



HAL
open science

L'ARTICULATION COÛT – VALEUR PAR LE DIALOGUE ABC – GRC

Zouhair Djerbi

► **To cite this version:**

Zouhair Djerbi. L'ARTICULATION COÛT – VALEUR PAR LE DIALOGUE ABC – GRC. Gestion et management. Université de Nantes, 2009. Français. NNT: . tel-00473187

HAL Id: tel-00473187

<https://theses.hal.science/tel-00473187>

Submitted on 14 Apr 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



UNIVERSITÉ DE NANTES

UNIVERSITE DE NANTES
INSTITUT D'ÉCONOMIE ET DE MANAGEMENT DE NANTES – IAE

ECOLE DOCTORALE DROIT, ECONOMIE-GESTION, SOCIETES, TERRITOIRES
(DEGEST)

Année 2009

N° attribué par la bibliothèque

!_!_!_!_!_!_!_!_!_!

THESE
pour obtenir le grade de

DOCTEUR DE L'UNIVERSITÉ DE NANTES

Discipline : Sciences de Gestion

présentée et soutenue publiquement

par
Zouhair DJERBI

Le 19 mai 2009

**L'ARTICULATION COÛT – VALEUR PAR LE DIALOGUE
ABC – GRC**

JURY

Directeur de thèse M.Pierre MEVELLEC, Professeur émérite à l'Université de Nantes

Rapporteurs M.Yves DUPUY, Professeur à l'Université de Montpellier 2
M.Robert TELLER, Professeur à l'Université de Nice

Suffragants M.François MEYSSONNIER, Professeur à l'Université de Nantes
M.Frédéric GAUTIER, Professeur à l'Université de Clermont-Ferrand



INSTITUT
d'ECONOMIE
et de MANAGEMENT
de NANTES - IAE

Lemna

Laboratoire d'économie et de management de Nantes-Atlantique

Remerciements

Monsieur Pierre MEVELLEC a assuré la direction de cette thèse. Je souhaite lui témoigner ma profonde reconnaissance pour ses nombreux conseils et remarques avisés, et pour m'avoir obligé à aller plus loin dans cette quête de la connaissance.

Je remercie chaleureusement les professeurs Robert TELLER et Yves DUPUY pour avoir accepté d'être rapporteur, ainsi que les professeurs François MEYSSONNIER et Frédéric GAUTIER d'avoir accepté de compléter ce jury.

Je tiens également à remercier les dirigeants et les équipes de l'entreprise qui m'ont accueilli durant toute cette recherche.

Je souhaite également remercier vivement les collègues du LEMNA, et particulièrement François MEYSSONNIER, Thierry BERTRAND, Marie CATALO et Noël BARBU, pour leurs précieux conseils et soutien tout au long de cette recherche.

Mes remerciements et ma reconnaissance vont également aux collègues rencontrés lors des congrès de l'AFC, ainsi qu'à tous les camarades rencontrés au fil de la recherche. Ils se reconnaîtront !

Merci bien entendu à ma femme Nacira, qui m'a soutenu et encouragé durant ce périple. Elle m'a permis de surmonter les moments difficiles et de me dépasser. Sans elle, je n'aurais jamais pu finaliser ce projet. Merci aussi à mes enfants de 5 et 2 ans – Adam et Rayan – pour leur patience tout au long de ce long voyage.

Je tiens à rendre hommage à mon défunt père, M.DJERBI Habib, sans qui tout cela n'aurait jamais été possible. Cette thèse est dédiée à sa mémoire.

Sommaire

INTRODUCTION GÉNÉRALE : DE L'INTÉRÊT DU PILOTAGE SIMULTANÉ DES COÛTS ET DE LA VALEUR	5
PARTIE 1 – LA MISE EN PLACE DU MODÈLE ABC ET SON ARTICULATION AVEC LA GRC.....	30
CHAPITRE 1 LA MÉTHODOLOGIE MISE EN ŒUVRE	31
CHAPITRE 2 L'ENTREPRISE ET LES SPÉCIFICITÉS DU MARCHÉ DE LA MICRONUTRITION	46
CHAPITRE 3 DESCRIPTION DU PROCESSUS D'IDENTIFICATION DES ACTIVITÉS ET DES PROCESSUS	70
CHAPITRE 4 DE L'ÉLABORATION DU MODÈLE À L'INSTRUMENTATION DE GESTION	104
CHAPITRE 5 LA VALEUR CLIENT : EXPLORATION CRITIQUE DE LA LITTÉRATURE	129
CHAPITRE 6 LE MODÈLE PAR ACTIVITÉS ET PROCESSUS AU SERVICE DU PILOTAGE DE LA VALEUR CLIENT.....	185
CHAPITRE 7 LA MISE EN ŒUVRE CHEZ NUTRIOUEST.....	192
PARTIE 2 : IMPACT DE LA RESTRUCTURATION SUR LE MODÈLE	227
CHAPITRE 8 L'INFLEXION STRATÉGIQUE ET SES INTERACTIONS AVEC L'ORGANISATION	231
CHAPITRE 9 LE RÉ-OUTILLAGE	258
PARTIE 3 LE DIFFICILE DIALOGUE COÛT-VALEUR	306
CHAPITRE 10 LES FACTEURS EXPLICATIFS DE RÉUSSITE DES MODÈLES ABC : UNE REVUE DE LA LITTÉRATURE	308
CHAPITRE 11 LES DIFFICULTÉS TECHNIQUES	317
CHAPITRE 12 LES DIFFICULTÉS HUMAINES ET ORGANISATIONNELLES .	350

CHAPITRE 13 LES DIFFICULTÉS THÉORIQUES	379
CONCLUSION	408

**Introduction générale : de l'intérêt du pilotage simultané des coûts et de la
valeur**

Introduction générale : de l'intérêt du pilotage simultané des coûts et de la valeur

« Une chose n'a pas une valeur parce qu'elle coûte, comme on le suppose, mais elle coûte parce qu'elle a une valeur. »

Etienne Bonnot de Condillac - Œuvres complètes - 1798

Cette citation du philosophe français Etienne Bonnot de Condillac (1714-1780) nous renvoie aux problématiques de coût et de valeur. Au-delà des aspects philosophiques, il nous semble qu'elle résume l'intérêt du sujet. Il existe indéniablement un besoin dans ce domaine au sein des entreprises. La gestion de leur performance implique le pilotage de leurs coûts dans une optique de création de la valeur pour les actionnaires et pour leurs clients. Le nombre important d'ouvrages académiques et professionnels témoigne de l'intérêt du monde économique dans son ensemble – chercheurs et managers – pour la maîtrise de la valeur.

Parallèlement à ces travaux, l'analyse et la gestion des coûts ont fait l'objet de nombreux travaux de recherche et ont permis d'importantes avancées. Les méthodes les plus récentes, telles que la méthode ABC, cherchent à répondre aux insuffisances des méthodes traditionnelles de calcul de coût.

Le dialogue des coûts et de la valeur n'est donc pas un sujet nouveau. La création de valeur par une firme présente des enjeux importants car elle seule permet un partage de la valeur entre les parties prenantes, qui sont en conflit d'intérêt. De nombreux auteurs ont focalisé leur attention sur le mécanisme de création de valeur et son accaparement par les parties prenantes, les « *stakeholders* », c'est-à-dire les actionnaires, les clients, les fournisseurs, les salariés et la collectivité. Suivant ces courants de recherche, des consultants ont incité les entreprises à poursuivre l'objectif d'accroissement de la valeur (ALBOUY 1999). Cette volonté d'accroître la valeur économique de l'entreprise (*Economic Value Added*) avait comme ambition d'accroître la valeur pour tous les acteurs en jeu. En réalité, cette approche globalisante s'est heurtée d'une part aux mentalités, excessivement focalisées sur la création de valeur pour l'actionnaire : le cours boursier devenant la référence, parfois en dehors de toute considération économique ; et d'autre part à l'absence d'outils opérationnels permettant de piloter la valeur de manière multidimensionnelle.

Pour faire face à l'insuffisance de l'approche de la valeur ajoutée économique, de nombreux consultants, relayés par des chercheurs ont exploré deux voies. Des auteurs comme KAPLAN et NORTON (2003) ont proposé une approche dite « équilibrée » du pilotage stratégique avec l'outil BSC (*Balanced Score Card*, tableau de bord équilibré). Cet outil a pour ambition de mesurer la performance de l'entreprise en déclinant la stratégie sur quatre perspectives, qui font de cet outil un moyen de mesure équilibré : la perspective financière, celle des clients, celle des processus internes et de l'apprentissage. Néanmoins, malgré son ambition d'équilibre, le pilotage stratégique proposé par ces auteurs demeure dominé par les intérêts des actionnaires.

D'autres auteurs ont proposé des outils fonctionnels tels que le CRM (*Customer Relationship Management*, Gestion de la relation client) pour le marketing ou l'ABC (*Activity-Based Costing*, Comptabilité par les activités) pour le calcul des coûts : ces approches fonctionnelles font l'hypothèse de l'efficacité des autres fonctions, ce qui est contredit par la réalité.

En effet, marketing et contrôle de gestion sont deux fonctions qui communiquent peu et qui de ce fait ne se fertilisent pas réciproquement alors que dans les deux fonctions des mutations importantes sont intervenues ces dernières décennies.

Les analyses produites par le contrôle de gestion en matière de rentabilité, centrées sur les produits se trouvent en phase avec les besoins du marketing transactionnel. Les systèmes de coûts conventionnels (et certains systèmes de type ABC), quels qu'ils soient, sont déterminés par leur objet : le produit (MEVELLEC, 2005). Le contrôle de gestion fournit aux gestionnaires des différentes fonctions et tout particulièrement aux responsables du marketing les indicateurs de gestion pertinents; ces indicateurs sont constitués des marges par produit et offrent une réponse pertinente au besoin de pilotage du marketing transactionnel. Face aux nouveaux besoins d'analyse liés au développement de la relation clients, le contrôle de gestion répond par l'agrégation des marges des produits consommés par ces derniers. Un agrégat nouveau apparaît – le client – mais celui-ci est dépourvu d'apport informationnel, tout le contenu informationnel reste élaboré au niveau du produit. Pendant la même période, à l'image de ce qui s'est passé dans la qualité ou la logistique, la fonction marketing développe ses propres outils de pilotage économique ou tente de le faire.

Le contrôle de gestion, également, évolue, au lieu de continuer à calquer son architecture sur le seul produit et l'organisation formelle, il développe une approche en terme d'activités réalisées et de processus de coopération entre activités. Cette approche devait très logiquement conduire à un dialogue entre le contrôle de gestion et le marketing pour redéfinir les bases de la détermination des indicateurs économiques rendus nécessaires par l'émergence du marketing relationnel. Ce dernier met en action (au sein des activités) des mécanismes nouveaux, dont l'effet doit se mesurer non plus dans des analyses par produits mais par clients ou segments de clients (de nouveaux objets de coûts).

Cet enrichissement réciproque n'a pas encore eu lieu. La question que l'on se pose est celle du changement et de l'instrumentation de gestion (DAVID 1996 ; 1998), c'est-à-dire la mise en place d'un outillage de gestion. L'interrogation des principaux acteurs du marché en matière de progiciels ABC et de GRC nous a conforté dans l'absence de mise en relation de ces deux outils susceptibles de fournir une base au dialogue entre le contrôle de gestion et le marketing. La seule option possible en terme de recherche était de ce fait la recherche-action, avec immersion au sein d'une entreprise disposant de l'un des outils et acceptant d'expérimenter l'outil manquant. Après une série de recherches infructueuses, nous avons pu signer un contrat de recherche avec une entreprise disposant d'une GRC et intéressée par les apports potentiels des démarches ABC/M (Annexe A1). L'objectif étant d'expérimenter le dialogue entre ces deux dispositifs. Dans le cadre d'une démarche de recherche-intervention, un contrat de recherche a été signé entre le CRGNA (Centre de Recherche en Gestion de Nantes-Atlantique)¹ et un groupe assurant recherche, production et commercialisation de compléments nutritionnels et produits diététiques, le groupe Omegaouest (Annexe A2).

L'objet de cette recherche est de concilier consommation de ressources, à l'aide de la démarche ABC/M (*Activity-based costing*-management ou comptabilité et gestion par activités) et valeur du client et pour le client, au travers du CRM (*Customer relationship management* ou GRC, gestion de la relation client). Nous verrons que l'articulation entre ces deux approches permet de progresser dans la gestion simultanée des coûts et de la valeur.

¹ Le laboratoire a changé de nom au cours de la thèse ; il s'appelle désormais LEMNA (Laboratoire d'économie et de management de Nantes Atlantique).

Le thème de la valeur et de son articulation avec les coûts est un thème très vaste et il n'est pas possible dans cette thèse d'être exhaustif. Des réductions, des choix sont effectués, des limitations sont introduites. Notre recherche concerne une entreprise spécialisée dans la distribution de produits de micronutrition et aliments santé. Le sujet est donc limité dans l'espace et le temps : elle s'intéresse au cas particulier de cette entreprise sur une durée de trois années, de 2005 à 2008.

Avant de formuler les questions posées par la thèse, nous souhaitons, dans un premier temps, faire une brève revue de la littérature sur le concept de valeur pour l'entreprise et pour le client afin de préciser les contours de la recherche. La valeur est en effet un concept dont le maniement demeure délicat et complexe, ce qui rend nécessaire ce défrichage. Dans un second temps, nous présentons les cadres théoriques mobilisés afin d'apporter un éclairage nouveau sur la gestion du couple coût-valeur, ce qui nous permettra d'affiner la problématique.

Section 1 La valeur, une revue de la littérature

Qu'est ce que la valeur ? Selon le « Larousse de la langue française » (MEVEL, CHAUVEAU et al. 2002)² la valeur (*bas latin valor, -oris, du latin classique valere, valoir*) est un « 1- Caractère mesurable d'un objet susceptible d'être échangé, désiré, vendu : ce terrain prend de la valeur. 2- Aspect économique d'une chose liée à son utilité, au travail qu'elle nécessite, au rapport de l'offre et de la demande, etc. : opposer la valeur intrinsèque de la monnaie à sa valeur d'échange. [...] 3 – Titre de rente, action, effet de commerce, etc. 4- Mesure d'une grandeur, d'un nombre, etc. [...] ». C'est également une « 1- Quantité physique, intellectuelle, morale d'une personne, cette personne elle-même : Roch est un ami excellent et un garçon de valeur. 2 – Qualité d'une chose digne d'estime, d'intérêt : toile de valeur. 3 – Importance accordée subjectivement à quelque chose : attacher de la valeur à des souvenirs de famille. [...] »

² pp. 1975-1976

La valeur est un terme polysémique : sa définition renvoie à une conception tantôt objective tantôt subjective, rendant difficile son appréhension. Face à la multiplicité des significations données au concept de valeur, nous ne traiterons pas de la valeur sur les plans politique (valeur travail), moral ou bien encore philosophique ou économique. Nous nous limiterons aux aspects managériaux de la valeur, c'est-à-dire les aspects qui intéressent l'entreprise. Mais, même sur ce plan, le champ de la valeur revêt un caractère multidimensionnel. C'est pourquoi, pour mieux comprendre les enjeux de la valeur et de ses problématiques en termes de pilotage simultané avec les coûts ABC, il convient de cerner les contours de ce concept.

BOURGUIGON (1998) souligne ainsi les dangers liés à la non-clarification du concept de la valeur. Sa variabilité de sens peut être un frein à sa gestion dans le cadre du contrôle de gestion.

Sur le plan managérial, il convient de distinguer la valeur selon le partenaire concerné : la valeur pour l'entreprise et la valeur pour le client. En ce qui concerne la valeur pour l'entreprise, il existe deux approches : une approche actionnariale où la valeur est gérée en fonction des intérêts d'une seule partie prenante, l'actionnaire (EVA, etc.) et une approche partenariale où la valeur est gérée en prenant en considération les intérêts de plusieurs parties prenantes. La seconde approche nous semble plus proche des réalités des entreprises. Dans ce cadre, la valeur peut être analysée selon la perspective du partenaire : la valeur pour l'actionnaire et la valeur pour le client en particulier.

En ce qui concerne la valeur pour l'actionnaire, nous privilégions une approche globale car elle correspond à notre problématique liée au pilotage des coûts et de la valeur : la valeur du point de vue de l'entreprise est saisie au travers de la profitabilité des clients. Il s'agit de la valeur des clients par opposition à la valeur pour les clients.

Dans la littérature, le concept de valeur de vie des clients (CLV, *Customer Lifetime Value*) a fait l'objet d'une recherche fructueuse, dont témoigne la richesse des termes employés pour le définir : valeur de vie (*lifetime value*) (KEANE et WANG 1995; HYUNSEOK, TAESOO et al. 2004), valeur de vie du client (*customer lifetime value*) (BERGER et NASR 1998), évaluation des clients (*customer valuation*) (WYNER 1996), profitabilité de vie des clients (*customer lifetime profitability*) (DWYER 1989) ou encore actif clients (*customer equity*) (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). La profitabilité des clients est définie comme la contribution nette de chaque client aux profits (MULHERN 1999), c'est-à-dire comme la différence entre le chiffre d'affaires d'un client et les coûts liés à la gestion de sa relation.

En ce qui concerne la valeur du point de vue du client, elle est la valorisation du produit ou service par le consommateur. REISHELD (1996) par exemple explique que la valeur pour le consommateur est constituée par le surplus consommateur.

Pour le client, la valeur maximum est le prix au-dessus duquel le client ferait défection, ce qui correspond à la « *willingness to pay* » (BRANDENBURGER et STUART 1996). Au-dessus de ce niveau de prix, le client recevrait une valeur inférieure au prix payé et stopperait toute relation commerciale avec l'entreprise. Cette valeur est qualifiée de « *Buyer's Share* », faisant des clients des créanciers résiduels s'accaparant une partie du résidu. Elle est conforme à la vision partenariale de la valeur qui s'oppose à la valeur actionnariale. La différence entre la valeur maximum et le prix réel est le surplus consommateur, et la différence entre le prix et le coût est le profit. WALL et SCHRÖDER (2007) font également un distinguo entre la valeur client pour l'entreprise, mesurée par la valeur de vie des clients (*Customer lifetime Value, CLV*) et la valeur perçue par le client (*Customer Perceived Value Accounting (CPVA)*), mais précisent que ces deux valeurs sont interdépendantes, ce que confirme l'analyse de REICHHELD.

Un avantage concurrentiel suppose que l'entreprise propose aux clients une valeur supérieure (au prix qui leur est demandé) pour les clients (PORTER, 1999). La compréhension des sources de la valeur permet d'identifier les composantes de l'offre à développer (aux stades de la conception et de la production) ou à mettre en avant (aux stades de la commercialisation et de la distribution). La création de valeur du point de vue du client est traitée par le courant de recherche en marketing selon deux perspectives. Une perspective globale et une perspective analytique (AURIER, EVRARD et al., 2004 ; AURIER 2008).

La première analyse la valeur globale d'un produit, ce qui correspond à la valeur d'échange (*Customer value*) : celle-ci est le résultat d'une confrontation entre bénéfices et sacrifices liés à la consommation. ZEITHAML (1988) la définit comme « l'évaluation globale de l'utilité d'un produit fondée sur les perceptions de ce qui est reçu et donné ».

La seconde adopte l'angle de la consommation pour analyser la valeur. Il s'agit de la valeur de consommation (*consumer value*), c'est-à-dire de la valeur d'usage. Elle est définie comme « une préférence relative (comparative, personnelle, situationnelle), caractérisant l'expérience d'un individu en interaction avec un objet » (HOLBROOK et CORFMAN, 1985).

Quant à la valeur perçue par le client, elle peut être définie comme la différence entre les avantages (multidimensionnels) et les coûts (multidimensionnels) que le client perçoit et qu'il compare au ratio coûts/avantages qu'il attribue aux produits/services offerts par les concurrents (MATZLER 2000).

Comme le note MALLERET (2006), la valeur perçue par le client peut être modifiée sans qu'il n'y ait eu de modification d'un des attributs du produit, du fait de la modification de l'offre d'un concurrent. Dans cette optique, la valeur est évolutive et relative. L'estimation de la valeur est ainsi « affaire de jugement, l'affaire d'une interprétation complexe sur l'utilité relative de différents types de fonctionnalités pour divers groupes sociaux. » (LORINO 1995; 1995a)³.

MALLERET (2006) souligne toute la difficulté de « mesurer » la valeur pour le client, tant ce concept est difficile à cerner par les systèmes de comptabilité de gestion : en effet, tantôt, la valeur est assimilée pour certains au prix, tantôt elle est liée au prix d'opportunité, tantôt le prix est considéré comme un attribut porteur de valeur parmi d'autres attributs tangibles ou non.

On constate la difficulté à, d'une part mesurer la valeur pour le client, et d'autre part, à la relier aux coûts de l'entreprise dans une perspective de pilotage simultané des coûts et de la valeur. MALLERET (2006) signale que si la valeur du point de vue du consommateur est constituée par le prix qu'il est prêt à payer – le prix d'opportunité (CHARREAUX et DESBRIERES 1998) –, différent du prix payé, alors se pose le problème de son évaluation. En effet, les systèmes de comptabilité de gestion ne sont pas outillés pour mesurer le prix d'opportunité.

Cette conception s'oppose à celle qui considère le prix comme un des éléments d'un panier d'attributs. C'est notamment la position d'AURIER, EVRARD et al. (2004).

En sciences de gestion, la notion de valeur est vue de différentes façons selon le point de vue de la partie prenante. En effet, « on ne dispose pas d'une définition de la valeur, mais d'une pluralité de concepts, voire d'une pluralité d'outils ou de techniques de mesure d'un concept donné » (BRECHET et DESREUMAUX 1998)⁴. Nous préciserons, dans les chapitres suivants, le concept de valeur au travers, notamment, de la littérature relative à la valeur client.

³ P.126

⁴ Cité dans BEN AHMED et YANNOU (2001).

Ainsi, le dialogue coût-valeur se comprend de deux manières complémentaires : une gestion du couple coût-valeur du point de vue de l'entreprise. Dans cette optique, il s'agit d'assurer une instrumentation de la nouvelle relation avec le client, qui ne porte plus seulement sur les produits mais sur des assemblages de produits et services.

La seconde façon d'appréhender le dialogue coût-valeur consiste à gérer ce couple du double point de vue de l'entreprise et du client : l'objectif étant d'aboutir à un nouveau dialogue avec le client permettant de mieux cerner l'offre qui lui est destinée et à quel prix elle doit être faite.

Il convient ici de souligner que ces deux approches ne sont pas dissociées. Mais nous adopterons la première approche dans le cadre de cette thèse. L'objet de recherche est réalisé au sein d'une entreprise qui souhaite répondre à ses besoins en termes de gestion de la performance. La première approche correspond à la demande émanant du terrain.

Après cette clarification du concept de valeur, nous proposons d'exposer les cadres théoriques mobilisés.

Section 2 Les cadres théoriques mobilisés

Notre projet de recherche consiste à mettre en place un nouvel outil de gestion, suite à une demande de la direction générale de l'entreprise NutriOuest⁵. Le nouvel outil de gestion n'est pas neutre par rapport à l'organisation qui l'intègre : il convient donc d'adopter un cadre analytique permettant de bien saisir les interactions entre outil et organisation.

Ce nouvel outil de gestion – le modèle ABC – va au-delà des ambitions classiques liées au calcul économique ; il s'agit en effet d'instaurer une articulation entre les coûts et la valeur en mettant en place un « dialogue » entre le modèle ABC et la GRC. Ce besoin est né d'une évolution du marketing transactionnel vers le marketing relationnel. Bien que notre thèse s'inscrive dans le cadre du contrôle de gestion, il convient néanmoins d'explorer le cadre théorique du marketing relationnel.

⁵ Les noms de l'ensemble des sociétés ont été modifiés pour des raisons de confidentialité.

Enfin, au cours du projet de recherche, une rupture importante est intervenue au sein de l'organisation. Ce qui a eu un impact très important sur le modèle ABC mis en place. Ce changement important intervenu au sein de l'entreprise courant 2007 nous a conduit à élargir les questions de recherche aux liens entre contrôle de gestion et changement (SCAPENS et BURNS, 2000).

La réalisation du projet de recherche a conduit à mobiliser des travaux relevant de trois domaines de recherche : l'interaction outil-organisation, le marketing relationnel et le changement en contrôle de gestion.

1 - Interactions outil - organisation

Pour l'analyse de l'implémentation d'un outil de gestion au sein de l'organisation, nous nous sommes inspirés des travaux de DAVID. Son hypothèse principale repose sur le fait que la construction de l'outil modifie l'organisation et est lui-même reconfiguré par l'organisation.

DAVID (1998) identifie trois niveaux d'analyse des outils de gestion : le niveau macro économique correspond à un ensemble d'outils qui s'est développé corrélativement à l'histoire des organisations (DAVID 1998) ; l'auteur cite comme exemple l'organisation scientifique du travail de Taylor ou la recherche opérationnelle, qui correspondent à des périodes différentes. Ainsi, les trois grandes périodes sont la production de masse, l'économie de variété et l'économie de réactivité. Dans le cadre de ce premier niveau d'analyse, il faut souligner que l'entreprise se situe au niveau du « modèle de réactivité » (COHENDET et LLERENA, 1990) : l'organisation devient une variable d'ajustement stratégique, au même titre que l'offre. Dans cette optique, le modèle de réactivité se distingue du modèle de variété et du modèle de la standardisation dans sa capacité à être réactive face aux enjeux de l'environnement actuel, où le positionnement stratégique nécessite un réajustement perpétuel. Il se caractérise par un système d'offre de biens personnalisés, avec un rôle primordial des activités de soutien et où les objectifs stratégiques se focalisent sur la gestion de couples coût-valeur (GODOWSKI 2004). Mais l'introduction de la transversalité nécessaire à la réactivité peut générer une résistance des acteurs face à ce changement, par peur de l'inconnu ou perte de pouvoir. Notre modèle de gestion doit donc instaurer la confiance et permettre la coordination et la coopération entre les acteurs afin de garantir la viabilité de l'outil, au risque de ne créer que de « l'illusion ».

Le second niveau correspond à la diffusion des outils : ceux-ci suivent une courbe de vie plus ou moins longue selon leur capacité à porter le changement et à améliorer l'efficacité des gestionnaires. Le taux de diffusion de la démarche ABC au sein des entreprises françaises, par exemple, est conditionné, entre autres, par ses difficultés d'implantation (BERTRAND 2000). Le troisième niveau concerne l'acquisition ou la création d'un outil par l'organisation, et c'est sur ce troisième niveau que nous allons nous attarder car il permet de bien comprendre les liens réciproques, les interactions qui peuvent exister entre une entreprise et l'outil de gestion. Nous nous accordons à BOURGUIGON et JENKINS (2004) qui rejettent la conception instrumentale des outils de gestion qui ne prend pas en compte la réaction des acteurs face à l'introduction d'une innovation, cantonnant ainsi l'outil à son seul rôle de conformation (DAVID 1998). Cette « rationalité instrumentale » est aussi remise en cause par de nombreux courants de recherche : l'école des relations humaines, l'approche institutionnelle, l'approche systémique, etc. (MOISDON, HATCHUEL et al. 1997).

A) L'outil de gestion comme support de l'organisation « idéale »

DAVID (1998) souligne la dimension « interactive » de l'outil de gestion : celui-ci sert de référent, de modèle utopique, avant d'être véritablement appliqué. Ce modèle référent – le mythe rationnel, défini par HATCHUEL (2001) comme « la classe des récits qui peuvent être révisés par celui qui les produit ou par quelqu'un d'autre dans le cadre de relations pensables et possibles », c'est-à-dire « une figure attractive pour qui cherche un modèle pour agir » (HATCHUEL et MOLET 1986)– permet de le confronter aux comportements des acteurs, et, in fine, d'agir sur le modèle en le remodelant en fonction des observations réalisées (DAVID 1998).

Ainsi, les objectifs de rentabilité rentrent dans le cadre de ce qu'HATCHUEL appelle le « plan » (HATCHUEL 2001). La direction générale a défini un « plan » : atteindre la rentabilité et la fidélisation des clients. Mais, HATCHUEL (2001) refuse de limiter l'action collective à un plan. En effet, le plan constitue un savoir que la direction générale, par exemple, tente de prescrire aux managers de l'entreprise. En limitant l'analyse de l'action collective au seul « respect » du plan, l'entreprise restreint l'action elle-même afin de permettre de façon pratique la description de cette action.

Il est extrêmement difficile de s'assurer que ces restrictions opérées soient « compatibles avec les savoirs d'autrui et les relations à autrui » (HATCHUEL 2001). Ce qui confère à l'action collective un aspect quelque peu « mythique ».

L'action collective produit des savoirs qui se reconfigurent au gré des relations intra organisationnelles, ce qui ne garantit pas le succès de l'action. Il s'agira alors d'identifier le mythe rationnel. Celui-ci constitue une sorte de « modèle utopique » servant de référence aux acteurs et autour duquel se structure notre intervention. Les acteurs et le chercheur co-produisent ce mythe rationnel.

Pour DAVID (1998) « l'organisation n'est pas un simple contexte pour les outils de gestion, pas plus que les outils ne sont simplement ajoutés à l'organisation : il y a co-construction de l'organisation par les outils et des outils par l'organisation ».

B) L'outil de gestion est un modèle multiple

Pour assurer une « complétude » de notre outil de gestion, celui-ci doit réunir trois conditions fondamentales, interreliées : une philosophie gestionnaire claire – « un système de concepts qui désigne les objets et les objectifs formant les cibles d'une rationalisation », un substrat technique c'est-à-dire un support sur lequel se développe l'outil qui doit être intelligible pour les acteurs – le logiciel Pilotaj⁶ devrait nous aider dans ce sens (Annexe A3) –, et une vision simplifiée de l'organisation qui soit en concordance avec son environnement (HATCHUEL et WEIL 1992). Cette dernière condition intègre implicitement une vision idéalisée de l'organisation.

Pour assurer un fonctionnement efficace entre l'outil de gestion et l'organisation, il faut s'assurer que le modèle relationnel qu'implique tout outil et son « projet de connaissances » soient cohérents (DAVID 1998) : en effet, les relations entre les acteurs sont amenées à être modifiées du fait de l'implantation de l'outil. En fonction du degré de décentralisation et des relations de pouvoir qui peuvent être reconfigurées, l'outil peut faire l'objet d'une adhésion ou au contraire d'un rejet. L'outil produit également des informations, des connaissances. L'objectif de la direction de NutriOuest est de s'assurer que l'outil mis en place introduise des situations relationnelles et de connaissances qui soient acceptées par l'ensemble des acteurs.

⁶ Logiciel ABC mis à notre disposition durant la période de recherche.

DAVID montre que l'organisation et l'outil peuvent être analysés comme des connaissances et des relations en interaction. Ainsi, le pilotage et l'optimisation de la valeur du client passent par le management de la rentabilité client et de la fidélisation. Ce qui nécessite une adaptation de l'organisation et de son système d'information, car au-delà de la gestion financière d'un actif, la valeur client nécessite de prendre en compte l'ensemble des implications organisationnelles. Il ne s'agit pas seulement d'optimiser la rentabilité d'un actif mais de forger un nouveau « mythe rationnel » constitué par la rentabilité client et son corollaire, la fidélisation.

Mais, il faut souligner ici les limites liées à toute action collective, notamment à l'action collective constituée par la recherche de rentabilité et de fidélisation des clients. Toute action collective est le résultat de savoirs et de relations avec ces savoirs, de sorte que l'acteur détenant un savoir établit un « rapport de prescription » avec son interlocuteur du fait des implications de ce savoir sur ce dernier (HATCHUEL 2001; HATCHUEL, DAVID et al. 2001) : « « Savoir », « relation », « principe de non-séparabilité « savoirs-relations » » constituent les axiomes fondamentaux de la théorie de l'action collective qui nous semblent offrir un vaste espace de reformulation émancipatrice des sciences de gestion ».

La construction de l'action collective entraîne une propagation du savoir qui peut être modifié dans les débats qui s'engagent. Lorsque la direction générale souhaite atteindre un objectif de rentabilité de ses principaux segments de marché, elle transmet un savoir – objectif de rentabilité des segments stratégiques – qui fera l'objet de discussions et débats auprès des acteurs, ce qui est susceptible de modifier ce même savoir.

Le substrat de notre outil concerne particulièrement les connaissances : production de données relatives à la rentabilité des différents segments stratégiques et à la rentabilité d'objets intermédiaires tels que l'acquisition et la fidélisation des clients. Le troisième volet de l'outil, la « vision simplifiée » traite des relations entre les acteurs. L'outil vise à offrir aux acteurs une vision idéalisée des relations entre eux, et notamment entre d'une part le service marketing et d'autre part le service contrôle de gestion et la direction générale. À ce niveau, il faut veiller à ce qu'il n'y ait pas de décalage entre les relations induites par le modèle et les connaissances. Si notre outil offre une vision idéalisée des relations entre les acteurs, mais que les connaissances nouvelles ne sont pas produites, il se crée une tension sur l'outil.

C) La nécessité de réduire la distance outil/organisation

La mise en place d'un nouvel outil de gestion nécessite une actualisation permanente du modèle de l'organisation qui le sous-tend. Cette actualisation est importante car elle est en mesure de réduire le risque d'asymétrie informationnelle (VERAN 2004). En effet, les concepteurs du modèle d'activités ont un rapport distancié avec les acteurs, qui concrétisent les activités, ce qui peut conduire à un écart entre les activités du modèle et les activités réelles et donc nuire à la gestion de ces mêmes activités et processus.

De même, la distance entre l'outil de gestion et l'organisation doit être nulle, c'est-à-dire que l'outil doit être complètement intégré pour être efficace : ce qui se traduit par le fait que la représentation véhiculée par le modèle doit être très proche des usages au sein de l'organisation. Cette intégration est d'ailleurs une des conditions d'assimilation de l'instrument de gestion par les acteurs (GODOWSKI 2004). Il ne s'agit pas d'une situation initiale lors de la mise en place de l'outil, mais d'un long processus où l'outil de gestion et l'organisation connaissent un « phénomène de co-construction de l'organisation par les instruments et des instruments par l'organisation » (DAVID 1998).

Cette mise à jour est d'autant plus nécessaire qu'il peut exister un risque de blocage cognitif du fait de la persistance de frontières mentales, malgré le décloisonnement et la suppression des frontières entraînés par la transversalité du modèle (GODOWSKI 2004). En effet, comme nous l'avons souligné précédemment, les acteurs peuvent produire des blocages si l'instrument de gestion n'est pas correctement assimilé. Le mode de construction de l'outillage doit contribuer à atténuer ces blocages.

De même, il faut garder à l'esprit que notre modèle décrivant l'ensemble des savoir-faire, mis à jour par les acteurs, est une simplification de la réalité ; simplification indispensable à la prise de décision. Mais cette simplification ne doit pas conduire à occulter la complexité qui caractérise l'entreprise et son environnement. Les acteurs, tout en disposant du modèle, qui est une représentation simplifiée de la réalité, ne doivent pas oublier que la réalité est plus complexe (DE GEUSER et FIOL 2004). Il est indispensable que les acteurs soient conscients de cette « dichotomie » entre l'indispensable simplification et la complexité du réel.

Les managers ne doivent pas tomber dans ce que DE GEUSER et FIOL (2004) appellent le piège de « l'idéologie de la complexité », c'est-à-dire une intégration de la complexité faisant de la simplification un élément inutile. Les tenants de la complexité estiment en effet que la simplification pervertit la réalité. Les outils de gestion, tels que le modèle ABC ou l'évaluation de la valeur client tentent d'appréhender le caractère de plus en plus complexe des situations de gestion. En réalité, l'outil intègre un paradoxe : une simplification dans son rôle de représentation du monde et une complexité dans son rôle d'action. Les acteurs doivent ainsi appréhender la double vision des outils de gestion (DE GEUSER et FIOL 2004).

Mais ces auteurs soulignent le risque que fait peser sur les outils eux-même la contradiction : ils citent comme exemple l'outil ABC qui risque d'intégrer une dimension cognitive c'est-à-dire une vision plus fine, et donc plus complexe de la réalité, en oubliant la dimension tournée vers l'action. C'est pourquoi, il faut veiller à ce que le modèle, tout en intégrant une dimension représentative réaliste, permette aux acteurs de l'entreprise d'agir efficacement, au risque de voir l'outil abandonné. Les auteurs préconisent d'instaurer un dialogue visant à faire accepter, par tous les acteurs, et pas seulement les managers, un certain niveau de risque inhérent à toute simplification. La construction de notre modèle, et son évolution – sa « vie » au sein de l'entreprise – participent de cette logique.

2 - Le marketing relationnel

DWYER, SCHURR et *al.* (1987) opposent l'échange transactionnel et l'échange relationnel. Ce dernier se caractérise par une relation dans la durée impliquant plusieurs dimensions clés comme l'engagement et la confiance. L'échange relationnel contribue, grâce à la différenciation des produits et à la création de barrières à la sortie du client, à l'avantage compétitif.

Les auteurs montrent que peu d'entreprises ont conscience de cet impact et ne gèrent donc pas leur relation client en tant que telle. Les relations entre acheteur et vendeur impliquent des avantages et des coûts symétriques : les avantages, pour les deux parties, incluent une réduction de l'incertitude, une dépendance gérée (SPEKMAN, STRAUSS et *al.* 1985), une efficacité de l'échange et une satisfaction sociale issue de l'association.

La perception par l'acheteur de l'efficacité de la relation d'échange est une barrière au changement significatif et un avantage compétitif potentiel pour le vendeur qui isole l'acheteur de la concurrence par les prix. Ces auteurs mettent en évidence la nécessité de gérer la relation client, en identifiant les différentes phases de la relation – prise de conscience, exploration, expansion, engagement, et éventuellement dissolution de la relation.

Le marketing relationnel développe sa vision stratégique sur une dimension relationnelle avec les clients en s'appuyant sur une approche transversale des fonctions de l'entreprise, alors que la dimension appliquée par le marketing transactionnel est basée sur une orientation produits et un cloisonnement des services (GRÖNOOS 1994)⁷. DWYER, SCHURR et *al.* (1987) plaident pour un basculement vers le marketing relationnel, plus à-même de répondre aux défis contemporains auxquels font face les entreprises. Si l'orientation vers un marketing relationnel constitue une évidence face à une demande de plus en plus diversifiée qui se concrétise par une personnalisation des offres sur des marchés ultra-segmentés, il convient de signaler qu'un tel basculement nécessite une refonte complète de l'organisation dans le sens d'une plus grande transversalité et par une connaissance accrue du client. Les nouvelles technologies de l'information participent à la réduction du coût d'obtention de l'information relative au client.

⁷ Cité dans PEELEN, JALLAT et *al.* (2006).

D'autres auteurs ont développé le concept de « compétence relationnelle » pour décrire les relations clients/fournisseurs (ASANUMA 1989) : il s'agit d'un « capital relationnel » (BRULHART 2005) constitué au fur et à mesure de l'évolution de la relation grâce à l'acquisition d'expérience et de savoir-faire propres à optimiser la relation. Ce « capital relationnel » nous semble un élément important dans le cadre de la gestion de la relation client.

En effet, l'entreprise gère le cycle de vie du client dans le but d'atteindre une phase dite « d'intimité » avec le client (*intimacy*) (PEELEN, JALLAT et al. 2006) : cette phase se caractérise par une relation solide entretenue avec le client à tel point que l'on peut parler d'intimité. Cette relation solide constitue le capital relationnel établi à mesure que l'entreprise affine sa connaissance du client, ses besoins particuliers et qu'elle accumule différentes expériences avec celui-ci. Il faut noter que la réciprocité de la relation permet également au client d'acquérir des « connaissances » sur son fournisseur. Ces connaissances cristallisent la relation grâce notamment au concept de la confiance et rendent possible l'acceptation d'un « sur-prix » par le client (REICHHELD 1996).

Ce concept de confiance nous semble un élément fondamental dans le cadre des relations interorganisationnelles (ARNAUD 2006), notamment dans la relation avec le client. La confiance, que l'on peut considérer comme « la conviction partagée par les parties qu'en situation d'incertitude ou face à des circonstances imprévues, aucun des partenaires n'adoptera un comportement opportuniste pour exploiter les faiblesses de l'autre, et chacun agira en fonction de règles de comportement jugées acceptables » (BRULHART 2005) permet une réduction des coûts de la relation.

