

Les pratiques spécifiques du contrôle de gestion et les systèmes de pilotage de la performance globale des entreprises de services : Un apport théorique

Specific Management Control Practices and Overall Performance Management Systems in Service Companies: A theoretical contribution

El mehdi BADRE, (Doctorant chercheur)

*Laboratoire des études et recherches économiques et sociales
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Meknès
Université Moulay Ismail de Meknès, Maroc*

Abdelali LAHRECH, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire des études et recherches économiques et sociales
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Meknès
Université Moulay Ismail de Meknès, Maroc*

Mohammed NEJJARI, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire des études et recherches économiques et sociales
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Meknès
Université Moulay Ismail de Meknès, Maroc*

Zakia ERRABIH, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire technologies et services industriels
Ecole Supérieure de Technologie de Fès
Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales B.P 3102 Toulal, Meknès Université Moulay Ismail, Maroc (Meknès), 50040 +212 5 35 45 20 92/93
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	BADRE, E. mehdi, LAHRECH, A., NEJJARI, M., & ERRABIH, Z. (2023). Les pratiques spécifiques du contrôle de gestion et les systèmes de pilotage de la performance globale des entreprises de services : Un apport théorique. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(6-1), 741-757. https://doi.org/10.5281/zenodo.10442409
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: November 26, 2023

Accepted: December 27, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 6-1 (2023)

Les pratiques spécifiques du contrôle de gestion et les systèmes de pilotage de la performance globale des entreprises de services : Un apport théorique

Résumé

Le contexte du secteur des services se caractérise par une économie où la prestation de services joue un rôle prépondérant par rapport à la production de biens matériels. Le secteur des services est souvent caractérisé par une plus grande variabilité, une personnalisation accrue des offres, et une forte dépendance à l'égard des compétences humaines. Les interactions client-entreprise jouent un rôle central, et la qualité du service, la réactivité et l'innovation sont des éléments clés pour la réussite dans ce secteur. Dans le contexte spécifique de la recherche sur le contrôle de gestion et la performance des entreprises de services, il est crucial de reconnaître les particularités de ce secteur. Les indicateurs de performance peuvent différer par rapport aux industries de production, mettant l'accent sur des mesures telles que la satisfaction client, la fidélité, l'efficacité opérationnelle, et la capacité à innover dans la prestation de services. Cette spécificité du secteur des services nécessite une approche du contrôle de gestion adaptée pour maximiser la performance globale de l'entreprise.

Cet article examine la relation entre les pratiques du contrôle de gestion et la performance des entreprises de services, en mettant en lumière le contexte actuel de cette dynamique. L'objectif principal de l'étude est d'analyser comment les pratiques spécifiques du contrôle de gestion influent sur la performance globale des entreprises de services. Les résultats de cette étude mettent en lumière l'importance critique d'ajuster les pratiques du contrôle de gestion compatibles et adéquates avec les spécificités et les systèmes de pilotage de la performance globale des entreprises de services. Cette recherche offre ainsi des perspectives novatrices sur la manière dont les entreprises peuvent adapter leurs approches de contrôle de gestion pour optimiser leur performance dans un environnement en constante évolution.

Mots clés : Contrôle de gestion, entreprises de services, performance, pratiques spécifiques du contrôle de gestion, service.

Classification JEL : M40, M54, M55.

Type de l'article : Article théorique

Abstract

The service sector operates within an economic landscape where the provision of services holds a predominant role compared to the production of tangible goods. This industry is often marked by heightened variability, increased customization of offerings, and a substantial reliance on human expertise. In the service-oriented landscape, customer-company interactions play a central role, with service quality, responsiveness, and innovation emerging as key determinants of success. In the specific context of research on management control and performance in service enterprises, it is crucial to recognize and account for the unique characteristics of this sector. Performance indicators in the service sector differ from those in traditional manufacturing, emphasizing metrics such as customer satisfaction, loyalty, operational efficiency, and the ability to innovate in service delivery. This distinctiveness calls for an adaptive approach to management control that is tailored to the intricacies of the service industry, aiming to maximize overall business performance.

This article aims to explore the intricate relationship between management control practices and the performance of service-oriented enterprises, shedding light on the current dynamics of this context. The primary objective of the study is to analyze how specific management control practices influence the overall performance of service companies. The findings underscore the critical importance of adjusting management control practices to align with the unique characteristics and comprehensive performance management systems of service-oriented enterprises. This research offers innovative perspectives on how companies can adapt their management control strategies to enhance their performance within an ever-evolving and dynamic environment, providing valuable insights for navigating the complexities of the service industry.

Keywords: Management control, performance, service, service companies, specific management control practices.

JEL Classification : M40, M54, M55.

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Dans le contexte économique contemporain, les marchés se globalisent de manière croissante, se révélant dynamiques et axés sur la clientèle. Les consommateurs, quant à eux, réclament une plus grande diversité, une fiabilité accrue, une qualité supérieure, et un service amélioré. En parallèle à l'intensification de la compétition dans divers secteurs, plusieurs autres tendances émergent en corrélation avec les comportements et les préférences de consommation.

Dans un premier temps, les attentes des clients connaissent une expansion significative (Rahimi et Kozak, 2017). Ils aspirent à davantage de valeur, manifestent une exigence accrue en termes de rapidité, et intègrent des préoccupations éthiques et environnementales. De surcroît, leur niveau d'information et de connexion au marché est élevé, les rendant conscients des valeurs inhérentes aux produits et services. En conséquence, les clients aspirent à une valeur élevée, alignée sur leurs besoins, et assortie d'une variété d'options. Enfin, la société est sujette à une transformation rapide, entraînant des changements socio-économiques incessants.

Par ailleurs, les progrès technologiques s'accroissent. Ces avancées technologiques se matérialisent à travers des innovations de produits et des améliorations dans les processus de fabrication (Kahn, 2018). Le paysage concurrentiel qui en résulte exige la production de produits à coût réduit mais de haute qualité, accompagnée d'une gamme de choix en perpétuelle expansion.

Ces évolutions engendrent également des ajustements dans les stratégies industrielles et commerciales. Sous l'influence de l'évolution économique, les entreprises, confrontées à un environnement concurrentiel renforcé, se voient contraintes d'améliorer la maîtrise des coûts et de gérer leurs flux opérationnels (Roques, 2015). Ces changements environnementaux suscitent des adaptations en matière de gestion et de stratégie. Pour répondre aux besoins présents et futurs, les entreprises doivent favoriser la collaboration à deux niveaux complémentaires (Vedel et Kokshagina, 2021). En interne, cela implique une communication accrue entre les divers services et fonctions, favorisant la création de structures transversales et flexibles. En externe, l'entreprise doit établir des relations transversales avec ses clients et fournisseurs. Une nouvelle perspective de gestion émerge progressivement, mettant l'accent sur le bien-être global des différentes entités contribuant au processus de création d'un produit ou d'un ensemble de produits (Gereffi, 2019). Les entreprises évoluent d'un paradigme où les acteurs agissent uniquement dans leur intérêt propre vers une prise de décision coordonnée et globale.

