d'activité où la clientèle est hétérogène, le personnel de contact joue un rôle accru dans l'articulation entre le coût et la valeur perçue pour chaque cible de clientèle.

Conclusion

Lorino (2009) constate que, malgré la récente crise financière qui témoigne de la faillite des systèmes de contrôle par les chiffres, la fascination pour les indicateurs financiers semble perdurer, tant il est plus simple de contrôler une mesure quantitative que de construire avec les acteurs concernés des voies d'améliorations qui tiennent compte de la complexité de la réalité. Si une situation de crise peut conduire à une remise en cause du pilotage par le chiffre, elle peut également produire l'effet inverse, en raison de la peur d'un affaiblissement du contrôle. Le risque est alors celui d'« *une fuite en avant dans la sophistication des systèmes de chiffrage* » (Lorino, 2009, p. 33).

La présente étude montre que des indicateurs mal exploités peuvent avoir pour effet d'éloigner la hiérarchie d'une juste perception des finalités de l'activité et de la valeur perçue par le client. Savall et Zardet (2005, p. 42) soulignent la nécessité pour les entreprises d'« *apprendre*

à mettre en place des indicateurs d'alerte et de vigilance économique qui ne portent pas exclusivement sur la performance économique immédiate, mais permettent aussi de mesurer les performances économiques à moyen terme ainsi que les performances sociales ». Les indicateurs financiers ne stimulant pas nécessairement l'amélioration opérationnelle, des mesures physiques de la performance capables de rendre compte de la qualité des services du point de vue des clients permettraient de prendre en compte le nombre et la nature des incidents, le nombre et les causes de recours aux chefs de caisses en cas d'incidents ou le nombre et les causes de réclamations des clients. Cette batterie d'indicateurs physiques peut être également complétée par des indicateurs sociaux (formation, démission, absentéisme) qui jouent un rôle d'alerte, révélant notamment les difficultés d'ajustement des opérateurs. Ainsi, dans la continuité des travaux portant sur le contrôle de gestion socio-économique (Capelletti, 2006), notre étude témoigne de l'importance des échanges d'information entre le contrôleur de gestion, la direction des ressources humaines et les managers, afin que la gestion de l'absentéisme et de la rotation du personnel relève également de la responsabilité des managers.

Cet article révèle également l'effet d'amplification des difficultés d'ajustement des acteurs que risque d'engendrer une modification des services proposés aux clients. C'est bien parce que la question de la gestion du dyptique coût-valeur est centrale dans l'environnement concurrentiel d'aujourd'hui que le management a intérêt à intégrer dans la servuction ce que nous avons qualifié de « temps d'ajustement » dont une meilleure acceptation permet à la fois d'augmenter la valeur perçue par le client (grâce à un service plus adapté) et de réduire les coûts (par une maîtrise de l'absentéisme et des démissions).

Ces résultats obtenus à partir d'une approche exploratoire méritent d'être confirmés à l'occasion d'études portant sur d'autres entreprises tertiaires afin de savoir comment se prémunir d'une augmentation des coûts cachés en accompagnant les modifications du service par des indicateurs économiques et physiques adéquats et par une juste considération des temps d'ajustement nécessaires des opérateurs de contact. Un autre prolongement possible de notre étude serait d'apprécier la gestion du couple coût-valeur en prenant en compte non seulement les points de vue des managers et du personnel de *front*

office mais également celui des clients, afin d'appréhender la valeur perçue par ces derniers des dispositifs d'amélioration des services.

Bibliographie

- Alcouffe S. et Malleret V. (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC à la française », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 2, n° 10, décembre, p. 155-178.
- Allain E. et Gervais M. (2008), « La fiabilité de l'inducteur "temps de travail" dans les activités de services : un test sur un centre d'appels téléphoniques d'une société d'assurances », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 14, n° 1, p. 119-144.
- Ashforth B.E. et Humphrey R.H. (1993), « Emotional Labor in Service Roles: The Role of Identity », *Academy of Management Review*, vol. 18, n° 1, p. 88-115.
- Bancel-Charensol L., Delaunay J.C. et Jougleux M. (1999), *Les services dans l'économie française*, A. Colin, Synthèse.
- Barel Y. et Frémeaux S. (2009), « Organisation du travail et démarche qualité : l'exemple du secteur caisses d'un hypermarché », 1ère Journée d'Étude *La gestion conjointe des coûts, de la qualité et des délais*, placée sous le parrainage de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC) à l'IEMN-IAE de Nantes, vendredi 30 janvier.
- Bernard S. (2005), « Le temps de l'activité de la caissière : entre logique productive et logique de service », *Sociologie du Travail*, vol. 47, n° 2, p. 170-187.
- Bitner M.J., Booms B.H. et Tetreault M.S. (1990), « The Service Encounter: Diagnosing Favorable and Unfavorable Incidents », *Journal of Marketing*, vol. 54, n° 1, p. 71-84.
- Black S.E. et Lynch L.M. (1996), « Human-capital Investments and Productivity », *American Economic Review*, vol. 86, n° 2, p. 263-267.
- Bouffartigue P. et Pendariès J-R. (1994), « Formes particulières d'emploi et gestion d'une main d'œuvre féminine peu qualifiée : le cas des caissières d'un hypermarché », *Sociologie du Travail*, vol. 36, n° 3, p. 337-359.
- Brignano S. (2006), *Communication RH : quelles réalités ?*, Liaisons.
- Burlaud A., Teller R., Chatelain-Ponroy S., Mignon S. et Walliser E. (2004), *Contrôle de gestion*, Vuibert.