L'accumulation d'expériences et de connaissances relatives à la relation constitue, on le voit, un atout décisif. Pour sa concrétisation, elle nécessite un système d'information permettant de « capitaliser » ces savoirs afin d'assurer une relation performante avec le client. Ce « capital relationnel » devient même indispensable lorsque l'on sait que la création de valeur est le fruit d'interactions entre différents acteurs, incluant le client, faisant des frontières entre l'amont et l'aval d'une entreprise des frontières perméables et floues.

Sans aller jusqu'à parler de « croissance contractuelle » (MONTMORILLON 1989) c'est-à-dire de croissance de l'entreprise basée sur des relations coopératives fortes, on peut considérer qu'un investissement dans une relation client constitue une sorte de « contrat » de coopération liant client et fournisseur avec réciprocité et engagement mutuel.

En outre, EVERAERE (1993) considère la relation interorganisationnelle comme un investissement et non un coût à réduire. La relation devient un lieu d'apprentissage organisationnel et de partage des connaissances (AOKI 1991) : la mise en place de cette relation est coûteuse, certes, mais elle doit être mise en perspective avec le retour sur investissement escompté (EVERAERE 1993). Lors du développement de la relation client, par la confiance et en atteignant le « *customer intimacy* », les coûts d'opportunisme à long terme disparaissent : l'arbitrage du manager consiste à comparer le coût de mise en place d'une relation client efficace avec les gains futurs escomptés. Dans cette optique, une approche par les activités peut contribuer à fournir les informations indispensables à la gestion de cet investissement : le coût de la relation et les profits potentiels.

Pour assurer cette comparaison coût/avantages d'une relation client et permettre ensuite de « verrouiller » le client par la mise en place, entre autres, de barrières à la sortie, une approche par les activités et processus constitue une base d'analyse intéressante : chaque activité contribuant à une phase particulière de la relation, constitue un élément coût-valeur permettant d'arbitrer sur la gestion de la relation.

En somme, il s'agit de mettre en place une « organisation apprenante » axée sur l'optimisation du capital relationnel. Celle-ci s'entend comme une entité capable de disséminer la connaissance dans toutes ses dimensions afin de créer un savoir robuste et pertinent (PEELEN, JALLAT et al. 2006). SENGE (1991) distingue l'organisation apprenante des autres par leur capacité à appréhender les problèmes de façon globale. Il souligne que cet impératif se fait d'autant plus pressant que les pratiques actuelles des entreprises conduisent au contraire à une destruction de la valeur de la relation faute de lisibilité. Ainsi, lorsque le nombre d'anciens clients se réduit, les entreprises ont souvent tendance à réagir en augmentant leur effort d'acquisition de clients, risquant par la-même de recruter des clients dont la qualité est faible. Ceux-ci, attirés par les politiques promotionnelles, constituent des « *price-choppers* » (C.BLATTBERG, GETZ et al. 2001) c'est-à-dire des clients uniquement attirés par des conditions tarifaires intéressantes. Les avantages tirés des offres promotionnelles compensent temporairement la mauvaise qualité des clients recrutés, mais au fur et à mesure de la relation, la probabilité de rupture s'accroît. Face à cette nouvelle baisse de clients, l'entreprise réagit de manière identique par une politique de recrutement « agressive », l'entraînant dans un cercle vicieux.

Pour casser ce cercle, les auteurs estiment que l'entreprise doit passer d'une vision étroite à partir de laquelle elle envisageait les problèmes à une vision globale, c'est-à-dire à muter en une entreprise apprenante capable de développer des capacités cognitives lui permettant de mettre à jour une « image cachée de la réalité » (PEELEN, JALLAT et al. 2006).

Ce paradigme en marketing a donné naissance à un outillage économique qui interpelle directement le contrôleur de gestion, dès lors qu'il est question de coût, de valeur et de rentabilité. Ce point fait l'objet d'un développement particulier. Nous développons, dans le chapitre 5, le marketing relationnel dans sa dimension stratégique et d'outillage concernant la valeur client.

Avec le changement de stratégie et de structure important intervenu au sein de l'organisation en 2007, de nouvelles questions de recherche émergent : il s'agit de savoir comment l'outillage développé se comporte face à ce changement.

3 - La mise en place d'un nouvel outil comme processus de changement

Nous formulons l'hypothèse que la mise en place d'un outil de gestion – et à fortiori une innovation de gestion – ne peut faire l'économie d'une compréhension et d'une prise en compte de son lieu d'exercice : l'organisation. L'outil doit « s'acculturer », pour produire tous ses effets. D'où l'importance des règles et routines qui régissent toute organisation. Partant du postulat que les pratiques et systèmes de comptabilité de gestion sont constitués de règles – procédures formalisées au sein de l'organisation – et de routines – procédures effectivement utilisées – SCAPENS et BURNS (2000) démontrent que le changement dans les systèmes de contrôle de gestion s'analyse comme un changement dans les règles et routines. Les procédures formalisées ne sont modifiées qu'à des intervalles fixes, tandis que les routines évoluent dans un processus cumulatif de changement.

Le changement dans le système de gestion a plus de chance de réussir s'il est en accord avec les règles et routines existantes. L'introduction d'un nouveau système de gestion pourra prendre corps dans l'organisation à mesure que des modes de comportements compatibles avec le nouvel outil émergeront. Le nouvel outil de gestion sera influencé par « l'institution ».

Celle-ci est définie par SCAPENS comme l'ensemble des règles et routines acceptées en tant que telles, c'est-à-dire le comportement approprié pour un groupe social donné. Plus cette « institution » est largement et profondément acceptée, plus elle influence l'action et la résistance au changement (SCAPENS et BURNS 2000). Ainsi, bien que la sélection d'un nouveau système de gestion soit basée sur des critères d'efficacité, elle ne sera pas nécessairement optimale, mais représentera une solution « satisfaisante » au sens de la rationalité limitée, ceci en raison de l'influence des routines et institutions existantes sur le processus de sélection et d'implémentation.

Si, au cours du temps, les routines émergentes finissent par être largement acceptées au sein de l'organisation au point de devenir la forme de contrôle de gestion indiscutable, elles peuvent être considérées comme institutionnalisées. Elles deviennent alors plus qu'un ensemble de routines et procédures exigées par la direction et mis en place par les comptables, elles sont une caractéristique inhérente du processus de contrôle de gestion et représentent le comportement souhaité et définissent les relations entre les différents groupes au sein de l'organisation. En tant que telles, elles influenceront l'activité organisationnelle et sont susceptibles de devenir résistantes au changement. Il est donc plus facile d'introduire un changement dans le système de contrôle de gestion si celui-ci ne remet pas en cause les règles et routines existantes, c'est-à-dire les modes de pensée et d'agir établis.

L'institutionnalisation de la comptabilité de gestion contribue à sa stabilité au sein de l'organisation ; ce processus correspond au concept de contextualisation mis en évidence par DAVID (1998). L'exploration croisée entre l'outil et l'organisation permet à l'outil de s'enraciner, c'est-à-dire de « s'institutionnaliser » au sens de SCAPENS⁸.

Ceci nous conduit à formuler d'autres questions de recherche. De nombreux auteurs ont analysé les principaux facteurs favorables à l'adoption d'un nouvel outil de gestion par les acteurs de l'organisation (ROGERS 1995; DAVID 1996; BERTRAND 2000; ALCOUFFE, BERLAND et al. 2003; ALCOUFFE 2004). Le soutien de la direction constitue notamment une des conditions nécessaires à la réussite de l'adoption d'un nouvel outil de gestion.

⁸ “Institutions always *exist prior to* any attempt by the actors to introduce change, and will therefore shape the processes of change (see Bhaskar, 1989). However, in turn, these processes of change may result in new routines which over time could become institutionalized” SCAPENS et BURNS (2000), p.11.

Le changement de stratégie est un autre facteur déterminant de l'innovation en matière d'outillage de gestion. Le système de contrôle de gestion, et plus précisément le modèle par activités et processus, se nourrit des orientations stratégiques définies par le sommet (MEVELLEC et BRECHET 1997). Parce que ce modèle constitue une représentation des lieux d'exercice des compétences clés de l'organisation, il évolue alors en fonction de la stratégie, celle-ci cherchant à définir, précisément, les compétences clés à développer. Le contrôle de gestion vise, en outre, à assurer une articulation pertinente entre la stratégie et le niveau opérationnel.

La combinaison de ces deux facteurs favorables à l'adoption d'un nouvel outillage est présente dans l'entreprise NutriOuest, qui constitue le terrain de notre recherche. La direction soutient la mise en place d'un modèle par activités et processus articulé avec la GRC (Gestion de la Relation Clients) et développe une nouvelle stratégie. Une revue de la littérature nous laisse penser que le nouvel outillage doit trouver un terrain fertile à son déploiement. Pourtant, le projet a subi un échec. Cet échec a conduit à la mise en place d'un nouveau modèle.

Dans ce cadre se définit la problématique de notre recherche, celle-ci s'entend comme l'ensemble des questions que se posent le chercheur et/ou le praticien. Il s'agit de « l'ensemble construit autour de la question principale » (BEAUD 2003), c'est-à-dire les questions récurrentes que se posent les managers (NIKITIN 2006).

Pour BURGELMAN (1983), un « bon sujet de recherche suscite l'intérêt pour plusieurs raisons : il soulève une question théorique pertinente et peu explorée, il correspond à une réalité empirique importante sur le terrain, les résultats attendus sont susceptibles d'aider à améliorer la pratique » (GIORDANO, ALLARD-POESI et al. 2003)⁹. La question centrale que nous souhaitons développer semble effectivement soulever un intérêt particulier, aussi bien dans le monde académique qu'au sein des entreprises.

La question fondamentale en matière de systèmes de coûts est celle de leur pertinence (COOPER et KAPLAN, 1988 ; MEVELLEC, 1990) ; celle-ci ne peut être validée que sur le terrain et à chaque fois dans des contextes spécifiques. À cette question de fond récurrente depuis le fameux « *relevance lost* » (JOHNSON et KAPLAN, 1987), s'ajoute un engouement indéniable, dans les organisations (publiques et privées) pour un nouvel outil de gestion, la GRC.

⁹ P.50

L'enquête mondiale réalisée en 2005 par Bain & Company sur les outils de gestion les plus répandus soulignent la montée en puissance de cet outil. En 2004, 75 % des entreprises l'utilisaient ; cet outil se situe en deuxième position dans l'enquête (RIGBY 2005)¹⁰. Mais, ce dernier ne possède pas de volet économique – il fait l'hypothèse de l'efficacité des autres fonctions, ce qui est contredit par la réalité –, il présente donc toutes les caractéristiques souhaitées pour offrir un excellent cas de figure afin tester la pertinence d'une démarche de modélisation des coûts.

Réalisée in situ, cette thèse, tout en cherchant à éclairer le problème de fond de la pertinence, contribue à formaliser les questions d'évaluation économique au sein d'une entreprise, à rechercher et à évaluer des solutions techniques.

Pour répondre à cette problématique, nous avons employé une démarche adaptée ; mais avant de l'explicitier, nous présentons les différents « ferments » ayant favorisé l'émergence de notre problématique. Les caractéristiques de celle-ci conduisent à choisir en effet une démarche appropriée.

Section 3 Les questions posées par la thèse

1 - L'objet de la recherche

L'idée de valoriser des actifs immatériels fait l'objet d'attention grandissante de la part des chercheurs (LACROIX 1998; BONTIS, DRAGONETTI et al. 1999a; 1999b; CAZAVAN-JENY 2004). Cet intérêt grandissant trouve également un écho favorable chez les praticiens. En témoigne l'article de la revue Échanges n° 250 de janvier 2008 qui titrait dans l'un de ses dossiers « valeur immatérielle, actifs immatériels » ou encore « évaluer l'insaisissable : mission impossible ? » (FUSTEC 2008).

¹⁰ Enquête pluriannuelle initiée en 1993 ayant permis de constituer une base de plus de 7 000 réponses dont 960 en 2005.

Cet intérêt grandissant pour la valorisation des éléments immatériels de l'entreprise coïncide avec la « normalisation » de l'évaluation de cet actif avec l'arrivée des nouvelles normes IFRS. Ainsi, une étude de la Banque Mondiale montre que 86 % de l'économie française est immatérielle¹¹. Ce qui soulève un besoin très important en termes d'outillage pour mesurer cet actif (FUSTEC 2008; REROLLE 2008). Mais, comme le souligne FAUSTEC (2008), « la littérature est moins bavarde sur l'évaluation d'un portefeuille de clients ». Or ces outils sont indispensables pour améliorer le pilotage par la valeur. Il nous semble que l'articulation entre les coûts et la valeur est l'une des voies à privilégier pour améliorer la visibilité de l'entreprise en termes de ressources et d'actifs immatériels, et en particulier en ce qui concerne l'un des actifs intangibles les plus précieux pour l'entreprise : les clients. Notre problématique est centrée sur le client, en faisant l'hypothèse que cela se reflétera ultérieurement dans la valeur pour l'actionnaire.

C'est dans cet esprit que nous réalisons cette thèse. En effet, il s'agit bien de réfléchir à la problématique suivante : la valeur, donnée externe que nous ne maîtrisons pas, mais construite en partie sur notre information et notre offre, doit être lue de manière pertinente au sein de l'entreprise, en lien avec les coûts.

Dans le cadre de cette thèse, nous souhaitons apporter notre contribution au débat sur l'articulation entre les coûts et la valeur. Nous apportons un éclairage nouveau sur ce sujet en nous appuyant sur un cas réel : le terrain constitutif de notre objet de recherche fait face, en effet, à de tels enjeux.

¹¹ Cité dans Fustec (2008) « Valeur immatérielle, actifs immatériels », Échange p.54-56.

2 - De l'objet de recherche à l'objet empirique

L'entreprise NutriOuest fait face à une pression concurrentielle forte sur ses marchés. De nombreux grands groupes pharmaceutiques s'intéressent de plus en plus au secteur de la micronutrition et surfent sur la vague des « alicaments »¹². De même, de grands groupes agroalimentaires focalisent leur attention sur la « nutrition sur ordonnance », à l'image de Nestlé (DENIEL 2007). Cette pression concurrentielle de plus en plus intense remet en cause le modèle de notre PME, fondé sur une croissance des ventes à deux chiffres et sur une stratégie de « niche ». Malgré un système d'information développé, NutriOuest s'accommodait de calculs économiques simples.

Les nouveaux défis de l'entreprise l'ont amené à remettre en cause son mode de fonctionnement. Elle ressentait le besoin de disposer d'informations pertinentes et précises sur ses activités et sur ses marchés. Son objectif est clair : piloter les coûts en lien avec la valeur. Pour ce faire, elle dispose du logiciel de gestion de la relation clients, développé par CEGID ; il s'agit d'interfacer le CRM avec le volet « coût ». Notre objectif vise à mettre en place une modélisation capable de « lire » les coûts au sein de l'entreprise et d'articuler cette connaissance sur la consommation des ressources à la valeur client. Mais cet objectif ambitieux est inscrit dans un contexte particulier, qui amplifie la complexité de l'objet de recherche. En effet, l'entreprise évolue dans le domaine paramédical. Le cœur de sa stratégie est constitué par le concept de conseil médicalisé. Les prescripteurs médicaux sont les principaux réceptacles des dépenses mais ils ne constituent pas les sources de revenus.

De plus, la mise en place de cette articulation des coûts et de la valeur devait être réalisée dans une perspective plus large pour l'entreprise. En effet, celle-ci souhaitait également – et en parallèle du projet – mettre en place un management « participatif » afin de s'assurer de l'adhésion des acteurs¹³, tout ceci dans le cadre de ressources limitées, avec des sites éclatés géographiquement et avec le « souci d'être orienté clients », pour reprendre les propres termes du directeur général.

¹² Alicament : contraction d'aliment et de médicament.

¹³ Ce souci de faire participer l'ensemble des acteurs et obtenir leur pleine adhésion était constant de la part du directeur général, tout au long du projet. À tel point que la durée du projet pouvait être affectée par cette exigence.

Ce terrain de recherche nous semble intéressant car l'entreprise présente un terrain « vierge » de tout outil de calcul économique mais disposant d'un système d'information très développé, avec le volet CRM très riche. Notre intervention permet « l'expérimentation » en réel de la modélisation ABC et espère éclairer dans ce contexte particulier et riche, l'articulation coût-valeur. Nous pouvons ainsi formuler la question de la recherche :

Comment l'interfaçage des démarches ABC et CRM permet de déboucher sur une gestion du couple coût-valeur client ?

Cette question principale nécessite de soulever d'autres questions. Comment assurer le dialogue ABC-GRC dans un environnement médicalisé ? Quelles sont les « forces » qui contraignent l'innovation managériale (le modèle 1), alors même que les conditions de sa réussite sont réunies ? En quoi le nouveau modèle (le modèle 2) est-il plus à même de réussir son « parcours » d'adoption ? Finalement, quelles sont les difficultés entravant le dialogue ABC-GRC ? L'ensemble de ces questions de recherche nous a conduit à adopter une posture méthodologique adaptée au design de la recherche. Nous présenterons dans la partie 1 la méthodologie adaptée à la spécificité de cette recherche qui nécessite la présence d'un matériau empirique. Celui-ci s'intègre dans un environnement particulier lié au conseil médicalisé. Nous présenterons également dans cette partie le cas, c'est-à-dire le contexte organisationnel, la mise en place du modèle ABC, les fondements économiques de la GRC et les besoins d'analyse de l'entreprise.

Le changement important intervenu au sein de l'entreprise nous conduira à étudier, dans la partie 2, la rupture stratégique et le nouveau cas qui a émergé. Il s'agira de présenter les changements intervenus et les conséquences sur notre projet de recherche.

Dans la partie 3, les difficultés qui ont émaillé le dialogue ABC – GRC seront disséquées sur les plans techniques, humains et théoriques.

Dans la conclusion, nous apporterons une réponse à l'ensemble de ces questions. Nous montrerons la contribution de cette thèse à l'augmentation du stock de connaissances scientifiques, et, dans le cadre d'un continuum de la recherche, proposerons des pistes d'élargissement.

Partie 1 – La mise en place du modèle ABC et son articulation
avec la GRC

Partie 1 – La mise en place du modèle ABC et son articulation avec la GRC

Nous présenterons, dans cette partie, le contexte organisationnel de la recherche c'est-à-dire les spécificités du secteur de la micronutrition et l'entreprise NutriOuest. Ce qui nous conduira à présenter la démarche de mise en place du modèle ABC au sein de l'entreprise. Ce modèle ABC constitue la base du dialogue avec la GRC. Pour mettre en place ce dialogue, nous présenterons les besoins d'analyse de rentabilité de l'organisation.

Chapitre 1 La méthodologie mise en œuvre

Cette thèse vise à comprendre le processus de conciliation de l'engagement des ressources avec la valeur produite. La problématique est donc la suivante : comment articuler la consommation des ressources de l'entreprise avec la valeur clients afin d'accroître cette valeur ?

Cette problématique nous permet de formuler les questions de recherche suivantes : comment faire dialoguer les coûts et la valeur au sein de l'entreprise ? En quoi la modélisation ABC nous permet d'assurer le dialogue des coûts et de la valeur clients ? Notamment, comment assurer un échange performant entre cette modélisation et l'outil GRC qui par ailleurs annonce de forts taux de rentabilité, sans pour autant pouvoir le démontrer ? Comment l'organisation et les outils interagissent, et particulièrement lors d'un changement de stratégie ?

Ces questions de recherche nous amène à adopter une méthodologie cohérente et rigoureuse (BEAUD 2003; LABERE, UZUNIDIS et al. 2003). En effet, comme le souligne GIROUX (2003), la méthodologie dépend fortement de la problématique.

Nous allons dans un premier point justifier le type de recherche adoptée. Nous verrons ensuite dans un second point la posture épistémologique permettant de justifier notre rapport au terrain (troisième point).

Section 1 Démarche et organisation de la thèse

1 - Une recherche de type « qualitative »...

Nous avons été amenés à réfléchir sur la posture épistémologique et méthodologique que nous devons adopter de façon à ce que le design de la recherche soit en cohérence avec l'objet de la recherche. Au travers de cette thèse, c'est finalement notre rapport au monde qui doit être clairement explicité. En effet, la transparence de la démarche est un des critères de qualité d'une recherche (HUBERMAN et MILES 1991)¹⁴.

La méthode de l'étude de cas est le cadre méthodologique adéquat pour notre démarche. Il faut faire preuve de « savoir vivre dans l'incertitude » pour reprendre les termes de MORSE (1994). L'étude de cas permet de nombreux allers-retours entre théorie et monde empirique ; le schème doit donc être « malléable », un chemin tracé d'avance ne serait que pure illusion.

La gestion de l'incertitude consiste à faire preuve « d'opportunisme méthodologique », à modifier le schème en fonction des données du terrain, etc. « Il s'agit finalement de trouver l'énoncé décrivant et expliquant le mieux et de manière simple et appropriée les données sur le phénomène étudié » (MORSE, 1994). De même, pour STAKE (1998)¹⁵, « la méthode des cas permet d'étudier des situations offrant de fortes potentialités d'apprentissage » .

Il convient de souligner de prime abord la difficulté de réalisation de l'objet de recherche, amenant le chercheur à réaliser un « bricolage » tout au long du cheminement de la recherche (EVRARD, PRAS et al. 1997). En effet, il s'agit d'une recherche qualitative ne permettant pas de suivre un planning étroit (GIORDANO, ALLARD-POESI et al. 2003).

Comme le souligne SILVERMAN (1993)¹⁶, les designs de recherche qualitative sont ouverts et peu structurés. Ils permettent de s'intéresser à une réalité particulière où la contextualisation prend tout son sens. Cette méthode de recherche s'applique particulièrement à notre objet de recherche : il s'agit d'étudier un cas unique, avec une analyse en profondeur des processus, et un design de recherche « malléable » où des allers-retours itératifs entre terrain et théorie permettent de structurer l'architecture de la recherche.

¹⁴ Cité dans CHTIOUI (2007).

¹⁵ cité dans GIORDANO et al. (2003), P.50

¹⁶ Cité dans GIORDANO et al. (2003).

2 - ...Justifiant une recherche-intervention

D'emblée, le directeur général de la société nous a mis dans une position de « consultant », d'« ingénieur » au sein de son organisation. Ainsi, lors de la réunion de présentation de notre projet de recherche, l'une des conditions posée par le directeur général était que le chercheur ne doit pas éloigner l'entreprise vers des « aspects trop théoriques ».

En outre, une forme de « mise en concurrence » avec des praticiens reconnus, le cabinet KPMG, de la part de la direction générale, nous a naturellement conduit vers une forme de recherche appropriée à l'objet empirique : une méthode de recherche qui place d'emblée le chercheur dans une position d'acteur « en action » pour aider à résoudre les problèmes. Il s'agit donc d'une « recherche action » où le chercheur transforme la réalité sociale de l'organisation (GIORDANO, ALLARD-POESI et al. 2003)¹⁷. En quelque sorte, cette méthode de recherche s'est imposée d'elle-même (imposée par le terrain).

Nous nous plaçons dans la perspective d'une des branches de la recherche-action, dans la continuité de « l'action science »(GIROUX 2003) : la recherche-intervention ou recherche ingénierique. La recherche vise ainsi à « la construction de connaissances qui soient utiles à l'action et qui améliorent l'efficacité de ce système. Cette visée amène ces approches à porter leur attention aux modèles et aux outils de gestion » (GIORDANO, ALLARD-POESI et al. 2003)¹⁸.

La recherche – action lewinienne (LEWIN 1946) est une méthode de recherche tournée vers l'action qui permet également de balayer les critiques concernant les méthodes descriptives où la description des phénomènes par le chercheur observateur peut être empreinte de « subjectivité » de la part du chercheur.

Avec la recherche-action, la production des « effets » permet de « rendre plus efficace la mise en évidence de la réalité d'un phénomène » (ALLARD-POESI et PERRET 2003)¹⁹. « C'est animé de ces mêmes soucis de rigueur scientifique et de complétude que Lewin sort du laboratoire pour mener ses expériences dans ' la vraie vie ' » (GIORDANO, ALLARD-POESI et al. 2003)²⁰.

¹⁷ P.86-87

¹⁸ P.89

¹⁹ P.90

²⁰ idem

Mais, la recherche-action au sens de LEWIN n'a pas la portée nécessaire pour notre type « d'intervention ». En effet, dans le cadre d'une recherche-action, le chercheur participe à la vie de l'entreprise, pense et agit avec les acteurs du terrain (LALLE 2004). Mais notre intervention va bien au-delà du cadre de ce type de recherche. CHANAL, LESCA et *al.* (1997)²¹ proposent un concept de recherche ingénierique basé sur un nouveau statut de « chercheur-ingénieur qui conçoit l'outil support de sa recherche, le construit, et agit à la fois comme animateur et évaluateur de sa mise en œuvre dans les organisations, contribuant ce faisant à l'émergence de représentations et de connaissances scientifiques nouvelles ». Cette conception correspond à notre intention de recherche.

Nous nous inscrivons ainsi dans le cadre d'une recherche-intervention et à ce titre nous avons respecté les cinq principes méthodologiques assignés à cette démarche par HATCHUEL et MOISDON (HATCHUEL, DAVID et al. 2001) :

- le principe de rationalité accrue : le chercheur-intervenant doit « favoriser une meilleure adéquation entre la connaissance des faits et les rapports qu'ils rendent possibles entre les hommes » (HATCHUEL, DAVID et al. 2001). Il n'est pas l'expert qui apporte son savoir-faire de l'extérieur, mais participe, avec les acteurs à la mise en œuvre de l'action collective. Nous avons intégré l'entreprise dans cet esprit, avec une approche collaborative de l'objet de recherche.
- le principe d'inachèvement : le chemin et les résultats de la recherche ne sont ni pré-déterminés ni connus à l'avance. Il s'agit de conduire la recherche dans un processus itératif, sans connaître à l'avance l'aboutissement de notre projet. Les acteurs de l'entreprise NutriOuest et le chercheur se sont d'emblée inscrits dans cette logique.
- Le principe de scientificité : notre travail a fait l'objet d'une réflexion critique systématique, et l'approche itérative mentionnée plus haut participe bien de cette logique qui vise à s'assurer de la scientificité du travail réalisé.
- Le principe d'isonomie : ce principe indique que tous les acteurs concernés doivent s'impliquer pour appréhender le projet. Le travail de recherche-intervention effectué au sein de l'entreprise s'inscrit dans une démarche de projet d'entreprise où une attention particulière est portée à l'adhésion des acteurs et aux réponses à leurs questionnements, dans un souci de vérité. Nous reviendrons plus tard sur cette notion de projet d'entreprise.

²¹ Cité dans LALLE (2004).

- Le principe des deux niveaux d'interaction : ce principe indique que la recherche-intervention entraîne à la fois un processus d'intervention et de connaissance. Notre intervention a favorisé une confrontation des points de vue des acteurs de l'entreprise, de sorte que ceux-ci participent, avec le chercheur, à la construction des connaissances. Les différentes réunions d'étapes, entre autre, ont constitué un dispositif favorable à cet esprit.

3 - Des dispositifs méthodologiques pour assurer la solidité du projet

Dans le cadre d'une étude de cas qualitative, comme c'est le cas ici, le chercheur doit maîtriser quatre aptitudes fondamentales, que nous avons appliquées dans le cadre de cette recherche. Il doit tout d'abord être à l'écoute du terrain et faire preuve d'empathie. Il doit constamment questionner ce terrain et ne pas écarter les données qui lui paraissent contradictoires par rapport à ses a priori. Il doit en outre articuler avec rigueur les deux mondes qu'il côtoie : le « monde de l'action et le monde de la réflexion académique ». Enfin, il doit faire preuve d'une rigueur scientifique en montrant que les données collectées ont suivi un chemin qu'il a forgé avec une extrême rigueur (THIETART, ALLARD-POESI et al. 1999).

Nous avons pris connaissance des critiques formulées à l'égard de l'étude de cas, considérée comme une sorte de « monographie » dénué d'intérêt scientifique : mais nous considérons, à l'égard de GIROUX (2003), que cette méthode de recherche permet réellement de mettre en évidence des pistes de réflexions théoriques et d'appréhender toute la complexité des phénomènes étudiés.

Pour reprendre la citation de MINTZBERG, « quand on veut étudier les migrations des oiseaux, on peut les étudier à distance avec un radar ; quand on veut savoir comment ils vivent, il faut aller en observer quelques-unes de près »²². Nous concevons ainsi la science comme la production de connaissances, et pas uniquement comme des techniques. Il s'agit d'assurer un « déploiement des connaissances sur le monde en insistant sur les articulations entre ses parties (causalité) » (GIROUX 1990)²³.

²² Cité dans GIROUX (2003), p. 43.

²³ P. 76.

Pour limiter les défauts de l'approche qualitative, LECOMPTE et GOETZ (1982)²⁴ suggèrent au chercheur de s'assurer de la fidélité et de la validité du cas. En ce qui concerne la fidélité, il s'agit de s'assurer de la pérennité des résultats lors de la réalisation de la recherche par d'autres chercheurs. La démarche qualitative étant liée à l'observation du chercheur lui-même, il s'agit de savoir comment un autre individu peut avoir les mêmes conclusions sur le même objet étudié.

Comme le souligne GIROUX (1990), il faut, pour cela, préciser de manière explicite l'objet observé ainsi que « le point d'observation »²⁵. L'explicitation de notre démarche, guidant le « voyageur » sur l'objet de la recherche, participe ainsi de cette exigence. Nous analysons ce point dans les parties suivantes.

Pour ce qui est de la validité, il nous semble nécessaire de dépasser le clivage classique dans la littérature sur la validité interne et externe. La démarche quantitative assurerait une validité externe indéniable, lui conférant un pouvoir de généralisation alors que l'approche qualitative, forte de sa validité interne – du fait de l'étude en profondeur des phénomènes, de la « *grounded theory* » (GLASER et STRAUSS 1967) – pâtit d'une faiblesse dans sa capacité à généraliser ses conclusions. Ces deux dimensions de la validité sont souvent étudiées de manière indépendante (AYERBE et MISSONIER 2006) alors qu'elles sont interreliées. Il nous semble que ces deux dimensions de la validité, loin de s'opposer, convergent (DAVID 2004; KOENIG 2005; AYERBE et MISSONIER 2006). Nous reviendrons ultérieurement sur les questions de généralisation des résultats issus de notre étude de cas.

²⁴ Cité dans GIROUX (1990).

²⁵ P. 76

Section 2 Le positionnement épistémologique

Parmi les trois grands paradigmes épistémologiques utilisés en science de gestion – positivisme, interprétativisme et constructiviste (THIETART, ALLARD-POESI et al. 1999), – nous n'avons pas tranché en faveur de l'un ou de l'autre. En effet, il nous semble plus opportun de parler de positionnement « multi-paradigmatique », c'est-à-dire de choix empruntant à ces divers courants (HUBERMAN et MILES 1991; WACHEUX 1996; ALLARD-POESI et MARECHAL 2003). « Le comportement multi-paradigmes accroît la familiarité du chercheur avec le phénomène étudié et lui permet donc de proposer un sens plus valide aux faits observés » (WACHEUX 1996)²⁶.

L'étude de cas envisagée ici implique la co-construction de l'objet de recherche entre le chercheur et l'entreprise. Ce qui pourrait justifier de prime abord une posture constructiviste. Le chercheur et les acteurs entretiennent des relations coopératives ayant pour objet la réalisation d'un projet. Mais une fois l'outil de gestion finalisé, il produit des données qui s'imposent à nous comme aux acteurs de l'organisation : l'analyse des données s'inscrit donc dans une perspective positiviste, où l'objet de la recherche, dans sa seconde phase, devient « indépendant » du chercheur (THIETART, ALLARD-POESI et al. 1999).

En outre, nous avons utilisé, tout au long de notre recherche, des capacités d'empathie, qui constituent un des critères de validité de l'interprétativisme.

Ce croisement multi-paradigmatique ne doit cependant pas masquer les risques de cette recherche liée à la subjectivité (CHTIOUI 2007) : la place du chercheur transforme-t-elle la situation de gestion étudiée ? Une des stratégies pour éviter ce phénomène est de passer du temps au sein de l'organisation étudiée. Les nombreuses réunions et contacts que nous avons pris avec l'entreprise nous ont permis de nouer des relations de confiance avec les acteurs de l'organisation. Cette position permet de gommer l'aspect « observateur extérieur » qui risquerait de transformer l'objet de la recherche. Lors d'une réunion avec le dirigeant de l'entreprise et le responsable du logiciel Pilotaj, le directeur général nous a qualifiés de « faisant partie des murs ». Ce qui montre la fréquence des contacts entretenus et la relation de confiance.

²⁶ P.45, cité dans CHTIOUI (2007), P.123.

De même, le deuxième rempart face à ce phénomène de « transformation » de l'objet d'étude est de participer à la vie de l'entreprise : ainsi, les pauses café, le fait de partager les repas ont permis également de nouer des relations de proximité, faisant oublier aux acteurs « observés » qu'il faisait face à un scientifique « observateur ».

Le mode de raisonnement que nous avons privilégié est la déduction. Pour CHARREIRE et DURIEUX (2003, p.60)²⁷ le raisonnement déductif est à la base de la démarche hypothético-déductive. Cette démarche nous a permis de partir de plusieurs hypothèses de départ que nous avons confrontées à la réalité, afin de formuler les résultats de la recherche, ces résultats étant contextualisés.

Section 3 Une mise sous tension méthodologique

1 - Une interaction longue avec le terrain

Dans un premier temps, l'entrée dans le terrain a été une étape difficile et cruciale. Les difficultés sont liées à la problématique qui exigeait de trouver un terrain alliant à la fois l'adoption de la démarche ABC et la démarche GRC. Nous avons effectué des recherches d'entreprises en consultant, notamment, la liste d'entreprises sur le site de la CCI d'Angers²⁸. Finalement, l'entreprise CEGID nous a fournis (sur conseil du directeur de thèse), les coordonnées d'une entreprise cliente de CEGID qui a installé le logiciel de GRC.

Cette entreprise, NutriOuest, avait également comme problématique la connaissance des coûts. Elle souhaitait, à ce titre, mettre en place une démarche ABC. Le directeur général de l'entreprise avait la possibilité entre : l'École Audencia de Nantes, le cabinet KPMG et le chercheur et le laboratoire CRGNA.

Un premier contact téléphonique suivi d'une lettre de contact a abouti à une première réunion entre le chercheur et l'entreprise (Annexe A4), afin d'explicitier le projet de recherche. Il s'agit de la « négociation sur le terrain » (GIROUX 2003)²⁹.

²⁷ Cité dans CHTIOUI (2007), P.126.

²⁸ Nous avons utilisé notamment la recherche multicritère, proposée par la CCI d'Angers, pour contacter des PME de la région Pays de La Loire (<http://www.aef.cci.fr/rechercheMulticritere>).

²⁹ P.49.

Cette réunion, tenue le 3 juin 2005, a permis de présenter le chercheur aux protagonistes du projet de l'entreprise : le directeur général et financier du groupe et le contrôleur de gestion (junior). Après une phase de présentation de l'entreprise et de ses marchés, le directeur général a décrit les caractéristiques de l'entreprise (concept de médecine préventive individualisée), ses contraintes ainsi que le système informatique et comptable.

Une présentation de la problématique à laquelle fait face l'entreprise a permis au directeur général de formuler ses exigences quant aux attentes vis-à-vis du chercheur : il s'agit, pour celui-ci, de partager l'expression des besoins orientés client, puis de voir comment l'outil peut répondre à ces besoins, apporter un éclairage différent, ouvrir des pistes, donner de la hauteur, sans égarer l'entreprise...

En effet, il semble exister une contradiction entre les objectifs de l'entreprise, orientés vers la résolution de problèmes opérationnels, vers l'action et les objectifs du chercheur, tournés vers la production de connaissances (HLADY-RISPAL 2000). Cette contradiction n'est qu'apparente dans la mesure où l'entreprise reste ouverte à une démarche de recherche de type étude de cas qualitative. Une coopération entreprise/chercheur s'engage alors.

Il convient, de prime abord, de montrer la complexité dans laquelle s'insère ce projet de recherche. L'objet, c'est-à-dire le terrain, est sujet de complexité. En outre, la définition du problème à résoudre vient aggraver la complexité du phénomène à saisir, dans la mesure où les acteurs et le chercheur peuvent avoir une perception différente de l'objet de recherche. Sous l'apparent accord entre terrain et théorie se cachent parfois des vues contradictoires (ALLARD-POESI et PERRET 2003).

Il est important de souligner, néanmoins, que notre intervention se déroule dans un contexte assez favorable pour la mise en place de projets d'une telle ampleur. En effet, l'équipe dirigeante a accueilli positivement notre proposition. Cette atmosphère favorable constitue un pré requis nécessaire à notre démarche, d'autant plus que s'agissant d'une PME, le dirigeant est souvent peu enclin à fournir des informations et se rend souvent peu disponible (HLADY-RISPAL 2000).

L'ensemble de l'encadrement de l'entreprise, c'est-à-dire tous les chefs de service répartis sur les deux sites géographiques, sont assez jeunes et demandeurs de tels projets. Leur perception du projet n'a pas constitué un obstacle. Ils ont même parfois stimulé le projet par leur questionnement régulier et leur attente vis-à-vis d'un nouveau « mode » de gestion.

L'implication des acteurs dès le début de la mise en place du nouvel outil est fondamentale, car ce sont eux qui feront vivre l'outil et, au-delà, l'organisation tout entière. Leur pleine adhésion est donc primordiale (BERTRAND 2000).

Une seconde réunion a eu lieu entre le chercheur, l'entreprise et le directeur de thèse pour convaincre l'entreprise. Cette réunion a permis de préciser la demande du chercheur et a abouti à la conclusion d'un contrat de recherche. Elle a été suivie d'une présentation de la méthode ABC par le directeur de recherche à l'ensemble des responsables de service, le 22 septembre 2005 (Annexe A5). L'interaction avec le terrain a été guidée par la rigueur liée à l'étude de cas (YIN 2003).

Comme le souligne ARNAUD (2007), nous avons articulé les deux éléments fondamentaux de toute recherche de terrain : la méthode et l'opportunisme (GIRIN 1989). Par un dosage subtil, nous avons saisi les opportunités qui s'offraient à nous lors des diverses réunions de travail, entre autres, tout en préservant une exigence scientifique constante (ARNAUD 2007). Cette longue interaction avec le terrain – débutée en juin 2005 lors du premier contact avec l'organisation – a duré près de trois années (durée du contrat de recherche). Elle nous a permis d'étudier les différents processus en œuvre (processus d'apprentissage des acteurs relatifs au modèle, à la valeur, etc.). Il s'agit donc d'une approche diachronique, mais également interactive (GIROUX 1990).

2 - La production des données sur le terrain

A) Collecte des données

La rédaction d'une étude de cas peut être partagée entre deux dimensions :

- la réduction et la complexité : en effet, toute rédaction relative à une étude de cas entraîne une perte du matériau empirique car tout ne peut pas être décrit. Il s'agit alors d'arbitrer entre la réduction, permettant d'afficher clairement l'étude de cas, et la complexité, visant à décrire toute la richesse et la complexité de l'étude de cas.
- La deuxième dimension est la dimension monologue-multilogue. Dans le premier cas, le monologue, il y a distanciation de l'étude de cas : l'étude de cas est racontée d'une seule manière, celle du chercheur.

Dans le second cas, multilogue, le rapport est moins distancié et plusieurs voix, dont celle du chercheur, raconte l'étude de cas : « Dans ce cas, la description est moins distanciée et donne au lecteur le sentiment qu'il interagit avec les personnages, les documents ou les rapports écrits, les conversations téléphoniques ou encore les observations enregistrées. Évidemment, le chercheur est omniprésent dans la description, mais sa voix (forte) donne place aux différentes voix » (HABHAB RAVE 2006).

Cette deuxième dimension confère à notre recherche une multitude de sources de collecte des données : entretiens, documents internes et externes, communications téléphoniques, observation, etc. Les entretiens réalisés auprès des responsables de service et de certains autres acteurs dans l'entreprise visent à mettre en place le modèle ABC. Par là-même, ils ont permis d'entrer dans « l'intimité de l'organisation » (DEMERS 2003) et de se rendre compte in vivo des réalités de l'organisation, des enjeux de pouvoir entre acteurs et donc de mieux appréhender notre objet de recherche. L'entretien permet ainsi de mieux saisir les représentations que se font les acteurs de la réalité (DEMERS 2003). Nous avons utilisé un guide d'entretien pour faciliter la découverte de sens. L'exemple ci-dessous illustre cette démarche :

Compte rendu d'entretien

Date : 15 novembre 2005

Identification :

Service : Service communication

Personne interviewée : P.G.