Le secteur des services occupe une place prépondérante dans l'économie contemporaine, se distinguant par son orientation vers la prestation de services plutôt que la production de biens matériels. Cette transition a instauré un cadre commercial dynamique, où une diversité de services, allant des domaines financiers et de la santé à l'éducation, la technologie et le tourisme, joue un rôle central. À l'inverse des industries manufacturières, les entreprises axées sur les services mettent l'accent sur la fourniture d'expertise, d'expériences uniques et d'interactions client plutôt que sur la production de biens tangibles. Dans ce contexte évolutif du secteur des services, la question centrale qui se pose concerne les pratiques spécifiques du contrôle de gestion et leur impact sur la performance globale des entreprises de services. Alors que les industries de services diffèrent considérablement de leurs homologues manufacturiers, les indicateurs de performance traditionnels peuvent ne pas rendre compte de manière adéquate des dynamiques complexes inhérentes à ces entreprises. La problématique sous-jacente réside dans la nécessité de comprendre comment les pratiques de contrôle de gestion spécifiquement adaptées aux services influent sur la performance globale de ces entreprises et comment cette relation peut être conceptualisée de manière approfondie.

Autrement dit, Comment les pratiques spécifiques du contrôle de gestion adaptées au contexte des entreprises de services influent-elles sur leur performance globale, et comment peut-on conceptualiser de manière approfondie cette relation complexe dans un environnement économique en constante évolution ?

Ainsi, cette étude s'attache à explorer les pratiques du contrôle de gestion dans le contexte des entreprises de services et à développer un modèle conceptuel visant à mieux appréhender la dynamique entre ces pratiques et la performance globale de ces entreprises. La recherche s'interroge sur la pertinence de modèles traditionnels de contrôle de gestion dans le contexte des services et propose des perspectives novatrices pour optimiser la performance dans ce secteur en constante évolution.

2. Approches conceptuelles et innovantes de la performance globale des entreprises de services

2.1. Le secteur des services- état des lieux

Depuis la cessation de la période des "Trente Glorieuses" et l'avènement de la crise de stagflation, le secteur des services a perpétué sa croissance en pertinence au sein des économies nationales et à l'échelle mondiale. Actuellement, les services attirent approximativement les trois quarts des investissements directs étrangers en provenance des économies développées et englobent la majeure partie de la main-d'œuvre active (OCDE, 2017). Sur la période s'étendant de 1980 à 2015, la part des services dans le produit intérieur brut (PIB) a enregistré une augmentation significative, passant de 61 % à 76 % dans les nations développées et de 42 % à 56 % dans les pays en développement (OMC, 2019). En termes de commerce international, la contribution des services est passée de seulement 9 % en 1970 à plus de 20 % en 2019 (OMC, 2019). Dans les économies développées, les services génèrent environ 29 % des exportations totales de biens et de services, représentent 73 % des opportunités d'emploi et contribuent à hauteur de 81 % de la valeur ajoutée. Dans les pays en développement, ces chiffres s'élèvent à environ 17 % des exportations globales de biens et services, engagent 46 % de la main-d'œuvre et contribuent à hauteur de 62 % de la valeur ajoutée (CNEUCED, 2021).

Au Maroc, le secteur des services a acquis une importance stratégique, contribuant à hauteur de 56,5 % à la valeur ajoutée globale en 2017 (Ministère de l'Économie et des Finances, 2019). Historiquement, ce secteur n'était pas en mesure de générer une valeur ajoutée significative. Cette part du secteur des services a évolué au Maroc, passant de 51 % en 2000 à 56,5 % en 2017 (Ministère de l'Économie et des Finances, 2019). En 2017, l'Organisation Internationale du Travail a estimé que les services représentaient 42,96 % de l'emploi total au Maroc (OIT, 2018). Les services prédominent dans divers domaines tels que le commerce, l'administration, les transports, les activités financières et immobilières, ainsi que dans le domaine de l'éducation et de la santé. Cette croissance rapide et continue a marqué une transition vers une économie axée sur les services (Wang et al., 2015).

Les entreprises évoluant dans le domaine des services se démarquent nettement des activités industrielles en mettant l'accent sur la fourniture d'une expertise spécialisée, la création d'expériences personnalisées et l'interaction directe avec les clients, alors que les activités industrielles se concentrent principalement sur la production en série de biens matériels et l'optimisation des processus de fabrication. La caractéristique prédominante des services réside dans leur intangibilité, en l'absence de caractéristiques visibles ou tangibles (Hemilä et Vilko, 2015). L'hétérogénéité découle de la difficulté à normaliser les services, chaque interaction étant unique pour chaque client, influencée par ses perceptions, son état d'esprit et l'ambiance du service (Sun et al., 2017). Cette complexité impacte la planification, l'analyse et la mesure de la production de services (Giannakis et al., 2018).

La simultanéité reflète le besoin de la présence du client pour la prestation du service (Corréa et al., 2007). Le client contribue souvent au processus de production, et une fois achevé, le service est consommé immédiatement en même temps qu'il est produit (Abbas et al., 2020). Cela crée une distinction structurelle dans les chaînes de services car la production a lieu généralement lorsque le prestataire et le client se trouvent ensemble dans l'environnement de service, et ils ne peuvent pas être séparés pendant la phase de production (Baltacioglu et al., 2007). Les entreprises ont la possibilité d'ajuster considérablement leurs processus et systèmes de prestation de service en fonction des interactions directes avec les clients (front office) ou des interactions indirectes (back-office) (Zomerdijk et Vries, 2007). Cette implication du client offre des opportunités stratégiques pour les entreprises en utilisant de nouvelles stratégies de gestion des connaissances centrées sur le client.

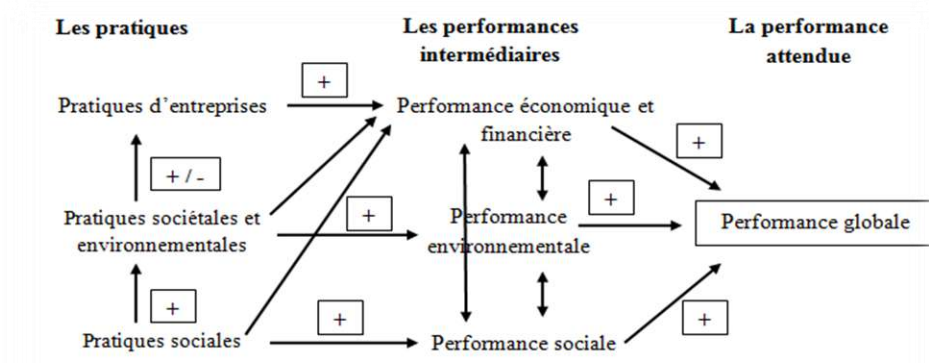
2.2. Notion de performance globale

La conceptualisation de la performance demeure une tâche ardue, illustrée par une comparaison délicate entre diverses traductions qui reflètent une complexité conceptuelle. L'utilisation du terme anglais "to perform" se rapporte à l'accomplissement de tâches, cependant, le concept de performance se présente de manière diverse et conditionnelle (Ben Zaied et Affes, 2016), étant adaptable et soumis à l'influence de multiples critères interagissant entre eux. De manière similaire, Jacquet (2011) souligne que la performance est un construit multidimensionnel impliquant diverses variables.