- Capelletti L. (2006), « Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n° 1, p. 135-155.
- Cauvin E. et Neunreuther B. (2009), « La contribution du contrôle de gestion au management de la valeur », *Revue Française de Gestion*, n° 196, p. 177-190.
- Daucé B. et Rieunier S. (2002), « Le marketing sensoriel du point de vente », *Recherche et application marketing*, vol. 17, n° 4, p. 45-65.
- Dormann C. et Kaiser D. (2002), « Job Conditions and Customer Satisfaction », *European Journal of Work and Organizational Psychology*, vol. 11, p. 257-283.
- Eiglier P. (2004), *Marketing et stratégie des services*, Economica.
- Eiglier P. et Langeard E. (1987), *Servuction. Le marketing des services*, Edisciences International.
- Furrer O. (1997), « Le rôle stratégique des services autour des produits », *Revue Française de Gestion*, n° 113, p. 98-108.
- Gervais M. (2005), *Contrôle de gestion*, Economica, 8^{ème} édition.
- Gervais M. et Thenet G. (2004), « Comment évaluer la productivité dans les activités de service ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, n° 1, p. 147-163.
- Goudarzi K. et Eiglier P. (2006), « La socialisation organisationnelle du client dans les entreprises de Service : concept et dimensions », *Recherche et Application en Marketing*, vol. 21, n° 3, p. 66-90.
- Goureaux P. et Meyssonier F. (2009), « La gestion des coûts, de la qualité et des délais dans la restauration », 1^{ère} Journée d'Étude « La gestion conjointe des coûts, de la qualité et des délais », 30 janvier – IEMN-IAE – Université de Nantes.
- Goureaux P. et Meyssonier F. (à paraître), « Business Models et contrôle opérationnel dans les services : le cas de la gestion conjointe des coûts, de la qualité et des délais dans la restauration commerciale », *Sciences de Gestion*.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1996), *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action*, Harvard Business Scholl Press.
- Lebas M. et Mévellec P. (1999), « Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 77-92.
- Lojkine J. et Malétras J.L. (2002), *La guerre du temps. Le travail en quête de mesure*, L'Harmattan.

- Löning H. et Selmer C. (2010), « Les outils de pilotage : de la mesure au management de la performance », in N. Berland et F.X. Simon, *Le contrôle de gestion en mouvement*, Éditions d'Organisation, p. 107-123.
- Lorino Ph. (2008), « Méthodes de recherche en contrôle de gestion : une approche critique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 11, hors-série, juin, p. 149-175.
- Lorino Ph. (2009), « Le contrôle de gestion après la crise. Expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe ? », *Revue Française de Gestion*, n° 193, p. 29-35.
- Lovelock C., Wirtz J., Lapert D. et Munos A. (2008), *Marketing des Services*. Pearson Education.
- Malleret V. (2009), « Peut-on gérer le couple coût-valeur ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 1, n° 15, p. 7-34.
- Mévellec P. (1993), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Comptables Malesherbes.
- Meyssonier F. (2008), « Agir pour réduire les coûts », *Revue Française de Comptabilité*, n° 407, p. 35-38.
- Meyssonier F. (2010), « *Business Models* et gestion des opérations dans les activités de service », *Echanges*, p. 50-52.
- Mills P.K. et Morris J.H. (1986), « Client as "Partial" Employees of Service Organizations: Role Development in Client Participation », *Academy of Management Review*, vol. 11, n° 4, p. 726-735.
- Parasuraman A., Zeithaml V. et Berry L. (1985), « A Conceptual Model of Service Quality and its Implications for Future Research », *Journal of Marketing*, vol. 41, p. 41-50.
- Powell T.C. (1995), « Total Quality Management as Competitive Advantage: a Review and Empirical Study », *Strategic Management Journal*, vol. 16, p. 15-37.
- Savall H. et Zardet V. (1992), *Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performances cachés*, Comptables Malesherbes-Eyrolles.
- Savall H. et Zardet V. (2005), *Ingénierie stratégique du roseau*, Economica.
- Savall H. et Zardet V. (2007), *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, Economica.
- Scoyez S. et Vignon C. (2009), « Les hôtes de caisse face à l'individualisation de la relation commerciale », in C. Vignon, *Le management des ressources humaines dans la grande distribution*, Vuibert, p. 77-100.

Shostack G. (1992), « Understanding Services through Blueprinting », in T.A. Swartz, D.E. Bowen et S.W. Brown, *Advances in Services Marketing and Management*, JAI Press Inc.

Thiétart R.A. (2007), *Méthodes de recherche en management*, 3^{ème} édition, Dunod.

Wruck K.H., Jensen M.C. (1994), « Science, Specific Knowledge and Total Quality Management », *Journal of Accounting and Economics*, vol. 18, n° 3, p. 247-287.

Zeithaml V.A., Bitner M.J. (1996), *Services Marketing*, McGraw-Hill, New York, NY.