Rôle au sein du service : Chef de service

• **Proposition d'activités :**

a) Assurer le management du service communication : activités réalisées par le chef de service. donne des indications d'ordre commercial, sur les aspects qualité, les modifications produits, les recrutements, les efforts de démarche qualité, optimiser les compétences,... organise les EAP avec une délégation de ces EAP.

Communication produits : on explique les modifications produits, étiquetage, packaging et les nouveaux produits

Fait un compte rendu des activités de la communication destiné à tous les chefs...

Extrait d'un compte-rendu d'entretien

Nous avons évité l'écueil souligné par DEMERS (2003) en ce qui concerne l'analyse des données issues des entretiens ; en effet, nous avons évité d'attendre la fin de tous les entretiens pour commencer leur exploitation. Le premier entretien a fait l'objet d'un recadrage par le directeur de recherche afin de valider la démarche. Les entretiens suivants ont fait l'objet de compte-rendus, envoyés à chaque interlocuteur pour validation. Cette double validation s'inscrit dans notre souci constant de rigueur dans la collecte des données.

L'observation a été un deuxième outil de collecte très utilisé : lors des différentes réunions de travail et réunions d'étape au sein de l'organisation, nous intervenions dans les débats, conformément au rôle de chercheur-intervenant qui nous était dévolu, mais nous avons aussi la posture « d'observateur » externe des acteurs et de leurs comportements ainsi que des débats (Annexe A6). Cette position – de « participant qui observe »³⁰ pour reprendre les termes de GROLEAU (2003) – fut parfois délicate dans la mesure où notre rôle d'intervenant nous faisait parfois oublier que nous étions extérieurs à l'organisation. Cette tension du statut de « participant qui observe » risquait de nous éloigner de certaines données par manque de recul, le chercheur partageant alors le « même cadre de référence » (GROLEAU 2003)³¹ que les acteurs de l'organisation. Mais, la rigueur du chercheur reprenait assez vite le dessus³² et les observations menées tout au long de la thèse nous ont amenés à réfléchir sur le sujet/objet observé, notre position face à l'objet observé, etc. (GROLEAU 2003). L'observation, en tant qu'« effet secondaire » de notre participation aux réunions, nous a permis de saisir les événements dans l'instant et d'appréhender leur spontanéité, complétant ainsi le dispositif de collecte, comme l'illustre le cas ci-dessous. Les entretiens ne peuvent, en effet, restituer certains faits, ni leur spontanéité, du fait, entre autres, de la difficulté pour les acteurs d'exprimer clairement certains éléments (GROLEAU 2003).

³⁰ P.216

³¹ P.219

³² La prise de notes exhaustives grâce à la tenue d'un journal de bord ainsi que les observations du directeur de recherche et d'autres collègues sur les comptes-rendus systématiques de ces réunions nous ont permis d'éviter les oublis.

Compte-rendu de la réunion du 29 mars 2007 – P.MEVELLEC, G.R., A.D., J.C., A.P., Z.DJERBI

L'objectif de cette réunion est de clarifier l'affectation des processus aux segments stratégiques, mettre en place un compte de résultat pertinent par BU et analyser la partie « gestion de la performance ».

1- Présentation de la démarche de construction des comptes de résultat par BU :

*Suite à cette présentation, plusieurs remarques ont été formulées :
Selon P.MEVELLEC, il manque une information essentielle : le coût de l'inducteur unitaire car cette information servira, non pas pour le calcul économique, mais pour assurer un suivi dans un autre tableau. Il faut identifier le coût de l'inducteur des savoir-faire de support, notamment le coût d'un salarié qui donnera une idée de l'environnement du salarié.*

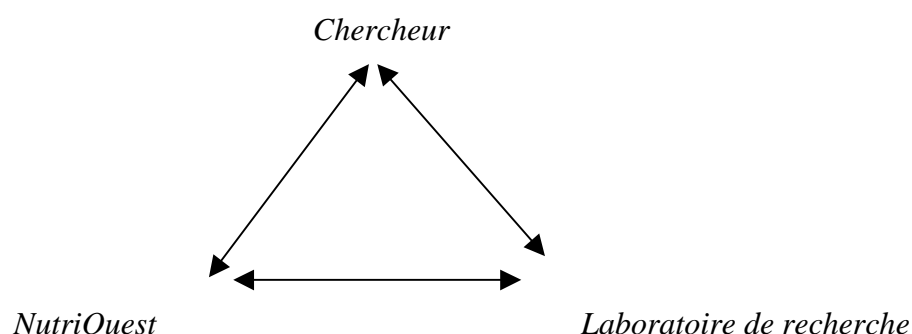
Extrait de compte-rendu d'une réunion (observation et participation)

À ce niveau, il ne faut pas négliger les difficultés liées au recueil de données primaires : le recueil de données par la voie des entretiens subit l'interaction des interviewés, contrairement aux données secondaires.

En outre, le recueil d'informations par la voie des entretiens subit un biais d'instrumentation : le chercheur est ici « juge et partie » puisqu'il collecte lui-même les données et les analyse (THIETART, ALLARD-POESI et al. 1999).

Un aller-retour vers le laboratoire de recherche permet de limiter ce biais. Il s'agit d'un processus itératif tripartite, comme l'illustre la figure 1.

Figure 1 Processus tripartite de validation des données



Pour faciliter la production des données et leur mémorisation, nous avons tenu un « journal de bord », consignnant tous les évènements, impressions, remarques tout au long du travail de terrain (Annexe A7). Cet outil, défini par BARIBEAU (2005) comme « un processus de recherche [...] méthodique de consignation de traces écrites, laissées par un chercheur »³³, nous a permis ainsi de consigner, entre autres, des impressions relatives aux sentiments des acteurs vis-à-vis du projet, comme le montre l'encadré ci-dessous :

Lors de cette communication téléphonique, nous avons senti un sentiment de changement rapide. On sent une certaine euphorie de la part des contrôleurs de gestion du fait des changements stratégiques ayant des implications sur notre modèle. « il y a eu deux jours de gros changements...mais, c'est déjà pas mal ! » (A.D.).

Extrait du journal de bord, suite à une communication téléphonique du 4 janvier 2008

Ce journal de bord constituait ainsi la mémoire « brute » de la recherche : il permettait de conserver trois types de notes (BURGESS 1984) : les notes de type empirique, qui concernent les faits, les évènements, les données spatio-temporelles du terrain ; les notes relatives à la méthodologie permettant de « recadrer » les faits et évènements sous l'angle de la méthode de recherche ; et les notes relatives aux impressions du chercheur lors des réunions de travail ou de contact téléphonique.

B) Validation des données

L'ensemble des données collectées lors des réunions de travail (observation participante) a fait l'objet d'un compte-rendu systématique envoyé :

- aux contrôleurs de gestion pour validation,
- au Directeur de thèse pour faire part de ses observations et cadrer ainsi les travaux du chercheur par rapport à la problématique.

³³ Cité dans ARNAUD (2007).

Une double validation a ainsi été faite : une validation organisationnelle, afin de s'assurer que les données collectées correspondent bien à la réalité de l'entreprise, et une validation méthodologique visant à s'assurer de la rigueur et de la pertinence des travaux de recherche.

La rédaction du cas en cours de recherche permet de s'assurer de la triangulation des données et de voir s'il manque des données, alors qu'il est encore temps de retourner sur le terrain (GIROUX 2003)³⁴.

Une fois les données validées, il était nécessaire de leur conférer du sens. En effet, la transcription des données (GROLEAU 2003) doit ensuite donner lieu à une analyse rigoureuse de celles-ci afin d'en extraire la substantifique moelle, de passer « du monde des sens au monde du sens » (ALLARD-POESI 2003). Ce travail de codage nous a été particulièrement utile lors de l'analyse des comptes-rendu d'entretiens ; nous nous sommes attachés à découvrir le sens intégré dans ces différents compte-rendu car l'objectif visait à mettre en place le modèle de l'entreprise. Celui-ci se faisant par le biais des représentations des acteurs ; nous avons donc naturellement choisi des unités d'analyse qui soient « porteuses de sens » (ALLARD-POESI 2003)³⁵. Ces unités d'analyse pouvaient ainsi être des phrases, paragraphes ou portions de paragraphes des comptes-rendu. Un travail de catégorisation, regroupant les unités d'analyse ayant un sens proche, a permis, ensuite, de faciliter la compréhension de la modélisation de l'entreprise.

³⁴ P.66

³⁵ P.254

Chapitre 2 L'entreprise et les spécificités du marché de la micronutrition

Section 1 Dynamique et spécificités de la micronutrition

« Si les médecins de demain ne sont pas nutritionnistes, alors les nutritionnistes seront les médecins de demain. »

Thomas Edison

1847 - 1931

Telle pourrait être la devise des acteurs du secteur. En effet, les entreprises de la micronutrition et aliments santé ont pour objectif de proposer une « médecine alternative ». L'attrait de ce marché a conduit au développement d'un nombre important d'intervenants, marqués par leur hétérogénéité. Parmi les entreprises du secteur, on peut citer les grands laboratoires tels qu'Arkopharma, Boiron, Equilibrance, Fortepharma, Juvamine, Gerble, Lactium, Oenobiol, Ortis, Urgo, Naturgie, Vitalplus. Les micro nutriments (vitamines, minéraux, oligo-éléments, antioxydants, acides gras essentiels) cherchent à répondre à des symptômes médicaux, tels que l'obésité, les troubles de la mémoire, la fragilité osseuse, les douleurs articulaires, etc.

Avant d'exposer les caractéristiques du marché de la micronutrition et de la phytothérapie, il convient de bien distinguer les aliments santé des autres produits, et notamment des médicaments.

Un médicament est « toute substance ou composition présentée comme possédant des propriétés curatives ou préventives à l'égard des maladies (...), ainsi que tout produit pouvant être administré (...) en vue (...) de restaurer, corriger ou modifier les fonctions organiques » (article L. 5111-1 du Code de la santé publique)³⁶.

Les aliments diététiques sont des « denrées destinées à une alimentation particulière qui, du fait de leur composition particulière ou des processus particuliers de leur fabrication, se distinguent nettement des denrées alimentaires de consommation courante, qui conviennent à l'objectif nutritionnel indiqué et qui sont commercialisées de manière à indiquer qu'elles répondent à cet objectif³⁷ ».

³⁶ Cité dans ARTS-CHISS et GUILLON (2003).

³⁷ Directive 89/98/CEE relative aux denrées alimentaires destinées à une alimentation particulière. ; arrêtés du 20-07-1977 et du 4-08-1986, modifiés par l'arrêté du 4-05-1998 sur les produits diététiques et de régime

Quant aux compléments alimentaires, la directive européenne définit strictement cette notion : il s'agit de « denrées alimentaires dont le but est de compléter le régime alimentaire normal et qui constituent une source concentrée de nutriments ou d'autres substances ayant un effet nutritionnel ou physiologique, seuls ou combinés, commercialisés sous forme de dose, à savoir les formes de présentation telles que les gélules, les pastilles, les comprimés, les pilules et autres formes similaires ainsi que les sachets de poudre, les ampoules de liquide, les flacons munis d'un compte-gouttes et les autres formes analogues de préparation liquides ou en poudres destinées à être prises en unités mesurées de faible quantité ».

La phytothérapie concerne le traitement des pathologies par les plantes. Les plantes ou extraits de plantes sont ainsi utilisées pour leurs propriétés bienfaisantes sur le corps, sous forme de plante fraîche, de décoction (les plantes sont portées à ébullition pour en extraire un liquide), d'infusion (de l'eau bouillante est versée sur les plantes) ou de macération (les plantes séjournent dans un liquide qui se charge des principes solubles de ces plantes). Elles font partie des compléments alimentaires.

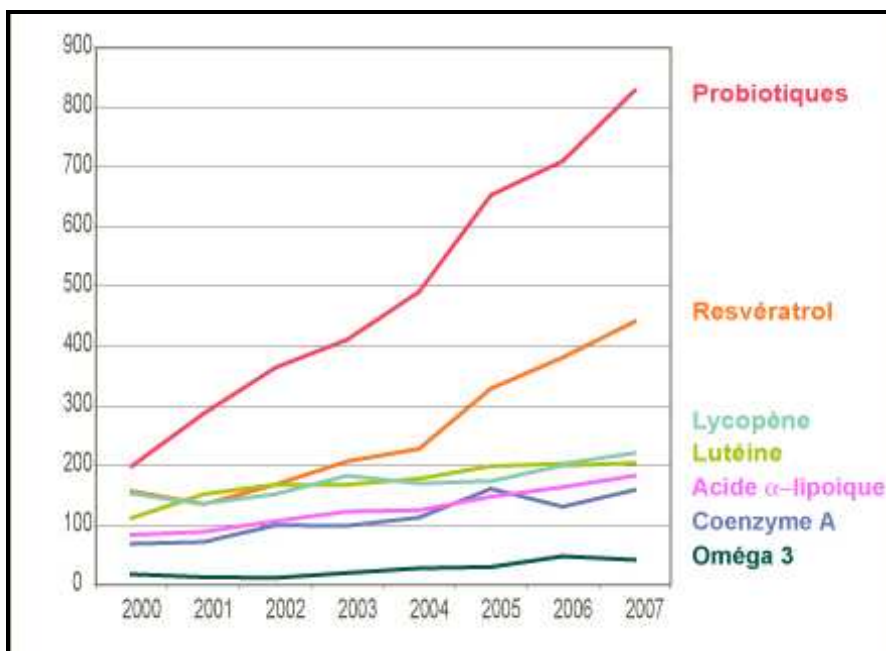
L'entreprise appartient au secteur des aliments diététiques, des compléments alimentaires et de la phytothérapie. Elle n'intervient pas dans le secteur du médicament, celui-ci concerne le traitement curatif des maladies. En effet, l'entreprise se positionne résolument dans le traitement préventif des pathologies. Elle se définit elle-même comme une entreprise proposant des solutions de santé dans le cadre d'une médecine préventive, qui s'oppose à la médecine classique. La micronutrition et la phytothérapie, touchant aux problématiques de santé, sont fortement réglementées.

La directive européenne 2002/46/CE a harmonisé les pratiques des États membres concernant les compléments alimentaires. En outre, en France, le décret « compléments alimentaires » transpose la directive européenne en droit français et la complète en mettant en place un cadre réglementaire pour d'autres nutriments, plantes et préparation de plantes.

La directive impose également aux entreprises des obligations d'étiquetage, d'information et de protection du consommateur. En 2006, plusieurs arrêtés français viennent renforcer le cadre réglementaire relatif aux compléments alimentaires. Ainsi, tout nouveau complément alimentaire introduit sur le marché doit d'abord fait l'objet d'une autorisation de la DGCCRF³⁸ (Direction Générale de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des Fraudes)

Le secteur des compléments alimentaires s'appuie également sur des allégations scientifiques, qui doivent être autorisées par l'AFSSA (Agence Française de Sécurité Sanitaire des Aliments) pour être utilisées. La forte technicité et l'innovation du secteur sont des déterminants importants pour toutes les entreprises. D'où une forte progression des articles scientifiques (figure 2).

Figure 2 Évolution du nombre d'articles scientifiques par thème de 2000 à 2007 (source Pubmed)



Source : site Internet du SYNADIET

En 2007, le marché des compléments alimentaires représente 1,08 milliards d'euros, avec une progression de 6,3 % entre 2006 et 2007. La vente en pharmacie se taille la part du lion, avec 59 % du marché.

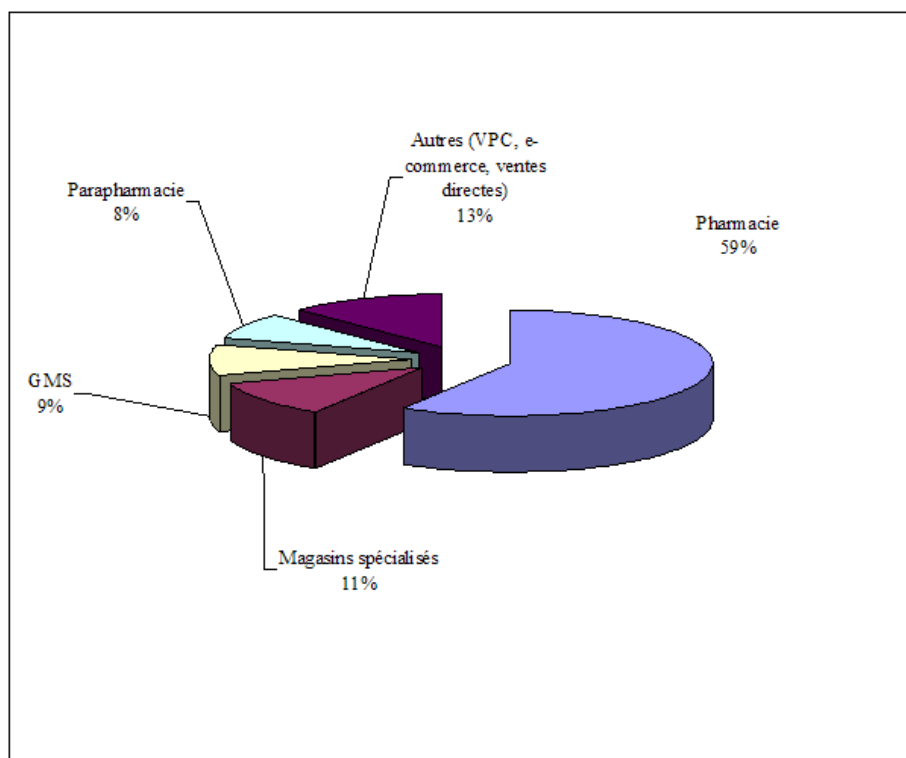
³⁸ Source : SYNADIET (syndicat des fabricants de produits naturels, diététiques et compléments alimentaires).

Figure 3 Répartition des compléments alimentaires par circuit de distribution

	2007 (en millions €)
Pharmacie	641
Magasins spécialisés	121
GMS	103
Parapharmacie	87
Autres (VPC, e-commerce, ventes directes)	137
Total	1 089

Source : SYNADIET

Figure 4 Répartition par circuits de distribution 2007



Source : SYNADIET

Les ventes en GMS (Grande et Moyenne Surface) représentent 9 % du marché, mais elles connaissent une progression importante du fait d'une sensibilisation croissante des consommateurs aux problématiques liées à la médecine préventive et l'automédication. Ces ventes sont par ailleurs soutenues par une diffusion publicitaire de masse des principaux acteurs du marché.

Notre entreprise utilise exclusivement le réseau officinal et la VPC (Vente par correspondance) pour distribuer ses produits. Elle n'utilise pas de publicité de masse, compte tenu de son choix stratégique. La progression des « grands » du secteur constitue une menace importante pour l'entreprise. À cette menace concurrentielle, s'ajoute une distribution qui se concentre, notamment avec un regroupement officinal. Ce qui a pour effet de durcir les conditions d'entrée dans le marché.

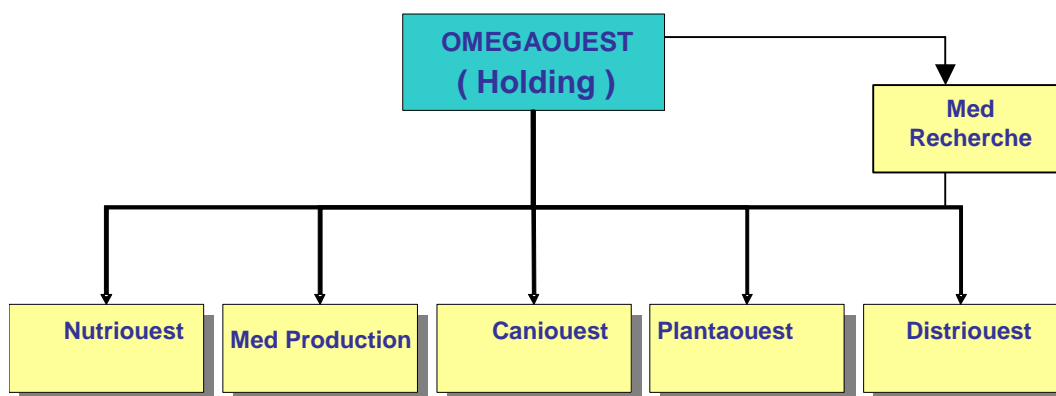
C'est dans ce cadre qu'évolue l'entreprise NutriOuest, terrain de notre recherche. Il convient de présenter l'entreprise et ses caractéristiques.

Section 2 Présentation de l'entreprise

1 - Le groupe OMEGAOUEST

Le groupe OMEGAOUEST/NUTRIS est né du rapprochement du groupe OMEGAOUEST/NUTRIOUEST et du groupe NUTRIS. Nous allons présenter le sous-groupe OMEGAOUEST/NUTRIS et le sous-groupe OMEGAOUEST/NUTRIOUEST, sur lequel nous nous attarderons car ce dernier constitue le cadre de notre intervention.

Figure 5 Organigramme du groupe



Le sous-groupe NUTRIS est composé d'Alpha, société dont l'activité consiste à distribuer des compléments alimentaires et de phytothérapie en vente directe sur conseil de naturopathe, Pharmaouest qui anime une équipe commerciale chargée de la distribution de différentes gammes de produits en pharmacie et Formulouest, chargée de la formulation et le façonnage de compléments alimentaires.

Le sous-groupe OMEGAOUEST/NUTRIOUEST est né en 1997 et gère la recherche, la conception, la production et la distribution de compléments alimentaires, aliments santé, produits de phytothérapie, produits diététiques... Il est composé de six sociétés. La société NutriOuest qui est la structure pionnière du groupe a été créée en 1989 et a pour activité la distribution en direct par correspondance auprès des particuliers et des pharmacies. Elle commercialise des compléments alimentaires, des produits diététiques et des aliments santé sous les marques NutriOuest et Diétéouest. Cette société constitue notre cadre d'intervention, le « terrain » de notre recherche.

En 1999, la société Med Production a été constituée. Le site est doté d'une usine d'extraction d'ingrédients végétaux pour la fabrication de solutions et la vente de ces ingrédients destinés aux différentes sociétés du groupe ainsi qu'à l'industrie agroalimentaire, la cosmétique et la phytothérapie.

La même année, le groupe a étendu son réseau de distribution aux vétérinaires, avec la société Caniouest, qui est spécialisée dans la vente directe de compléments alimentaires et de phytothérapie animale. En 2000 la société Plantaouest a été créée pour la distribution de plantes médicinales (les phytostandards : Extraits végétaux constituant des matières premières à usage médical pour préparations médicinales) auprès des pharmacies. En 2003 le groupe a fondé la société Distriouest qui est spécialisée dans la distribution des compléments alimentaires et des aliments santé auprès des professionnels de la santé.

La société Med Recherche est un laboratoire de recherche en biotechnologies pour le développement de produits diététiques, compléments alimentaires, ingrédients cosmétiques et extraits végétaux. Les ventes intra-groupes sont omniprésentes car la majorité des sociétés du groupe échangent des services.

La société OMEGAOUEST a une activité de prestation de service vis-à-vis des autres sociétés du groupe. On peut les classer en cinq grands domaines :

- Tout d'abord, celui de la **recherche et du développement** composé d'un service scientifique pour la recherche de nouveaux produits en collaboration avec des laboratoires, d'un service qualité pour les tests des produits et d'un service juridique pour la réglementation des produits (normes de qualité) avant leur commercialisation.

- Le domaine de **la commercialisation** constitué d'un service évènementiel (organisation du symposium : réunion d'information pour les professionnels de la santé), d'un service enseignement pour le développement de la communication par des médecins consultants, d'un service communication externe pour la communication médicale auprès des professionnels de la santé et d'un service marketing.
- Le domaine **administration** qui regroupe le service comptable, informatique et administratif.
- Le domaine **logistique** qui rassemble le service approvisionnement, le service stockage et le service expédition.
- Le domaine **distribution** composé de la force de vente et des centres d'appels (consommateurs et professionnels de la santé).

Le groupe OMEGAOUEST possède un réseau de distribution médicale, vétérinaire, naturopathe et consommateur particulier sur le plan national et se développe au niveau international (Belgique, Canada, Liban, Maroc, Royaume-Uni, Suisse...). Le groupe ne recense pas de concurrents directs sur le plan des aliments santé, mais dans le domaine des compléments alimentaires et des produits de phytothérapie on trouve comme principaux concurrents les laboratoires Arkopharma, Forte-pharma, Phycience...

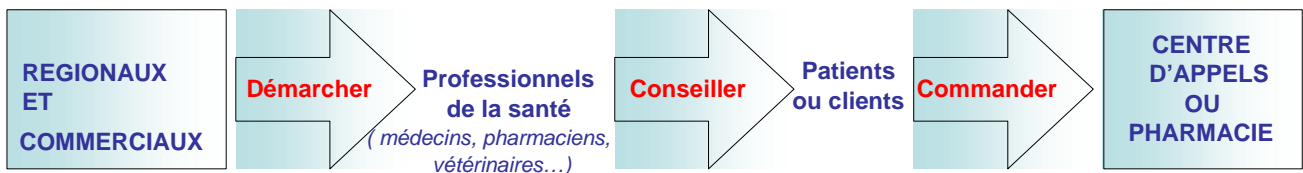
2 - La société NutriOuest

Le système de distribution de la structure NutriOuest suit le principe de la vente au détail en direct au particulier ou en demi-gros pour les pharmacies. En effet, les compléments alimentaires et les aliments santé sont distribués sur conseil médical. C'est-à-dire que c'est le médecin ou le pharmacien qui conseille à son patient ou son client un produit selon la pathologie de celui-ci.

Par la suite, le circuit de la VPC (Vente Par Correspondance) prend le relais. La commande est enregistrée dans la gestion commerciale par le centre d'appels, puis la facture et le bon de commande sont édités en amont de la chaîne d'expédition. Ensuite le picking (système logistique utilisé pour le traitement de la commande) et le contrôle du colis sont effectués avant l'envoi en colissimo (envoi sous 48 heures avec suivi de la commande).

Mais, comme c'est le médecin qui conseille les produits à ses patients, la société agit à ce niveau de la chaîne de distribution. Ce sont les commerciaux et les prestataires régionaux qui ont pour mission d'informer les professionnels de la santé afin que ceux-ci puissent conseiller leurs patients, comme l'illustre la figure 6.

Figure 6 Système de distribution en amont de la chaîne



NutriOuest, nous l'avons vu, constitue la plus importante société du groupe. Elle constitue à ce titre le site pilote de notre intervention. C'est pourquoi il convient de décrire le système d'information de cette structure. Une bonne compréhension de son système d'information nous permettra de mettre à jour les enjeux auxquels fait face cette société en matière de gestion de l'information.

A) Le système d'information financier

1) L'organisation du système d'information

L'organisation du système informatique et comptable est identique pour chacune des sociétés du groupe. La comptabilité est tenue sous le logiciel comptable CEGID qui est en relation avec la gestion commerciale. Le logiciel comptable est utilisé pour deux fonctions : la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. Cette dernière fait apparaître trois axes analytiques. Les axes analytiques sont les suivants, toutefois seule la comptabilité promotion³⁹ se sert des deux derniers axes :

- Axe 1 : Analyse par centre de coût ou service
- Axe 2 : Analyse par projet
- Axe 3 : Analyse par bénéficiaire

³⁹ Vocabulaire spécifique à l'entreprise désignant la comptabilité relative aux budgets alloués aux sociétés régionales chargées, pour le compte de l'entreprise, de visiter les prescripteurs.

L'axe 1 est détaillé par centre :

- Centre 01 : Chiffre d'affaires
- Centre 02 : Achats produits
- Centre 03 : Frais sur achats et ventes
- Centre 04 : Commercial / marketing
- Centre 05 : Scientifique
- Centre 06 : Logistique
- Centre 07 : Finance
- Centre 08 : I.S., exceptionnel, intéressement
- Centre 09 : Re-facturations

Puis, à leur tour, les centres se décomposent en départements analytiques et enfin en sections analytiques. Toutefois, pour les centres 01 et 02, il n'y a aucun département analytique de créé : un compte analytique est directement affecté au produit.

Par exemple, les charges de personnel du service recherche et développement se déversent dans la section analytique 05 : scientifique. S'il s'agit de charges de personnel destinées au développement de nouveaux produits, la section analytique sera la 05302, et s'il s'agit de développer d'anciens produits, la section analytique utilisée sera la 05303.

De plus, le logiciel permet grâce à des formules spécifiques (liens OLE) de réaliser des tableaux de reporting sous le tableur EXCEL en liens avec la comptabilité CEGID.

Le groupe est également doté d'une solution de Business Intelligence avec le logiciel COGNOS qui permet d'établir des tableaux de bord de suivi dont le but est de consolider les informations disponibles au sein des bases de données de l'entreprise. Le principe du logiciel est de constituer un entrepôt de données (*datawarehouse*) qui centralise les informations des différentes bases de données (gestion commerciale, comptabilité...) afin de les dater et les organiser.

La constitution d'un cube décisionnel permet de réaliser des analyses multidimensionnelles qui permettent de modéliser les données selon plusieurs axes (Annexe A8). Par exemple, lorsqu'un responsable de service demande le chiffre d'affaires par catégorie de clients sur une gamme de produit donnée, on combine trois axes : le chiffre réalisé, la catégorie de clients et la ligne de produits.

De plus, l'architecture de COGNOS est basée sur les standards du WEB, ce qui permet un accès continu à travers tout le groupe. Ainsi, la restitution des états de reporting permet de diffuser et de présenter les informations de la façon la plus lisible possible pour le responsable de service. Les principaux utilisateurs de COGNOS – qui passent par le service informatique lorsque la requête est complexe – sont constitués par la direction commerciale, les commerciaux et le service comptable, essentiellement pour réaliser des états statistiques.

2) Budgets et reporting

Un budget est réalisé pour chaque section analytique (Annexe A9 et A10). Chaque entreprise du groupe Omegaouest utilise les mêmes sections analytiques. Le plan comptable analytique de NutriOuest est constitué des neuf centres analytiques présentés précédemment.

Comme nous l'avons signalé, les ventes intra-groupe sont très importantes, ce qui entraîne des conséquences importantes lors de la constitution et du suivi des budgets. En effet, les refacturations internes ne sont pas négligeables.

La société Omegaouest est un holding qui refacture tous les mois les prestations de service à ses sociétés « filles » : direction générale, direction export, direction logistique, informatique, comptabilité, etc. L'ensemble de ces prestations de service est ainsi refacturé aux sociétés filiales, excepté la part d'Omegaouest propre à son fonctionnement.

Le budget, net de la part propre au holding Omegaouest, est réparti sur les filiales section analytique par section analytique, lorsque celles-ci ont « consommé » les prestations de service, avec une majoration de 8 % correspondant à la quote-part des frais généraux. Cette répartition est faite en proportion du chiffre d'affaires de l'année passée de chaque société (Annexe A11 et A12). Cette forme de répartition a le mérite d'être simple, mais n'est pas forcément pertinente.

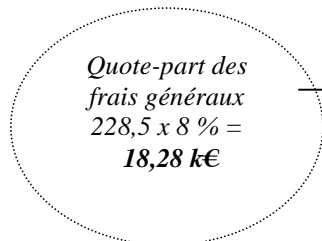
En outre, les sections « locaux » sont réparties en fonction de la surface occupée.

Figure 7 Exemple de refacturation de la prestation Omegaouest

Holding OMEGAOUEST

Filiales du groupe :

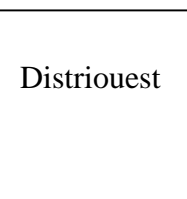
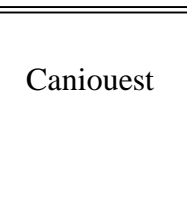
Ressources 2006 :



$(228,5 + 18,28) =$
246,8 k€

Ressources 2006 à refacturer :

$(22\ 700/24\ 820) \times 246,8 = 225,7 \text{ k€}$



Le poste « services extérieurs » de la section analytique 05205 « congrès et séminaires » enregistre une charge budgétée pour 2006 de 228,5 k€ pour la société Omegaouest, soit 246,8 avec la majoration de la quote-part des frais généraux ($228,5 \times 1,08 = 246,8 \text{ k€}$).

Pour cette ressource, seules les sociétés NutriOuest, Caniouest et Distriouest bénéficient de la prestation. La refacturation ne concerne que ces trois sociétés du groupe. Celle-ci utilise le chiffre d'affaires de l'année précédente comme clé de répartition. Le Chiffre d'affaires de NutriOuest en 2005 était de 22 700 k€, sur le total des chiffres d'affaires des trois sociétés concernées de 24 820 K€. La répartition pour NutriOuest se fait donc simplement, de la façon suivante :

Charge à refacturer x (CA société/ CA total), soit : $246,8 \text{ k€} \times (22\ 700/ 24\ 820) = 225,7 \text{ k€}$.

Cette somme de 225,7 k€ apparaîtra ainsi dans le budget 2006 de la société NutriOuest, sous la rubrique services extérieurs, et la section analytique 05205.

En ce qui concerne le budget, chaque société utilise les mêmes sections analytiques. Chaque section analytique a un responsable. Il s'agit d'un responsable de service qui gère le budget de cette section. Le responsable de service peut se voir attribuer la gestion de plusieurs centres analytiques, émanant de sociétés différentes. Le budget n'est pas figé : il est actualisé régulièrement afin d'être proche de la réalité. Cette actualisation est réalisée trimestriellement en fonction des évènements.

La saisie de l'écriture comptable est réalisée sur les comptes de la comptabilité financière ainsi que sur les centres analytiques. Cette ventilation analytique se fait sur les axes 1, 2, voire 3, chacun de ces axes ayant un ou plusieurs centres.

Chaque section analytique fait l'objet d'un budget, établi comme suit :

Budget réel N-2/Budget réel N-1/Budget à allouer/Actualisation/Budget actualisé/Budget réel à la date d'arrêt.

Chaque budget par section est réalisé sur 3 natures de charge : services extérieurs, personnel et amortissements. Ces 3 natures correspondent aux frais généraux.

Tableau 1 Exemple de suivi budgétaire pour 2005 concernant les frais de personnel de la section 05308 « frais de visiteurs médicaux », en k€

Nbre de mois	Noms	Budget au 31/12/2003	Budget au 31/12/2004	Budget 2005	Actualisation	Budget actualisé	Budget réel au 30/04/2005
8	S.G.	6,795	24,095	21,904	-2,16	19,744	1,605

En 2003, le salaire de S.G. (tableau 1) n'est que de 6,795 k€, car il correspond à une période de 4 mois. Le budget actualisé pour 2005 est de 19,744 k€ au lieu de 21,904 k€ prévus initialement. Un congé maternité en 2005 a permis de revoir la prévision budgétaire de son coût salarial : une actualisation à la baisse de 2,16 k€ permet de re-budgéter une somme de $(21,904 \text{ k€} - 2,16 \text{ k€}) = 19,744 \text{ k€}$, correspondent au budget actualisé.

Grâce aux saisies comptables, les sections analytiques sont renseignées, permettant de déterminer les budgets par centre analytique. Ces budgets correspondent à peu près aux budgets par service car il existe des sections (tels que les locaux) qui ne correspondent pas à une unité organisationnelle, et donc à une responsabilité. Le budget est alloué à chaque service en début d'année et actualisé chaque trimestre.

Le contrôle de gestion rencontre les différents responsables de service dès octobre afin de définir avec eux les besoins par service et déterminer ainsi le budget à allouer en début d'année.

L'ensemble de ces données budgétaires est consolidé afin de réaliser le compte de résultat mensuel (marge commerciale, résultat net). Ce compte de résultat mensuel fait l'objet d'un reporting auprès de la direction générale (Annexe A13).

Ce compte de résultat mensuel comporte :

- un chiffre d'affaires de gestion, c'est-à-dire sans considération des éléments comptables (il s'agit du chiffre d'affaires « pur », plus significatif) et d'un chiffre d'affaires comptable qui correspond au chiffre d'affaires du compte de résultat publié ; le chiffre d'affaires de gestion est uniquement constitué des ventes de produits tandis que le chiffre d'affaires comptable intègre tous les comptes comptables de 7 à 709. la différence entre les deux types de chiffre d'affaires correspond donc essentiellement aux ventes de documents et plaquettes à l'export et de frais de port qui n'apparaissent pas dans le chiffre d'affaires de gestion ;
- un chiffre d'affaires comptable groupe : il correspond au chiffre d'affaires de la société (par exemple NutriOuest) réalisé avec les autres sociétés du groupe (chiffre d'affaires intra-groupe) ;
- un chiffre d'affaires « consolidé » : c'est la part du chiffre d'affaires de la société dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe. C'est-à-dire le chiffre d'affaires de la société réalisé à l'extérieur du groupe.

3) Calcul des coûts

Chaque produit commercialisé par la société fait l'objet d'une fiche de « prix de revient ». Il s'agit en fait d'un abus de langage, car la société ne calcule que le coût d'achat de chaque produit.

Les achats : matières premières, emballages, étui, transport, sont enregistrés dans la section analytique 02, puis par produit. Par exemple, la section 02019 concerne l'achat du produit « Santé Plus ». Il s'agit de charges directes correspondant au coût d'achat total.

Ce calcul est effectué trimestriellement. Chaque réception de produits, c'est-à-dire chaque numéro de lot de production fait l'objet d'un calcul de coût d'achat appelé fiche de « prix de revient ». Ces fiches intègrent également les pertes éventuelles.

Le contrôle de gestion calcule les coûts d'achat pour suivre les coûts (vérifier les variations importantes), ainsi que pour le service approvisionnements, ce qui lui permet de facturer au fournisseur les pertes lorsqu'elles sont importantes.

Les marges sont calculées deux fois par an et par produit, car l'inventaire des stocks est réalisé deux fois : une au 30 juin et une au 31 décembre. Au sein de l'entreprise, le calcul des marges se fait par secteur : VPC (vente par correspondance)/export/pharmacie. NutriOuest a distingué ces trois secteurs d'activité car ils correspondent à des stratégies différentes :

- VPC + mailing : ventes destinées aux particuliers
- Export : ventes destinées aux grossistes qui redistribuent ensuite les produits dans leur pays
- Pharmacie : ventes destinées aux pharmacies. NutriOuest développe un partenariat avec les pharmacies en les sensibilisant à la micro-nutrition. Ce créneau est en développement.

À l'heure actuelle, c'est la direction commerciale qui fixe les prix de vente, et fixe elle-même les marges sur coût d'achat pour chaque produit.

Le système d'information économique est constitué du système de coût qui, on l'a vu, reste simple, et du système d'information commerciale, la GRC (Gestion de la relation clients).

B) Le système d'information commerciale

1) Définition

La GRC (Gestion de la Relation Clients) ou CRM (*Customer Relationship Management*) – par la suite, nous utiliserons les deux termes indifféremment – est un outil visant à maîtriser la relation client. Selon BROWN, le CRM consiste à utiliser des techniques marketing déjà existantes : marketing relationnel, relation « one to one », désintermédiation, mais au niveau de l'ensemble des clients. Il s'agit de créer une relation privilégiée et personnalisée pour chaque client (BROWN 2001).

L'ambition du CRM est d'accroître les profits en procurant à l'entreprise une croissance durable de son chiffre d'affaires. Cette croissance du chiffre d'affaires et des marges provient d'une réduction des coûts des contacts permise par le CRM, mais aussi une fidélisation accrue (AUBERT et RAY 2004).

Pour d'autres auteurs, le CRM est la capacité à construire une relation durable et rentable avec les meilleurs clients (LEFEBURE et VENTURI 2005) ; pour d'autres, il s'agit d'une stratégie, c'est-à-dire d'un ensemble d'activités qu'une entreprise met en place pour confirmer et traduire sa stratégie clients, en se focalisant sur l'identification, la fixation des priorités et la mise en place de nouvelles capacités et pratiques d'approches du client visant à améliorer les opérations et la rentabilité par segment (MOSES, 2005).