La performance représente la mesure de l'atteinte des résultats en corrélation avec les ressources engagées et les efforts déployés (Issor, 2017). Elle repose essentiellement sur l'efficacité et l'efficience, étant étroitement liée à la stratégie, aux objectifs et à la vision globale d'une entreprise. L'évaluation de la performance s'avère complexe, englobant différents niveaux tels que les aspects commerciaux, financiers, sociaux et organisationnels. Otley met en évidence qu'une entreprise performante se distingue par « *celle qui atteint avec succès ses objectifs. En d'autres termes, c'est celle qui a implémenté de manière efficace une stratégie appropriée* » (Otley, 1999, p.364). La notion de performance se manifeste à travers un triangle dont les éléments fondamentaux englobent l'efficacité, l'efficience, et la pertinence (Figure 1). Ces constituants peuvent être caractérisés comme des buts, des moyens, et des aboutissements. Il est crucial d'englober la totalité de ces composantes lors de la réflexion sur la notion de rendement (Gilbert, 1980).

La réussite globale d'une entreprise est tributaire de diverses stratégies, et il n'existe pas de trajectoire universelle vers l'atteinte du succès. L'aspect primordial réside dans l'évaluation de l'importance des différentes actions envisageables. Dans leurs recherches, Porter et Kramer (2006) suggèrent d'intégrer la dimension sociétale dans les performances d'une entreprise. Ils font valoir que l'orientation exclusive d'une entreprise vers la réussite économique peut entacher son image au sein de la société. Pour pallier à cette problématique, ils avancent le concept de "valeur partagée", qui implique la création d'avantages pour la société tout en présentant également une valeur pour l'entreprise. À la lumière de ces diverses contributions et selon Maurel et Tensaout (2014), la performance globale constitue un édifice englobant les différentes performances intermédiaires (Figure 1).

Figure 1 : La Performance Globale Comme un Construit de Performance Intermédiaire



Source : Maurel et Tensaout, 2014, p.80.

Bien que le thème de la performance ait suscité l'intérêt des théoriciens et des praticiens depuis longtemps, il reste un concept sujet à de nombreux désaccords. En l'absence de consensus sur une définition unifiée, la recherche se voit limitée dans son potentiel de généralisation et de comparaison, engendrant une source de confusion (Franco-Santos et al., 2007). La performance des entreprises englobe divers concepts, impliquant de nombreux acteurs et subissant l'influence de divers facteurs (Hakmaoui et Loukili, 2015). Par ailleurs, son évaluation s'effectue au moyen de multiples indicateurs et est considérée à travers divers cadres de référence (Mabrouk, 2015).

La performance est qualifiée de "globale" lorsque les entreprises cherchent à répondre aux attentes de différentes parties prenantes, telles que les investisseurs, les employés, les clients, les fournisseurs et l'État. L'analyse de la performance globale englobe trois aspects majeurs : tout d'abord, elle couvre un large éventail de responsabilités ; deuxièmement, elle conserve un large éventail de responsabilités ; et troisièmement, elle concerne un éventail diversifié d'acteurs à l'échelle mondiale.

Le concept de performance globale permet non seulement de mobiliser les différents acteurs de l'entreprise, mais également de les sensibiliser aux enjeux du développement durable (Capron et Quairel, 2006).

2.3. Les indicateurs d'évaluation de la performance globale

Avant le début des années 1980, l'évaluation des performances se concentrait principalement sur des indicateurs financiers classiques tels que les variations des coûts, le rendement des capitaux propres, le rendement des investissements et le bénéfice net (Bédard et Gosselin, 2000). L'objectif de ces indicateurs financiers était d'apprécier dans quelle mesure les unités commerciales utilisaient le capital pour générer de la valeur, en particulier pour les actionnaires. De plus, ces mesures étaient également destinées à fournir des données financières aux investisseurs potentiels et à d'autres parties prenantes. Bien que les indicateurs financiers semblent objectifs, ils présentent plusieurs limitations. Ces mesures reposent généralement sur des données historiques et à court terme, ne fournissant des informations que sur les actions passées, ce qui entrave la capacité à anticiper les gains futurs.

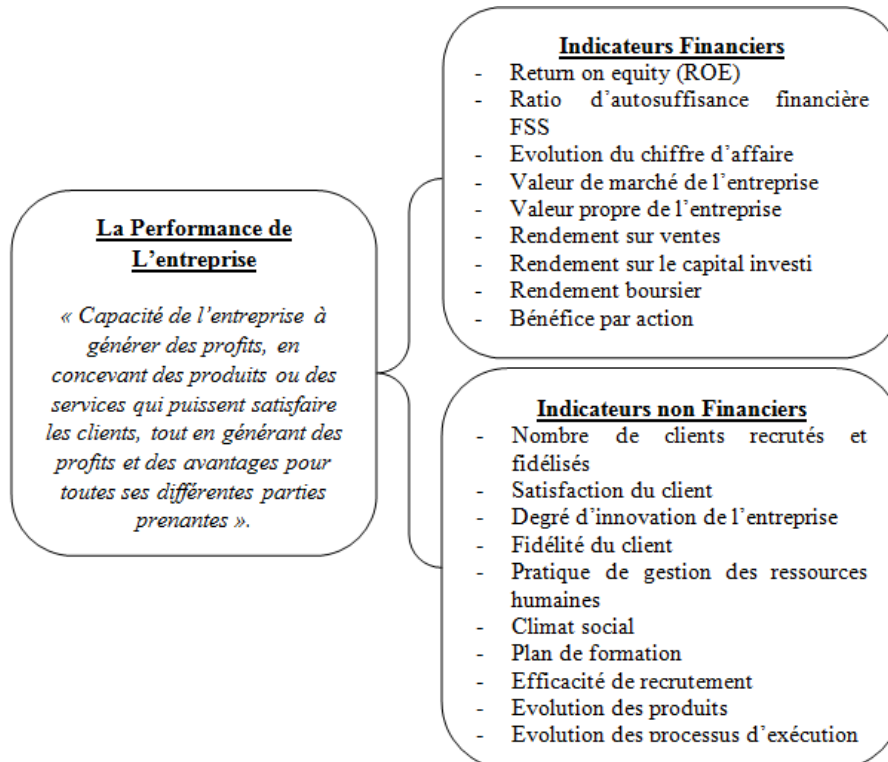
Par conséquent, les dirigeants ont tendance à se focaliser sur les performances opérationnelles et financières à court terme, reléguant parfois des investissements plus significatifs dans les relations avec les clients, l'innovation et le développement du personnel. De plus, en raison des progrès technologiques rapides, des cycles de vie des produits plus courts et des avancées dans les opérations de production, la pertinence des mesures financières à court terme a été remise en question. L'évaluation de la performance devrait englober une combinaison équilibrée et judicieusement sélectionnée d'indicateurs qualitatifs et quantitatifs. Cela

s'applique à tous les échelons de l'organisation, bien que les indicateurs particuliers puissent différer en fonction de la portée de chaque niveau. Un ensemble considérable d'indicateurs doit être pris en considération dans ce processus (Delmar et al., 2003).

En contraste, certaines entreprises en situation financière délicate parviennent à prospérer ou à se développer en raison du dévouement et des compétences de leur personnel. Cela illustre une erreur de gestion (Savoie et Morin, 2001b), où les causes des difficultés sont confondues avec des solutions censées améliorer l'efficacité de l'organisation

Par conséquent, la réussite de l'entreprise repose sur une série cohérente de mesures englobant à la fois les aspects financiers et non financiers (Figure 2).

Figure 2 : Les Dimensions de la Performance



Source : Oubya, 2016, p.55.