Pour LECONTE, MOURRAIN et al. (2006), il faut en réalité réunir quatre CRM : **Le CRM analytique** : processus interne à l'entreprise. Il s'agit de connaître chaque client : son comportement, ses attentes et ses besoins ; **Le CRM opérationnel** : il s'agit de développer les réponses possibles. Notamment construire les relations de proximité ; le **CRM procédural** : des compétences marketing sont nécessaires pour mettre en œuvre les solutions et le **CRM collaboratif** : il ne s'agit pas d'une politique exclusivement marketing. Il faut construire une compétence transverse, réaliser une réingénierie de l'entreprise étendue.

Au-delà de toutes ces définitions, il convient de se pencher sur le CRM chez NutriOuest. Il nous paraît important de proposer une description du CRM comme outil contribuant à piloter un système d'information commerciale. Nous reviendrons plus tard sur l'utilisation stratégique du CRM au sein de l'entreprise.

2) *L'outil GRC chez NutriOuest*

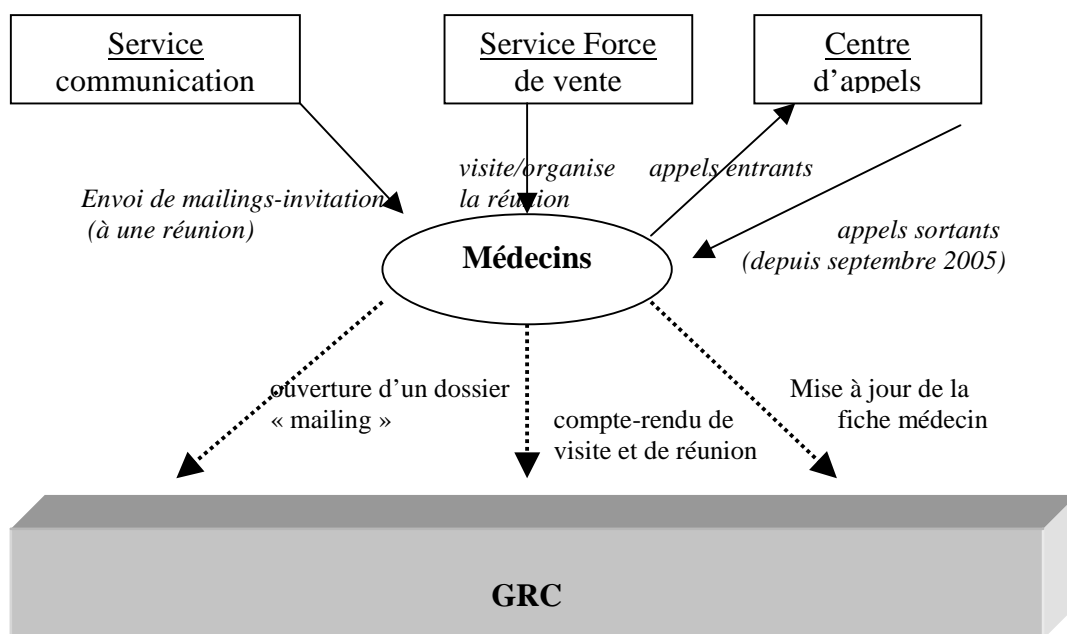
L'entreprise dispose du module GRC de CEGID. L'intérêt de la GRC pour le centre d'appels est la gestion administrative des actions et l'alimentation de la base. La GRC permet de vérifier les informations d'un médecin lorsque celui-ci contacte l'entreprise. Elle permet aussi d'informer le client et de l'orienter vers une pharmacie partenaire.

À l'heure actuelle, la GRC est surtout développée pour la partie « médecins ».

- Le domaine d'activité « médecins » :

La GRC permet de gérer les inscriptions (gestion des participants, réservation des salles, etc.) à des séminaires de formation proposés par NutriOuest. Chaque contact avec un médecin entraîne une entrée d'information dans la GRC, comme l'illustre la figure 8. Par exemple, suite à l'envoi d'une invitation à une formation à un médecin, un dossier « réponse à un mailing » est créé dans la GRC. On inscrit le médecin à la formation, puis on lui envoie une confirmation d'inscription. L'entrée de ces données dans la GRC permet d'informer les trois axes de la comptabilité analytique.

Figure 8 La base "médecins" de la GRC



Le logiciel de gestion commerciale permet, en outre, de savoir quel médecin a conseillé tel ou tel particulier. L'intérêt de la GRC réside dans le suivi et la connaissance du client : grâce à cet outil, NutriOuest connaît les spécificités, domaines de compétences, volume de conseil (type A, B, C, D ou autre : qui indique le volume de prescription des produits NutriOuest, A étant la catégorie de médecins prescrivant le plus de produits NutriOuest), le niveau de potentialité (un C pouvant devenir un A) de chaque médecin. Cette connaissance fine permet d'assurer une segmentation des formations proposées et fournit une aide précieuse au commercial « terrain ».

La segmentation de la clientèle devient ainsi une nécessité impérieuse d'autant plus que le CRM implique de bâtir une relation durable avec les meilleurs clients de l'entreprise (LEFÉBURE et VENTURI, 2005). Nous reviendrons ultérieurement sur ce concept.

Tous les médecins inscrits à une formation dans la base (présents et absents) sont visités par la force de vente dix semaines après la formation ou réunion. Le centre d'appels sortant mis en place en septembre 2005 assure la relance des médecins non inscrits, avec l'envoi d'un mailing. Les confirmations d'inscription sont envoyées à tous les médecins inscrits et au conférencier. Tous les vendredis, la liste des inscrits sur un mois et demi est envoyée à la force de vente et aux sociétés régionales. Deux mois avant la réunion, un mailing est envoyé aux médecins de la ville où se situe la réunion. Mailing national, mailing local puis phoning constituent la chaîne de contact des médecins.

Lorsqu'un médecin appelle la société, sa fiche s'ouvre sur le poste : cette fiche répertorie toutes ses actions. Par contre, le temps d'appel et le type d'appel ne sont pas enregistrés. Chaque nouveau médecin fait l'objet d'une fiche où l'on enregistre ses coordonnées, sa zone commerciale (c'est-à-dire une société régionale). Une force de vente et un code lui sont ensuite affectés. On retrouvera ce même code lors de la commande d'un particulier. En effet, lors de sa commande, l'opératrice lui demande par quel médecin il a été conseillé.

Un ensemble d'informations relatives au médecin (zone « tarif médecin », spécialités (neurologue, acupuncteur, etc.), domaines de prescription,...) sont saisies dans la base. La zone « informations complémentaires » dans la GRC pour les médecins est en cours de développement.

Les deux canaux de distribution stratégiques de NutriOuest sont la DPC (Distribution par correspondance) destinée aux particuliers et par l'intermédiaire des médecins et des pharmacies. Bien que les médecins restent le canal privilégié de NutriOuest (ils assurent indirectement près de 70 % du chiffre d'affaires), l'évolution du marché des compléments alimentaires a poussé l'entreprise à développer le secteur Pharmacies.

- Le canal « pharmacies » :

La GRC permet un suivi commercial des pharmacies partenaires. On compte environ 420 pharmacies partenaires de NutriOuest en 2007. Ces pharmacies partenaires doivent présenter une vitrine des produits NutriOuest : pour les motiver, l'entreprise leur verse des rétributions financières et des remises sur les produits. Ce partenariat s'est développé récemment. La force de vente les visite une fois par mois.

La GRC permet de savoir quelle pharmacie a suivi la formation et ses caractéristiques : on établit dans la GRC une « store check » qui est une sorte de carte d'identité de chaque pharmacie et qui indique son profil, son potentiel, son espace parapharmacie, la hauteur des rayons NutriOuest (yeux, mains hautes), le nombre de mètres linéaires NutriOuest, le type de ventes, ... Cette « store check » est alimentée et actualisée régulièrement grâce aux rapports de visite des commerciaux qui visitent régulièrement les pharmacies.

Ces diverses données permettent de dresser le profil de chaque pharmacie et son potentiel, informations utiles pour le commercial. Mais ces données permettent également de réaliser une classification des pharmacies ; ce qui permet de proposer des animations commerciales, des formations spécifiques à chaque pharmacie. De même, grâce à l'historique des ventes, l'entreprise connaît les produits les plus vendus par chaque pharmacie.

Les pharmacies sont toujours informées des nouveaux produits NutriOuest par les commerciaux grâce aux opérations de dégustation ou d'échantillons. Cependant, la GRC ne permet pas de connaître le coût de la PLV (Publicité sur le lieu de vente)/marchandisage par pharmacie.

- Le domaine d'activité « consommateurs » :

Après l'achat par le client de produits NutriOuest, l'entreprise lui envoie un mailing le sensibilisant sur une thématique (par exemple, les antioxydants) ; néanmoins, elle n'utilise pas de mailing pour ré-achat (type VPC traditionnel). En effet, la stratégie de NutriOuest est basée sur le conseil médicalisé et donc chaque achat du client doit avoir fait l'objet d'un conseil médical. L'objectif de NutriOuest est que chaque achat fasse l'objet d'un contact médecin ; mais ce n'est pas toujours le cas.

Les mailings envoyés aux clients sont des mailings informatifs. Pour l'entreprise, le client doit rester sensibilisé à la micro-nutrition. Ce qui explique l'absence des produits NutriOuest en GMS (grande et moyenne surface). NutriOuest exploite donc un marché de niches basé sur une stratégie de différenciation (PORTER 1999).

Un mailing tous les deux mois est envoyé aux clients type A, B ou C (en fonction du volume d'achat). La segmentation des consommateurs est uniquement faite sur la base du rythme d'achat. Ce qui confirme la faiblesse de la segmentation de la clientèle qui ne permet pas d'exploiter pleinement les avantages du CRM.

Enfin, tous les nouveaux clients ayant commandé une fois reçoivent un mailing car quasiment tous ces nouveaux clients renouvellent leur supplémentation (le médecin leur prescrit généralement un renouvellement). Le rythme de nouveaux clients est de l'ordre de 5 000 par mois. NutriOuest a récemment mis en place un journal trimestriel sur la vie de l'entreprise destiné aux clients particuliers : informations sur la micro-nutrition, choix des ingrédients... ainsi qu'un autre journal aux pharmacies. L'objectif étant d'entretenir la relation avec les clients.

Après cette présentation du système d'information commerciale et financière de l'entreprise, il convient de présenter les composantes de la valeur pour le client, dans le secteur de la micronutrition d'une part, et dans le cas de l'entreprise NutriOuest d'autre part afin de compléter la description de l'environnement de l'entreprise.

Section 3 La valeur : aspects spécifiques au marché de la micronutrition

Rappelons ici que la thèse est basée sur l'articulation entre les coûts et la valeur des clients du point de vue de l'entreprise. Il nous semble néanmoins important de cerner les spécificités de la valeur du point de vue du client de la micronutrition.

Les compléments alimentaires et aliments santé cherchent à satisfaire diverses composantes de la valeur : en particulier, celle relative à la sécurité, notamment en matière de santé. Ainsi, les produits de compléments alimentaires proposent des solutions adaptées en fonction des pathologies, notamment en ce qui concerne les affections bénignes telles que rhumes, toux, états grippaux, fatigue, insomnie, douleurs, digestion, allergies et constipation.

La composante de la valeur liée à la connaissance est stimulée par le PNNS (Programme National Nutrition Santé) « Manger moins gras, moins sucré, moins salé... , consommer 5 fruits et légumes par jour ... » qui sensibilise les Français à l'intérêt de faire attention à leur santé pour prévenir les risques de maladie. Selon le rapport Colomb⁴⁰ sur la situation de l'automédication en France, les Français se soignent de plus en plus seuls pour les pathologies bénignes.

40 Le rapport Colomb 2006 « Situation de l'automédication en France et perspectives d'évolution » est le résultat d'une demande de réflexion sur les conditions de développement du secteur de l'automédication en France, du Ministre de la santé.

Par exemple, trois médicaments sur quatre sont achetés en automédication pour le traitement du rhume ou de la grippe, un sur deux pour la diarrhée. Les seniors de plus en plus nombreux ont des attentes fortes en terme de qualité de vie : ils souhaitent limiter les troubles liés au vieillissement. Les Français sont de plus en plus sensibles à la naturalité.

Selon une enquête du cabinet de conseil et d'études de marché DAFSA réalisée en septembre 2006, les composantes de la valeur attendue par les consommateurs de compléments alimentaires sont la composition du produit explicitée sur le packaging (répondant au besoin de réduction des risques), le gage de sérieux, l'efficacité rapidement constatée, la notice détaillée, la praticité de l'emballage gélules, comprimés ou capsules, le prix perçu comme abordable, la fabrication locale, la naturalité des ingrédients (plantes, absence d'OGM, absence d'allergènes) et la relation de proximité avec la marque ou le laboratoire.

L'étude exploratoire réalisée par ARTS-CHISS et GUILLON (2003) confirme l'enquête du cabinet de conseil. En effet, pour ce type de produits, les acheteurs recherchent des bénéfices psychologiques. En outre, la composante de la valeur assurant une réduction des risques est importante dans ce type de marché. Ainsi, « dans un univers flou de catégories, comme le marché de l'alimentation en général, les consommateurs semblent davantage faire confiance aux garanties analytiques que synthétiques. Ils veulent du concret, des données objectives. »⁴¹ Quatre bénéfices essentiels ont été identifiés : l'équilibre-santé, répondant à des besoins de protection de la santé ; le goût et la sécurité ; fitness et nature et nature et tradition (ARTS-CHISS et GUILLON 2003).

Le consommateur cherche une alternative aux médicaments déremboursés et se préoccupe de sa santé. Ce qui le pousse à prendre en charge sa santé. Les produits/services contribuent à cette responsabilisation du consommateur. NutriOuest, en incitant les consommateurs à consulter leur prescripteur, participe ainsi à cette démarche, en proposant un attribut de valeur relatif à la santé et la responsabilisation, formalisé par son réseau de prescripteurs formés à la micronutrition. Il s'agit d'inciter les clients à revenir vers leur prescripteur pour motiver leur attitude responsable vis-à-vis de leur santé.

⁴¹ P.22

Section 4 La valeur pour les clients de l'entreprise

Au niveau de l'entreprise, les compléments alimentaires remplissent diverses fonctions qui répondent à des dimensions de la valeur de consommation. D'après une étude marketing réalisée en avril 2007 par l'entreprise, la valeur utilitaire est portée par les produits qui répondent à une pathologie identifiée en amont par le prescripteur ; elle permet d'atténuer ou de supprimer la gêne occasionnée par cette pathologie. L'offre est également porteuse de valeur de connaissance : l'entreprise vend un panier d'attributs, dont le produit est l'attribut tangible porteur de prix, mais n'est pas l'élément central. Le conseil médicalisé, attribut fondamental de ce panier, correspond à la valeur de connaissance : connaissance de soi, de son corps et de ses maux. La stimulation expérientielle est également présente dans ce panier : certains produits répondent à un désir d'expérience ; les produits bio et le goût, etc.. De même en ce qui concerne l'expression de soi : le désir d'avoir un corps en bonne santé (anti-vieillesse, anti-obésité), en rapport avec ses propres valeurs (protection de l'environnement avec les produits bio (Gamme Diétéouest)).

Les sacrifices consentis par le consommateur final sont constitués des sacrifices monétaires liés à l'achat des produits, soit en officine pharmaceutique, soit par la VPC. Les sacrifices temporels sont liés à la recherche d'un prescripteur sensible aux problématiques de la micronutrition et aliments santé. D'où l'intérêt pour l'entreprise de développer un réseau de prescripteurs compétents et également de densifier ce réseau sur tout le territoire. L'offre de l'entreprise cherche à réduire les risques « perçus » pour le client, ce qui contribue à accroître la valeur perçue. Les aspects réglementaires des produits et la nécessité d'obtenir l'accord de AFSSA pour toute allégation sur un produit participent de cette logique de réduction des risques « perçus ».

Le développement des ALD (affections longue durée), lié notamment au vieillissement, a contribué au développement de la recherche de solutions alternatives sans effets secondaires pour les consommateurs. De même, les consommateurs sont en recherche de valeurs écologiques, de naturalité et de critères de « rassurance » (normes et certification). Face à cette dimension de la valeur en termes de réduction des risques, l'entreprise a élaboré une réponse consistant à développer le label bio – au travers notamment de sa marque Diétéouest –, la certification, le respect de la réglementation AFSSA, et à mailler le territoire par un réseau de prescripteurs constituant une caution médicale pour le client final.

La valeur pour le client ne concerne pas uniquement le consommateur final, mais également les professionnels de la santé et les grossistes à l'export.

En ce qui concerne les médecins généralistes, ils souhaitent s'orienter de plus en plus vers de nouvelles pratiques au premier rang desquelles le conseil alimentaire. Ce qui s'exprime par un besoin de connaissances sur les thématiques liées à la micronutrition et à la phytothérapie. L'entreprise, par son offre de formation médicale, répond à cette composante de la valeur : besoin de connaissance. L'entreprise cherche ainsi à leur proposer un portefeuille de formations adaptées à leur pratique pour continuer à faire évoluer leur savoir-faire en consultation et dans d'autres domaines (biologie), en fonction de leur choix.

Pour les spécialistes, il s'agit de proposer des attributs de valeur visant à avoir la caution d'un leader d'opinion, porter les « valeurs » de l'entreprise et faciliter l'échange avec les généralistes du secteur.

Pour ce qui est des clients pharmaceutiques, ils cherchent à se différencier par le conseil et recherchent des laboratoires à forte notoriété et caution médicale. Il s'agit alors de répondre à la valeur attendue sur les points suivants : une innovation produit régulière avec des informations sur lieux de ventes, un positionnement différencié (allégations santé spécifique), une gamme ciblée sur les indications OTC (*Over the Counter*, c'est-à-dire médicaments sans ordonnance), des plans merchandising. Dans ce dernier cas, la pharmacie est sensible à la communication sur l'identité de la marque et les forces différenciantes ainsi que sur le balisage des rayons (promesse produits).

En outre, la formation des équipes officinales aux produits, les conditions commerciales attractives (marge produit et niveau de prix de vente), avec notamment des conditions de reprises des produits dont la DLUO (Date limite d'utilisation optimale) arrive au terme de sa maturité, le respect de la saisonnalité des produits et la possibilité de limiter le stockage des produits à l'officine font également partie du panier d'attributs porteurs de valeur pour la pharmacie.

Pour les clients à l'export, il s'agit de proposer une offre satisfaisante à la demande de valeur spécifique de ce type de clientèle. En l'occurrence, un des attributs physiques fondamentaux pour un distributeur export est la présence d'un étiquetage qui réponde aux exigences réglementaires spécifiques du pays correspondant (notamment en termes d'allégations). En outre une étude clinique sur les produits phares, un positionnement élevé en termes de part de marché en officine (TOP 50 au classement IMS, IMS Health étant un cabinet de marketing spécialisé dans le domaine de la santé) sont des attributs importants dans l'offre de l'entreprise.

Les distributeurs sont également sensibles à la notoriété de l'entreprise, notamment afin de tirer profit d'être une marque historique, pionnière dans son domaine.

Notons qu'il est nécessaire d'éviter une dissonance entre les signaux de valeur et la valeur réellement créée : en effet, des signaux de valeur, sans contrepartie réelle, risquent de séduire, dans un premier temps les clients, mais une phase de déception entraînera inévitablement une fuite et donc une réduction de la fidélisation. La valeur créée par l'entreprise – les attributs du produit-service – peut être différente de la valeur perçue, ne serait-ce que par l'action des signaux de valeur qui modifient la perception du client. Il convient ici de préciser que le système de comptabilité de gestion a pour objectif de mesurer la valeur créée, non la valeur perçue (MALLERET 2006).

Pour l'entreprise NutriOuest, l'absence de publicité média s'explique par le choix stratégique lié au concept de conseil médicalisé, interdisant toute diffusion de masse, notamment via la grande distribution. Sa communication se fait essentiellement par deux médiums : des campagnes de sensibilisation à la micro-nutrition auprès du grand public réalisées par la Fondation de l'entreprise notamment. Et des campagnes de marketing direct – envoi de mailing aux consommateurs – mettant en avant les produits de l'entreprise répondant à une pathologie dans le cadre de thématique régulière.

Mais, au-delà des signaux de valeur, ces communications organisées par l'entreprise (et ses satellites associatifs) constituent un attribut de valeur pour le client. En effet, elles contribuent à accroître sa connaissance sur la micronutrition et la phytothérapie. Or le désir de connaissance (de son corps, de soi...), l'estime de soi constituent une des composantes de la valeur de consommation.

Au-delà des aspects pratiques d'évaluation de la valeur, la valeur pour l'entreprise et la valeur pour le client sont réciproquement interdépendantes. En effet, une meilleure valeur pour le client, qui accroît la durée de sa relation avec l'entreprise, signifie en retour une meilleure valeur pour celle-ci : la fidélisation des clients a un effet certain sur les profits de l'entreprise (REICHHELD 1996). L'auteur a ainsi formalisé cette interdépendance au travers d'outils de mesure des flux jumelés de la valeur.⁴²

C'est dans le cadre de ce système d'information de l'entreprise et des aspects spécifiques de la valeur, que notre recherche intervient. La valeur pour le client est une notion très difficile à cerner pour l'entreprise, du fait de son caractère contextué et évolutif (MEYSSONNIER et GOUREAUX 2009) dans le domaine de la micro-nutrition et de la phytothérapie, et de la particularité des marchés à prescription. Après avoir identifié les concepts théoriques autour de la valeur, examinons les enjeux pratiques pour l'entreprise NutriOuest. La valeur du point de vue de l'entreprise a pu être expérimentée dans une première phase. Notre objectif est, dans un premier temps, de mettre en place une comptabilité par activités : la première étape consiste à établir une cartographie des activités de l'entreprise.

⁴² Ce point est traité au chapitre 5.

Chapitre 3 Description du processus d'identification des activités et des processus

Cette étape s'est appuyée sur une démarche couramment utilisée dans la littérature, le processus Bottom-up : réalisation des entretiens auprès des acteurs, validation par ces mêmes acteurs et par la direction générale, information aux acteurs.

Les étapes clés ont suivi le planning suivant :

- Septembre 2005 : Définition des objectifs, des recommandations et du périmètre d'audit avec la direction générale ;
- Septembre – décembre 2005 : phase d'entretien auprès des différents services ;
- Mars – avril 2006 : mise en évidence de la carte des activités de l'organisation ; validation de la liste des processus et des inducteurs.

Section 1 La phase des entretiens

1 - Objectif de cette étape

Après une présentation du chercheur par l'entreprise (Annexe A14), il s'agit très clairement de rencontrer l'ensemble des acteurs afin d'obtenir une vision complète du fonctionnement de l'organisation. Ces entretiens débouchent ainsi sur une radioscopie complète de l'entreprise, celle-ci étant indispensable pour mettre en œuvre l'analyse par les activités et les processus.

Il convient de définir l'activité. Pour PORTER (1999), dans le cadre de la chaîne de valeur, l'entreprise est composée d'activités principales et d'activités de soutien. Les activités principales sont essentiellement celles qui participent directement au processus de production : logistique externe, production, logistique interne, commercialisation et vente, et service. Quant aux activités de soutien, il s'agit d'activités liées à l'infrastructure de la firme, la gestion des ressources humaines, le développement technologique et les approvisionnements.

LORINO (1993) distingue les activités de conception, de réalisation et de maintenance. Même si ces visions constituent des outils pertinents d'analyse de la firme, nous adopterons le point de vue de MEVELLEC (1990) : l'activité est ce que l'entreprise aura considéré comme telle. Les entretiens auprès des différents acteurs ne sont pas orientés par le chercheur pour ne pas influencer l'interviewé. Ce dernier exprime sa propre vision de ses activités. Un retraitement éventuel pouvant avoir lieu pour affiner cette vision. Nous ne voulions pas enfermer l'entreprise dans un schéma d'activités pré-défini, mais apporter une souplesse au modèle, ceci afin de relier les activités aux objectifs stratégiques de l'entreprise. La définition des activités résulte du décodage du fonctionnement de l'organisation (MEVELLEC 1990; ALCOUFFE et MALLERET 2004).

Cette étape s'est principalement déroulée de septembre à décembre 2005.

2 - Méthodologie suivie

S'agissant d'une recherche intervention, notre travail d'investigation au sein de l'organisation a été réalisé en collaboration avec le contrôleur de gestion de l'entreprise : en effet, certains entretiens ont été menés en binôme – le contrôleur de gestion et le chercheur –, ceci, afin de bénéficier d'une synergie de compétences. Le contrôleur de gestion par sa connaissance de l'organisation, apporte au chercheur cette connaissance. Ce dernier apporte au sein du binôme sa maîtrise de la méthodologie scientifique. Cette façon de mener les entretiens a permis un enrichissement mutuel, une co-formation et une garantie pour le chercheur car la présence du contrôleur de gestion limite les risques d'interprétation des activités, risque non-négligeable à cette étape.

En outre, nous avons élaboré une méthodologie afin de mener de manière pertinente les entretiens. Un travail préalable au sein du laboratoire a été nécessaire afin de mettre en place un guide d'entretien (Annexe A15).

Cet outil méthodologique insistait sur les points suivants :

- Identification :

Il s'agit de décrire le service concerné.

- Connaissance du périmètre d'activités :

Cette rubrique vise à délimiter les principales responsabilités du service, notamment budgétaires, de décrire le pouvoir d'engagement de la personne interviewée, l'organigramme (effectifs, niveaux hiérarchiques, rattachement, équipement, surface, informatique).

- Recherche des activités :

Cette partie concerne la description précise du travail et des tâches accomplies : à chaque entretien, nous procédions à une première synthèse en accord avec l'interlocuteur et examinons les activités marginales ou considérées comme telles.

- Recherche des facteurs de causalité :

Il s'agit ici d'examiner les productions des activités d'une part, et les relations clients-fournisseurs d'autre part.

- Analyse des dysfonctionnements :

Cette partie permet d'identifier les dysfonctionnements entraînant la consommation de ressources : les dysfonctionnements internes liés aux ressources utilisées et les dysfonctionnements propagés. De plus, il s'agissait d'identifier les facteurs de consommation de ressources liés à aux clients, satisfaits ou non et se traduisant alors en réclamations.

L'ensemble des services a été interviewé : direction générale, direction commerciale, service marketing/communication, service commercial Pharmacies, direction scientifique, direction médicale, service recherche et développement, service relations institutionnelles, département export et service événementiel situés sur le site parisien ; centres d'appels médecins, pharmaciens et consommateurs, centre d'appels sortant, service force de vente, logistique et expédition, informatique, personnel, hygiène et sécurité, comptabilité/contrôle de gestion, juridique, accueil/secrétariat, approvisionnements, qualité, situés en province.

Pour les départements de taille importante, nous avons interrogé d'autres acteurs impliqués, en plus du chef de service. Au total, nous avons conduit 31 entretiens.

3 - Déroulement des entretiens

À la suite des entretiens menés sur les deux sites de l'entreprise (Paris et province), une première synthèse a été effectuée permettant de disposer d'une première liste d'activités, des possibilités de mesure de la production de chaque activité identifiée ainsi que leurs dysfonctionnements majeurs (Annexe A16 et A17).

À partir de cette première synthèse, nous avons pu retravailler les activités en proposant des regroupements facilitant l'analyse. La version brute et la version retravaillée ont ensuite été transmises à l'ensemble des interlocuteurs, pour validation.

Il s'agit d'un processus itératif et parfois long où les acteurs ont suscité de nombreuses questions (Annexe A18). On trouvera ci-après le cas du centre d'appels sortants et celui du centre d'appels consommateurs. Ces deux cas illustrent la variété des situations rencontrées.

Tableau 2 Extrait du compte-rendu d'entretien du centre d'appels sortants

Compte rendu d'entretien

Date : 31 janvier 2006

Identification :

Service : Centre d'appels sortant

Personne interviewée : A.G. (surface de son bureau : 19,44 m²)

Rôle au sein du service : Chef de service

Nombre de personnes composant l'unité : le centre d'appels sortant est composé de trois permanents et trois vacataires (intérimaires ou CDD)

- connaissance du périmètre d'activités :

L'activité consiste à émettre des appels pour inciter les médecins à venir aux réunions d'information.

Horaire de ce centre d'appels : 8h30 à 12h30 et 13h30 à 17h 30

Les responsabilités budgétaires : Pas de section analytique spécifique ; le service est rattaché à la section analytique département « médecin ».

Les équipements : à l'heure actuelle, le centre d'appels sortant utilise les mêmes outils que les autres départements (pas d'achats spécifiques) ; les seuls achats ont été les achats de licences « Agent ».

Surface occupée par le département : environ 40 m².

Pouvoir d'engagement : large en ce qui concerne l'équipement

Rattachement hiérarchique : Une animatrice fonctionnelle, deux téléprospecteurs et trois vacataires.

- recherche des activités :
 - a) **Émission d'appels** : les appels concernent uniquement les médecins ; pour l'instant pas de saisie dans la GRC mais sur Excel. Ensuite cela est ressaisit dans la GRC. Chaque téléacteur émet environ 80 appels par jour.
 - b) **Réception d'appels** : un téléprospecteur appelant un médecin et laissant un message sur la boîte vocale du médecin ; ce dernier le rappelle. Cela reste marginal. (environ 7 à 8 appels entrants par jour)
 - c) **Traitement administratif** : saisie des comptes-rendus de visite des forces de vente dans la GRC. (Afin de varier l'activité pour que les agents ne fassent pas que des appels sortants).

(Animatrice = activité support au centre d'appels sortants : gestion des compétences, formation des agents, organisation du service, tenue de statistiques,...)

.../...

Le compte-rendu d'entretien relatif au centre d'appels sortant (tableau 2) n'a pas subi de retraitement puisque nous avons retenu la même liste d'activités. Ainsi, nous avons retenu la liste des activités figurant dans le tableau 3.

Tableau 3 Liste des activités du centre d'appels sortants

<u>Centre d'appels sortants</u>
- Émettre des appels en direction des médecins ;
- Réceptionner des appels suite aux appels sortants ;
- Saisir les comptes-rendus de visite.

Tableau 4 Extrait du compte-rendu d'entretien avec le centre d'appels consommateurs

<u>Compte rendu d'entretien</u>
Date : 9 septembre 2005
<u>Identification :</u>
Service : Service clients
Personne interviewée : A.G. (surface de son bureau : 19,44 m ²)
Rôle au sein du service : Chef de service
Nombre de personnes composant l'unité : le service est composé de 6 départements ; le département consommateurs occupe une surface de 70,3 m ² .
<ul style="list-style-type: none">• <u>connaissance du périmètre d'activités :</u>
Ce département a une capacité de douze personnes, mais il y a en permanence dix salariés opérationnels, c'est-à-dire dix téléopératrices et une animatrice.
L'activité consiste en l'administration des ventes et le centre d'appels : réception des appels émanant de particuliers.
Horaire de ce département : 8h00 à 19h00 sans interruption du lundi au vendredi et samedi matin : 7H30 à 12H30.
Les responsabilités budgétaires : la section analytique couverte est 06301 : « logistique clients consommateurs »

Les équipements : un ordinateur complet par téléopératrice, un poste téléphonique et un casque, des licences informatiques par poste : une licence CEGID, pack office, licence agent (permet la connexion dans le système du centre d'appels, une licence CCA (permet d'utiliser le téléphone via le PC) ; un bureau complet (chaise, plateau, fournitures) par agent, grosses boîtes d'archivage et fournitures bureautiques.

Pouvoir d'engagement : large en ce qui concerne l'équipement

Le chef de service a autorité pour accorder des remises aux clients, ainsi que des cadeaux ou remboursements.

- recherche des activités :

L'ensemble des activités est réalisé de manière simultanée et non de manière séquentielle, car le salarié est toujours interrompu par les appels téléphoniques.

- Réponses aux appels téléphoniques :** c'est l'activité principale. En moyenne un appel téléphonique dure de 2 à 2mn30. les raisons des appels téléphoniques :
 - une commande : saisie informatique (voir l'activité correspondante)
 - conseils : les appels sont plus longs, les consommateurs demandent des renseignements sur le produit.
 - Réclamation du client : on prend en note sur informatique le motif, et la réclamation sera gérée plus tard, en globalisant le traitement des réclamations par une personne, ce qui permet un gain de temps.
 - Appels de transferts aux autres services : on recherche l'interlocuteur. S'il n'est pas à son bureau, on traite l'appel ce qui génère une consommation de temps pour la téléopératrice.
- Saisie des commandes téléphoniques et postales sur informatique :** en moyenne 90 à 100 pièces saisies par personne et par jour. C'est aussi l'activité principale du département consommateurs. Suite au bon de commande, saisi sur informatique, la téléopératrice crée une fiche client s'il s'agit d'un nouveau client puis saisit la commande (il peut exister des différences entre le bon de commande et le règlement, du fait des avoirs ou reste dû). Les paiements se font comptant, sauf rares exceptions.
En moyenne, la saisie des commandes consomme 5 heures par jour et par personne.
- Dépouillement du courrier :** deux heures de dépouillement en moyenne par jour avec 3 personnes. Il s'agit du courrier de toute l'entreprise, et pas uniquement du service consommateurs. L'activité consiste à recevoir toutes les enveloppes de l'entreprise : un tri par service est effectué. Pour les enveloppes T ou standards (pour lesquels on ne connaît pas le service destinataire), on dépouille ces enveloppes puis un tri est effectué par service (activité consommatrice de temps).
Pour les courriers « bons de commandes », un dépouillement est effectué : on surligne au fluo tous les produits commandés par le client ainsi que les éléments importants qui faciliteront la saisie informatique par la téléopératrice, une vérification est effectuée (adresse correcte, etc.), puis un tri afin de faciliter ensuite le travail de facturation.
- Comptabilisation des chèques sur CEGID :** on passe les chèques dans une machine spécifique, on édite un bordereau de saisie par opératrice (la vérification étant faite par le service Comptabilité).

- e) **Gestion des refus de commande (refus sur l'initiative de l'entreprise)** : l'activité consiste à comprendre le refus de commande, établir un courrier ou un appel au client et mise sous enveloppe, création d'une fiche client s'il n'existait pas ou mise à jour de sa fiche ; on notifie sur sa fiche la cause du refus de commande (plusieurs raisons : bon de commande vierge, bon de commande non accompagné du règlement, etc.).
- f) **Gestion des demandes de documents** : création d'un fichier client s'il n'existait pas, renseigner sa fiche : mise à jour, établissement d'un courrier et mise sous pli. C'est l'appel téléphonique qui génère cette demande de documents. Il y a 50 courriers de demande de documents par jour. Cette activité comporte beaucoup de manipulations consommatrices de temps : aller chercher les fournitures : enveloppes, bons de commande, imprimés de factures. Une fois la gestion administrative effectuée, il faut ensuite aller chercher les livrets (document demandé par le client) qui se trouvent à l'entrepôt, effectuer une mise sous pli puis redescendre les enveloppes pour expédition.
- g) **Gestion des réclamations** : Cette activité mobilise tout le personnel du département consommateurs. Plusieurs types de réclamation :
- liée à l'activité de l'entreprise : erreur de saisie de la commande, erreur de préparation de la commande (lié au service expédition)
 - liée aux délais de livraison de La Poste
 - liée à la qualité de produits : produits défectueux, aspect gustatif, effets secondaires non désirés, etc.
- Ces réclamations nécessitent une compréhension du motif de la réclamation et la mise en œuvre d'une action correctrice (ou un conseil médicalisé en réorientant le consommateur vers le médecin de l'entreprise). Pour l'action correctrice : saisie de pièce (facture) et réexpédition du colis, dans la majorité des cas. En effet, il s'agit très souvent de manque de produit ou d'erreur de colis, nécessitant une réexpédition de colis). Pour les réclamations liées aux retards de La Poste, on recherche sur Internet le suivi du colis (tous les colis sont envoyés en colissimo suivi) et on informe le client de l'état de son expédition (en cours de cheminement, par exemple). Si le délai de La Poste est trop long et que celle-ci certifie que le colis a bien été envoyé, on demande au client de rédiger sur l'honneur qu'il n'a jamais reçu son colis. Grâce à cette déclaration sur l'honneur, on demande à La Poste un remboursement partiel de la valeur du colis. Le chef de service pense que cette action n'est pas rentable au regard du temps consommé par toutes les démarches, mais que cette action est indispensable par principe.
- En ce qui concerne les colis perdus, on renvoie systématiquement un nouveau colis client puis on envoie une plainte à La Poste.
- h) **Gestion des retours colis** : le service « expédition » analyse les colis retournés et le service consommateurs se charge de la partie commerciale. On analyse le motif du retour :
- s'il s'agit d'un retour attendu par l'entreprise (le client en avait informé l'entreprise) : une mise à jour de la fiche client est effectuée pour attester que le colis est bien revenu.
 - S'il s'agit d'un retour non attendu : on analyse le motif du retour en contactant le client
 - S'il s'agit d'un retour NPAI (n'habite pas à l'adresse indiquée), on contacte le client pour vérifier son adresse, renvoyer le colis à la bonne adresse et rectifier le fichier.

i) **Classement/ archivage des documents :**

- classer les bons de commandes du jour : chercher une boîte à archives, y mettre les bons de commande, noter et stocker ces boîtes.
- Pour les divers documents retournés par le service comptabilité : reclasser les factures et bons de commande dans les bonnes boîtes à archives.
- Tous les mois, on enlève les archives du mois précédent : par roulement, les boîtes à archives sont enlevées du stockage temporaire pour les amener dans la zone de stockage officielle où elles sont conservées 1 an (cette zone se trouve dans un autre bâtiment que le service clients, ce qui prends du temps). Régulièrement, les stockages de longue durée sont vidés : on redescend les boîtes à archives dans l'entrepôt « Omegaouest » puis on les met sur une palette.

j) **Activités individuelles :**

- *Gestion des indicateurs qualité*
- *Gestion des enquêtes de satisfaction suite à réclamation*
- *Gestion du fonctionnement de la téléphonie de toute l'entreprise*
- *Recenser les dysfonctionnements de livraison de La Poste*
- *Relever et répondre aux courriers électroniques de NutriOuest*
- *Gestion des règlements en attente*
- *Gestion des rejets cartes bancaires*
- *Activités liées à l'animatrice : participer à l'ensemble des activités, gestion des plannings, des absences ; s'assurer du bon fonctionnement de l'administration des ventes, répartir les travaux, planifier, participer à l'amélioration du service...*

.../...

Le centre d'appels consommateurs a nécessité un travail important de réflexion et de retraitement permettant d'aboutir à une liste d'activités à la fois cohérentes et correspondant à la vision de l'acteur interviewé.

Pour ce service, nous avons reconfiguré les activités. Nous avons, dans la mesure du possible, rattaché les activités support à leurs activités principales correspondantes. L'activité « réponse aux appels téléphoniques » disparaît pour être réintégrée dans l'activité « saisie des commandes » (on saisit une commande suite à un appel téléphonique ou à la réception d'un bon de commande) et à l'activité « gestion des demandes de document ».

De plus, en ce qui concerne les activités qui répondent à un dysfonctionnement (par exemple, l'activité « gestion des refus des commandes »), nous proposons de les considérer comme des dysfonctionnements relatifs à une activité principale.

Les activités « saisie des chèques sur CEGID » et « gestion des rejets CB » ont été rattachées à l'activité considérée comme principale : « saisie des commandes » car les paiements par chèque et par CB n'existent que parce qu'il y a une commande. Les activités dites « individuelles » poursuivent en réalité un même objectif : assurer un soutien au service consommateurs ; elles ont donc été toutes fusionnées en une activité unique. Ce travail a abouti à la liste définitive des activités figurant dans le tableau 5.

Tableau 5 Liste des activités retenues pour le centre d'appels consommateurs

<u>Centre d'appels consommateurs</u>
- Saisie des commandes
- Gestion des demandes de documents
- Gestion des réclamations
- Gestion des retours colis
- Soutien au service consommateur

Comme on peut le constater, ce premier travail de retraitement a permis de simplifier la liste des activités. En ce qui concerne le service consommateurs, nous avons au départ 17 activités recensées par le chef de service et nous avons retenu cinq activités. Cette simplification est un préalable indispensable pour assurer la pérennité du futur modèle et sa souplesse de fonctionnement. Il est à noter que cette liste que nous avons retenue, a été validée par le chef de service interviewé (Annexe A19).