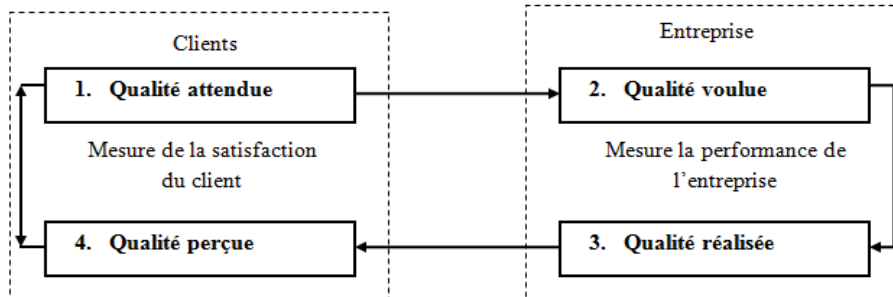
2.4. L'évaluation de la performance des entreprises de services

Historiquement, la recherche sur les performances s'est principalement concentrée sur les entreprises industrielles et a négligé les entreprises de services, que ce soit intentionnel ou non. Toutefois, sur le marché actuel, où la concurrence est féroce, il est essentiel que les gestionnaires des entreprises de services accordent la priorité à l'évaluation des performances de leurs services (Prajogo et Goh, 2007). La mesure de la performance dans la prestation de services est rendue plus complexe par l'interaction directe entre le personnel et les clients. Ce contact personnel introduit divers facteurs, tels que l'apparence, les émotions et la psychologie, qui peuvent influencer le résultat. Par conséquent, il ne suffit pas de se baser uniquement sur le tarif facturé pour le service en tant que mesure de l'efficacité. La qualité du service fourni doit également être considérée par rapport au temps passé par le client. Selon Gervais et Thenet (2002), la mesure de la productivité nécessite une approche plus globale. Cela implique de se concentrer simultanément sur deux aspects de la performance, à savoir la rapidité et l'efficacité, ce qui peut créer des tensions pour les prestataires de services.

L'appréhension de la qualité de service perçue, incluant la manière dont elle est définie et évaluée, génère des désaccords et des débats substantiels parmi les experts du domaine

(Bressolles et Durrieu, 2011). L'outil Servqual émerge comme l'une des approches les plus fréquemment employées pour évaluer la qualité du service, bénéficiant d'analyses et d'études approfondies (Parasuraman et al., 1988). Le principe fondamental de ce modèle réside dans la disparité entre les attentes d'un client et sa perception effective du service reçu, ce qui constitue le socle de la mesure de la qualité du service (Figure 3).

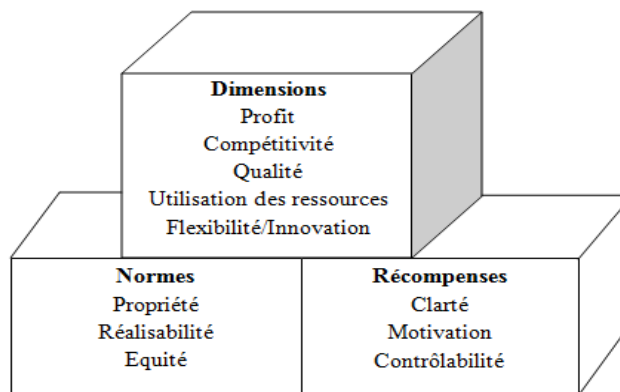
Figure 3 : Les Eléments du Cycle de la Qualité



Source : Gervais, 2009, p.562.

Les entreprises de services, qu'elles opèrent à but lucratif ou non, font l'objet d'évaluations basées sur divers facteurs (Figure 4). Ces éléments peuvent être classés en deux catégories distinctes : les facteurs endogènes, sur lesquels l'organisation a un pouvoir de contrôle, et les facteurs exogènes, qui sont soit incontrôlables, soit partiellement contrôlables, et sont étroitement liés à l'environnement externe (Emrouznejad et Cabanda, 2014).

Figure 4 : Facteurs de Performance de L'entreprise de Services



Source : Fitzgerald et Moon, 1996, p.9.

3. Les fondements théoriques du contrôle de gestion des entreprises de services

3.1. Spécificités des entreprises de services

3.1.1. Immatérialité des services

Les services sont immatériels, caractérisés par leur intangibilité. Ils ne se manifestent pas sous la forme d'objets physiques, mais plutôt par l'exécution de concepts au travers d'actes ou de processus. Cette caractéristique implique que, contrairement aux biens matériels, les qualités intrinsèques des services sont rarement identifiables de manière certaine avant l'achat, partiellement révélées lors de l'expérience de consommation, et souvent difficiles à évaluer même après coup par le client (Zeithaml, 1981). Un exemple concret peut être observé dans le domaine des diagnostics médicaux. La gestion des services cherche ainsi à rendre tangible l'intangible en utilisant des supports physiques et en créant une ambiance propice (Bitner,

2000). La "ligne de visibilité" du client peut être étendue en dévoilant les processus productifs déployés pour le servir, comme dans le cas d'un restaurant japonais où les étapes du traitement du poisson cru, la préparation des ingrédients et la cuisson sont effectuées devant le client. De même, les avancées technologiques, notamment l'utilisation d'internet, permettent au client de suivre à distance et depuis chez lui l'élaboration et la réalisation progressive de la prestation (Meyssonier, 2012).

3.1.2. Hétérogénéité des services

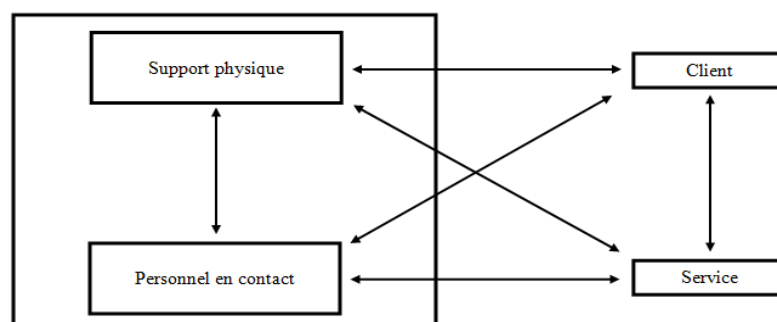
Les services présentent une moindre standardisation par rapport aux biens manufacturés produits en série. La diversité des situations rencontrées par les entreprises de services engendre une grande variété dans le processus de délivrance de la prestation de service (hétérogénéité). Étant un processus s'étendant dans le temps, le service est sujet à des variations en fonction du comportement du personnel de contact, des attentes et des réactions du client, ainsi que des facteurs liés à l'environnement de la prestation. En plus de cette hétérogénéité subie, il existe également une hétérogénéité choisie, où la variété des prestations et l'adaptation aux demandes de la clientèle peuvent jouer un rôle clé dans le succès fondamental du modèle d'affaires de l'entreprise (Meyssonier, 2012).

Pour le même auteur, l'hétérogénéité intrinsèque de la prestation de service découle naturellement de l'aspect relationnel de celle-ci. En général, l'activité de service est davantage orientée vers les interactions humaines que vers la manipulation d'objets. Le personnel de contact, en tant que dernier maillon de la chaîne de valeur, constitue l'élément décisif de la prestation de service, mobilisant une proportion très importante de ressources humaines, bien plus que dans l'industrie où le capital technique occupe une place centrale. C'est pourquoi la formation, l'animation et le contrôle du personnel de contact revêtent une importance cruciale dans la performance des activités de service.

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

Les services sont produits et consommés simultanément, un concept connu sous le nom d'inseparability ou simultaneity. La production de service implique une interaction plus ou moins profonde entre l'offreur et le client. La zone de contact peut varier en importance, que ce soit pour des services à fort contact (high contact services) ou à faible contact (low contact services), mais la prestation est toujours coconstruite dans un processus (Figure 5) appelé "servuction" (Eglier et Langeard, 1999). La Socialisation Organisationnelle du Client (SOC) joue un rôle fondamental pour assurer l'implication du client dans le processus productif (Goudarzi et Eglier, 2006). Étant donné que le client doit être présent lors de la réalisation de la prestation, les points de délivrance du service sont généralement situés à proximité immédiate de la clientèle visée. Ainsi, les services dépendent souvent de l'emplacement et sont effectués dans le réseau des unités de terrain.

Figure 5 : Les Eléments Fondamentaux du Système de Servuction



Source : Pierre Eglier, Eric Langeard, 1999, p.15.

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

Les services sont non stockables, une caractéristique connue sous le nom de perishability. Contrairement aux biens manufacturés, les services ne peuvent pas être stockés en raison de leur nature immatérielle, de leur adaptation aux besoins spécifiques de chaque client et de la simultanéité de leur production et de leur consommation. Par conséquent, il est nécessaire de s'ajuster à une demande souvent fluctuante et volatile. Cette adaptation ne se limite pas à la dernière étape de la chaîne de valeur ; en amont, les actions du back office peuvent également être d'une grande utilité pour faire face aux aléas de la demande.

Le problème des pointes d'activité, également appelées "coups de feu", et des files d'attente est au cœur de la gestion opérationnelle des activités de service. L'incapacité de stocker les services est à l'origine de tous les problèmes inhérents à ce secteur en raison d'une capacité de production limitée face à une demande variable et parfois imprévisible. De nombreuses réflexions en matière de gestion des services portent sur la détermination de la capacité optimale (choix d'investissement) et sur les leviers d'action disponibles pour tirer le meilleur parti d'une capacité existante (gestion des opérations sur le terrain). Cependant, il est également possible de mobiliser des leviers d'action pour agir en amont sur la demande, la déplacer et l'écarter (Meyssonier, 2008).

4. Notion et pratique du contrôle de gestion des entreprises de services

4.1. Quelques définitions du contrôle de gestion

Selon Anthony, « *Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* » (Badre et al., 2023, p.270). D'après le plan comptable français, le contrôle de gestion est « *un ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées* » (Alazard et Sépari, 2018, p.6).

Pour khemakhem, « *Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité* » (khemakhem, 1984, p.56).

Bouquin intègre le contrôle de gestion dans le cadre plus large du contrôle d'entreprise et le caractérise de la manière suivante : « *Le contrôle d'entreprise est un ensemble complexe de dispositifs qui peuvent être regroupés en trois catégories. Le contrôle de gestion y joue un rôle charnière et ambigu. Il est certain, est un consensus indiscutable existe à cet égard, qu'il n'existe pas de contrôle universellement efficace, malgré les illusions qu'on fait naître des modes passagers. Pourtant, si on assigne au contrôle le rôle principal de faire maîtriser les facteurs clés de compétitivité de l'entreprise, une méthodologie de diagnostic peut être élaborée.* » (Bouquin, 1989, p.565).

4.2. Pratiques spécifiques du contrôle de gestion des entreprises de services

4.2.1. Identifier l'efficacité des unités dans un réseau

La plupart des entreprises de services opèrent au sein de réseaux composés d'unités similaires fournissant des services directement aux clients. Cependant, ces unités de base présentent des différences, notamment dans la gamme de services fournis et la structure de consommation des ressources, qui dépendent de la clientèle. La productivité de ces diverses unités peut être évaluée à l'aide de la méthode DEA (Data Envelopment Analysis). Adaptée aux entreprises de services avec des agences, des magasins ou des bureaux similaires sur un large territoire, cette méthode de programmation linéaire permet d'identifier les unités les plus efficaces au sein

d'un réseau multisite et multi-activités, tout en quantifiant les écarts entre les unités les plus performantes et les moins performantes (Metters et al., 1999). Cette approche identifie les unités performantes et celles qui sont plus critiques, bien que les raisons des écarts d'efficience ne soient pas explicitement détaillées (de La Villarmois, 1999). Bien que cette approche ne soit pas encore pleinement explorée, elle offre une voie intéressante pour mesurer la productivité des activités de service (Gervais et Thenet, 2004). Il est même possible de combiner les mesures de performance opérationnelle, basées sur l'utilisation efficace des ressources dans la production, avec les mesures de performance financière, liées aux coûts et aux marges des activités (Deville et Leleu, 2010).

4.2.2. Diffuser les processus optimaux de servuction

Après avoir identifié les unités de référence grâce à la méthode DEA, le contrôleur de gestion des entreprises de service entreprend une analyse approfondie des pratiques managériales, des chaînes de valeur, et de l'organisation des tâches au sein des processus de prestation de services. L'objectif est de comprendre les leviers de performance des entités locales en contact direct avec les clients. Par la suite, il vise à formaliser ces méthodes opérationnelles et à standardiser les procédures pour généraliser la meilleure pratique identifiée. Des principes issus des activités industrielles ont été adaptés aux services pour garantir la traçabilité et promouvoir l'uniformité des prestations fournies. Étant donné que la production et la consommation se déroulent simultanément dans les services, le contrôle doit s'effectuer avant et pendant la prestation, sans possibilité de contrôle a posteriori. Sasser a développé des logigrammes, appelés flow charts, détaillant les différentes étapes des processus et les points d'interaction avec le client (Sasser et al., 1978). Cette approche a été approfondie par diverses recherches, aboutissant notamment au blueprint de Schostack en 1992.

4.2.3. Optimiser la gestion temporelle et le contrôle des échéances

Dans la gestion opérationnelle des services, les défis liés à la gestion simultanée des coûts, de la qualité et des délais, communs aux activités industrielles, se complexifient, plaçant la dimension temporelle au cœur des enjeux. Le temps, en tant qu'élément fondamental, joue un rôle dual en tant que ressource consommée et prestation délivrée dans les services. Il se traduit en coûts, tels que la rémunération de la main-d'œuvre, mais peut également être une source de revenus, notamment lorsqu'une tarification à la durée est appliquée. Le temps représente un aspect de non-qualité lorsqu'il entraîne des temps d'attente ou une durée excessive de délivrance de la prestation, mais il contribue également à la qualité perçue en répondant aux attentes et en gérant efficacement la relation client. La perception subjective des délais par les consommateurs joue souvent un rôle décisif dans la qualité perçue.

Bitran et al., (2008) soulignent l'importance de placer la dimension temporelle au centre des préoccupations des gestionnaires opérationnels. Des systèmes de mesure, tels que le temps de réponse et d'action de l'entreprise (delivery time), peuvent être utilisés pour quantifier et contrôler le temps. Des innovations de gestion, telles que la méthode TD-ABC (Time Driven – Activity Based Costing), se révèlent particulièrement adaptées aux services. Cette méthode, développée par Kaplan et Anderson (2008), repose sur la détermination des standards temporels alloués aux opérations et aux processus, permettant un suivi chiffré des réalisations à travers des budgets qui reflètent la consommation de la ressource temps. Bien qu'elle soit une méthode de calcul des coûts, son orientation basée sur les temps conduit naturellement à des actions concrètes visant à réduire les coûts. Malgré ses avantages, certaines études récentes mettent en lumière les limites de cet outil (Allain, 2010).