4 - Résultats de cette étape

À la suite des 31 entretiens qui se sont déroulés de septembre à décembre 2005 et en respectant la méthode que nous avons expliquée, nous avons abouti à une première liste des activités de l'entreprise NutriOuest :

Tableau 6 Liste des activités

Service	Activités
Direction générale	<p><i>Manager la ressource humaine</i></p> <p><i>Veiller au bon fonctionnement de l'entreprise</i></p> <p><i>Manager la ressource financière</i></p> <p><i>Veiller à une gestion pertinente des risques et engagements</i></p> <p><i>Définir la Stratégie</i></p> <p><i>Assurer la cohérence du groupe</i></p> <p><i>Assurer un relationnel commercial</i></p> <p><i>Co-animer les réunions avec les commerciaux et les enseignants</i></p> <p><i>Assurer le management global</i></p>
Direction commerciale	<p><i>Assurer la formalisation et la revue des plans d'actions</i></p> <p><i>Gérer la relation de clients importants</i></p> <p><i>Manager l'équipe commerciale</i></p> <p><i>Management/ direction</i></p> <p><i>Valider les factures</i></p> <p><i>Participer à la fixation des prix des produits et à la réflexion sur le positionnement des produits</i></p> <p><i>Assurer la gestion budgétaire</i></p> <p><i>Gérer la communication interne</i></p>
Commercial Pharmacies	<p><i>Manager la force de vente Pharmacies</i></p> <p><i>Gérer les accords commerciaux avec les pharmacies</i></p> <p><i>Gérer les retards de paiement</i></p> <p><i>Gérer les ristournes de fin d'année (RFA)</i></p> <p><i>Participer à la mise en place des actions de communication</i></p> <p><i>Manager le service</i></p> <p><i>Assurer un rôle de soutien au service Export</i></p>

Centre d'appels Pharmacies	<p><i>Saisie des commandes</i></p> <p><i>Suivi des paiements</i></p> <p><i>Gestion des contacts Pharmacies</i></p> <p><i>Gestion des réclamations</i></p> <p><i>Assurer le phoning commercial</i></p>
Centre d'appels Médecins	<p><i>Gestion des contacts directs</i></p> <p><i>Gestion des contacts électroniques</i></p> <p><i>Gestion des contacts téléphoniques</i></p> <p><i>Gestion des coupons mailing</i></p>
Centre d'appels Consommateurs	<p><i>Saisie des commandes consommateurs</i></p> <p><i>Gestion des demandes de documents</i></p> <p><i>Gestion des réclamations</i></p> <p><i>Gestion des retours colis</i></p> <p><i>Assurer le soutien du service consommateurs</i></p>
Centre d'appels sortants	<p><i>Émettre des appels en direction des médecins</i></p> <p><i>Réceptionner des appels suite aux appels sortants</i></p> <p><i>Saisir les comptes-rendus de visite</i></p>
Export	<p><i>Assurer le développement commercial</i></p> <p><i>Assurer la prospection</i></p> <p><i>Réaliser une étude de satisfaction</i></p> <p><i>Administrer les ventes export</i></p> <p><i>Traitement des réclamations export</i></p> <p><i>Gestion des impayés</i></p> <p><i>Gestion des contacts électroniques internationaux</i></p> <p><i>Développement et suivi des évolutions des supports techniques et commerciaux export</i></p>
Forces de vente	<p><i>Animation/ Management de la FDV (Forces de vente)</i></p> <p><i>Assurer le recrutement de la FDV</i></p> <p><i>Élaboration d'une offre commerciale adaptée aux besoins des professionnels de la santé</i></p> <p><i>Gestion des informations clients</i></p>

Direction médicale	<p><i>Assurer la communication médicale et scientifique de NutriOuest</i></p> <p><i>Organiser et animer l'équipe d'enseignants</i></p> <p><i>Organiser et suivre les études cliniques et d'observations</i></p> <p><i>Animer les médecins experts</i></p>
Scientifique	<p><i>Coordonner et valider les recherches</i></p> <p><i>Valider les nouveaux produits pour la partie scientifique</i></p> <p><i>Participer à la formation des enseignants</i></p> <p><i>Animer l'aspect scientifique des évènements</i></p> <p><i>Valider les documents technico-commerciaux</i></p> <p><i>Participer aux comités de direction</i></p> <p><i>Participer au comité d'administration de la fondation</i></p>
Recherche et développement	<p><i>Initier et coordonner la recherche</i></p> <p><i>Constituer et communiquer le savoir scientifique</i></p> <p><i>Assurer la veille scientifique</i></p> <p><i>Réaliser des études chez l'homme</i></p> <p><i>assurer le support scientifico-commercial</i></p> <p><i>Gestion des connaissances</i></p>
Qualité pdts	<p><i>Assurer la qualité des approvisionnements</i></p> <p><i>Gérer le développement des produits</i></p> <p><i>Assurer le support technico-commercial</i></p> <p><i>Audit des fournisseurs</i></p> <p><i>Gestion des indésirables (OGM, métaux lourds, ...)</i></p>
Qualité processus	<p><i>Déployer la démarche qualité</i></p> <p><i>Aider au management de projet</i></p> <p><i>Coordonner un projet</i></p>
Communication	<p><i>Assurer le management du service</i></p> <p><i>Assurer la communication médicale "pédagogie"</i></p> <p><i>assurer la promotion et l'animation du réseau médical prescripteurs</i></p> <p><i>gérer la communication événementielle</i></p> <p><i>Assurer la communication "Pharmacies"</i></p> <p><i>Assurer la communication "consommateurs"</i></p> <p><i>Assurer l'interface avec les commerciaux</i></p> <p><i>Assurer l'interface avec les fournisseurs</i></p>

	<i>Gérer le portail Internet de l'entreprise</i>
Évènementiel	<i>Organiser les réunions de régionaux, fdv et université d'été</i> <i>Organiser les symposiums</i> <i>Préparer les "petits" évènements: séminaires, expert...</i> <i>Assurer le déroulement des séminaires et autres réunions</i> <i>Gérer les achats de cadeaux publicitaires</i>
Approvisionnements	<i>Passation des commandes</i> <i>Réception, contrôle</i>
Logistique - Expédition	<i>Réceptionner les produits</i> <i>Assurer le conditionnement des produits</i> <i>Gérer la chaîne "documents"</i> <i>Expédier les commandes "particuliers"</i> <i>Expédier les commandes "pharmacies"</i> <i>Expédier les commandes "Export" et produits "colloques et symposiums"</i> <i>Gérer les retours</i>
Juridique	<i>Gestion des contrats</i> <i>Assurer la protection de la propriété industrielle</i> <i>Soutien juridique aux structures</i>
Réglementation	<i>Gérer la réglementation relative aux produits</i> <i>Assurer la formation relative à la réglementation</i> <i>Réaliser des dossiers de demande d'autorisation</i> <i>Exercer un lobbying auprès des autorités</i> <i>Réaliser des audits</i>
Informatique	<i>Gérer l'équipement informatique</i> <i>Assurer la maintenance du réseau informatique</i> <i>Gérer les BDD</i> <i>Développement d'applications</i> <i>Analyse et réponse aux besoins des utilisateurs</i>
Comptabilité/ contrôle interne/	<i>Traitement des achats et des ventes</i>
Contrôle de gestion	<i>Suivi des budgets des sociétés régionales</i>

	<p><i>Gestion de la trésorerie</i></p> <p><i>Traitement des obligations fiscales</i></p> <p><i>Préparation des comptes annuels</i></p> <p><i>Répondre aux demandes ponctuelles</i></p> <p><i>Réaliser les budgets</i></p> <p><i>Assurer le reporting auprès de la direction</i></p> <p><i>Déterminer les coûts d'achat</i></p> <p><i>Préparer la consolidation</i></p> <p><i>Assurer le contrôle interne de l'entreprise</i></p>
Personnel	<p><i>Élaboration des payes</i></p> <p><i>Gestion des stagiaires</i></p> <p><i>Gestion des obligations légales</i></p> <p><i>Gestion de la masse salariale par établissement</i></p> <p><i>Gestion des nouvelles embauches</i></p> <p><i>Gestion de la formation</i></p> <p><i>Gérer la prévoyance/mutuelle</i></p> <p><i>Participer aux IRP (Institutions représentatives du personnel)</i></p>
Accueil	<p><i>Assurer le standard téléphonique</i></p> <p><i>Assurer l'accueil physique</i></p> <p><i>Assurer l'intendance logistique et matérielle de l'entreprise</i></p> <p><i>Réaliser des travaux administratifs et comptables</i></p> <p><i>Assurer un soutien logistique et technique au directeur général</i></p> <p><i>Gérer l'information interne</i></p> <p><i>Assurer l'organisation de l'accueil</i></p> <p><i>Assurer un soutien technique, matériel et informationnel</i></p>
Hygiène et Sécurité	<p><i>Assurer la veille technique et réglementaire</i></p> <p><i>Sensibiliser le personnel à la sécurité</i></p> <p><i>Assurer l'application de la prévention des risques professionnels</i></p> <p><i>Suivi de la sécurité des biens et informatiques</i></p>

Cette première carte des activités totalise ainsi 147 activités. Le futur modèle doit assurer souplesse et pertinence : ce nombre important d'activités pour une PME de la taille de NutriOuest nécessite une revue de cette première cartographie afin de simplifier le modèle. C'est l'objet de l'étape suivante.

Section 2 Première simplification de la carte des activités

1 - Objectif de cette étape

Il est clair que nous ne pouvons pas retenir la totalité des 147 activités identifiées préalablement. Cette étape a donc pour objectif de simplifier la carte des activités. En effet, il s'agit d'un problème classique d'optimisation entre précision et souplesse de l'outil. Pour LORINO (2005), la pertinence des coûts dépend du degré de finesse dans l'analyse des coûts, et donc dans l'analyse des activités. Il ajoute néanmoins que l'organisation doit assurer la pérennité du modèle au risque de voir les acteurs s'en désintéresser : pour que ces derniers s'approprient l'outil, il est nécessaire qu'ils en tirent un bénéfice. Ce qui n'est possible que si l'outil est « maniable » : il faut donc trouver un « point d'équilibre » qui permette de simplifier le modèle (condition pour le rendre « maniable ») sans perdre en pertinence.

Il s'agit également d'analyser la pertinence des facteurs de causalité mis en évidence lors des entretiens. Le facteur de causalité ou inducteur d'activité est « la cause la plus immédiate de consommation de ressources au sein d'une activité » (MEVELLEC 1995).

2 - La méthodologie suivie

Pour atteindre cet objectif – simplifier en conservant la pertinence du modèle – il est nécessaire de suivre une méthodologie rigoureuse. Nous avons, lors des entretiens, suivi un processus ascendant (bottom-up) ayant abouti à l'identification de 147 activités. Pour cette étape, nous suivons un processus descendant (Top-down) : une réunion avec le directeur général, le contrôleur de gestion, le directeur de recherche et le chercheur ont permis de confronter les points de vue ; la direction générale ayant une vue d'ensemble de l'organisation a permis, entre autres, de s'assurer de la pertinence des simplifications opérées. Préalablement à cette réunion, un travail de réflexion a été mené au sein du laboratoire de recherche, ce qui confirme que le chemin suivi est un processus itératif tripartite entre le chercheur, le laboratoire et l'organisation.

3 - Analyse des activités et de leurs facteurs de causalité

La réflexion s'est appuyée sur la notion de processus ou chaînes de valeurs. Les micro-activités liées entre elles par les outputs communs ou par une relation de service exclusif ont été regroupées. Un travail préalable d'analyse de quelques activités afin d'identifier les inducteurs a été mené afin de préparer la réunion de synthèse avec la direction de l'entreprise. Durant cette phase, nous avons pu assurer le regroupement de certaines activités et identifier le facteur de causalité le plus pertinent. Par exemple, le département qualité compte plusieurs activités : « assurer la qualité des approvisionnements » qui peut être mesurée par l'inducteur « nombre de lots libérés », « gérer le développement des produits » mesurée par le nombre de produits nouveaux ou le nombre de nouvelles références.

La tâche « diffuser l'information auprès du centre d'appels » faisant partie de l'activité « assurer le support technico-commercial » doit être intégrée dans l'activité « gérer le développement des produits », car c'est l'existence de produits nouveaux qui conditionne la diffusion de l'information auprès du centre d'appels.

L'activité « assurer le support technico-commercial », créatrice de valeur car elle répond aux interrogations des clients, peut être mesurée par le nombre d'appels.

Enfin, l'activité « gestion des indésirables (métaux lourds, OGM,...) » est intégrée dans l'activité « assurer la qualité des approvisionnements », car elle poursuit le même objectif.

L'ensemble des activités relatives à la démarche qualité, c'est-à-dire déployer la démarche qualité, aider au management de projets et coordonner un projet, est regroupé en une seule activité consistant à gérer les projets, avec le nombre de projets comme inducteur.

En ce qui concerne le service informatique, les activités « gérer l'équipement informatique » et « assurer la maintenance du réseau » sont regroupées pour constituer une seule activité qui consiste à fournir l'infrastructure informatique. En effet toutes deux concourent au même objectif : fournir l'infrastructure informatique à l'entreprise. L'activité « développement d'applications » peut être mesurée par son output c'est-à-dire le nombre d'applications nouvelles ; et l'activité « analyse et réponse aux besoins des utilisateurs » a comme inducteur le nombre d'utilisateurs puisque c'est l'utilisateur qui est à l'origine de la demande. Enfin, l'activité « gérer les bases de données » est mesurée par le nombre de bases de données.

À l'issue de la réunion du 30 novembre 2005 avec la direction générale, nous avons pu finaliser ce travail de structuration des activités.

Tableau 7 Extrait de la simplification de la carte des activités : cas de la direction médicale

Service	Activités	Simplification
Direction médicale	<i>Assurer la communication médicale et scientifique de NutriOuest</i>	<i>Assurer la communication médicale et scientifique de NutriOuest</i>
	<i>Organiser et animer l'équipe d'enseignants</i>	<i>Organiser et animer l'équipe d'enseignants</i>
	<i>Organiser et suivre les études cliniques et d'observations</i>	<i>Organiser et suivre les études cliniques et d'observations</i>
	<i>Animer les médecins experts</i>	<i>Animer les médecins experts</i>

Certaines activités n'ont fait l'objet que de peu de modification. En ce qui concerne la direction médicale (cf. tableau 7), elle est chargée d'élaborer l'offre pédagogique médicale, mesurée par le nombre de dossiers pédagogiques, d'organiser et animer l'équipe d'enseignants, mesurée par le nombre d'enseignants, d'organiser et suivre les études cliniques et d'observation, mesurée par le nombre d'études réalisées, et d'animer les réunions des médecins experts, mesurée par le nombre de médecins expert.

D'autres activités ont par contre fait l'objet d'importantes modifications : celles-ci, validées par la direction générale, cherchent à simplifier le modèle tout en veillant à la pertinence de la configuration retenue. Le service communication illustre bien ce cas (cf. tableau 8). Nous avons, entre autres, identifié des activités visant à délivrer un message par destinataire : Assurer la communication médicale "pédagogie", Assurer la promotion et l'animation du réseau médical prescripteurs, Gérer la communication événementielle, Assurer la communication "Pharmacies", Assurer la communication "consommateurs". Or le service communication produit de l'information, quelle que soit la cible ; il établit un support de communication (mailing, PLV (publicité sur le lieu de vente), ILV (Information sur le lieu de vente)...).

L'entreprise cherche à toucher les clients et prospects, avec l'utilisation de canaux différents (mail, courrier, téléphone). Car, ce qui importe, c'est de savoir combien l'entreprise a touché de clients/prospects : on cherche à optimiser le coût des contacts.

Tableau 8 Extrait de la simplification de la carte des activités : cas du service communication

Service	Activités	Simplification
Communication	<ul style="list-style-type: none"><i>Assurer le management du service</i><i>Assurer la communication médicale "pédagogie"</i><i>Assurer la promotion et l'animation du réseau médical prescripteurs</i><i>Gérer la communication événementielle</i><i>Assurer la communication "Pharmacies"</i><i>Assurer la communication "consommateurs"</i><i>Assurer l'interface avec les commerciaux</i><i>Assurer l'interface avec les fournisseurs</i><i>Gérer le portail Internet de l'entreprise</i>	<ul style="list-style-type: none">Création du message de communicationMise en forme technique et transmission du message

Le service recherche et développement fournit la matière première (l'information) au service communication. Celui-ci se charge ensuite d'élaborer le message, en utilisant les canaux suivants :

- Le Marketing direct : l'entreprise expédie des mailings à destination des consommateurs, médecins et pharmacies par voie postale ou électronique (e-mailing). Elle gère les contacts directs par téléphone : c'est le rôle du centre d'appels entrants et sortants ; et par fax (uniquement pour les pharmacies).
- Le Contact physique :
 - en visite : élaboration des books de visite, argumentaire de vente, remis visite (documents remis au pharmacien et au médecin), PLV, ILV, merchandising, panneaux vitrines, mise en scène du rayon, échantillons pour la pharmacie. L'ensemble de ces supports est remis aux forces de vente ;
 - au niveau évènementiel : le service communication élabore les panneaux, PLV, les transparents pédagogiques, les documents et packaging des nouveaux produits remis le jour de l'évènement, le stand, les coupons repas, les invitations...
 - au niveau pédagogique : le service élabore des transparents pour les conférences destinées aux médecins.

D'où l'identification des deux activités suivantes : création du message de communication, avec le nombre de types de communication comme inducteur (mailing, PLV,...), et mise en forme technique et transmission du message avec comme inducteur le nombre d'unités de communication (nombre de documents imprimés et distribués). Nous sommes ainsi passés de neuf à deux activités.

Entre novembre 2005 et février 2006, le travail de cartographie des activités s'est poursuivi sur le deuxième site de l'entité, le site parisien, et en suivant la même méthodologie. Une dernière réunion, tenue en février 2006, avait pour but de terminer le travail de réflexion sur la simplification de la carte des activités. Il nous a semblé important de faire une revue de toutes les activités afin d'identifier des inducteurs supplémentaires. En effet, souvent, à ce stade de la démarche, l'inducteur lié à l'activité est un inducteur de gestion à court terme. Il correspond à la réalité certes, mais ne permet pas d'identifier la véritable relation causale entre les activités et la consommation de ressources. L'objectif est de faire ressortir un lien de causalité sous-jacent permettant, notamment, de mettre en avant la notion de transversalité. Il est donc nécessaire d'identifier des inducteurs à long terme (MEVELLEC 1990).

Il n'y a pas forcément de symétrie entre les responsabilités identifiées par l'organigramme de l'entreprise et les activités, qui sont le support « naturel » des coûts et de la performance (LORINO 1993). C'est pourquoi, il faut aller au-delà du découpage hiérarchique de l'entreprise.

Pour le centre d'appels Pharmacies par exemple, les activités « gestion des contacts pharmacies » et « assurer le phoning commercial » existent pour nourrir l'activité « saisie des commandes pharmacies ». La productivité de ces activités se traduira par des commandes. Le chiffre d'affaires n'est pas un inducteur pertinent car il ne reflète pas la complexité de l'offre de NutriOuest. Nous sélectionnons donc le nombre de références qui reflète mieux cette complexité de l'offre. Cette dernière est une des caractéristiques qui rend les systèmes classiques de calcul économique inopérants, ceux-ci étant souvent fondés sur des indicateurs volumiques. Ce qui justifie d'aborder de nouvelles approches telles que celle préconisée par la démarche ABC (MEVELLEC 1990).

4 - Résultat de cette étape

Nous sommes passés de 147 activités identifiées suite aux entretiens dans les différents services de l'entreprise NutriOuest à une liste de 64 activités avec leur inducteur correspondant. L'analyse des activités et de leur inducteur avec la direction générale de l'entreprise a permis d'établir la liste des activités figurant dans le tableau 9.

Tableau 9 Liste des activités après simplification

Service	Activités	Inducteurs
Direction commerciale	<i>Assurer la formalisation et la revue des plans d'actions</i> <i>Management des intervenants externes</i> <i>Assurer le positionnement prix/produits</i>	Nombre de modes de distribution, nombre de clients distributeurs Nombre d'intervenants externes, nombre de contrats Nombre de prix fixés, nombre de références
Commercial Pharmacies	<i>Gérer l'activité commerciale Pharmacies</i>	Nombre de pharmacies partenaires, nombre de références
Centre d'appels Pharmacies	<i>Saisie des commandes</i> <i>Gestion des contacts Pharmacies</i> <i>Assurer le phoning commercial</i>	Nombre de lignes de saisie de commandes, nombre de commandes Nombre de contacts, nombre de pharmacies, nombre de références Nombre d'appels sortant vers les pharmacies, nombre de commandes pharmaciens, nombre de références
Centre d'appels Médecins	<i>Gestion des contacts médecins</i> <i>Organiser une réunion de promotion médicale</i>	Nombre de médecins, Nombre d'appels médecins traités Nombre de médecins participants aux réunions, nombre de médecins prescripteurs
Centre d'appels Consommateurs	<i>Saisie des commandes consommateurs</i> <i>Gestion des demandes de documents</i> <i>Assurer le support du centre d'appels</i>	Nombre de lignes de saisie, nombre de commandes Nombre de documents, nombre d'enveloppes pleines Nombre de postes
Centre d'appels sortants	<i>Emettre des appels vers les médecins</i> <i>traiter l'appel faisant suite à un appel sortant</i> <i>Saisir les comptes-rendus de visite</i>	Nombre d'appels émis vers les médecins, nombre de médecins prescripteurs Nombre d'appels médecins traités, nombre de médecins prescripteurs Nombre de compte-rendu de visite
Export	<i>Assurer le développement des clients</i> <i>Assurer la prospection</i> <i>Administrer les ventes export</i>	Nombre de distributeurs, nombre de pays Nombre de distributeurs nouveaux, nombre de marchés nouveaux Nombre de lignes commandes, nombre de factures
Forces de vente	<i>Animation/ Management de la FDV</i> <i>Visite d'un médecin existant</i> <i>Visite d'un médecin prospect</i>	nombre de commerciaux, nombre de médecins prescripteurs Nombre de visites de prescripteurs, nombre de médecins prescripteurs Nombre de visites de prospects, nombre de médecins prescripteurs
Direction médicale	<i>Elaborer l'offre pédagogique médicale</i> <i>Organiser et animer l'équipe d'enseignants</i> <i>Organiser et suivre les études cliniques et d'observations</i>	Nombre de dossiers pédagogiques créés, nombre d'actions de formation médicale, nombre de médecins prescripteurs Nombre d'enseignants, nombre d'actions de formation médicale, nombre de médecins prescripteurs Nombre d'études réalisées, nombre d'allégations utilisables
Scientifique	<i>Animer les médecins experts</i> <i>Communiquer la partie scientifique des recherches</i>	Nombre de médecins experts, nombre de médecins prescripteurs Nombre de protocoles d'évaluation, Nombre d'interventions (écrites ou orales), nombre d'allégations utilisables
Recherche et développement	<i>Initier et coordonner la recherche</i> <i>Communiquer le savoir scientifique</i>	Nombre de formules scientifiques utilisées, nombre de nouveaux produits Nombre de documents communiqués, nombre de documents protégés, nombre de formules scientifiques
Qualité produits	<i>Assurer la qualité des approvisionnements</i> <i>Gérer le développement des produits</i> <i>Assurer le support technico-commercial</i>	Nombre de lots libérés, nombre de références Nombre de produits nouveaux, nombre de nouvelles références. Nombre d'appels, nombre de références
Qualité processus	<i>Gestion de projets</i> <i>Création du message de communication</i>	Nombre de projets
Communication	<i>Mise en forme technique et transmission du message</i> <i>Développer l'activité de marketing direct</i>	nombre de types de communication (mail, packaging...) nombre d'unités de communication (nombre de documents imprimés et distribués) Nombre de messages spécifiques
Relations institutionnelles	<i>Assurer les relations avec la Presse</i> <i>Gérer l'image institutionnelle de l'entreprise</i> <i>Mettre en place les campagnes de conférence-débat</i>	nombre d'articles parus, nombre d'appels à l'IEDM nombre de demandes des services, nombre de documents réalisés
Évènementiel	<i>organiser les réunions</i> <i>Organiser les symposiums</i>	Nbre de conférences, Nbre de visiteurs sur le site de la Fondation Pileje , nombre de demandes par mail Nombre de réunions, nombre de médecins prescripteurs Nombre de médecins participants au symposium, nombre de médecins prescripteurs, nombre de références modifiées ou nouvelles
Approvisionnement	<i>Gérer les commandes</i>	Nombre de lignes de commandes, nombre de références

Logistique - Expédition	<i>Gérer le picking</i> <i>Gérer le colisage</i> <i>Gérer l'affranchissement</i>	nombre d'articles nombre de colis poids
Juridique	<i>Gestion des contrats</i> <i>Assurer la protection de la propriété industrielle</i> <i>soutien juridique aux structures</i>	Nombre de contrats, nombre d'intervenants extérieurs Nombre de dépôts réalisés Nombre de structures
Réglementation	<i>Gérer la réglementation relative aux produits</i> <i>Assurer la formation relative à la réglementation</i> <i>Réaliser des dossiers de demande d'autorisation</i> <i>Réaliser des audits</i>	Nombre de produits, nombre de références Nombre de formations Nombre de demandes d'autorisation, nombre de produits concernés par cette demande Nombre d'audits, nombre de sites à certifier
Informatique	<i>Fournir l'infrastructure informatique</i> <i>Gérer les BDD</i> <i>Développement d'applications</i> <i>Analyse et réponse aux besoins des utilisateurs</i>	Nombre de postes/matériels, nombre de points d'accès, nombre d'interventions Nombre de BDD, temps CPU Nombre de nouvelles applications, temps CPU Nombre d'utilisateurs, nombre de nouvelles versions, nombre de demandes, nombre de postes
Comptabilité/ contrôle interne	<i>Saisir l'information</i>	Ligne de saisie
Contrôle de gestion	<i>Communiquer l'information</i>	Nombre d'établissements, nombre d'états
Personnel	<i>Élaborer des payes</i> <i>Gestion de la formation</i> <i>Gestion des mouvements</i>	Nombre de salariés, nombre de bulletins de paye Nombre de formations, nombre de salariés Nombre de mouvements (départ, entrée de personnel), nombre de salariés
Accueil	<i>Accueillir</i> <i>Assurer la logistique des réunions de promo. médicale</i> <i>Diffuser l'information</i>	Nombre de contacts (téléphoniques ou physiques) Nbre de réunions promo. médicale, Nbre de médecins participants, nbre de médecins prescripteurs Nombre de documents (notes de service, documentation technique)
Hygiène et Sécurité	<i>Sécuriser les ressources de l'entreprise</i>	Nombre de salariés, nombre d'établissements, nombre de postes

À l'issue de cette étape, la carte des activités nous permet de mettre en évidence les processus de l'entreprise. En effet, ceux-ci vont permettre à l'organisation de constituer un outil efficace de pilotage de la performance.

Section 3 *La Mise en évidence des processus*

1 - L'intérêt d'identifier les processus

Le modèle que nous mettons en place vise deux objectifs principaux : comprendre comment l'organisation mobilise ses ressources pour répondre aux attentes de l'environnement, et contribuer à la gestion de la performance interne. Pour ce faire, nous devons mettre en évidence les processus de l'entreprise afin d'assurer un pilotage efficace de la performance.

Dans la littérature, deux visions des processus existent : la conception française et la conception anglo-saxonne (ALCOUFFE et MALLERET 2004). La définition des processus de l'entreprise NutriOuest s'inscrit dans la conception française. La définition des processus chez les auteurs français correspond mieux à la poursuite de l'objectif de l'entreprise : la gestion de la performance. Pour MEVELLEC (1990), un processus est un ensemble d'activités déclenchées par un facteur unique. LEBAS (1991) considère qu'un « processus doit posséder trois caractéristiques : avoir une finalité (c'est-à-dire avoir une « production »), avoir des moyens (c'est-à-dire des consommations de ressources) et avoir un « système de conduite », c'est-à-dire une manière non unique de mettre en œuvre les moyens pour atteindre la finalité ». LORINO (1991) quant à lui considère le processus comme un ensemble de compétences, de savoirs-faire visant à fournir un résultat : les activités qui composent le processus concourent à ce même résultat. Enfin, BOUQUIN (1993) conçoit le processus comme une grande fonction de l'entreprise : conception, fabrication, vente, etc.

Nous retiendrons la définition de MEVELLEC pour deux raisons principales qui sont liées : pour cet auteur, il est indispensable de mettre en évidence les processus de l'entreprise indépendamment des frontières organisationnelles (MEVELLEC et BERTRAND 2004). En effet, la démarche ABC est un « outil » indéniable d'une vision transversale de l'organisation (ALCOUFFE et MALLERET 2004). Cette vision horizontale contribue à une vision orientée clients. En effet, toujours selon MEVELLEC (1998), la notion de « processus transversal » permet de tracer la création de valeur pour le client. Notre modèle vise à calculer les coûts, certes, mais également à piloter la performance, celle-ci passant par un management de la création de valeur. Nous reviendrons ultérieurement sur ce point lorsque nous traiterons du passage du modèle à l'instrumentation de gestion.

Pour mettre en place la carte des processus, nous avons, dans un premier temps, cherché à classer les activités selon leur lien avec deux grands objets de coûts : les produits et les clients. Dans un second temps, une analyse de la matrice activités/inducteurs de coût (cf. tableau 10) a permis d'affiner et de finaliser le modèle. Le chemin suivi constitue un processus itératif avec des allers-retours entre le terrain et le laboratoire de recherche.

2 - Analyse des processus

Une première analyse simple des activités montre que les activités liées aux produits sont peu nombreuses. Ce qui justifie l'analyse des processus non liés aux produits.

Suite à ce premier travail d'analyse, une réunion avec la direction générale, le contrôleur de gestion et le directeur de recherche, le 9 février 2006 (Annexe A20), a permis de poursuivre l'identification des processus. Cette réunion de travail a abouti à l'élaboration de la matrice figurant dans le tableau 10, base de notre réflexion relative aux processus.

À la lecture de la matrice, nous identifions neuf processus : Assurer le support général, gérer la complexité de l'offre, animer le réseau des prescripteurs, gérer l'export, assurer la prospection à l'étranger, gérer les commandes consommateurs, identifier des allégations utilisables, concevoir de nouvelles formules scientifiques et gérer le développement de produits.

Examinons en détail deux processus : gérer la complexité de l'offre et gérer les commandes consommateurs. Pour ce qui est du processus « gérer la complexité de l'offre », celui-ci est composé des activités ayant l'inducteur commun « nombre de références » :

- assurer le positionnement prix/produits
- saisie des commandes pharmacies
- gestion des contacts pharmacies
- assurer le phoning commercial (pharmacies)
- assurer la qualité des approvisionnements
- assurer les commandes achats
- gérer la réglementation relative aux produits.

L'entreprise propose aux clients une offre variée composée de multiples références : celles-ci nécessitent des activités de positionnement-prix mais aussi de gestion des achats et de la qualité de ceux-ci. De plus, le nombre de références influe sur l'activité relative à la réglementation des produits. En effet, dans le secteur de la micro-nutrition et des aliments santé, le respect de la réglementation en vigueur est à la fois un atout commercial et une contrainte forte.

Quant aux activités liées aux pharmacies, il serait sans doute judicieux de les isoler dans un autre processus, étant donné l'importance stratégique de ce segment pour l'entreprise.

En ce qui concerne le processus « gérer les commandes consommateurs » avec l'inducteur « nombre de commandes consommateurs », il est composé des activités suivantes :

- saisie des commandes consommateurs
- gestion des demandes de documents

Ce regroupement peut être justifié par le fait que les consommateurs, qui sont les utilisateurs finaux des produits, nécessitent une approche commerciale différente des pharmacies, des professionnels de la santé et des distributeurs export.

Étant en aval de la chaîne de valeur, et donc « percepteur » de la valeur produite par l'entreprise, il est important de les identifier. En effet, l'analyse séquentielle classique de la création de valeur où la valeur est ajoutée au fur et à mesure des étapes de la production – commercialisation (PORTER 1999) fournit un schéma conceptuel partiel pour expliquer cette formation et consommation de la valeur. PAROLINI (1999) propose un outil qui met le consommateur au centre de l'analyse : le système de création de valeur (*Value creating system*, VCS). Pour cet auteur, le consommateur final ne fait pas que recevoir la valeur ; il peut aussi participer aux activités créatrices de valeur. Ce réseau de valeur place le consommateur final au cœur des activités de l'entreprise. Pour NutriOuest, l'ensemble des produits est utilisé exclusivement par les particuliers, même si elle utilise des réseaux de distribution ou de prescription importants. Le consommateur final doit donc être pris en compte. Cette prise en compte du client final signifie nécessairement d'élargir l'horizon vers des systèmes de valeur qui ont peu à voir avec le système de valeur d'entreprise, mais jouent un rôle important dans la création de valeur globale.

Une deuxième réunion de travail tenue le 15 février 2006 a permis de finaliser l'identification des processus. Il s'agissait d'une part de poursuivre le travail de simplification de la carte et, d'autre part, de formaliser les processus identifiés.

Par exemple, les activités concernées par l'inducteur « nombre de médecins prescripteurs » sont au nombre de quatorze. L'inducteur « nombre d'appels traités » explique aussi trois activités. Toutes ces activités doivent-elles être toutes liées au nombre de médecins prescripteurs ou n'avons nous pas intérêt à isoler les activités liées au contact médecins dans notre modèle ? Certes, il existe une proportionnalité entre les appels médecins et le nombre de médecins prescripteurs. Mais il serait sans doute intéressant de regrouper les trois activités « gestion des contacts médecins », « émettre des appels vers les médecins » et « traiter l'appel faisant suite à un appel sortant » dans un processus intitulé « gérer le contact téléphonique médecin ».

La saisie des comptes-rendus de visite et le management de la force de vente sont bien proportionnels au nombre de médecins prescripteurs. De même en ce qui concerne l'organisation des réunions et des symposiums. Quant aux activités qui sont aussi liées au nombre d'actions de formation (élaborer l'offre pédagogique médicale et organiser et animer l'équipe d'enseignants), sans doute serait-il nécessaire des les isoler dans une macro-activité afin d'identifier les coûts liés aux actions de formation.

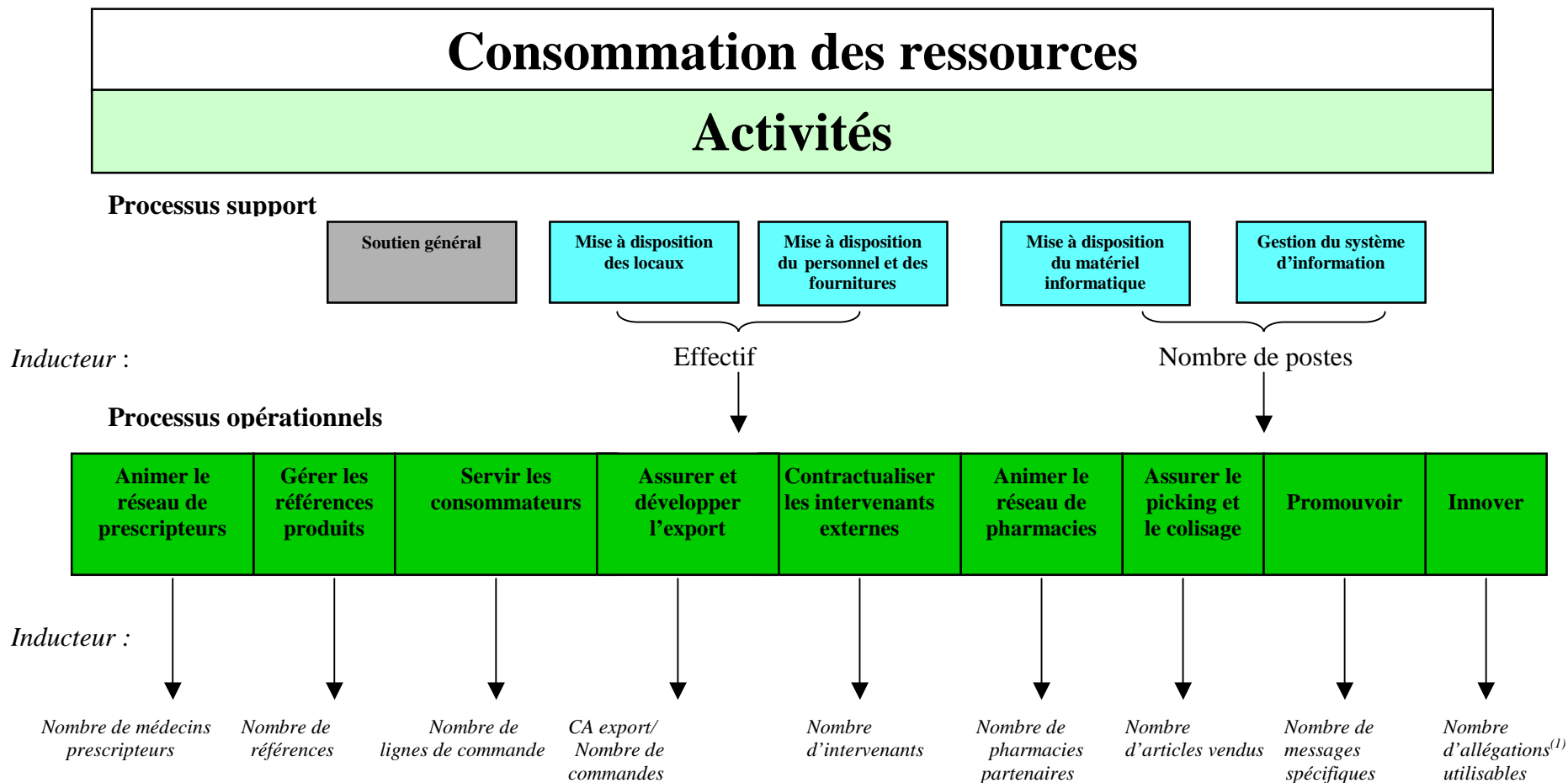
Néanmoins, dans un premier temps, ces quatorze activités sont regroupées et forment le processus « gérer et animer le réseau de prescripteurs », l'inducteur étant le nombre de médecins prescripteurs. Le modèle pouvant évoluer au fur et à mesure de l'avancement du projet.

En ce qui concerne l'export, il comporte trois activités, mais l'activité de prospection consomme des ressources importantes et est différente des deux autres activités. La direction estime que ces trois activités sont différentes. Nous proposons de regrouper malgré tout ces trois activités dans le processus « exporter » pour le calcul des coûts et proposer un indicateur de performance (qui n'a pas d'incidence sur le calcul des coûts) ; il y a lieu d'hésiter entre deux inducteurs : le nombre de commandes export et le chiffre d'affaires à l'export.

3 - Résultat de cette étape

L'ensemble de ces travaux a permis d'aboutir à la carte des processus présentée dans le tableau 11.

Tableau 11 Carte des processus de l'entreprise NutriOuest



(1) Allégations : assertion ou affirmation relative à un produit (exemple : « favorise la digestion »), devant être autorisée par l'AFSSA.

Nous avons identifié neuf processus opérationnels et cinq processus support. Il est à noter que ce travail s'est accompagné d'une poursuite dans la simplification de la carte des activités. Ainsi, nous atteignons 47 activités, contre 64 dans l'étape précédente. Le regroupement des activités fait l'objet de divergences non négligeables parmi les auteurs français (ALCOUFFE et MALLERET 2004). Un certain nombre de critères nous a guidés dans cette phase de simplification, comme le poids de l'activité ou le type d'objectif poursuivi (MEVELLEC 1990; LORINO 1991). Le regroupement des activités faisant l'objet d'un processus s'est fait sur la base d'un déclencheur commun (MEVELLEC 1995), ce qui nous paraissait conforme aux objectifs poursuivis par l'organisation.

Pour identifier la cartographie des activités puis la carte des processus de l'entreprise, nous avons étroitement collaboré avec l'ensemble des acteurs (Annexe A21). En vertu notamment du principe d'isonomie, caractéristique de la démarche de recherche-intervention, l'ensemble des acteurs est concerné par l'objet de recherche. Nous avons ainsi structuré cet objet de recherche autour d'un projet d'entreprise où la communication tient une place importante.