4.2.4. Optimiser la gestion de la demande et l'adaptation des capacités

Cet aspect représente un défi majeur pour les activités de service (Crandall et Markland,

1996). Pour optimiser l'utilisation des capacités et maximiser les revenus, les entreprises caractérisées par un stock périssable ou une impossibilité de stockage, une demande variable face à une capacité fixe, des ventes par réservation et des coûts marginaux faibles mettent souvent en place une stratégie de yield management. Cette approche vise à déplacer la demande des périodes saturées vers celles où l'offre est disponible, tout en ajustant les tarifs à la hausse pendant les périodes de pointe (Capiez, 2003). Elle peut également inclure des pratiques de surbooking.

La gestion des revenus associée à cette méthode va au-delà des fonctions traditionnelles. En s'appuyant sur l'utilisation intensive des bases de données et des séries statistiques, elle implique la collaboration entre les spécialistes du marketing, de la gestion des opérations et des responsables financiers et du contrôle de gestion. Plus les coûts fixes sont élevés et les coûts variables faibles, plus la stratégie de yield management se révèle pertinente, offrant des avantages significatifs pour l'amélioration de la marge de l'entreprise.

4.2.5. Évaluer le service et sa qualité

La satisfaction du client et la valeur perçue ne sont pas uniquement influencées par la qualité objective mesurable du service, caractérisée par des indicateurs internes précis et concrets. Elles dépendent également de la perception subjective du client quant à l'adéquation de la prestation vécue par rapport à ses attentes, mesurable uniquement à travers des indicateurs externes plus généraux et qualitatifs. Cette dimension subjective est au cœur des modèles de mesure de la satisfaction dans les services développés à partir de 1985 par Parasuraman, Zeithaml et Berry.

L'évaluation de la perception de la qualité du service par le client se décline autour de cinq dimensions clés : l'effectivité supposée (apparence du contexte matériel et des éléments physiques de support entourant la prestation), la fiabilité (respect des engagements, performances sérieuses et régulières), la réactivité (assistance et promptitude face aux aléas), l'assurance (compétence, courtoisie, crédibilité, sécurité) et l'empathie (accès facile, bonne communication, compréhension du client). L'outil de mesure Servqual est utilisé pour évaluer la satisfaction du client, permettant également d'identifier d'éventuels écarts entre les attentes du client et sa perception de la prestation (modèle des écarts).

Il est possible de déterminer une "zone de tolérance" du client à l'intérieur de laquelle il ne prête pas attention à la variation du niveau de performance de certains attributs du service (Johnston, 1995). Bien que le modèle Servqual ait été largement utilisé, il suscite parfois des critiques récentes (Morrison-Coulthard, 2004). Bien que la mesure de la qualité puisse sembler relever davantage du domaine du marketing que du contrôle de gestion, le lien entre la valeur perçue par le client et les coûts engagés par l'entreprise est au cœur de nombreux débats en contrôle de gestion. La volonté de construire un pont entre les coûts et la valeur est inhérente à divers outils tels que le target costing (Meyssonier, 2001) ou l'ABC (Mac Nair et al., 2001). Par exemple, Cugini et al., (2007) présentent et discutent un cas de mise en relation des coûts et de la valeur perçue dans une activité de service, bien que certains auteurs doutent de la possibilité de réussir cette connexion (Malleret, 2009).

4.2.6. Optimiser la gestion des activités de service avec le balanced scorecard

Dans le domaine des services, la gestion implique la création d'une relation aussi importante que la réalisation des opérations, et la coconstruction de la prestation avec le client. Cette réalité exige le contrôle d'une gamme plus étendue d'éléments par rapport à l'industrie traditionnelle, visant à garantir l'alignement des comportements au sein de l'entreprise. Ainsi, l'utilisation d'outils tels que le balanced scorecard (Kaplan, 2009), un tableau de bord stratégique multidimensionnel intégrant divers indicateurs liés à toutes les facettes de l'activité de l'entreprise (aspects financiers, commerciaux, satisfaction client, processus de transformation, chaîne de valeur, connaissances et savoir-faire), semble particulièrement

adaptée à l'environnement des activités de service. Au cœur du balanced scorecard, des chaînes de causalité émanent des paramètres opérationnels et remontent jusqu'aux facteurs clés de succès identifiés dans une carte cognitive partagée par les gestionnaires. Ces liens de cause à effet engendrent une performance financière lorsque la vision stratégique subjective est objectivement validée par le marché (Meyssonier, 2012).

4.3. Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance des entreprises de services

L'amélioration de la performance à tous les niveaux de l'organisation constitue une fonction clé du contrôle de gestion. L'objectif principal est d'établir une coordination optimale entre les performances stratégiques et opérationnelles, assurant ainsi la durabilité de l'entreprise et contribuant à la création de valeur. Deux dimensions doivent être prises en considération : tout d'abord, la dimension financière, qui se concentre sur une vue consolidée de la performance, principalement orientée vers l'éclairage des décisions stratégiques. Ensuite, la dimension opérationnelle, axée sur une approche locale de la performance, visant à orienter les actions concrètes (Badre et al., 2023).

Dans ce contexte, le contrôle est synonyme de pilotage de la performance, un processus dynamique qui assure deux fonctions essentielles : la régulation et l'apprentissage (Giraud et al., 2005). Ce processus englobe deux étapes cruciales, à savoir la planification préalable et l'analyse rétrospective des résultats obtenus. Par conséquent, diverses recherches se sont penchées sur les Systèmes de Pilotage de la Performance (SPP en français, PMS en anglais pour Performance Management Systems).

Les Systèmes de Pilotage de la Performance sont des approches holistiques comprenant plusieurs éléments essentiels : la formulation d'objectifs stratégiques et d'indicateurs de réussite finaux ; l'identification des chaînes de causalité permettant d'atteindre ces objectifs, ainsi que des critères de mesure pour le déploiement de la stratégie au niveau des activités ; la définition des niveaux de performance requis dans chaque centre de responsabilité pour atteindre les objectifs de l'entreprise ; la mise en place d'un système incitatif impliquant les managers et les employés, aligné sur la déclinaison des objectifs au sein de l'organisation ; enfin, la détermination des flux d'information nécessaires pour mettre en œuvre la stratégie et l'ajuster aux changements de l'environnement.

Broadbent et Laughlin (2009) argumentent qu'il s'agit d'une tentative de décrire une voie intermédiaire qui pourrait s'appliquer à tous les Systèmes de Pilotage de la Performance (SPP), mais, en réalité, il existe deux types de SPP distincts. Ils les qualifient de "transactionnels", reposant sur une rationalité instrumentale, et de "relationnels", basés sur une rationalité de la communication. Il est évident que notre approche conceptuelle s'aligne principalement sur le premier courant, correspondant à une vision rationaliste fondée sur l'analyse d'outils particulièrement adaptés ou spécifiques aux services, tels que la méthode DEA et les blueprints pour déterminer et mettre en œuvre les bonnes pratiques ; l'ensemble des instruments liés à la gestion du temps et des délais d'une part, et d'autre part, au yield management et à la gestion des capacités, revêt une importance cruciale dans le secteur des services. De même, la mesure de la qualité de service avec Servqual et le tableau de bord stratégique (balanced scorecard) permettent d'identifier les éléments prioritaires pour le client et de mettre en place des mécanismes pour satisfaire ses attentes.

Certes, dans les services comme dans d'autres domaines, l'adoption et l'utilisation des outils ne sont pas uniquement guidées par une logique de rationalité pure ; les aspects sociopolitiques et psychocognitifs jouent également un rôle crucial. Cependant, pour dépasser une vision restreinte du contrôle de gestion, il est impératif d'intégrer dans la réflexion l'ensemble des outils propres aux services qui influent largement sur les comportements et les perceptions. C'est à partir d'une approche technique prenant en considération des facteurs de contingence spécifiques que nous pouvons observer et/ou recommander l'utilisation de leviers de contrôle

appropriés. Par exemple, dans le secteur de la restauration commerciale, les comportements peuvent être standardisés grâce aux blueprints, tandis que dans d'autres contextes, l'autonomie du personnel de contact peut être favorisée.

5. Conclusion

Cet article vise à examiner le rôle prépondérant des services dans l'économie contemporaine et détaillé les caractéristiques intrinsèques des prestations de service. Les quatre principaux attributs des services, à savoir leur caractère immatériel, l'hétérogénéité des situations de prestation, la coréalisation avec le client, et l'adaptation permanente à la demande avec la gestion des files d'attente, ont été identifiés comme déterminants pour le management opérationnel dans ce secteur.

Nous avons ensuite examiné six préoccupations emblématiques des activités de service, associées à des outils de contrôle de gestion spécifiques. Ces dispositifs permettent respectivement d'identifier les unités les plus efficaces, de détecter et de généraliser les meilleures pratiques, de gérer la temporalité, de déplacer la demande, d'optimiser les prix et les capacités de production, de mesurer la qualité perçue, et de mettre sous tension l'organisation par l'usage d'indicateurs articulés dans un tableau de bord stratégique.

Notre contribution à la compréhension des spécificités du contrôle de gestion des services repose sur le recensement des préoccupations propres à ce secteur et la caractérisation de l'instrumentation associée. Cette étape préliminaire a mis en lumière trois dimensions fondamentales des systèmes de pilotage de la performance dans les services : la recherche et la généralisation des meilleures pratiques opérationnelles, l'ajustement permanent aux fluctuations de la demande, et l'alignement de l'ensemble de l'organisation vers la création de valeur pour le client.

Nous envisageons désormais de poursuivre nos recherches en approfondissant l'étude du design des systèmes de pilotage de la performance dans les services, en tenant compte de multiples paramètres tels que les caractéristiques spécifiques du service, les attentes de la clientèle, et les points d'accès au service.

Références :

- (1). Abbas, H., Omari, B. A., & Maktoumi, K. A. (2020). *An interaction between supply chain practices and human resource practices, and the service supply chain performance: a case of Majan Electricity Company*. International Journal of Business Performance and Supply Chain Modelling, 11(3), 252-267.
- (2). Alazard, C., & Sépari, S. (2018). *DCG 11-Contrôle de gestion-Manuel*.
- (3). Allain, E. (2010). *La modélisation des coûts dans le secteur des services : une lecture au travers de la variable « temps »*. Thèse de l'Université Rennes 1.
- (4). Badre, E. M., Lahrech, A., Nejjari, M., & Errabih, Z. (2023). *Les fondements théoriques des systèmes du contrôle de gestion: Une analyse critique*. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(5-1), 267-280.
- (5). Baltacioglu, T., Ada, E., Kaplan, M. D., Yourte And, O., & Cem Kaplan, Y. (2007). *Un nouveau cadre pour les chaînes d'approvisionnement des services*. Revue des industries de services, 27(2), 105-124.
- (6). Bédard, J., & Gosselin, M. (2000). *Perspectives de recherche en contrôle*.
- (7). Bitner, M. (2000). *The Services cape, in Handbook of Services Marketing and Management*. Schwartz et Iacobucci Eds, Sage Publication.
- (8). Bitran, G., Ferrer, J.-C., Rocha e Oliveira, P. (2008). OM Forum – Managing Customer Experiences : *Perspectives on the Temporal Aspects of Service Encounters, Manufacturing and Service Operations Management*, 10 (1) : 61-83.

- (9). Bouquin.H (1989). *Encyclopédie de gestion*. Economica, Paris, Tome1 : 565 p.
- (10). Bressolles, G., & Durrieu, F. (2011). *Impact des dimensions de la qualité de service électronique sur la satisfaction et les intentions de fidélité: différences entre acheteurs et visiteurs*. La revue des Sciences de Gestion, (6), 37-45.
- (11). Broadbent, J., Laughlin, R. (2009). *Performance Management Systems : A Conceptual Model*, Management Accounting Research, 20 : 283-295.
- (12). Capiez, A. (2003). *Yield Management, Optimisation du revenu dans les services*, Lavoisier.
- (13). Capron, M., & Quairel, F. (2006). *Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises: l'utopie mobilisatrice de la performance globale*. Revue de l'organisation responsable, 1(1), 5-17.
- (14). CNEUCID, (2021). *Examen de la politique des services (Maroc 1)*.
- (15). Crandall, R., Markland, R. (1996). *Demand Management – Today's Challenge for Service Industries*. Production and Operations Management, 5 (2) : 106-120.
- (16). Cugini, A., Caru, A., Zerbini, F. (2007). *The Cost of Customer Satisfaction : A Framework for Strategic Cost Management in Service Industries*, European Accounting Review, 16 (3) : 499-530.
- (17). De La Villarmois, O. (1999). *Évaluer la performance des réseaux bancaires : la méthode DEA, Décision Marketing*, 16 : 39-51.
- (18). Delmar, F., Davidsson, P. et Gartner, W. B. (2003). *Arrivée dans l'entreprise à forte croissance*. Journal de l'aventure d'affaires, 18(2), 189-216.
- (19). Deville, A., Leleu, H. (2010). *De nouvelles mesures pour comparer la performance opérationnelle et financière des agences bancaires*. Comptabilité – Contrôle – Audit, 16 (2) : 97-126.
- (20). Emrouznejad, A., et Cabanda, E. (2014). *Gestion de la productivité des services*. Dans les séries internationales en recherche opérationnelle et en sciences de gestion.
- (21). Fitzgerald, L. et Moon, P. (1996). *Mesure de la performance dans les industries de services : faire en sorte que cela fonctionne*.
- (22). Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B., ... et Neely, A. (2007). *Vers la définition d'un système de mesure de la performance de l'entreprise*. Revue internationale des opérations et de la gestion de la production, 27(8), 784-801.
- (23). Gereffi, G. (2019). *Chaînes de valeur mondiales et politique de développement international : Ramener les entreprises, les réseaux et la recherche axée sur les politiques*. Revue de politique commerciale internationale, 2, 195-210.
- (24). Gervais, M. (2009). *Contrôle de gestion des activités de service*. Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, 2, 547-562.
- (25). Gervais, M., & Thenet, G. (2004). *Comment évaluer la productivité dans les activités de service?* Comptabilité-Contrôle-Audit, 10(1), 147-163.
- (26). Giannakis, M., Doran, D., Mee, D., Papadopoulos, T., & Dubey, R. (2018). *The design and delivery of modular legal services: implications for supply chain strategy*. International Journal of Production Research, 56(20), 6607-6627.
- (27). Gilbert, P. (1980). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Paris, Editions d'Organisation Collection Management Public, 329 p.
- (28). Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M-H., Bescos, P-L. (2005). *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance*. 2e édition. Collection Business. Pp.421.
- (29). Goudarzi, K., & Eiglier, P. (2006). *La socialisation organisationnelle du client dans les entreprises de service: concept et dimensions*. Recherche et Applications en Marketing (French Edition), 21(3), 65-90.
- (30). Hakmaoui, I., & Loukili, A. (2015, December). *La dynamique des systèmes de pilotage de la performance globale entre dissociation et intégration: Etude comparative*. In Xème Conférence Internationale: Conception et Production Intégrées.