Section 4 La démarche ABC comme projet d'entreprise

Nous avons eu le souci constant, dès le démarrage du projet, d'impliquer l'ensemble des acteurs. En effet, le modèle était conçu comme devant être l'outil des acteurs et non le domaine réservé de la direction générale ou du chercheur. Le modèle va se décliner dans des outils à la disposition des acteurs. Au-delà de l'aspect technique, le modèle doit constituer un projet mobilisateur. Le système de coûts se conçoit comme un projet stratégique (MEVELLEC 2005). À ce titre, il concerne l'organisation toute entière. MEVELLEC (2005) assigne trois rôles fondamentaux aux systèmes de coûts : gérer les ressources en interne, dialoguer avec l'environnement et influencer sur le comportement des acteurs, notamment dans un but d'anticipation. Le système de coûts répond à des demandes d'informations de plus en plus importantes émanant d'acteurs et d'organisations eux-mêmes de plus en plus nombreux. Dans cette optique, la mise en place d'un système de coût transcende la technicité du projet et requiert de celui-ci qu'il soit mobilisateur.

La mise en place du modèle ABC peut être vue comme l'élaboration d'un « mythe rationnel ». Pour HATCHUEL, DAVID et *al.* (2001), le « mythe rationnel » constitue le moteur de l'action collective : notre action collective utilise un « mythe rationnel » comme moyen de mobiliser le personnel, c'est-à-dire un « mythe mobilisateur » (HATCHUEL 1995). HATCHUEL et MOLET (1986) identifient cinq phases d'une recherche-intervention impliquant la conception et la mise en place d'un outil de gestion :

- l'étape 1 : l'identification d'un problème ;
- l'étape 2 : l'élaboration d'un « mythe rationnel », c'est-à-dire la « transformation des perceptions en concepts et données, constitution d'une théorie de l'organisation associée au problème ». Dans notre cas, le mythe rationnel a progressivement pris corps et a pris sa forme définitive durant la phase des processus.

Les étapes suivantes – expérimentation avec intervention et interaction, constitution de logiques d'action basiques et processus de changement, où l'organisation transforme l'outil et l'outil transforme l'organisation – se déroulant ultérieurement.

L'étape « constitution de logiques d'action basiques » permet de définir une construction mentale au sein de l'organisation : « le stimulus déclenche un processus d'apprentissage au cours duquel chacun sera incité à donner sa vision du processus dans lequel il est impliqué et à utiliser les opportunités données par sa propre situation pour encourager [...] l'outil et le mythe rationnel qu'il porte » (HATCHUEL et MOLET 1986).

Ainsi, pour déclencher et développer cet apprentissage collectif – condition sine qua non à l'élaboration et à la pérennité du nouvel outil de gestion – il est nécessaire d'une part d'identifier un « mythe rationnel » – ici, il s'agit de proposer aux acteurs un modèle permettant de piloter les coûts et la valeur dans une perspective d'amélioration de la performance – et, d'autre part, de communiquer autour de ce mythe. Pour ce faire, nous avons utilisé différents moyens.

La communication prend une place importante dans le démarrage du projet, pendant et après la réalisation de ce projet.

1 - Interventions du directeur de recherche

Nous avons mis en place deux réunions de sensibilisation à la démarche sur les deux sites géographiques à Paris et en province. Lors de ces réunions, le Directeur de recherche expliquait l'intérêt d'un tel projet. Cette sensibilisation a permis de préparer et de justifier les entretiens à mener auprès des responsables de service.

Cette réunion insistait sur l'intérêt d'adopter la nouvelle démarche de gestion, que constitue la modélisation en activités et processus couplée à la GRC, pour l'entreprise et pour l'ensemble de ses collaborateurs. Il s'agissait de sensibiliser le personnel à l'intérêt du projet. Une adhésion de tous les collaborateurs de l'organisation est requise dans un tel projet afin de garantir la qualité de la modélisation de l'entreprise. Ce modèle constituera alors le support permanent de réflexion pour un pilotage pertinent de l'entité.

2 - Les entretiens : une opportunité pour sensibiliser les acteurs

Préalablement aux entretiens, une note d'information, émanant de la direction générale et destinée à l'ensemble des responsables de service, avait pour objectif de préparer l'arrivée du chercheur. Elle constitue le support officialisant le soutien de la direction générale pour le projet. Le soutien de la direction est en effet une condition indispensable à la réussite d'un tel dessein (BERTRAND 2000).

Lors des entretiens, nous avons pu expliquer le projet aux chefs de service rencontrés lors des interviews. D'autant plus qu'au cours des divers entretiens, l'ensemble des interlocuteurs a montré un intérêt certain à la démarche. Leur attitude était plutôt coopérative et empreinte de curiosité ; ce qui nous a permis de répondre à leurs questions. Par exemple, le responsable du centre d'appels a réagi lors de l'entretien pour avoir une suite des résultats de l'analyse des activités concernant son service :

« Vous abordez ici les notions de clients ou de coûts pour la facturation. Ce sont des notions importantes. Reverrons-nous cela dans un second temps? »

Extrait de l'entretien du 9 septembre 2005 avec la responsable du centre d'appels

De même, le responsable de la démarche qualité qui nous interroge sur la maintenance du modèle :

« Comment intègre-t-on dans les calculs, le fait que les activités bougent ? De nouvelles apparaissent, d'autres disparaissent, certaines changent (on rajoute, modifie ou enlève des morceaux). Par exemple : l'audit « client interne » du service informatique (tout comme le mien), n'a pas toujours été réalisé : avant il n'y avait pas de valeur créée sur ce sujet. »

Extrait de l'entretien du 18 octobre 2005 avec le responsable de la démarche qualité

Cette phase a permis de prendre le relais des interventions du directeur de recherche. Celles-ci ont suscité des interrogations légitimes de la part des acteurs. En rencontrant le chercheur, ils ont pu exprimer ces interrogations : il s'agit bien d'un stimulus participant d'un apprentissage collectif (HATCHUEL et MOLET 1986).

3 - Des « correspondances » formalisées comme axe complémentaire de la stratégie de communication

Il s'agit de réaliser régulièrement un point d'avancement sur le projet afin d'assurer une communication auprès des gestionnaires. Cette communication est indispensable à l'adhésion des salariés au projet. En effet, les acteurs de l'entreprise jouent un rôle important dans le succès de la mise en place du projet, du fait qu'ils sont à la base même de l'alimentation du futur outil de gestion et par rapport à l'utilisation qu'ils feront de l'outil. Ils doivent donc être intégrés au projet, et ce, dès la conception de l'outil (BERTRAND 2000).

La communication auprès des acteurs est, rappelons-le, une condition indispensable à leur adhésion, et in fine, au succès du projet. Nous avons donc rédigé une lettre d'information (Annexe A22), destinée à assurer une communication régulière avec les acteurs. Ce faisant, nous attendons de ce simple outil de communication, une forme d'interactivité où les acteurs par leur questionnement font « vivre » le projet. Cette lettre d'information a fait l'objet d'une validation par le Laboratoire de recherche (Annexe A23).

Les relations établies avec les acteurs se construisent tout au long du processus d'élaboration du projet, et pas uniquement lors du démarrage. Chaque étape clé fait l'objet d'une communication formelle, qui vient compléter les communications informelles entre les acteurs et le chercheur d'une part, et entre les acteurs et le contrôleur de gestion d'autre part. Le modèle, soutenu par une stratégie de communication s'insérant dans le continuum du projet, poursuit ainsi sa construction. Après la mise en place de l'ensemble des activités et processus de l'entreprise, il est nécessaire de nourrir le modèle à deux niveaux : apporter les données économiques car il s'agit de mettre en place un système de coût, et articuler le modèle avec la GRC, car il s'agit également d'élaborer un système de pilotage de la valeur.

Chapitre 4 De l'élaboration du modèle à l'instrumentation de gestion

Section 1 L'outil de calcul économique

À l'instar des étapes précédentes, cette étape suit un processus itératif : un ensemble de réunions avec le contrôleur de gestion, accompagné d'un travail de validation de la démarche avec le laboratoire de recherche, a constitué la trame essentielle de cette phase.

De plus, des entretiens téléphoniques avec les responsables de service nous ont permis d'obtenir les données nécessaires à la constitution de l'outil de gestion.

1 - L'affectation des ressources aux activités

Les ressources sont réunies au sein des unités organisationnelles de la structure. Conformément au principe de suivi budgétaire, ces ressources se retrouvent donc dans un premier temps dans les budgets de chaque service de l'entreprise NutriOuest. Il s'agit, dans cette première étape, d'affecter les charges des services, c'est-à-dire des centres analytiques à l'ensemble des activités. Ce qui permet d'ailleurs, d'un point de vue pratique, de bénéficier de relais avec les chefs de service puisque ce sont eux qui ont la responsabilité du budget (et donc des ressources) de leur département (ALCOUFFE et MALLERET 2004). Nous élaborons tout d'abord un tableau récapitulatif par service et par section analytique l'ensemble des activités (Annexe A24). Nous nourrissons ensuite ce tableau, sur la base du budget 2006 de NutriOuest, à l'aide d'entretiens téléphoniques avec l'ensemble des chefs de service. Dans ce tableau, les activités sont dédoublées en autant de fois qu'il y a de sections analytiques concernées par les activités, afin de faciliter la collecte de l'information auprès des interlocuteurs.

Une activité consomme des ressources qui peuvent provenir de plusieurs sections analytiques. Mais dans chaque section analytique, nous n'aurons pas deux fois la même activité, comme le montre l'exemple présenté dans le tableau 12.

Tableau 12 Extrait du tableau d'affectation des ressources aux activités

Sections analytiques	Service	activités	Ressources 2006	
			S. extérieurs	F. de personnel
05201 Frais Promotion Affectés 2006	Événementiel	Organiser les réunions	1 519 000 €	
05202 Frais Promotion non Affectés 2006		Organiser les symposiums	480 000 €	
05202 Frais Promotion non Affectés 2006		Organiser les réunions	110 000 €	

La base des ressources à affecter aux activités est constituée :

- des ressources par section analytique au sein de la société NutriOuest ;
- des ressources, par section analytique, issues des prestations Omegaouest refacturées à NutriOuest ;
- du coût des locaux situés en province et à Paris, propres à NutriOuest.

2 - Une première ébauche de valorisation du modèle

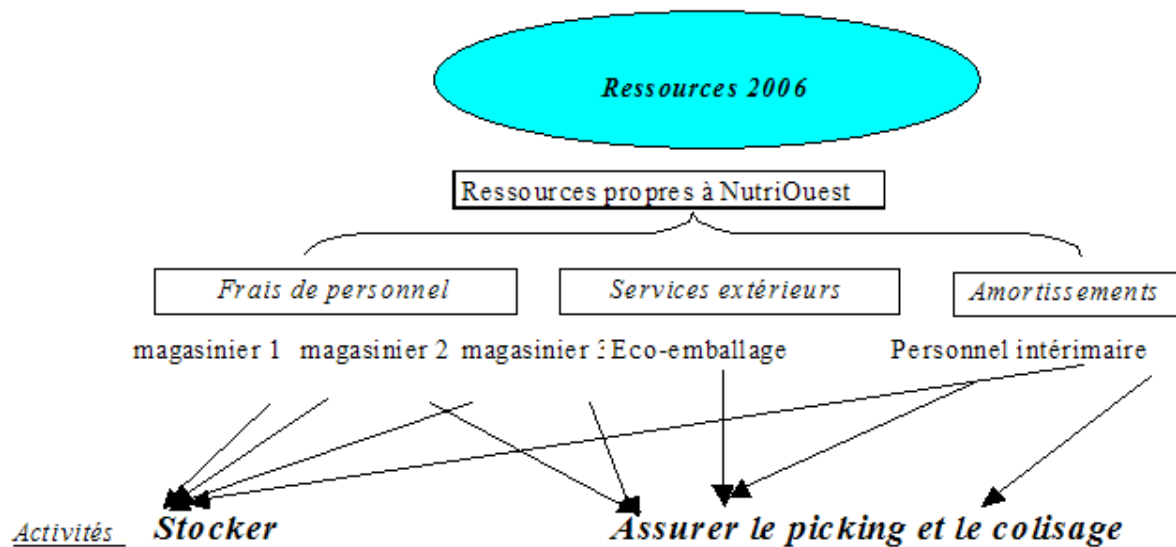
Plusieurs remarques doivent être faites. Tout d'abord, certaines charges doivent faire l'objet d'une analyse particulière : c'est le cas des éléments exceptionnels et des frais et produits financiers (centres analytiques 07 et 08). Doivent-elles être considérées comme des charges hors périmètre ou intégrées dans le processus « soutien général » ?

En outre, en ce qui concerne les refacturations intra-groupe, elles se font actuellement en utilisant comme clé de répartition le chiffre d'affaires de l'année précédente : comment traiter ces refacturations dans notre modèle ? Doit-on utiliser la même clé de répartition, sachant que notre modèle concerne dans une première phase la société NutriOuest ? Celle-ci bénéficie des prestations groupe, notamment celle du holding Omegaouest. Il s'agit de questions qu'il faudra résoudre afin d'assurer la pertinence du modèle.

L'ensemble des sections analytiques utilise les deux types de ressources : celles propres à NutriOuest et celle issues de la refacturation par le holding Omegaouest. Contrairement au modèle traditionnel de facturations intra-groupes, ces charges ne concernent pas uniquement les services « centraux » du groupe puisque presque tous les services de l'entreprise NutriOuest en bénéficient.

Les deux exemples qui suivent illustrent la variété des cas rencontrés.

Figure 9 Affectation des ressources 2006 aux activités - Cas 1

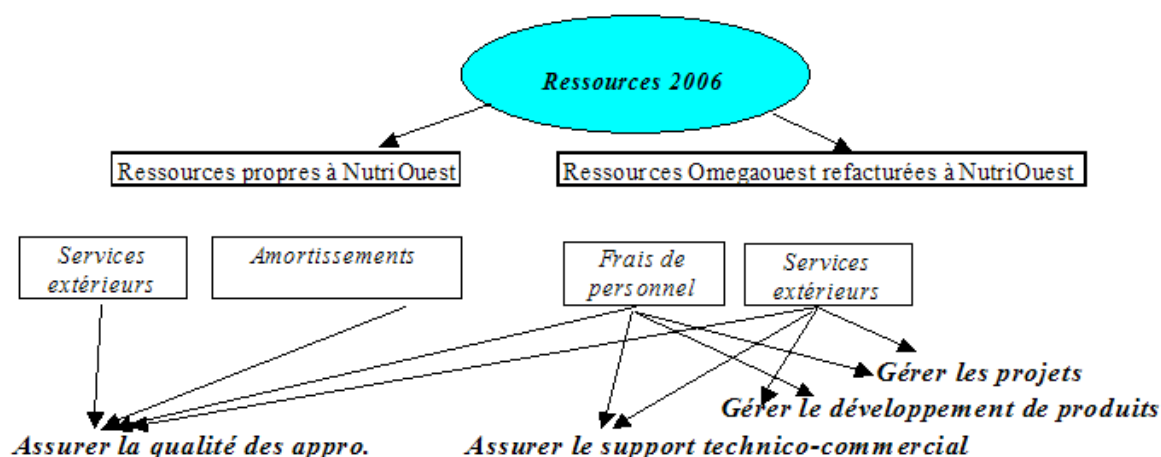


Le service logistique expédition, illustré dans la figure 9, - où nous avons dû isoler une deuxième activité, « stocker », compte tenu du coût important des bâtiments et matériels pour le stockage - ne consomme que des ressources propres à NutriOuest. Au niveau des frais de personnel, le coût salarial des trois magasiniers est affecté à hauteur de 100 % pour un magasinier et 40 % pour les deux autres, à l'activité « stocker » ; le coût salarial restant est affecté à l'activité « assurer le picking et le colisage ». Au niveau des services extérieurs, il s'agit de personnel intérimaire et d'éco-emballages : ce sont des ressources liées à l'activité de picking et sont donc affectées totalement à l'activité « assurer le picking et le colisage ».

Au niveau des amortissements, nous effectuons une analyse du compte de dotation aux amortissements afin d'effectuer un prorata sur 2006. Cette analyse conduit à la constatation suivante : 11 180 € concernent l'activité « stocker » sur un total de 18 000 €, soit une proportion de 60 % pour cette activité.

Mais le cas le plus fréquent rencontré lors de la valorisation des activités utilise les deux types de ressources évoquées précédemment, comme l'illustre la figure 10.

Figure 10 Affectation des ressources 2006 aux activités - Cas 2



L'analyse par nature des ressources du service qualité montre que les frais de personnel ainsi qu'une partie des services extérieurs proviennent d'une refacturation du holding Omegaouest : le coût salarial de chaque membre du service est affecté aux diverses activités identifiées pour le service qualité, au prorata du temps estimé par le chef de service. Quant aux autres services extérieurs, il s'agit d'analyses, d'études et de recherches qui ne concernent que les produits existants ; ces charges, propres à NutriOuest, sont donc affectées en totalité à l'activité « assurer la qualité des approvisionnements ». En ce qui concerne les amortissements, qui sont également des charges propres à NutriOuest, ils sont affectés en totalité à l'activité « assurer la qualité des approvisionnements : ces amortissements proviennent de « l'échantillothèque », qui est un matériel destiné à répertorier les lots prélevés pour vérifier la qualité des approvisionnements.

À partir des données collectées auprès des différents chefs de service, nous avons pu déterminer une première ébauche du coût des activités et processus définis au préalable (Annexe A25). Avant de poursuivre dans l'affectation des ressources aux activités, il nous semble nécessaire d'effectuer un point de validation avec le laboratoire de recherche, conformément au processus itératif et à la nécessité d'apporter une critique scientifique à notre démarche.

3 - Validation par le laboratoire de recherche

Cette réunion de validation a eu comme objectif de valider la méthode de valorisation des activités. Plusieurs remarques ont été formulées afin d'améliorer la pertinence des informations relatives aux ressources consommées par les différentes activités identifiées.

Le processus « Support général » comporte un montant anormalement élevé de ressources. Ceci s'explique par le fait que ses ressources incluent des charges de structures qui n'ont pas forcément de lien de causalité avec ce processus. Il est donc nécessaire de procéder à une analyse plus fine.

Dans ce processus, l'activité « accueil/secrétariat » comporte un montant trop important de ressources. Il est nécessaire à ce niveau de procéder à une analyse des ressources et s'assurer de la pertinence des facteurs de causalité. Les charges de structures (taxe d'apprentissage, taxe professionnelle,...) doivent faire l'objet d'une analyse de causalité ; en effet, l'activité « gérer les structures » englobe ces charges alors qu'il n'y a pas forcément de lien entre cette activité et les ressources concernées. En ce qui concerne la taxe d'apprentissage, elle s'explique par le nombre de salariés. Celui-ci étant le facteur de causalité, il serait plus judicieux de l'intégrer à l'activité « gestion collective », puis de répartir le coût de cette activité au prorata du nombre de salariés. Ainsi, pour l'ensemble de ces charges de structure, il convient d'identifier le facteur de causalité (MEVELLEC 1990).

Il est nécessaire d'établir plusieurs activités support qui seront ensuite déversées sur les processus opérationnels :

- **Mise à disposition des locaux :**

Cette activité auxiliaire comporte l'ensemble des frais afférents aux locaux (taxe foncière, leasing, amortissements, chauffage, assurances,...) avec comme clé de répartition la totalité de la surface occupée par l'entreprise. Ce qui permettra de connaître le coût au m². Cette activité sera ensuite répartie sur les différents services au prorata de la surface occupée. Ensuite, le coût des locaux par service sera réparti sur les activités du service au prorata des effectifs par activité.

- **Mise à disposition du personnel :**

Cette activité auxiliaire comporte les charges liées à l'hygiène/sécurité, la gestion collective et la gestion individuelle. Cette section sera déversée sur les autres activités au prorata des effectifs.

- **Processus « Mise à disposition du matériel informatique » et « Gestion du système d'informations » :**

L'inducteur de coût est le nombre de postes pour ces deux processus. La répartition de ces activités de soutien sur les autres activités doit se faire soit en escalier, soit directement, de manière à éviter les prestations réciproques.

Pour les centres support « Mise à disposition du personnel », « Mise à disposition du matériel informatique » et « Gestion du système d'informations », nous disposons déjà des informations dans notre modèle. Il sera seulement nécessaire de collecter les informations relatives à l'activité « Mise à disposition des locaux ».

Enfin, en ce qui concerne certaines charges, la comptabilité de gestion actuelle de NutriOuest permet d'assurer un suivi précis par objet de coût : ces coûts étant spécifiquement consommés par certains objets de coûts, il faudra s'assurer que cette traçabilité sera maintenue après la modélisation. Le logiciel ABC, qui qualifie ces charges de « charge spécifique⁴³ » offre la possibilité d'assurer le suivi de ces charges.

4 - Assurer la pertinence dans l'affectation des ressources

L'objectif de cette étape est la prise en compte des points d'amélioration à apporter au modèle afin d'aboutir à une carte finale des processus et de leur coût. En ce qui concerne le processus « Support général », nous avons réaffecter un ensemble de charges à des activités appartenant à d'autres processus, compte tenu de leur lien de causalité.

L'activité « accueil-secretariat » comporte des ressources issues des sections analytiques suivantes :

- section 04104 : les services extérieurs constituent des frais de secrétariat « pur » (fournitures, téléphone, ...) Les frais de personnel sont constitués par les salaires de trois personnes travaillant à l'accueil. De même pour la part issue de la refacturation par Omegaouest où il s'agit de secrétariat « pur ». Il y a donc bien un lien de causalité entre les ressources et cette activité, au niveau de cette section analytique.

⁴³ Voir p.120.

- Section 06201 : le montant est important et est lié à la présence de différentes taxes (taxe d'apprentissage, ORGANIC, taxe professionnelle,...), pour un montant total de 185,8 k€. Il n'a pas de lien de causalité avec l'activité « accueil-secretariat ». Il s'agit donc de charges de structures dont l'analyse doit nous amener à les affecter aux activités avec lesquelles elles ont un lien de causalité :

- Cotisations (compte comptable 628100) : 23 k€. Il s'agit de cotisations d'Alliance 7, le syndicat patronal du secteur des compléments alimentaires et de FEVAD, le syndicat de la vente à distance. La base de calcul étant le chiffre d'affaires. Ces charges sont liées à la structure de la société et sont donc affectées à l'activité « gérer les structures ».

L'ORGANIC (38 k€) est une charge calculée sur la base d'un pourcentage du chiffre d'affaires et est destinée aux non-salariés. Elle est fonction de la taille de l'entreprise et est donc intégrée dans l'activité « gérer les structures ».

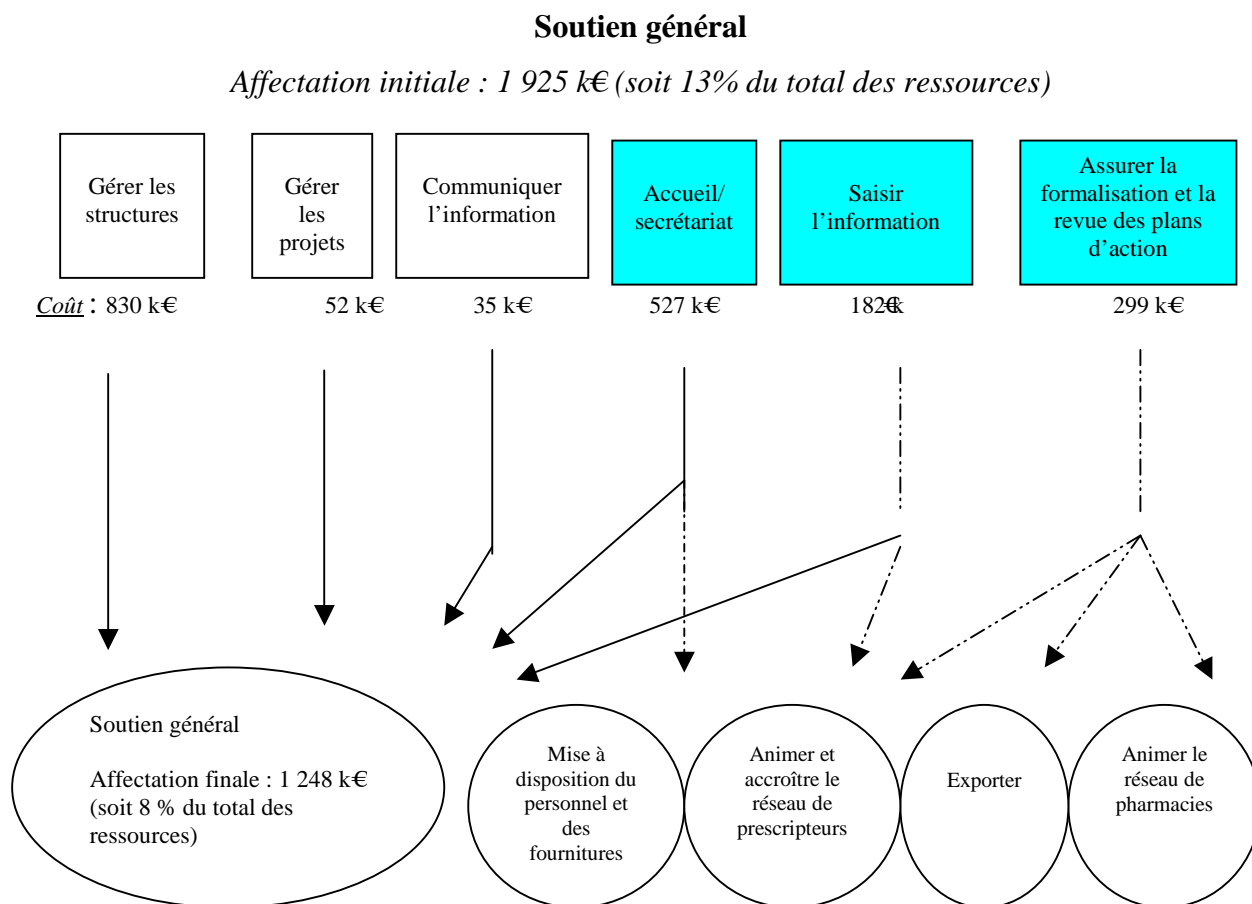
- Un ensemble de ressources (31,5 k€) dont la base de calcul est le nombre de salariés ou la masse salariale, et qui est donc affecté à l'activité « gestion collective. Il s'agit de l'AGEFIPH, contribution handicapés en fonction du nombre de salariés ; la formation professionnelle continue, en fonction de la masse salariale ; la participation à l'effort de construction, en fonction de la masse salariale et de l'effectif ; la taxe d'apprentissage, en fonction de la masse salariale et le FONGECIF en fonction de la masse salariale et de l'effectif.

De même, la médecine du travail (4 k€) et les autres charges de personnel (café, eau,...pour 13 k€) sont fonction du nombre de salariés et sont donc intégrées dans l'activité « gestion collective ».

- La taxe professionnelle pour 75 k€ : sa base de calcul est constituée par les immobilisations en valeur brute et la surface en m². Elle sera donc intégrée dans l'activité soutien « mise à disposition des locaux », avec une distinction entre les locaux de Paris et de province.
- La taxe sur les véhicules de tourisme pour 1,3 k€ est fonction du nombre de véhicules. La force de vente est l'utilisatrice principale du parc de véhicule. Cette ressource sera donc rattachée à l'activité « visite d'un prescripteur ».

Une deuxième analyse nous a permis d'affiner l'affectation des ressources au processus « soutien général », comme l'illustre la figure 11.

Figure 11 Retraitement des ressources du processus "Soutien général"



Ce processus comporte un certain nombre d'activités hétérogènes représentant des ressources relativement importantes. C'est pourquoi une analyse plus fine de ce processus doit nous conduire à mieux préciser l'affectation des ressources.

Les activités « revue et formalisation des plans d'action » et « gérer la relation de clients importants » sont fusionnées pour ne donner qu'une activité. En effet, selon le directeur commercial, ces deux activités sont liées. Cette activité est ensuite répartie sur les trois processus (réseau prescripteur, pharmacies et export) de manière égale. L'objectif de cette activité est d'établir les plans d'actions commerciaux et de gérer la relation de clients considérés comme importants. Elle concourt aux objectifs des trois processus que sont « Animer et accroître le réseau des médecins prescripteurs », « Animer et servir le réseau de pharmacies » et « Assurer et développer l'export ». Il s'agit donc de retirer cette activité du processus général et de l'intégrer dans ces trois processus.

L'activité « accueil/secrétariat » : son coût intègre une part importante liée à l'achat de fournitures administratives et diverses (l'ensemble des services extérieurs). Ces fournitures dépendent du nombre de salariés, car plus le nombre de salariés augmente, plus les consommations de fournitures augmentent. L'effectif constitue donc un facteur de causalité pertinent. Nous décidons donc d'extraire les services extérieurs de cette activité pour l'intégrer dans une nouvelle activité que nous appelons « mettre à disposition des fournitures ». Nous intégrons cette nouvelle activité dans le processus « Mise à disposition du personnel ». En effet, elle a le même inducteur. De plus, on peut considérer que ce processus a pour objectif de mettre à disposition des acteurs de l'entreprise un « package » composé de personnel et de fournitures.

L'activité « Saisir l'information » comprend une part relative au suivi et contrôle des budgets promotion. Les budgets promotion sont alloués aux sociétés régionales, mais, de plus en plus, les forces de vente internes gèrent en direct les sociétés régionales. Cette activité est induite par la visite d'un prescripteur. En effet, le suivi et contrôle des budgets promotion n'existent que parce qu'il y a une région gérant ce budget. Au final, ce budget n'existe que par l'existence de prescripteurs que l'on va visiter. Son coût (coût des frais de personnel réalisant cette activité) est donc soustrait de l'activité « saisir l'information » pour être intégré dans l'activité « visite d'un prescripteur ».

Le département Force de vente est un autre exemple qui illustre les difficultés auxquelles nous faisons face lors de l'affectation des ressources aux activités. En effet, dans ce service, la distinction des activités « visite d'un prescripteur » et « visite d'un médecin » est importante car elle est le reflet d'une stratégie commerciale. Le prescripteur est le médecin déjà intégré au réseau de NutriOuest et qui assure à ce titre des prescriptions relatives aux produits de l'entreprise. Le médecin est aussi un prescripteur à conquérir, c'est-à-dire un prospect que l'entreprise s'attache à intégrer à son réseau.

L'activité « visite d'un médecin » fournit ainsi des données intéressantes en termes de coût d'acquisition des clients. Ce coût est important dans le cadre d'un dimensionnement pertinent des campagnes marketing. Le management de la relation clients distingue ainsi deux stratégies : l'acquisition de clients et la fidélisation/rétention (BROWN 2001). Il convient donc de distinguer leur coût respectif. Mais le médecin prescripteur et le médecin prospect seraient plutôt des objets de coûts – le coût de la visite étant homogène entre un médecin prescripteur de l'entreprise et un médecin prospect. Notre modèle ne retiendra qu'une activité : « visite d'un prescripteur », la distinction prospect/client se faisant au niveau des objets de coûts. Nous étudierons ultérieurement ce point.

L'analyse du service informatique et du personnel entraîne d'autres interrogations : en effet, leurs ressources doivent-elles être réparties d'abord sur les sections analytiques puis sur les activités, plutôt que d'identifier des processus propres « informatique » et « personnel » ?

La question se pose surtout pour le département informatique au vu de l'importance des ressources consommées par ce service. Dans une logique d'externalisation, il vaut mieux réaffecter le coût informatique sur toutes les activités. Cette logique est plus cohérente pour une prise de décisions, notamment pour comparer la sous-traitance informatique avec le coût en interne. De plus, nous disposerions d'une vision des coûts informatiques par section/service et par activité client au sein des processus. Cette logique nécessite des retraitements. Les services extérieurs et amortissements du service informatique (qui concernent l'infrastructure informatique) seraient répartis sur les autres sections en fonction du nombre de postes. Les frais de personnel, qui représentent les savoir-faire informatiques, mériteraient d'être isolés au sein des quatre activités et du processus informatique.

Une analyse approfondie est nécessaire à ce niveau pour arbitrer l'affectation des ressources informatiques : si le service informatique réalise des activités critiques c'est-à-dire créatrices de valeur, il faudrait isoler les activités liées à l'informatique (Annexe A26).

Si le service informatique peut facilement être externalisé, il n'est pas nécessaire d'isoler les activités informatiques et leur coût serait réparti sur les autres sections. Dans le cas contraire, la question d'isoler le processus informatique se pose inévitablement. L'idée centrale est de ne pas occulter les savoirs-faire informatiques.

Au sein de la structure NutriOuest, le service informatique centralise à la fois les besoins des utilisateurs en matière de développement d'applications, de logiciels mais aussi de matériels. En effet, l'ensemble des ressources informatiques est concentré au sein d'une seule et même section : la section informatique qui représente ainsi une responsabilité budgétaire à part entière. Les autres départements n'ont aucune maîtrise de leur budget informatique : c'est le service informatique qui décide des achats de postes informatiques et les « distribue » au sein de l'entreprise. La fait d'intégrer le coût informatique dans chaque activité n'aurait donc aucun intérêt car le coût d'une activité comprendrait alors une partie liée à l'informatique dont le responsable n'aurait aucune maîtrise puisque la responsabilité budgétaire est centralisée au sein de la section informatique.

En accord avec la direction générale, nous décidons donc de conserver le schéma actuel, c'est-à-dire de maintenir les ressources informatiques au sein du processus « mise à disposition de l'infrastructure informatique ». Le principal intérêt de ce choix est d'avoir une vision des savoir-faire informatiques déployés au sein de l'entreprise et de maintenir une correspondance entre le processus informatique et la responsabilité budgétaire. Notre schéma actuel correspond donc bien à la réalité de l'entreprise.

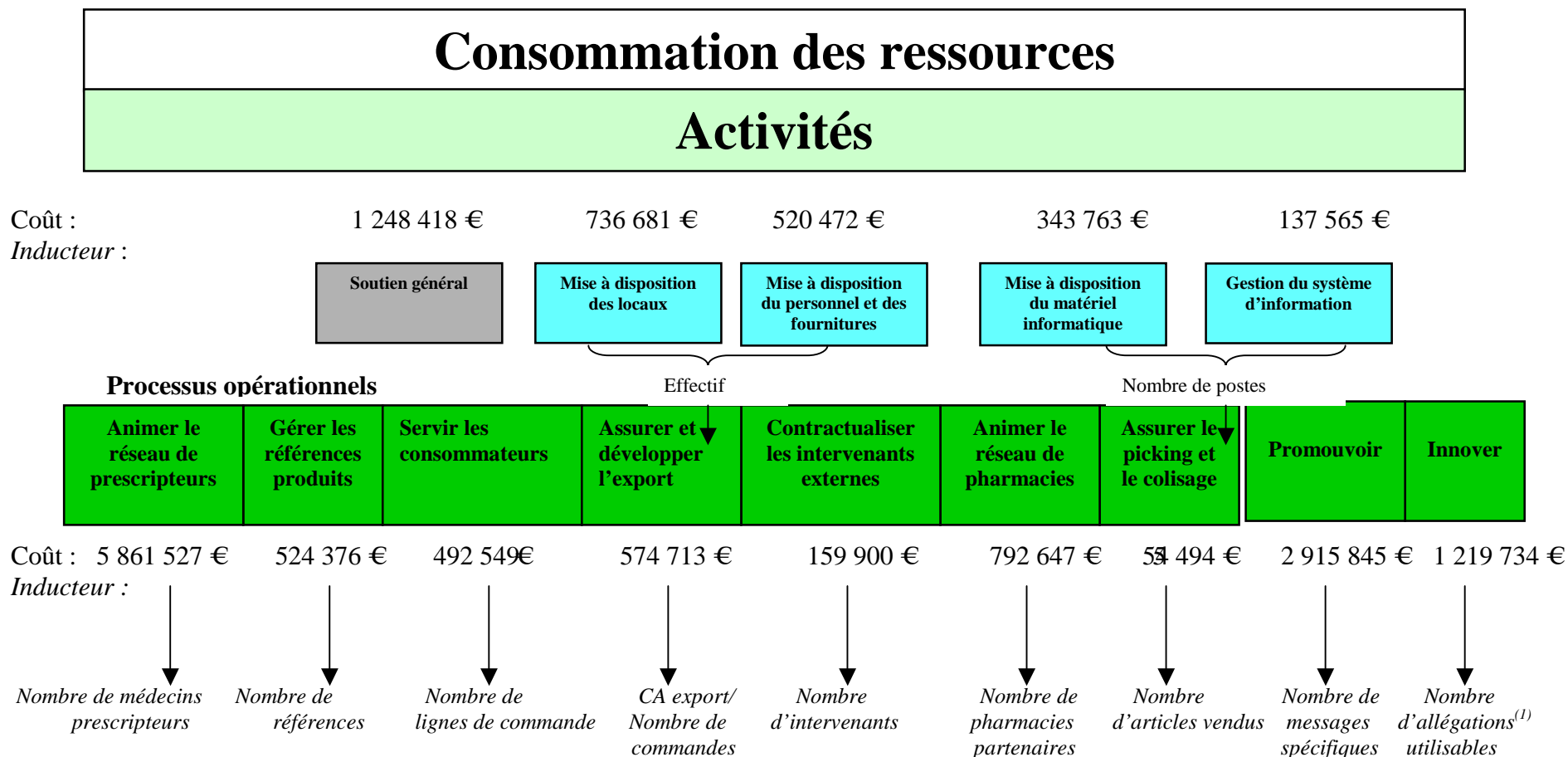
En outre, afin d'assurer un engagement des acteurs dans leur répartition des ressources aux activités qui les concernent, nous envoyons à chaque responsable de service une confirmation du choix qu'ils ont effectué en matière de répartition des ressources aux activités Cette confirmation, écrite, leur permettra de réfléchir sur les clés de répartition qu'ils nous ont communiquées et d'apporter d'éventuelles modifications (Annexe A27).

Cette lettre résume les activités définies lors des entretiens, rappelle les activités retenues pour notre modèle ainsi que les différentes clés de répartition fournis oralement par les chefs de service lors d'entretiens téléphoniques. Chaque chef de service est amené à examiner ce document et à confirmer les données ou à ajouter des commentaires.

5 - Résultat de cette étape

L'affectation des ressources aux activités nous a permis d'élaborer la carte des processus présentée dans le tableau 13.

Tableau 13 Carte des processus de l'entreprise NutriOuest, et leur coût



(1) Allégations : assertion ou affirmation relative à un produit (exemple : « favorise la digestion »), devant être autorisée par l'AFSSA.

La collecte des données nécessaires à la valorisation des activités et des ressources conduit aussi à définir la structure informatique du modèle afin d'assurer son intégration dans le logiciel Pilotaj.

Section 2 Définition de la structure informatique

1 - Pilotaj : l'outil « support » de notre démarche

Le modèle est conçu comme devant être l'outil des acteurs et non le domaine réservé de la direction générale ou du chercheur : il doit donc intégrer dès le départ cette dimension en s'assurant notamment de l'ergonomie et de la simplicité d'utilisation de l'outil. Cet aspect technique a pu être atteint grâce à l'utilisation du logiciel Pilotaj. Nous avons réalisé, avec les contrôleurs de gestion, un guide d'utilisation de ce logiciel (Annexe A28) afin de faciliter l'appropriation de l'outil.

Dans le cadre de l'affectation des ressources aux activités, nous avons utilisé ce logiciel édité par la société Akipaj. Dans le cadre d'un accord entre cette société, NutriOuest et le laboratoire de recherche, nous disposons d'un outil informatique visant à faciliter la modélisation en activités et processus. Ce logiciel offre ainsi plusieurs fonctionnalités :

- il assure une représentation complète de l'organisation grâce à l'arborescence des activités et processus
- il permet d'établir des analyses de rentabilités sur un nombre varié d'objets de coûts
- il offre une visibilité entre le coût des processus, les tableaux de bord et les plans d'actions associés aux objectifs stratégiques.

Figure 12 Capture d'écran du logiciel Pilotaj



2 - Objectif de cette étape

L'objectif est de définir les caractéristiques indispensables à la migration du modèle dans le logiciel Pilotaj. Il est, notamment, nécessaire de définir le niveau de détail du modèle ainsi que les règles d'affectation des ressources et activités.

La direction générale souhaite un niveau de détail important au niveau des ressources : ce sont les acteurs engageant les dépenses qui peuvent affecter celles-ci aux activités concernées. Pour que les acteurs s'approprient la démarche, il faut qu'ils en soient les « acteurs réels ». La démarche ABC doit être l'outil des acteurs, animée par le contrôle de gestion.