- (31). Hemilä, J., & Vilko, J. (2015). *The development of a service supply chain model for a manufacturing SME*. The International Journal of Logistics Management, 26(3), 517-542.
- (32). Issor, Z. (2017). *La performance de l'entreprise: un concept complexe aux multiples dimensions*. Projectics/Proyética/Projectique, (2), 93-103.
- (33). Jacquet, S. (2011). *Management de la performance: des concepts aux outils*. Centre de Ressources En Economie Gestion (CREG).
- (34). Johnston, R., (1995). *The zone of Tolerance : Exploring the Relations between Service Transactions and Satisfaction with the Overall Service*, International Journal of Service Industry Management, 6 (5) : 46-61.
- (35). Kahn, K. B. (2018). *Comprendre l'innovation*. Horizons d'affaires, 61(3), 453-460.
- (36). Kaplan R. et Anderson S. (2008). *TD-ABC : La méthode ABC pilotée par les temps*. Les Éditions d'Organisation.
- (37). Kaplan, R. (2009). *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard* in Handbook of Management Accounting Research, Chapman, Hopwood et Shields Eds, Elsevier : 1253-1269.
- (38). Khemakhem, A. (1984). *La dynamique du contrôle de gestion*. Dunod entreprise. Série contrôle de gestion. Dunod Édition, 2, 587 p.
- (39). Kramer, M. R. et Porter, M. E. (2006). *Stratégie et société : le lien entre l'avantage concurrentiel et la responsabilité sociale des entreprises*. Revue d'affaires de Harvard, 84(12), 78-92.
- (40). Langeard, E., & Eiglier, P. (1999). *La servuction des services financiers en tant que système de communication*. Revue Française du marketing, (171), 129-140.
- (41). Luiz Corrêa, H., Ellram, L. M., José Scavarda, A., et Cooper, M. C. (2007). *Une vue de gestion des opérations de la combinaison d'offres de services et de biens*. Revue internationale de gestion des opérations et de la production, 27(5), 444-463.
- (42). Mabrouk, M. (2015). *Modélisation et aide à la décision pour la conception d'une démarche d'amélioration continue durable d'un système complexe: Evaluation des performances et accompagnement des entreprises dans un projet de responsabilité sociétale* (Doctoral dissertation, Université de Bordeaux).
- (43). Mac Nair, C., Polutnik, L., Silvi, R. (2001). *Cost Management and Value Creation : The Missing Link*, European Accounting Review, 10 (1) : 33-50.
- (44). Malleret, V. (2009). *Peut-on gérer le couple coûts-valeur ?*, Comptabilité – Contrôle – Audit, 15 (1) : 7-34.
- (45). Maurel, C., & Tensaout, M. (2014). *Proposition d'un modèle de représentation et de mesure de la performance globale*. Comptabilité-Contrôle-Audit, 20(3), 73-99.
- (46). Metters, R., Frei, F., Vargas, V. (1999). *Measurement of Multiple Sites in Service Firms with Data Envelopment Analysis*. Production and Operations Management, 8 (3) : 262-281.
- (47). Meyssonier, F. (2001). *Le target Costing : un état de l'art*, Finance – Contrôle – Stratégie, 4 (4) : 113-138.
- (48). Meyssonier, F. (2008). *L'instrumentation de la gestion du triplet Coût-Qualité-Délai dans les services (de l'analyse des pratiques professionnelles à un modèle explicatif d'ensemble)*, congrès des IAE, Lille.
- (49). Meyssonier, F. (2012). *Le contrôle de gestion des services: réflexion sur les fondements et l'instrumentation*. Comptabilité-Contrôle-Audit, 18(2), 73-97.
- (50). Ministre de l'économie et des finances, (2019). *Synthèse du rapport économique et financière*. Direction des études et des prévisions financière, Rabat.
- (51). Ministre de l'économie et des finances, (2019). *Tableau de bord sectoriel de l'économie marocaine*. Direction des études et des prévisions financière, Rabat.
- (52). Morrison-Coulthard, L. (2004). *Measuring Service Quality*, International Journal of Market Research, 46 (4) : 479-497.

- (53). OCDE, (2017). *Services Trade Policies and the Global Economy*, OECD Publishing, Paris.
- (54). OIT, (2018). *An Employment Diagnostic Study*, Regional Office for Arab States.
- (55). OMC, (2019). *L'avenir du commerce des services*. Rapport sur le commerce mondial.
- (56). Otley, D. (1999). *Gestion de la performance : un cadre pour la recherche sur les systèmes de contrôle de gestion*. Recherche en comptabilité de gestion, 10(4), 363-382.
- (57). Oubya, G. (2016). *Contribution à l'étude des déterminants de la performance de l'entreprise: impact de la création de valeur pour le client sur la performance des entreprises hôtelières en Tunisie*. (Doctoral dissertation, Université Côte d'Azur).
- (58). Prajogo, D. I., & Goh, M. (2007). *Operations management activities and operational performance in service firms*. International Journal of Services Technology and Management, 8(6), 478-490.
- (59). Rahimi, R., & Kozak, M. (2017). *Impact of customer relationship management on customer satisfaction: The case of a budget hotel chain*. Journal of travel & tourism marketing, 34(1), 40-51.
- (60). Roques T. (2015). *Optimisez votre chaîne Logistique : prévoir la demande, gérer les approvisionnements et les stocks*, La Plaine St Denis : Afnor Éditions (Gestion Futée), 100 p.
- (61). Sasser, W., Olsen, R., Wyckof, D. (1978). *Management of Service Operations*, Allyn and Bacon.
- (62). Savoie, A., & Morin, E. (2001b). *L'erreur managériale: confondre les causes, les problèmes et les solutions en matière d'efficacité organisationnelle*. Gestion, 26(1), 10-11.
- (63). Sun, J., Wang, C., Ji, X., & Wu, J. (2017). *Performance evaluation of heterogeneous bank supply chain systems from the perspective of measurement and decomposition*. Computers & Industrial Engineering, 113, 891-903.
- (64). Vedel, J. B., & Kokshagina, O. (2021). *How firms undertake organizational changes to shift to more-exploratory strategies: A process perspective*. Research Policy, 50(1), 104-118.
- (65). Wang, Y., Wallace, S. W., Shen, B., & Choi, T. M. (2015). *Service supply chain management: A review of operational models*. European Journal of Operational Research, 247(3), 685-698.
- (66). Zaied, R. M. B., & Affes, H. (2016). *The relationship between the sources of knowledge management, organisational innovation and organisational performance*. International Journal of Information, Business and Management, 8(3), 185.
- (67). Zeithaml, V. (1981). « *How Consumer Evaluation Processes Differ Between Goods and Services* », in Donnelly, J., George, W. (Eds) Marketing of Services, American Marketing association : 186-190.
- (68). Zeithaml, V. A., Berry, L. L., & Parasuraman, A. (1988). *Communication and control processes in the delivery of service quality*. Journal of marketing, 52(2), 35-48.
- (69). Zomerdijk, L. G., & de Vries, J. (2007). *Structuring front office and back office work in service delivery systems: an empirical study of three design decisions*. International Journal of Operations & Production Management, 27(1), 108-131.