La direction générale souhaite également une lisibilité sur les liens entre les données comptables et celles traitées par l'ABC.

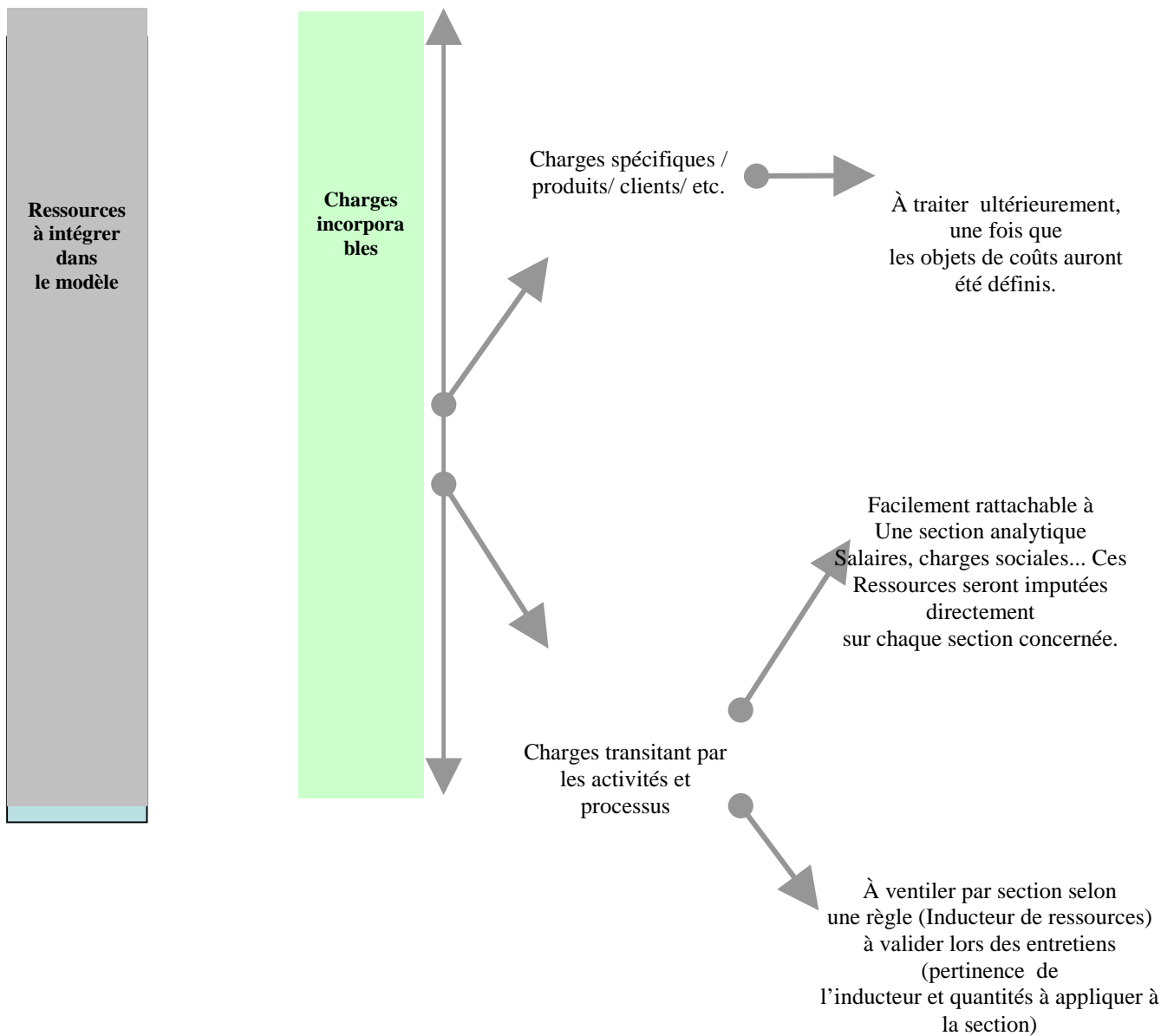
3 - Caractéristiques globales du modèle

À partir de la balance comptable, trois types de charges alimenteront le modèle :

- **Les charges incorporables** : traitées via les sections et les activités (actuellement il s'agit de l'axe 1 de la comptabilité de gestion, à l'avenir ce seront les axes 1 (section analytique) et 2 (activités)).
- **Les charges directes aux objets de coûts** : traitées via les coûts spécifiques (non intégrés dans les activités).
- **Les charges incorporables et directes** : charges traitées en partie via les activités et en partie via les coûts spécifiques ; dans ce dernier cas, la notion de projet intervient. S'il y a une notion de projet, les charges seront des coûts spécifiques. S'il n'y a pas de projet, ce seront des charges incorporables via les activités. À ce niveau un retraitement est nécessaire.

Figure 13 Modèle prévisionnel intégré dans Pilotaj

Balance



Source : Akipaj

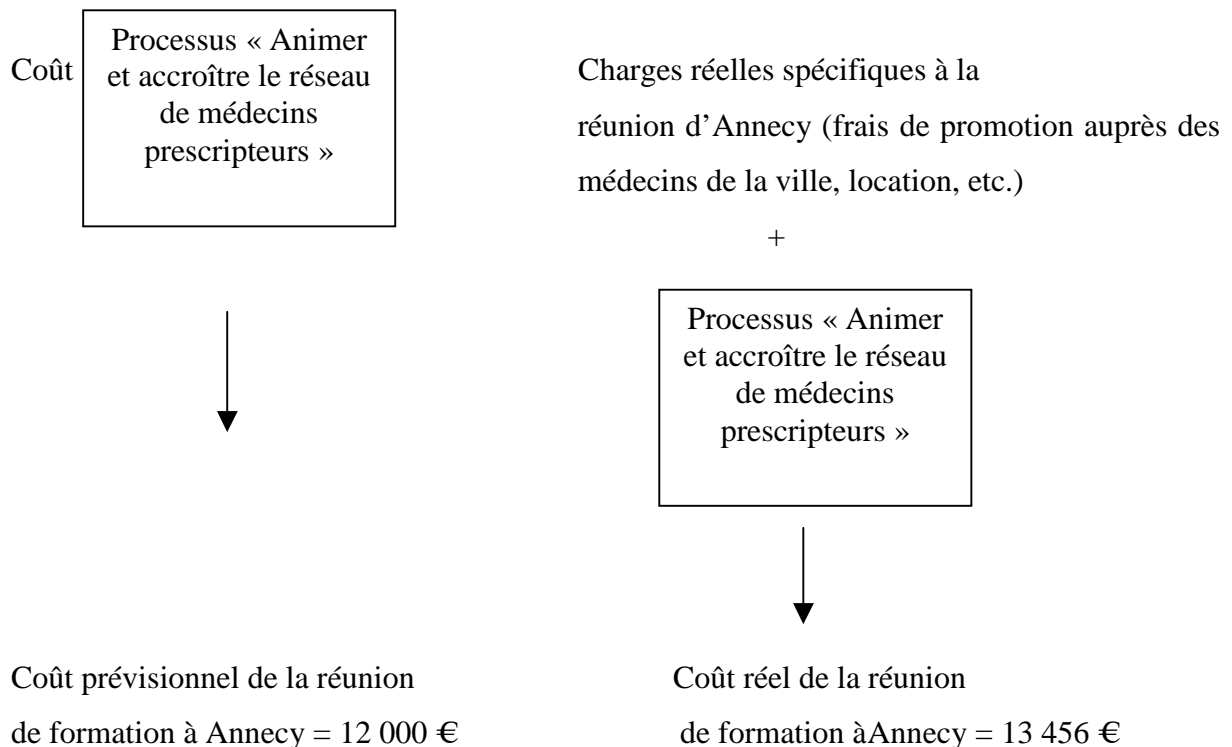
Une attention particulière devra être accordée aux charges spécifiques : en effet, dans le cadre d'une situation prévisionnelle, tous les coûts, y-compris spécifiques, transiteront par les processus. Dans la situation réelle, une partie des charges sera traitée via les processus, et l'autre partie en tant que charges spécifiques.

Par exemple, si l'on souhaite déterminer le coût d'une réunion de formation destinée aux médecins de la ville d'Annecy et prévue le 15 mars 2006, le schéma d'analyse sera le suivant :

Figure 14 Détermination du coût d'une réunion de formation médicale

Situation prévisionnelle au 28 février 2006 :

Situation réelle au 16 mars 2006:



L'axe 3 de la comptabilité analytique de l'entreprise permet de connaître les charges réelles spécifiques à la réunion d'Annecy. En additionnant les charges traitées via le processus concerné, nous obtenons le coût complet réel de cette réunion de formation.

Dans le futur modèle, il est nécessaire d'extraire les charges traitées via les processus à partir du logiciel Pilotaj que l'on additionne au coût spécifique réel de la réunion fourni par l'axe trois. Ce qui nous permettra de déterminer le coût global d'une réunion particulière. Le logiciel Pilotaj nous fournira le coût moyen d'une réunion particulière et non le coût global réel.

Il sera donc nécessaire de prévoir deux modèles dans le système Pilotaj : un modèle standard fournissant des valeurs moyennes (par exemple, le coût moyen (charges spécifiques et charges issues des processus) d'une réunion) et un modèle comportant les valeurs standards auxquelles on retranchera le coût spécifique puisque celui-ci nous sera fourni avec une meilleure traçabilité par l'axe trois de la comptabilité de gestion.

Pour des calculs prévisionnels globaux, nous utiliserons le premier modèle, et pour des calculs plus précis, nous utiliserons le deuxième modèle. Grâce au modèle 2, on extrait les charges issues des processus d'une réunion (par exemple la réunion d'Annecy) auquel on ajoutera le coût spécifique (réel, le système CEGID actuel ne pouvant pas fournir de données prévisionnelles au niveau de l'axe trois) fournit par l'axe trois.

4 - Quel niveau de détail choisir ?

Actuellement, la refacturation de la prestation Omegaouest à la société NutriOuest est intégrée dans sa totalité dans un seul compte comptable et dans une seule section analytique.

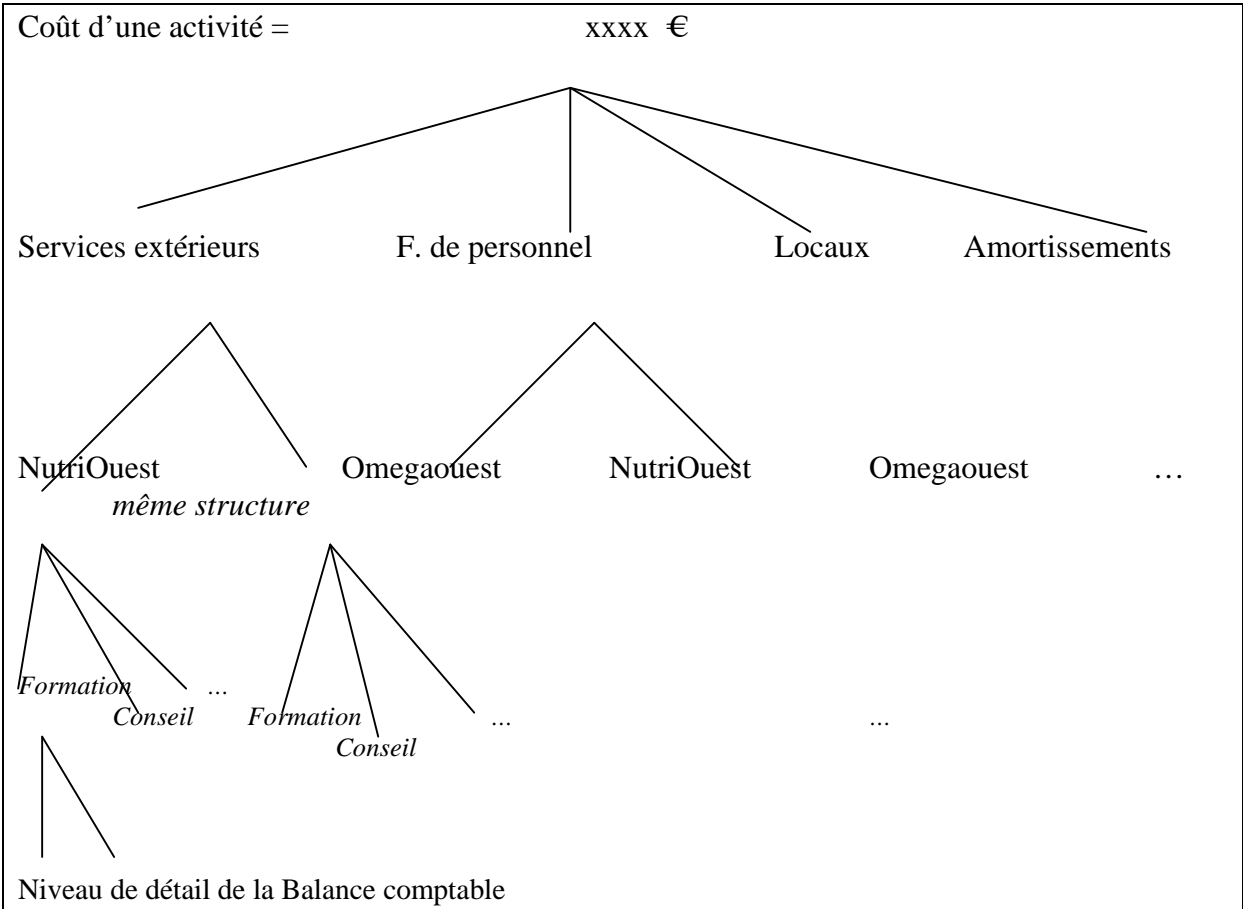
Pour le modèle, ce total est ré-éclaté par sections analytiques et par type de ressources. Mais il convient de réfléchir au niveau de détail des ressources que l'entreprise souhaite. En effet, il peut être intéressant de connaître la composition détaillée du coût d'une activité, pour identifier les natures de charge pour lesquelles l'entreprise dispose de leviers d'action permettant d'agir sur ces ressources. Par exemple, la ressource « services extérieurs » pourrait être plus détaillée.

Le regroupement de certains comptes comptables peut être pertinent pour l'analyse : au lieu d'intégrer la balance en totalité dans son détail, il est possible d'intégrer dans la base Pilotaj des regroupements pertinents de comptes comptables.

Mais se pose le problème de la prestation Omegaouest : comptablement, elle peut être enregistrée en totalité dans chaque section analytique ; mais si l'on souhaite plus de détail (services extérieurs, ...), les écritures comptables au sein de la structure NutriOuest devront être plus détaillées, ce qui alourdirait considérablement la saisie. Il faut, à ce stade de la réflexion, s'interroger sur l'intérêt de ce niveau de détail.

Par conséquent, les ressources qui alimenteront la base Pilotaj auront deux sources : NutriOuest et Omegaouest. Pour chaque section analytique, nous aurons deux pôles de ressources constitués par ces deux structures. Pour le pôle NutriOuest, les ressources seront détaillées jusqu’au niveau de la balance avec des regroupements de nature de charge, et pour le pôle Omegaouest, les ressources seront agrégées au niveau de la section, comme l’illustre la figure 15.

Figure 15 Décomposition du coût d’une activité



De plus, en termes de saisies comptables, en amont du système, il est nécessaire d’assurer une maintenance de la nomenclature des activités et des tâches. La codification des tâches doit permettre d’éviter les erreurs liées aux ajouts ou suppressions de tâches. La solution est de créer des paliers de numéros pour les tâches.

Nous intégrons également le code processus au code activité. La fréquence et l'importance des modifications/reconfigurations des activités et tâches au sein de l'entreprise sont plutôt faibles. On peut donc lier code processus/code activité/code tâche. Deux solutions de codification s'offrent à nous :

Tableau 14 Codification des processus, activités et tâches - Solution 1

Libellé du processus	Code processus	Code activité	Code tâche
Animer et accroître le réseau de prescripteurs	P01	P01A01 P01A02 etc.	P01A01T01 etc.
Animer le réseau de pharmacies	P02	P02A01 P02A02 etc.	P02A01T01 etc.
Servir les consommateurs	P03 etc.		

Le code P01A01T01, par exemple, correspond à la première tâche de la première activité issue du processus 1.

Pour éviter les risques de confusion lors de la saisie des écritures comptables, nous proposons de remplacer le code processus par des lettres. Ainsi, P01 devient PA, P02 devient PB, etc.

Tableau 15 Codification des processus, activités et tâches - Solution 2

Libellé du processus	Code processus	Code activité	Code tâche
Animer et accroître le réseau de prescripteurs	PA	PAA01 PAA02 etc.	PAA01T01 etc.
Animer le réseau de pharmacies	PB	PBA01 PBA02 etc.	PBA01T01 etc.
Servir les consommateurs	PC etc.		

Enfin, un point important concerne la correspondance entre les comptes comptables réels avec les rubriques budgétaires dans le modèle Pilotaj : il convient de s'assurer que cette correspondance existe sans difficulté.

5 - Le traitement des ressources par le logiciel Pilotaj

Les ressources dans le logiciel Pilotaj seront « affectées⁴⁴ » ou « consolidées⁴⁵ » au niveau de l'organigramme, c'est-à-dire des sections analytiques. Puis, ces ressources seront réparties sur les activités en fonction d'un inducteur de ressource ; celui-ci sera :

- Soit un montant ou un pourcentage réel si cette ressource a été directement affectée à l'activité en amont lors de la saisie comptable.
- Soit déterminé à l'aide d'un fichier intermédiaire. Notamment, pour les frais de personnel, nous utiliserons un tableau de déclaration de temps, avec l'ETP (équivalent temps plein) pondéré par le coût salarial, ce qui fournira les pourcentages de répartition. Ces pourcentages seront saisis directement dans Pilotaj.

Afin d'assurer la maintenance du système, un retraitement « manuel » pour certaines charges qui n'auraient pas été affectées à une activité, est prévu. Une attention particulière est accordée à l'imputation des ressources en amont. Il convient de s'assurer que les acteurs chargés de la saisie imputent correctement les ressources aux activités. Dans le cas contraire, l'information risque d'être faussée. Le responsable de section est chargé de valider systématiquement les imputations effectuées, comme il le fait actuellement pour les imputations au niveau des axes analytiques. En cas de doute de la personne chargée de l'imputation, la ressource sera affectée dans le profil « pas d'activité », puis retraitée. À ce stade, une sensibilisation du personnel sur les activités et leur utilité est nécessaire.

⁴⁴ Seul le montant global de la ressource est connu, il sera ventilé sur les comptes de l'organigramme (sections analytiques) à l'aide d'un inducteur de ressources. Exemple : *Les amortissements des bâtiments ou les charges d'électricité*

⁴⁵ La comptabilité fournit le montant de cette ressource pour chaque compte de l'organigramme concerné, les montants sont donc saisis directement dans *Pilotaj*. Exemple : *Les salaires*.

En ce qui concerne le niveau de détail des ressources, les chefs de service sont sollicités afin qu'ils affinent et modifient l'affectation des ressources mais aussi le type d'inducteurs choisis. Nous intégrons la balance détaillée dans Pilotaj. Lors de la phase de test, nous examinons l'intérêt de ce niveau de détail, du fait notamment de la volumétrie. S'il n'y pas d'intérêt, nous procéderons à des regroupements de comptes comptables. Il s'agit ici d'un processus itératif.

Après avoir précisé les contours de la structure informatique du modèle, il convient de préciser les principes futurs dans le but d'assurer la durabilité du système.

En premier lieu, notre réflexion porte sur l'organisation comptable elle-même. Actuellement, celle-ci est basée sur les trois axes analytiques : l'axe 1, analyse par centre de coût ou service ; l'axe 2 : analyse par projet et l'axe 3 : analyse par bénéficiaire. Pour que le modèle ABC puisse s'intégrer dans l'organisation comptable de l'entreprise, celle-ci doit évoluer. L'entreprise penche ainsi pour une solution basée sur une refonte de ces axes analytiques : l'axe un, qui concerne les sections analytiques, c'est-à-dire les services, serait conservé car il est nécessaire de maintenir une construction budgétaire par responsabilité et donc par service. L'axe deux concernerait les activités : à ce titre, la comptabilité intégrerait cet axe deux et donc une vision « activités » en amont. Mais cette solution a l'inconvénient d'alourdir les saisies en amont. Les acteurs devront codifier chaque facture selon l'activité à laquelle elle se destine. Ceux-ci devront donc intégrer progressivement cette vision en activités et non plus en nature de charge.

En second lieu, en ce qui concerne les frais de personnel, qui représente environ 31 % des ressources, ils sont répartis sur les activités sur la base d'une affectation du temps de chaque acteur. Deux solutions sont proposées pour identifier les inducteurs de ressources « charges de personnel » :

- Réaliser un tableau par service et par activité, au moins pour la première année, indiquant les affectations de temps par activité. Cette solution a l'avantage d'éviter les chiffres non significatifs et surtout d'éviter les déclarations de temps. En effet, celles-ci constituent un obstacle potentiel et peuvent créer une résistance aux changements de la part des acteurs.
- Réaliser des déclarations de temps régulières au moyen du logiciel Outlook : celui-ci par sa fonction agenda permet aux acteurs de saisir les temps de réalisation de leurs activités. Cette deuxième solution peut être envisagée pour une période test.

Les coûts des inducteurs seront relativement stables : un sondage trimestriel peut être envisagé afin de tenir compte des ajustements concernant les affectations de temps, notamment pour modifier le budget de l'année suivante.

Ce travail d'affectation des temps sur les activités permet de mettre en évidence les problèmes organisationnels latents qui trouvent ainsi à « s'exprimer » au travers du modèle mis en place. Cet éclairage permet d'améliorer la configuration des activités afin d'accroître leur performance. La mise en évidence des dysfonctionnements conduit ainsi à une réorganisation en interne générant une meilleure efficacité de l'entreprise (BESCOS et MENDOZA 1994). Cette phase d'amélioration, suite à la réorganisation, n'a pas encore pu intervenir dans l'entreprise NutriOuest.

Enfin, il est nécessaire de prêter une attention particulière à la maintenance future du système, notamment au niveau de l'alimentation des données par le progiciel CEGID vers le logiciel Pilotaj. Les changements éventuels des activités ou inducteurs émanant des chefs de service devront être communiqués au contrôleur de gestion, comme cela se fait actuellement pour l'actualisation des budgets par service. En effet, le contrôleur de gestion joue un rôle clé dans la maintenance du système, et notamment dans sa durée de vie. Le contrôle de gestion moderne ne se limite plus à optimiser l'allocation et l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, il doit impérativement piloter sa démarche dans le cadre d'un processus d'amélioration continue (BOUIN et SIMON 2004).

Le contrôleur de gestion centralise l'ensemble des remarques et commentaires qui seront utiles à la mise à jour des données et des activités. Le logiciel prévoit un mode « consultation » avec une rubrique « remarques et commentaires » (Annexe A29). Mais il ne faut pas laisser les chefs de service insérer leur remarque dans le logiciel au risque de créer des perturbations et de perdre en cohérence. D'où le rôle important de centralisateur du contrôleur de gestion.

Partant du modèle, nous avons réalisé une première déclinaison de l'instrumentation de gestion : le calcul économique. À ce titre, l'affectation des ressources aux activités constitue le volet économique de l'outil de gestion mis en place. Le volet informatique, quant à lui, a été réalisé à l'aide de l'outil logiciel Pilotaj. Pour assurer une correspondance pertinente entre le modèle défini et sa construction informatique, nous avons précisé, en accord avec le contrôle de gestion et la direction générale, un certain nombre de règles visant à assurer la pérennité du modèle. Cet objectif s'est accompagné d'une volonté de proposer aux acteurs un outil qui soit à la fois simple et utile pour leur action. En effet, rappelons-le, l'adhésion des acteurs ne peut se faire que si ceux-ci tirent un réel bénéfice de l'outil (LORINO 2005). La seconde déclinaison de l'instrumentation de gestion doit contribuer au pilotage de la création de valeur au sein de l'organisation.

6 - Conclusion de ce chapitre

Nous avons mis en place au sein de l'entreprise un modèle basé sur les activités et processus : cette modélisation s'est appuyée sur les acteurs et la direction générale. Elle a permis de clarifier les missions de l'entreprise et d'identifier ses savoir-faire. À l'issue de cette modélisation, nous avons identifié neuf causes de consommations de ressources, correspondant aux neuf processus opérationnels. Ceux-ci doivent nous permettre « d'industrialiser » le calcul de coût afin de répondre aux attentes en matière de calcul économique. Mais, au-delà de cette première application, essentielle pour les acteurs, il nous faut « resituer » notre étude de cas dans le cadre de notre objet de recherche. En effet, il s'agit de savoir comment l'on peut articuler ces processus opérationnels aux supports de valeur identifiés notamment par le service marketing. En d'autres termes, il s'agit de savoir si cette modélisation par activités et processus permet d'apporter un nouvel éclairage à la GRC et contribuer au pilotage de la création de valeur pour les parties prenantes, en particulier pour l'entreprise.

Une exploration de la littérature sur la valeur client constitue une base de réflexion pour une expérimentation du pilotage coût – valeur au sein de l'entreprise.

Chapitre 5 La valeur client : exploration critique de la littérature

Section 1 Mesure et pilotage de la valeur, le point de vue du marketing

Il s'agit, dans cette partie, de comprendre la conception « marketing » de la valeur. En effet, cette compréhension est nécessaire si l'on souhaite mener un pilotage efficace des coûts et de la valeur. De nombreux auteurs dans la littérature sur le marketing ont focalisé leur attention sur le client, en tant qu'actif intangible fortement créateur de valeur. En effet, ces auteurs annoncent qu'une gestion performante de cet actif particulier est le garant d'une rentabilité importante et durable. Pour ce faire, ce capital client doit suivre les mêmes règles d'évaluation que n'importe quel autre actif important dans l'entreprise. Cette vision suppose donc de pouvoir évaluer le potentiel économique des clients. Cette analyse est d'ailleurs en concordance avec les nouvelles normes financières et comptables internationales (normes IFRS) qui mettent l'accent sur l'évaluation de la valeur vénale des actifs. Un « actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs⁴⁶ » (article 211-1 du Plan Comptable Général). D'autres auteurs mettent le client au centre des préoccupations des entreprises : il constitue alors une partie prenante, parmi d'autres, mais centrale, dans la création de la valeur. Le point commun de ces réflexions concerne l'objectif final : l'amélioration de la performance des organisations.

Nous allons examiner les différentes « facettes » de la valeur vue au travers du prisme des chercheurs en marketing. Il s'agira également d'examiner leur proposition, en termes stratégiques et d'outillage, afin de faciliter la mise en place, au sein de l'organisation, d'un système pertinent de gestion de la valeur, sans nier les limites inhérentes à ce type de démarche. Leur analyse nous éclairera ensuite sur les propositions que nous tenterons de formuler.

⁴⁶ Notre soulignement.

1 - Les deux concepts : valeur client, actif clients

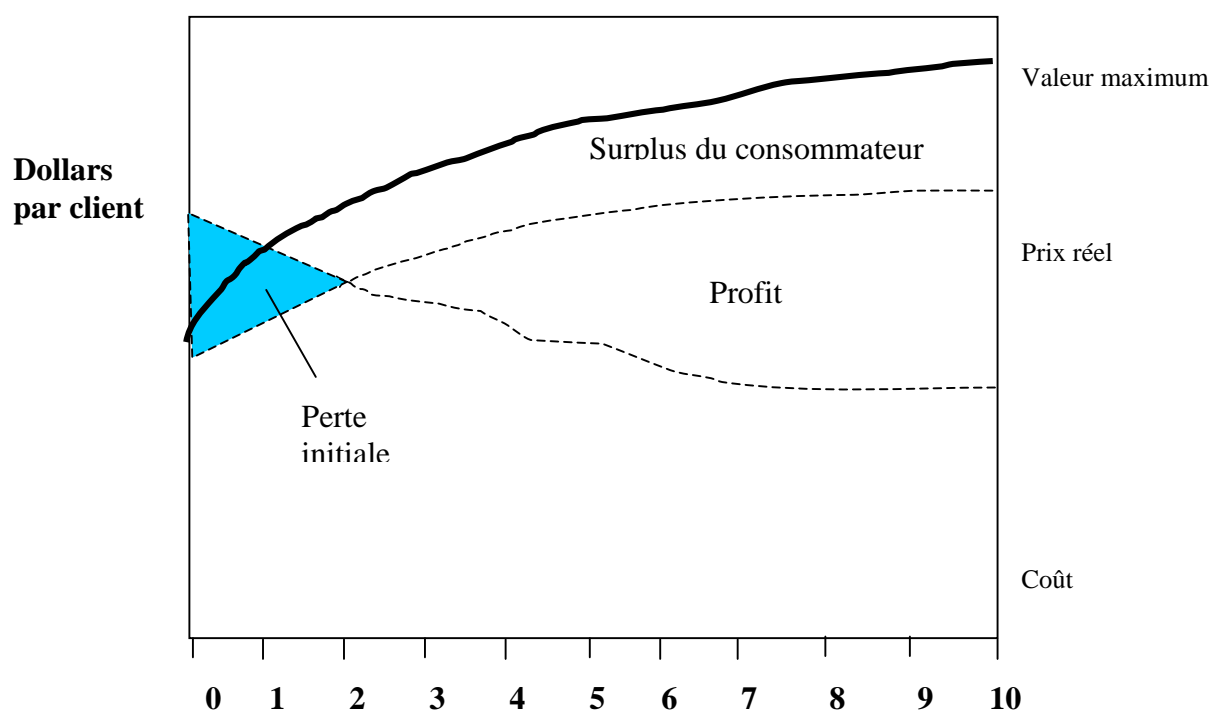
Le marketing appréhende la valeur à travers deux concepts fondamentaux : la valeur client et l'actif clients. Il convient donc, dans un premier temps, de clarifier ces deux concepts avant de mener plus avant la réflexion.

A) La valeur client

La valeur pour le client se mesure par la valeur totale du produit ou service, déduction faite de son prix (REICHHELD, 1996). Nous ne nous attarderons pas sur les difficultés de définition de la valeur pour le client (MALLERET 2006). Il s'agit de la valeur d'échange, qui contient des éléments objectifs mais aussi subjectifs.

La valeur pour l'entreprise est constituée par le prix diminué du coût, c'est-à-dire le profit (REICHHELD, 1996). À priori, l'augmentation des prix génère un accroissement de la valeur pour l'entreprise et une réduction pour le client. Mais dans une optique à long terme, cette relation entre la valeur pour l'entreprise et pour le client est plus complexe. En effet, le cycle de vie du client a un effet sur cette relation.

Figure 16 La relation dynamique entre coût, prix et valeur client



Source : « L'effet loyauté », F. REICHHELD

Pour le client, la valeur maximum (courbe du haut) est le prix au-dessus duquel le client ferait défection. Au-dessus de ce niveau de prix, le client recevrait une valeur inférieure au prix payé et stopperait toute relation commerciale avec l'entreprise. La différence entre la valeur maximum et le prix réel est le surplus consommateur, et la différence entre le prix et le coût est le profit.

Pour REICHHELD (1996), au fur et à mesure de la relation avec le client, les coûts diminuent : l'effet d'apprentissage aidant, le client devient moins exigeant en termes de services. Parallèlement, en se familiarisant avec les produits et services de la firme, sa sensibilité au prix tend à diminuer ce qui rend possible des stratégies d'augmentation tarifaire. Mais, l'entreprise peut renforcer ce phénomène d'accroissement simultané de la valeur pour l'entreprise et les clients par diverses actions. Ainsi, accorder un surplus consommateur a un effet négatif sur les profits mais permet d'investir sur une relation durable avec les clients. Dans ce modèle, les clients sont considérés comme un investissement.

Quand certains auteurs parlent de valeur client – valeur tirée des clients, et valeur reçue par les clients –, d'autres assimilent la gestion des clients à la gestion d'un actif.

B) L'actif clients

Pour BLATTBERG et *al.* (2001), l'actif clients est égal aux profits émanant des primo-clients (qui est le nombre de prospects contactés multiplié par la probabilité d'acquisition et la marge) moins le coût d'acquisition des clients (qui est le nombre de prospects multiplié par le coût d'acquisition par prospect) plus les profits attendus des futures ventes à ces clients nouvellement recrutés (qui est le taux de rétention pour chaque période future multiplié par le profit obtenu des clients durant cette période, puis actualisé).

Ces opérations sont répétées pour tous les segments de clients et cohortes (une cohorte est un groupe de clients acquis à la même période). En termes simples, l'actif clients total d'une firme est égal au retour sur investissement des acquisitions de clients, rétention et ventes additionnelles relatif à l'ensemble de son portefeuille clients au cours du temps. Ce qui signifie qu'une entreprise doit identifier l'équilibre stratégique qui maximise la somme, et non pas une partie en particulier. Il faut déterminer le profit ou la perte que chaque stratégie génère à différents niveaux d'investissements et quelle stratégie génère les profits les plus élevés à un niveau d'investissement donné (BLATTBERG, GETZ et al. 2001) ; nous reviendrons ultérieurement sur cet aspect.

Il s'agit donc d'un concept plus large que la valeur client : en effet, pour ces auteurs, la valeur résulte d'un ensemble combiné d'actions sur un actif particulier, nécessitant de ce fait, une gestion relationnelle particulière. Pour ces auteurs, les entreprises devront développer des stratégies visant à gérer simultanément les produits et les clients au travers du cycle de vie du client et qui recadrent les stratégies produits et de marques dans le cadre de leurs effets sur l'actif clients.

Dans cette optique, le marketing appréhende la valeur de cet actif de manière dynamique, grâce à une analyse cyclique de la valeur. On retrouve ici une conception chère à REICHHELD : le cycle de vie du client. La gestion de ce cycle de vie constitue une condition sine qua non à la compréhension de la valeur tirée de la clientèle.

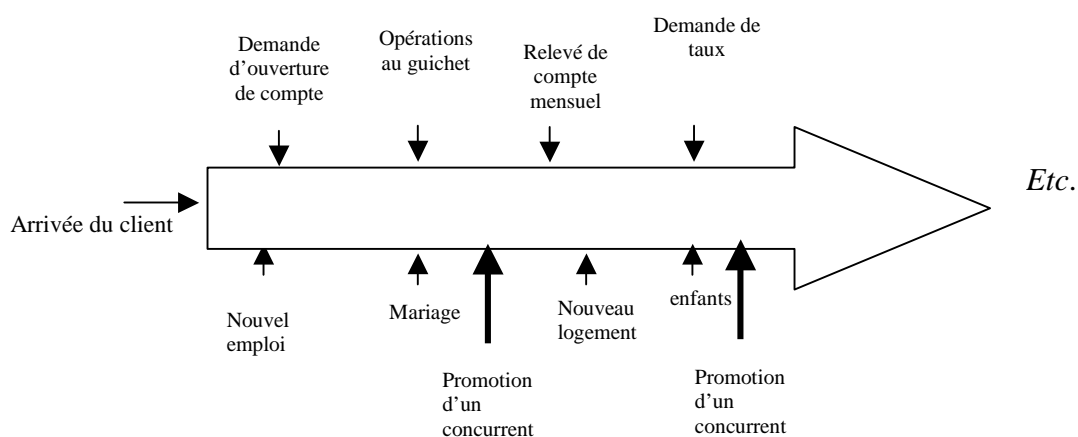
2 - Le modèle relationnel organisé autour du triptyque acquisition/rétention/développement

Pour comprendre le modèle relationnel proposé par certains chercheurs, il est nécessaire dans un premier temps de saisir le caractère dynamique du modèle. En effet, la valeur client ne s'exprime qu'au cours d'un cycle.

A) Une vision dynamique de la valeur client

Pour REICHHELD (1996), il faut centrer l'analyse sur la valeur actuelle nette des clients : l'ancienneté et les profits tout au long du cycle de vie permettent de déterminer la valeur actuelle nette des clients présents. Mais il faut aussi pouvoir mesurer la valeur actuelle nette provenant des clients futurs : l'auteur préconise une vision dynamique de la valeur client. En effet, pour appréhender la valeur tirée de la relation avec un client, il est nécessaire d'adopter une vision assise sur son cycle de vie : en fonction de l'évolution du client au cours de son cycle de vie (déménagement, changement familial, changement de style de vie,...) et des actions des concurrents pour détourner ce client, l'entreprise doit être capable d'adapter son offre de valeur à chaque étape importante du client. Cela suppose un système d'information permettant de gérer une quantité importante d'informations sur la connaissance du client. Certaines banques par exemple utilisent le « corridor du client » pour visualiser ce phénomène.

Figure 17 Le corridor du client : exemple de la banque de réseau



Source : « L'effet loyauté », F. REICHHELD

De même, pour BLATTBERG et al. (2001), l'actif clients, comme tout actif, évolue dans le temps. Et cette évolution doit être prise en compte dans la gestion de l'actif. Les prospects, nouveaux acheteurs et clients anciens n'ont pas les mêmes besoins ; et, comme leur relation avec l'entreprise change, leurs attentes et comportements se modifient également. Différentes stratégies et actions marketing s'appliquent aux nombreuses phases du cycle de vie du client. Le modèle proposé par REICHHELD (1996) et celui proposé par BLATTBERG et al. (2001) s'accordent sur plusieurs points. Dans un premier temps, durant la phase d'acquisition des clients, l'entreprise mobilise des ressources pour initier une relation commerciale. Ils ne sont pas encore des clients mais représentent une valeur potentielle. Les entreprises doivent les traiter comme elles le feraient pour des premiers clients. Mais quelle politique de prix (prix inférieurs à ceux des clients existants ?) et de communication adresser aux prospects ? Ces questions sont importantes, car, par exemple, une communication créant de fortes attentes de la part des prospects, peut entraîner une déception après quelques achats. Lorsqu'il y a dissonance entre ce que PORTER (1999) appelle des « signaux de valeur », c'est –à–dire des critères qui permettent au client de juger de la valeur du produit tels que la publicité, l'emballage, la démonstration, etc. et la valeur perçue, le danger se traduira par un taux d'acquisition des clients élevés, mais un taux de rétention faible.

Durant la seconde phase, les clients achetant pour la première fois, et donc nouvellement acquis, ont en général le taux de rétention le plus faible de la base clients d'une entreprise. Bien qu'ils aient signalé que les produits de la firme ont répondu à leurs spécifications, ils sont toujours dans une étape d'évaluation. Ils ont besoin de savoir si les produits et les niveaux de service à la clientèle répondent à leurs attentes. Si le produit répond à leurs attentes et demeure au-delà de la qualité attendue, les clients continueront d'acheter les produits de la firme et le feront tant que la valeur du produit est maintenue. Dans le cas contraire, il y a défection de ces clients. Il est nécessaire ici de déterminer le profit de base, c'est-à-dire le bénéfice généré par client indépendamment de sa fidélité, du temps, etc. (REICHHELD 1996).

Les acheteurs ayant renouvelé récemment leurs achats intègrent la phase trois. Ces clients sont susceptibles d'accroître leur achat, beaucoup plus que les primo-acheteurs, et les ventes par client augmentent à mesure que la confiance avec la firme s'accroît. Mais, ils continuent d'évaluer la relation avec l'entreprise. Si l'entreprise fournit un service médiocre ou le produit ne répond pas à leur attente, il peut y avoir défection.

Les entreprises identifient rarement cette étape dans le cycle de vie du client. Ces clients sont moins vulnérables que les primo-acheteurs mais ils continuent d'avoir des taux de rétention plus faibles que les clients anciens, et doivent donc être gérés en conséquence. Durant le cycle de vie, le client est amené à accroître ses achats, ne serait-ce que parce qu'il découvre au fur et à mesure de la relation, l'éventail de la gamme proposée. Cet indicateur pose ici de réels problèmes de mesure : en effet, l'entreprise doit être capable de distinguer les ventes réalisées par cohorte ou classe de clients. Dans la pratique, les entreprises sont très rarement outillées pour ce type d'analyse. En effet, une analyse des achats moyens sur l'ensemble des clients ne permet pas de distinguer les différences de comportement entre les clients nouvellement acquis et les clients fidèles et entre les différents segments de clientèle. Nous reviendrons ultérieurement sur cette difficulté.

La quatrième phase concerne les clients représentant le cœur de la base : il s'agit de clients commençant à répéter régulièrement leur achat. Les produits ou services de la firme répondent aux spécifications et à la valeur requises. Au fur et à mesure de la maturité du client durant son cycle de vie, il devient moins exigeant en termes de services, connaissant mieux l'entreprise et ses produits. Un client fidèle a donc un impact certain sur les coûts de relation client (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). De même, lorsqu'un salarié quitte l'entreprise, il faut reconstituer l'ensemble des connaissances acquises sur le client ; la fidélisation des salariés n'est pas sans effet sur la fidélisation des clients, et donc sur les coûts (REICHHELD, 1996).

Un problème occasionnel sur le produit n'entraîne pas automatiquement de défection, au vu des nombreuses expériences positives servant de base aux attentes du client. Dans cette phase, les taux de rétention et les ventes par client sont les plus élevés. Ces clients doivent donc être traités en tant que tel. Malheureusement, certaines firmes ne concentrent plus les efforts sur ces clients du fait de leur haut taux de rétention. Le management ne voit pas ces clients comme des problèmes et leur accorde donc moins d'importance (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

REICHHELD (1996) souligne l'importance des « parrainages » : des clients satisfaits recommandent plus facilement l'entreprise à leur entourage. Ces prospects, venant sur ces recommandations, s'avèrent être des clients de haute qualité.

À ce modèle, BLATTBERG et al. (2001) ajoutent un autre point : les clients formant le cœur des défections. À ce niveau, ces clients cherchent à changer de fournisseur ou de marque. Ceci peut être dû à différents facteurs tels que de nouveaux produits ou services offerts par la concurrence, un problème de service à la clientèle n'ayant pas été correctement résolu.

Certaines défections sont contrôlables, d'autres non. Les défections dues à des facteurs externes peuvent difficilement être évitées. Par contre, les défections pour lesquelles le problème peut être identifié et rectifié, peuvent être réduites si l'entreprise agit en ce sens.

REICHHELD (1996) signale que le taux de défection de la clientèle est un indicateur pertinent éclairant sur les difficultés de l'entreprise car il met en lumière l'insuffisance du flux de valeur de l'entreprise vers le client. De plus, l'augmentation du taux de défection réduit les profits de l'entreprise car il est le signe d'une moindre présence des clients au sein de l'entreprise. L'auteur montre finalement que la valeur, au sein de cette relation dynamique, est partagée : on ne peut augmenter la valeur reçue par les clients sans affecter celle que l'entreprise reçoit des clients. En effet, une hausse des prix vise à maximiser la valeur pour l'entreprise mais peut avoir un effet négatif sur la valeur perçue par le client.

L'auteur démontre qu'il faut parvenir à un équilibre profitable à tous. En somme, la valeur est partagée par une constellation d'acteurs : le système doit viser une augmentation de la valeur pour tous les acteurs concernés (NORMANN et RAMIREZ 2000).

Pour REICHHELD (1996), la stratégie de l'entreprise doit être basée sur une amélioration de la valeur et non sur le profit. À ce titre, les entreprises ayant mis en place un système de création de valeur efficace s'appuie sur un réseau de partenaires dans le but d'accroître la valeur : la valeur est ainsi co-produite par différentes activités et chaque acteur perçoit une partie de la valeur qu'il a ainsi contribué à créer. Mais ce qui est important c'est que le partenariat ne se fonde pas sur des frontières juridiques ou fiscales. Il constitue un tissu d'activités dont l'objectif est de co-produire la valeur à l'image d'une « constellation de valeur » (NORMANN et RAMIREZ 1993).

La pierre d'achoppement du système est donc constituée de la création de valeur pour le client : c'est ce dernier qui est à l'origine du cash-flow. Le seul moyen de maximiser la valeur de la clientèle, mesurée par le cash-flow, est de s'assurer de leur fidélité en leur apportant une valeur intéressante... Nous développerons cette analyse ultérieurement.

L'identification du cycle de vie du client peut se faire grâce à des études d'acceptation des nouveaux produits et par l'analyse RFM (Récence, Fréquence et valeur Monétaire). L'analyse RFM utilise les comportements d'achats pour catégoriser les clients en groupes, chaque groupe faisant l'objet d'un ciblage et d'efforts de marketing différents. Les primo-acheteurs ont une plus faible probabilité de ré-achat et une plus forte probabilité de défection. À mesure que les clients accroissent leur fréquence d'achat, la probabilité de défection diminue et la probabilité de réaliser un achat à la prochaine occasion augmente.

L'analyse en termes de cycle de vie permet ainsi d'assurer un management efficace de l'actif clients. Cette classification des clients permet également un calibrage des campagnes marketing, l'objectif étant de maximiser l'actif clients (CALCLU et SALERNO 2002).

B) Les apports du management de la clientèle en tant qu'actif

La structure de l'actif clients modifie la façon d'allouer les ressources et d'orienter les efforts. Actuellement, la plupart des fonctions marketing allouent les ressources par ligne de produits. Dans le cadre d'une orientation client, le cycle de vie du client détermine l'allocation des ressources par les managers. Les entreprises qui adoptent le management de l'actif clients ont aussi besoin de mettre en place des indicateurs de mesure des performances et des processus qui fonctionnent ensemble pour maximiser la valeur de l'actif clients.

Pour ces auteurs, les organisations qui utilisent l'actif clients comme un système marketing bénéficient d'importants avantages car elles peuvent estimer la valeur d'actif des clients permettant ainsi de prendre des décisions en connaissance de cause relatives aux investissements en acquisition, rétention et ventes additionnelles. Elles peuvent également ajuster les niveaux d'investissements marketing au fur et à mesure que les relations clients s'orientent vers leur cycle de vie dynamique, organiser les structures et les processus autour de l'acquisition, rétention et ventes additionnelles afin de maximiser la profitabilité de ceux-ci (acquisition, rétention et ventes additionnelles) tout au long du cycle de vie du client.

En outre, une orientation « actif clients » permet de cibler les « clients complets », qui achètent et utilisent une large gamme des services et produits et d'utiliser les interactions des clients pour renforcer la relation et acquérir de nouveaux clients.

Gérer les clients comme un actif nécessite des moyens de mesure, de gestion et de maximisation de cet actif. La gestion de ce qui a été mesuré devient plus facile car les décisions sont prises sur la base de faits et non plus d'opinions. À l'aide des informations spécifiques, les managers peuvent optimiser le mix marketing – c'est-à-dire le plan marketing construit autour du produit, du prix, de la distribution et de la communication – de la firme tout au long du cycle de vie du client, créant ainsi des mix différents pour les nouveaux clients, les clients inactifs et les clients importants ayant une relation ancienne avec l'entreprise. Ce faisant, l'entreprise maximise la valeur de l'actif clients.

Grâce à la gestion de l'actif clients, la stratégie, la tactique et l'exécution du marketing deviennent orientés clients et non orientés produits. L'entreprise gère un cycle de vie du client. Le mix marketing varie à chaque étape du cycle de vie du client.

L'entreprise gère un portefeuille de clients équilibré entre des phases d'acquisition, de rétention et de ventes additionnelles. Le résultat marketing de la firme est quantifiable. Le marketing est géré en utilisant les mesures adéquates de l'actif clients et les coûts sont comparés au résultat financier.

Pour ces auteurs, la gestion de l'actif clients est donc construite autour de trois stratégies clés : l'acquisition, la rétention et les ventes additionnelles. À partir du moment où l'entreprise décide de cibler des prospects et le moment où ces clients réalisent leur achat, ces stratégies fournissent un cadre pour toutes les décisions marketing. Chaque activité marketing affecte les efforts d'acquisition, de rétention ou de ventes additionnelles, ou une combinaison de ces éléments (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). La stratégie marketing, telle que la conçoivent ces auteurs, a pour but d'aider l'entreprise à mettre en place une gestion performante de leur actif intangible. Une première proposition consiste à mettre en place un modèle relationnel dont l'objectif est d'optimiser l'actif clients : il s'agit, notamment, du triptyque acquisition/ rétention/ développement.

3 - La mise en œuvre stratégique du modèle relationnel

Ces trois stratégies ne sont pas nouvelles en marketing, mais pour BLATTBERG *et al.* (2001), la façon dont le management de l'actif clients les combine est nouvelle. La plupart des entreprises appliquent ces stratégies de manière isolée. Elles mettent en place des programmes d'acquisition à l'aide de promotions spéciales, développent des nouveaux services aux clients pour améliorer la rétention, elles proposent des nouveaux produits afin d'améliorer les revenus grâce aux ventes additionnelles. Mais elles réfléchissent rarement aux liens entre ces stratégies ou ne conduisent pas des analyses financières rigoureuses nécessaires pour déterminer quelle stratégie mérite l'investissement le plus important à un moment donné.

Une entreprise qui utilise la gestion de l'actif clients appréhende chaque stratégie en termes à la fois d'impact sur les autres stratégies et sur leur contribution à la valeur client totale au cours du temps. Car les programmes de fidélisation « isolés » ne peuvent être efficaces.

En d'autres termes, les programmes de rétention, bien qu'utiles, ne sont pas suffisants. Ils se focalisent sur les besoins globaux plutôt qu'individuels des clients. Ils sont statiques, prescrivant des actions qui ne changent pas lorsque les clients changent de phase dans le cycle de vie. Or, nous l'avons vu, l'actif clients ne peut s'appréhender que de façon dynamique, c'est-à-dire grâce à une bonne compréhension du cycle de vie de chaque catégorie de client.

Une approche multidimensionnelle de la relation avec les clients s'impose donc. C'est dans cette optique que ces auteurs proposent trois axes stratégiques visant à accroître la valeur de l'actif clients. Ces trois axes relationnels sont interdépendants et se combinent pour améliorer cette valeur.

A) Initier la relation client : stratégie d'acquisition

Les firmes doivent acquérir des actifs avant de les gérer. Mais au-delà de cette première raison, l'acquisition des clients est importante car toutes les entreprises, y-compris celles qui ont des taux de rétention élevés, perdent des clients et doivent donc continuellement acquérir de nouveaux actifs clients.

Plus le programme d'acquisition des clients de l'entreprise est efficient et efficace, plus large sera la zone d'actifs acquis de manière peu coûteuse pour lesquels la valeur issue des ventes additionnelles et de la rétention pourra être captée.

Les relations que la firme développe durant la phase d'acquisition influencent fortement la rétention et les ventes additionnelles. Beaucoup d'entreprises se comportent comme si les éléments stratégiques de l'actif clients – acquisition, rétention et ventes additionnelles – fonctionnaient de manière indépendante.

Pour les auteurs, il existe deux façons de définir l'acquisition des clients :

- Le point de vue transactionnel considère que l'acquisition des clients se termine lors du premier achat du client ;
- Le point de vue relationnel considère que l'acquisition inclut le premier achat mais aussi d'autres contacts n'aboutissant pas à des achats et qui précèdent et suivent l'achat, jusqu'au moment où le client réitère son achat.

L'analyse en termes de processus (l'analyse relationnelle) est plus pertinente car elle inclut l'étape initiale et de développement de la relation client. Il s'agit d'une période importante, durant laquelle le client façonne son comportement vis-à-vis des produits et services auxiliaires de l'entreprise. Elle inclut les interactions telles que les contacts avec le service client qui affectent la décision de ré-achat du client. Durant le processus d'acquisition, les entreprises supportent d'importants coûts non liés aux produits. Par exemple, les responsables financiers rencontrent souvent les clients plusieurs fois avant le premier achat, et les responsables du marketing direct envoient souvent de nombreux mailings avant que les prospects ne répondent.

Puis, une fois que le premier achat est effectué, le client peut demander des services ou activités qui impliquent des coûts supplémentaires. Tout ceci fait partie de la phase d'acquisition des clients. La phase de rétention commence lorsque le client décide de faire son premier ré-achat (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Les entreprises doivent donc développer une stratégie d'acquisition des clients. Or, peu d'entreprises ont adopté des politiques d'acquisition sélectives. Cette approche suppose que les clients potentiels ne sont pas tous intéressants à acquérir. En effet, les clients ne sont pas tous égaux et ne méritent pas le développement uniforme de la relation (COKINS 2004).

Par exemple, les constructeurs informatiques tels que Dell et Compaq ont utilisé des stratégies sélectives d'acquisition de clients, en se basant sur leur modèle de canaux marketing. Dell utilise un système de ventes directes sans intermédiaires et avec des services pré et post-achat limités (des exemples de service pré-achat incluent la fourniture d'informations sur les attributs du produit, l'assemblage de l'ordinateur une fois l'achat effectué, et la fourniture d'une formation pour aider les novices à utiliser les logiciels). Au contraire, Compaq a utilisé un réseau de détaillant offrant un plus haut niveau de services pour distribuer ses produits. Par conséquent, Dell est plus à même d'attirer des acheteurs expérimentés, qui ont besoin de moins d'assistance commerciale et de services, alors que les services offerts par Compaq sont plus susceptibles d'attirer les débutants. Le choix des canaux de distribution a donc des implications substantielles sur l'actif clients (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Il est nécessaire d'avoir une approche analytique fine des clients : l'entreprise doit être capable de détecter les meilleurs prospects qui deviendront ensuite les meilleurs clients. L'entreprise doit aussi sélectionner les meilleurs clients en mettant en place un système de « filtrage » pertinent. De ce fait, les entreprises doivent limiter le phénomène de l'anti-sélection – ou « *price shoppers* » selon la terminologie de BLATTBERG et al. (2001) : dans de nombreux secteurs d'activités, les clients les plus faciles à convaincre sont justement ceux qu'il faut éviter car ils ont un impact négatif sur la rentabilité. En effet, ce type de client a une forte tendance à privilégier les meilleures conditions possibles (REICHHELD 1996).

Bien qu'elle soit potentiellement plus difficile à mener, l'approche sélective d'acquisition des clients « crée » de l'actif clients. Le profil des clients acquis étant susceptible de mieux correspondre à la cible idéale de la firme, les taux de rétention et de ventes additionnelles seront plus élevés. Ces avantages sont spécialement primordiaux pour les entreprises pour lesquelles le coût d'acquisition d'un client est souvent plus élevé que le coût de rétention, et lorsque la majorité des clients potentiels n'est pas très rentable.

Ainsi, toute entreprise doit respecter quatre principes pour optimiser l'acquisition : acquérir tout client tant que sa valeur future actualisée excède ses coûts d'acquisition, s'attendre à des taux de réponses plus faibles lorsque l'on élargit l'effort d'acquisition, plus les profits issus de la rétention sont élevés, plus il faudra investir dans l'acquisition des clients, plus le pourcentage de l'investissement initial en acquisition que l'entreprise récupère durant la première période est élevé, plus l'investissement en acquisition devient nécessaire (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Pour mener à bien cette stratégie d'acquisition, les auteurs proposent le modèle ACTMAN (*acquisition tactical management* : management tactique d'acquisition) qui décompose le processus d'acquisition en six éléments critiques qu'une entreprise peut gérer pour une acquisition des clients plus efficiente et efficace (BLATTBERG, GETZ et al. 2001) :

- **Le ciblage** : une entreprise doit cibler aussi bien les clients qui expriment un besoin ou désir explicite concernant l'offre de l'entreprise que les clients qui n'ont pas encore identifié leur besoin mais qui pourraient bénéficier de l'offre de l'entreprise. Ce dernier groupe de clients peut être plus difficile à acquérir car la firme devra les aider à cerner leur besoin en utilisant des moyens de communications tels que la publicité suggestive ou les échantillons. Il existe trois méthodes de ciblage : le ciblage des clients au niveau individuel (ciblage de premier degré), le ciblage segmenté (ciblage de second degré) et le ciblage « auto sélection » (ciblage de troisième degré) qui repose sur le fait que c'est le client qui identifie lui-même en répondant à l'offre de l'entreprise. Le ciblage de premier degré est le plus intéressant mais dans certains secteurs il est difficile à utiliser à moindre coût.
- **Sensibilisation et positionnement** : une fois que l'entreprise a identifié ses cibles, elle doit s'assurer que ces cibles sont sensibles à ses produits ou services. Il existe plusieurs techniques permettant de sensibiliser les clients. Le marketing direct peut combiner la sensibilisation avec des offres d'essais : cette méthode est appropriée lorsque l'entreprise pratique un ciblage de premier degré. La communication de masse est un mécanisme moins coûteux pour sensibiliser les clients aux produits de l'entreprise lors de ciblage de second et troisième degré, ou lorsque la valeur d'un client acquis est relativement faible. Puis vient le positionnement. Selon KOTLER, DUBOIS et al. (2006), « le positionnement est l'acte de création de l'offre et de l'image de l'entreprise pour qu'elles occupent une position importante et distincte de la concurrence dans l'esprit des clients ciblés ». Le positionnement est fondamental pour l'acquisition de nouveaux clients car il définit les attentes du client sur le produit et est déterminant sur sa décision d'essayer ou non le produit.
Pour qu'un produit soit pris en considération par le client, l'entreprise doit gérer les étapes critiques de sa propre construction de la sensibilisation et du positionnement, alors que le client se trouve dans une phase de collecte de l'information dans son processus de décision d'achat.

De plus, si les efforts de sensibilisation et de positionnement promettent trop et ne sont donc pas à la hauteur des attentes des clients, les taux de rétention chuteront rapidement du fait d'une insatisfaction.

- **La tarification lors de l'acquisition des clients** : les clients accumulant des informations sur le produit et évaluant leurs alternatives, la tarification devient un facteur décisif. La tendance générale lors de la tarification en acquisition de clients est de fixer des tarifs bas afin d'acquérir des clients puis d'augmenter les prix ultérieurement. Cette tactique est connue sous le nom de pénétration par les prix. Le challenge consiste ici à déterminer les niveaux de prix initiaux les plus efficaces. Ainsi, plus le segment de client est sensible aux dépenses de marketing en rétention, et plus les prix initiaux devraient être bas.

En ce qui concerne l'acquisition d'anciens clients perdus, il est presque toujours possible d'utiliser les données existantes sur les achats afin d'estimer la valeur de l'actif clients. En conséquence, les entreprises peuvent appliquer des prix visant à récupérer ces clients, en les fixant en dessous de ceux appliqués pour acquérir les autres clients.

- **La tarification lors de la rétention des clients** : on peut se demander pourquoi les prix lors de la phase de rétention entrent en considération dans le management de l'acquisition. Les auteurs rappellent que l'acquisition des clients est un processus qui continue bien au-delà de l'achat effectif, et que le comportement post-achat est l'étape finale du modèle de décision d'achat du client : la pertinence de la tarification de rétention lors de l'acquisition devient claire. Afin que les clients quittent la phase d'acquisition pour atteindre la phase de ré-achat dans leur cycle de vie, ils doivent atteindre un niveau acceptable de satisfaction du produit, et les attentes concernant le futur doivent être attractives. Estimer l'attractivité future du produit implique de prendre en compte la tarification future.

Les prix lors de l'acquisition peuvent influencer grandement les attentes concernant les prix de rétention. Les prix à l'acquisition agissent comme un prix de référence pour les clients dans leur estimation des prix futurs. Si les prix de rétention sont trop élevés par rapport au prix de référence, les clients seront moins susceptibles de renouveler leur achat. Par conséquent, les stratégies de prix doivent inclure le management du changement de prix entre les phases d'acquisition et de rétention.

Si un prix d'acquisition très bas attire des prospects qui n'auraient pas essayé le produit si les prix n'étaient pas à un niveau faible, la fixation de prix de rétention plus élevés coûtera à l'entreprise un grand nombre de nouveaux clients. Ceci n'invalide pas nécessairement sa stratégie, mais une firme doit comprendre les implications financières complètes de cette stratégie de prix et que la qualité des produits ne suffirait pas pour ce type de clientèle.

- **Les essais** : beaucoup d'entreprises identifient l'essai du produit comme un objectif stratégique clé. L'essai marque le point à partir duquel les clients passent de l'évaluation des alternatives à l'achat effectif, et est souvent le premier signal d'intérêt que le client communique à la firme. Les attentes du client continuent de se former durant la phase d'essai, l'entreprise doit donc gérer cette phase avec attention afin que son produit réponde aux attentes du client.

Une entreprise devrait gérer son portefeuille de produits en y incluant des produits d'acquisition – ceux qui s'adressent aux clients assez tôt dans leur cycle d'achat.

- **L'expérience liée à l'usage et la satisfaction** : en plus de la communication, qui joue un rôle important dans l'établissement des attentes des clients, deux autres activités critiques influencent de manière significative l'expérience liée à l'usage du produit par le client et la satisfaction : le design du produit et des avantages spécifiés, et le service post-achat destiné aux clients.

Les auteurs soulignent l'importance de la mesure de l'actif des clients acquis. Ils proposent un calcul qui se fait en six étapes : déterminer le nombre de prospects contactés sur une période fixée à l'issue d'une campagne d'acquisition de clients complète, mesurer les coûts marketing et de service associés au contact et à la vente aux prospects, déterminer le nombre de prospects qui deviennent clients, calculer le chiffre d'affaires et la marge brute issue des premiers achats des nouveaux clients, calculer l'actif des clients acquis en soustrayant les coûts de marketing et de service des revenus issus de ces clients, puis diviser le total de l'actif des clients acquis par le nombre de clients afin de déterminer l'actif moyen par client acquis.

À cette valeur de l'actif des clients acquis, les auteurs associent plusieurs indicateurs de mesure. En effet, les mesures de l'actif clients doivent faire partie des reporting financiers des entreprises qui souhaitent gérer les clients comme elles gèrent les autres actifs financiers importants. Des statistiques essentielles pour l'acquisition incluent ainsi le nombre de clients acquis, comparé aux objectifs de l'entreprise, et le taux d'acquisition, qui est le ratio des clients acquis par rapport aux prospects ciblés. Cet indicateur mesure à la fois l'efficacité du ciblage et de la sollicitation.

En outre, le coût d'acquisition d'un client peut être mis en parallèle avec la valeur issue de la rétention des clients et des ventes additionnelles. Celles-ci influencent le degré d'intensité des dépenses d'acquisition d'une firme. Enfin, l'évaluation de l'investissement total en nouveaux clients permet à l'entreprise de comparer son investissement destiné à créer des actifs clients à ses investissements en capital, développement de produits et recherche, etc. L'identification de la valeur des clients acquis doit être complétée par une évaluation de la valeur issue des clients fidélisés.

B) Entretien et développer la relation clients

1) Gérer la rétention des clients

De légères modifications dans les taux de rétention peuvent significativement affecter l'actif clients total d'une entreprise. Les auteurs proposent de définir la rétention de la façon suivante. Pour les produits à cycle d'achat court : le client continue d'acheter le produit ou service sur une période spécifique ; pour les produits à cycle d'achat long : le client indique l'intention d'acheter le produit ou service à la prochaine occasion d'achat (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Pour REICHHELD (1996), l'économie de la fidélisation doit être au cœur des systèmes comptables, ce qui n'est pas le cas dans la plupart des entreprises. En effet, il faut mettre en place un système de suivi des clients : un classement de ceux-ci par ancienneté ou cohorte permet de déterminer les flux de profits au cours du cycle de vie. L'auteur avance lui aussi qu'une petite augmentation du taux de fidélisation génère une forte augmentation des profits. Pour OLIVER (1999)⁴⁷ « la fidélité révèle un engagement profond du consommateur à racheter ou à recommander régulièrement le produit/service qui a sa préférence. De ce fait, la fidélité induit l'achat répété d'une marque ou d'un ensemble de marques malgré les influences situationnelles et les efforts marketing déployés (par la concurrence) pour provoquer un changement de comportement ». La fidélisation de la clientèle suppose donc une relation d'engagement forte.

⁴⁷ Cité dans PEELEN, JALLAT et al. (2006)

REICHHELD considère les clients comme l'actif le plus important et générant de la valeur. L'apport de l'auteur se situe dans la hiérarchie des flux de valeurs que l'entreprise doit instituer : il préconise de mettre en place un système qui privilégie le flux de valeur à destination des clients. Cette maximisation de la valeur client permettra d'accroître la valeur à destination des salariés et des actionnaires. En effet, il ne limite pas son analyse à la loyauté des clients, mais s'intéresse aussi à celle des salariés et des actionnaires, idée que nous reprendrons plus loin. Certains clients ont une prédisposition à la fidélité : le passage d'un fournisseur à l'autre que l'auteur appelle le coefficient de friction est plus ou moins élevé selon les catégories de clients. Il est nécessaire de déterminer le « coefficient de loyauté » de chaque classe de clients, car la rentabilité à long terme n'est garantie que sur la base d'une économie fondée sur la fidélisation. La détermination de ce « coefficient de loyauté » est limité par le phénomène de « l'attrition silencieuse » (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). L'attrition (défection) survient lorsque le client a décidé de ne plus utiliser le produit ou service et a communiqué à l'entreprise le fait qu'il n'est plus client. Cependant, la plupart des clients n'informent pas l'entreprise qu'ils lui font défaut. L'attrition silencieuse arrive lorsque le client a décidé de ne plus acheter le produit ou service mais n'a pas indiqué à l'entreprise qu'il n'est plus client. Dans la plupart des entreprises, cette défection silencieuse pose de sérieux problèmes car les managers ne peuvent déterminer quand le client fait défaut.

Pour les auteurs, il faut avant tout démystifier deux visions : une firme devrait œuvrer pour un taux de rétention de la clientèle de 100 % et maximiser la rétention des clients est synonyme de maximisation des profits.

L'idée selon laquelle le taux de rétention de la firme n'est pas de 100 % peut être contre intuitif. Cependant, des facteurs sous contrôle de la firme (exemple : le prix) et au-delà de son contrôle (exemple : le besoin des clients pour la nouveauté) affectent le potentiel de rétention des clients, faisant de la supposition d'un maximum de 100 % de taux de rétention incorrecte. Les auteurs illustrent cette idée à l'aide de l'exemple des compagnies aériennes : cela a du sens qu'elles œuvrent pour une rétention de 100 % parmi leurs meilleurs clients. Ceux-ci ont une valeur de vie exceptionnellement élevée. Cependant, viser le même taux de rétention auprès des étudiants sensibles au prix serait inconsideré : en effet, les compagnies aériennes utilisent des techniques de *yield management* (politique de prix discriminatoires) pour vendre des billets d'avion à ces clients pour près de 10 % du prix pratiqué pour les meilleurs clients.

Les compagnies aériennes reconnaissent que les étudiants ne sont pas fidèles et n'ont pas de taux de rétention élevé car, après les études, beaucoup s'adressent à d'autres marchés avec différentes compagnies aériennes. Est-ce que les compagnies devraient éviter ces clients à valeur faible, sensibles aux prix et qui sont rentables de manière marginale ? En acceptant un taux de rétention inférieur à 100 %, la compagnie aérienne peut acquérir des segments de clients qui ont des taux de rétention plus faibles mais ajoutent de manière incrémentale du profit. Cela a du sens de traiter certains clients comme des transactions et non comme des relations.

Le but du management de la rétention des clients n'est pas d'œuvrer pour le zéro défection. Une entreprise doit plutôt gérer son taux de rétention et sélectionner des stratégies et tactiques de rétention qui contribuent le mieux à son principal objectif : optimiser l'actif clients. De plus, la rétention des clients ne se fait pas sans engager des coûts. Les entreprises peuvent maximiser l'actif clients en associant ces coûts à la valeur de rétention de chaque client, plutôt qu'en agissant comme si la rétention était « gratuite ».

Dans le cadre des programmes de fidélisation, les entreprises doivent mettre en place une double segmentation : une segmentation selon la valeur, afin d'identifier les ressources que l'entreprise est prête à consacrer aux différentes catégories de clients ; et une segmentation en fonction des besoins, afin de personnaliser l'offre, ce qui constitue un des garants de la fidélité (BROWN 2001).

La plupart des managers considèrent que la satisfaction des clients est le principal déterminant de la rétention des clients. Les auteurs mettent en doute cette affirmation en présentant un modèle alternatif des facteurs clés affectant les taux de rétention. COKINS (2004) met également en doute les programmes traditionnels de fidélisation car ils ne mettent pas l'accent sur l'établissement de rapports privilégiés avec les clients. En effet, la trappe de la satisfaction des clients peut annihiler tout effort de rétention. La plupart des entreprises cherchent à accroître la satisfaction des clients, et ceci, parmi tous les clients. Mais cet accroissement de la satisfaction ne permet pas de récolter les avantages qui y sont associés tels que l'accroissement des ventes, la rentabilité ou la fidélisation, car nous avons souligné que tous les clients n'étaient pas égaux.

BLATTBERG et *al.* proposent donc un modèle alternatif de rétention de la clientèle permettant d'optimiser l'actif clients : le processus de rétention de la clientèle commence effectivement durant l'acquisition, qui crée les attentes du client, y-compris les perceptions de la valeur et du caractère unique du produit. Les premières utilisations du produit déterminent si ces attentes sont satisfaites. Puis d'autres facteurs tels que facilité de sortie, facilité d'achat et service à la clientèle entrent en jeu. Ensemble, ces facteurs affectent le comportement du client à long terme et déterminent la relation entre l'acheteur et le vendeur.

Ce modèle alternatif, présenté par les auteurs, comporte un certain nombre de facteurs déterminant pour la rétention. Il s'agit des attentes du client face à la qualité du produit ou service livré : les clients évaluent un produit par rapport à leurs attentes. C'est un élément important car si les attentes du client sont trop élevées et que le produit livré ne satisfait pas ces attentes, le client ne répétera pas son achat. Accroître les niveaux d'attentes (par la communication notamment) génère des essais du produit, mais des attentes trop élevées contribuent à une faible rétention.

Le deuxième facteur concerne la valeur : les auteurs définissent ici la valeur comme le rapport entre la qualité et le prix. Une firme peut fournir plus de valeur soit en offrant une plus grande qualité à un prix maintenu concurrentiel, soit en offrant la même qualité à un prix inférieur. Malheureusement, les entreprises essaient souvent de justifier des prix plus élevés en arguant qu'elles offrent une plus grande qualité. Mais la qualité est difficile à définir et à mesurer.

Dans une perspective de gestion de l'actif clients, les entreprises devraient faire un compromis entre la prime potentielle de prix contre le risque d'une défection des clients et la perte résultant de l'actif de rétention. Le caractère unique du produit et sa pertinence (degré de différenciation, produit plus ou moins substituable), les programmes de fidélité, les facilités d'achat (telles que disponibilité, commodité), et les services à la clientèle ont également un impact sur la rétention.

Enfin, un autre facteur non-négligeable entre en ligne de compte dans l'efficacité de la rétention. Il s'agit des facilités de sortie ou « *lock-out provisions* » (BLATTBERG, GETZ et al. 2001) : les barrières à la sortie, telles que des caractéristiques du produit/design qui rendent difficile le changement de fournisseur et les courbes d'apprentissage du produit qui rendent coûteux le changement de produits concurrents, offrent une stratégie pour accroître la rétention.

D'autres auteurs proposent non pas un modèle d'optimisation de la fidélisation mais plutôt un modèle agissant en amont du processus (PEELEN, JALLAT et al. 2006) : il s'agit de mettre en place un modèle prédictif visant à prévoir les défections de clients et, couplé à la gestion commerciale, de permettre des actions en temps réels pour limiter le phénomène de « *churn* » (défection).

Comme pour les autres investissements, les dépenses en rétention atteignent un optimum. Dépasser ce niveau conduit à de petites augmentations de la rétention mais réduit l'actif clients de la firme. Les entreprises doivent donc savoir quand elles doivent accroître ou réduire leurs dépenses de rétention. La rétention est contrainte par le turnover naturel dans un secteur et du fait des changements dans les préférences des consommateurs.

En rapport avec ces facteurs déterminant de la rétention, les entreprises doivent mettre en place des programmes de rétention qui s'intègrent dans une combinatoire plus large incluant l'acquisition et le développement des relations clients. Afin d'harmoniser avec succès les stratégies d'acquisition, de rétention et de ventes additionnelles et d'identifier quand il est approprié de réaliser moins de profits, les managers doivent développer une profonde connaissance du comportement des clients, de leurs caractéristiques et de leur probable réponse aux actions de l'entreprise.

Pour développer l'actif clients total, un troisième axe stratégique vient compléter le dispositif : le développement des ventes additionnelles.

2) Accroître l'actif clients par les ventes additionnelles

Il s'agit d'élargir et d'améliorer l'offre par un « développement de portefeuille » (BROWN 2001), c'est-à-dire par la mise en place de programmes de développement des ventes à destination des clients existants. De nombreux managers confondent ventes additionnelles et ventes croisées. Les ventes additionnelles sont plus larges et incluent les ventes croisées. Celles-ci dépendent d'interactions spécifiques ou de relations entre les produits. Les ventes additionnelles ne dépendent pas de telles interactions (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Le rôle le plus évident de la vente additionnelle dans le management de l'actif clients est sa capacité à augmenter directement l'actif clients par des profits plus élevés par client. Mais l'impact de la vente additionnelle est beaucoup plus large. Une des règles clés de l'acquisition est que plus les profits par client retenus tout au long de la période sont élevés, plus une entreprise peut investir dans l'acquisition de clients. Ce qui signifie que des ventes additionnelles réussies permettent à l'entreprise d'accroître son investissement en acquisition de clients car le coût des ventes additionnelles de produits aux clients existants est généralement plus bas et donc les profits plus élevés. Mais, pour REISCHHELD (1996), ce qui est fondamental lors du développement des ventes aux clients présents c'est de leur fournir une valeur toujours supérieure, seule garante de la pérennité de la relation, et donc des profits. Car pour réussir la vente additionnelle, l'entreprise doit identifier les meilleurs produits ou services à offrir à sa base de clientèle. Il est ici nécessaire de proposer les bons produits, ceux qui correspondent le mieux aux affinités des clients ; or la plupart des entreprises ne réussissent pas à identifier de telles opportunités tirées de la vente additionnelle.

La majorité des entreprises pratique des ventes additionnelles mais ne l'intègre pas dans une stratégie marketing global. La plupart des entreprises de l'économie traditionnelle développent des programmes de ventes additionnelles seulement lorsque le client commence à atteindre une maturité. Les entreprises de la « nouvelle économie », les entreprises Internet semblent mieux appréhender le potentiel des ventes additionnelles (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). Elles tendent à commercialiser des produits et services additionnels aux clients nouvellement acquis aussi vite que possible. Amazon.com et Yahoo ! sont des exemples criants.

Là-aussi, l'entreprise doit s'attacher à déterminer la valeur des ventes additionnelles. La valeur des efforts de ventes additionnelles d'une firme dépend de plusieurs facteurs : le nombre d'offres additionnelles qu'une firme peut économiquement livrer par période, le taux de réponse à ces offres de produits, les quantités vendues par offre, le coût induit par chaque offre, le nombre de clients à qui les ventes additionnelles s'adressent, et les marges sur les produits offerts. Le taux de réponse affecte le coût de réalisation des offres aux clients. Il a aussi un impact sur l'actif clients : plus le taux de réponse est élevé, plus le coût par client des ventes additionnelles est faible et, par conséquent, plus l'entreprise peut faire d'offres et plus les profits sur les ventes additionnelles seront élevés. Le type de produit ou service offert et le coût de fabrication ou de distribution déterminent la marge.

L'affinité avec le client (combinaison de la relation qu'un client a avec une entreprise et l'expertise de l'entreprise perçue par le client) a un impact positif sur le taux de réponse. Ces différents facteurs déterminent ainsi la valeur des ventes additionnelles (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). Mais, pour REICHHELD (1996), au-delà du caractère transactionnel des ventes additionnelles, il est indispensable de mettre en place un véritable partenariat avec les clients, partenariat fondé sur la confiance et le partage d'informations. Ce partenariat permet de saisir de nombreuses opportunités de création de valeur, bénéfiques pour les deux parties : clients et fournisseur. Cette façon d'appréhender le développement de la relation commerciale évite ainsi les comportements opportunistes destructeurs de valeur tels que la rétention d'information, la « manipulation des prix » pour s'octroyer un avantage à court terme. En effet, chaque partie tente de maximiser sa propre valeur lors de chaque transaction, ce qui ne permet pas d'accroître la valeur globale (REICHHELD 1996).

Mesurer le succès d'une stratégie de ventes additionnelles est fondamental pour manager l'actif clients. Les ventes additionnelles réussies se manifestent en général au travers de deux indicateurs de base : les variations des ventes des clients retenus (BLATTBERG, GETZ et al. 2001) – REICHHELD (1996) parle d'effet de volume d'achat - et les variations des profits issus des clients retenus. La valeur de ces indicateurs est de montrer si l'entreprise augmente effectivement ses ventes au sein de sa base de clientèle actuelle ou si elle observe des variations des ventes et des profits du fait de l'acquisition de clients. Ceci peut être déterminé en comparant les variations des ventes et des profits issus des clients retenus avec les variations des ventes et des profits globaux. Si les ventes ou les profits - ou les deux - diminuent sur les clients retenus, la stratégie de ventes additionnelles semble être inefficace et elle doit chercher à recruter significativement de nouveaux clients.

À ces indicateurs, REICHHELD (1996) ajoute la « part de portefeuille », c'est-à-dire la proportion qu'une entreprise détient sur les achats de ses clients, qui offre une vision synthétique de la réussite des ventes additionnelles.

PEELEN et al. (2006) proposent un outil prédictif visant à améliorer la gestion des ventes additionnelles en déterminant le moment (vente croisée dans le temps) et/ou le produit adéquat (vente croisée dans une même gamme) dans le cycle de vie du client.

Le développement des ventes additionnelles est contraint, lui aussi, par un seuil maximum. Pour relever ce seuil, l'entreprise doit accroître la taille du marché : pour accroître la taille du marché par un investissement plutôt que par des dépenses marketing courantes, il est nécessaire d'effectuer un « repositionnement » des lignes de produits de la firme afin de coller au nouveau marché. Ceci nécessite généralement quelques modifications du produit, et pas seulement une campagne publicitaire sophistiquée. À titre d'exemple, une banque traditionnelle élargit sa gamme de produits afin d'inclure des services d'assurance, de courtage et d'autres services qui la transforment en une entreprise de services financiers (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Le relèvement de ce seuil maximum passe également par le développement d'une affinité du client vis-à-vis de l'entreprise : influencer l'affinité avec le client nécessite de repenser le secteur (ou les secteurs) dans lequel l'entreprise intervient.

Les bases de données marketing et les méthodes statistiques sophistiquées permettent aux entreprises de réduire les coûts dans la réalisation de leur offre en offrant aux clients les produits appropriés. Ce qui accroît le nombre d'offres pouvant être faites pour un certain montant de coût, accroissant ainsi les taux maximum de ventes additionnelles.

C) Un système marketing dynamique pour piloter ces choix stratégiques

La problématique pour chaque manager en marketing est de savoir comment l'entreprise doit optimiser son actif clients et allouer des ressources à chacune de ces trois stratégies simultanément. Pour ce faire, BLATTBERG, GETZ et *al.* (2001) proposent de mettre en place une organisation marketing adaptée à cette problématique.

Un système marketing adaptatif décrit un processus marketing orienté clients qui fixe une priorité élevée au développement de la connaissance du client et à la mise en place d'actions utilisant ces connaissances. Grâce aux données sur les clients (comportement, achat, etc.) qui alimentent le système marketing adaptatif, l'entreprise peut reformuler son mix-marketing afin de mieux répondre aux attentes des clients.

Il s'agit d'un système dynamique permettant d'ajuster les dépenses de marketing : l'entreprise doit - elle dépenser plus sur les clients qui sont plus réactifs aux dépenses ou sur ceux qui sont moins réactifs ? En marketing, la sagesse veut que l'on « investisse sur ses meilleurs clients ». Cependant, les clients les moins réactifs ont besoin d'encouragement pour acheter, sous la forme de dépenses plus importantes ciblées vers eux. Ce qui suggère une vision différente : « investir sur ses clients les moins réactifs » (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Des analyses empiriques montrent que lorsque les clients sont très sensibles aux dépenses d'acquisition et moins sensibles aux dépenses de rétention, une acquisition réussie nécessite moins d'investissement que la rétention de clients ne le nécessite. Cette conclusion renforce l'idée qu'il faut investir sur ses clients les moins réactifs (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). Le principe de base devient ainsi le suivant : orienter plus de dépenses vers les domaines où les clients sont moins réactifs.

Sur la base de ce principe, il s'agit donc de savoir dans quelle situation les clients sont considérés comme moins réactifs ou deviennent moins réactifs aux efforts et aux dépenses de l'entreprise au cours de la période. En général, les clients deviennent moins réactifs lorsque le produit atteint la dernière phase de son cycle de vie. Cette phase est souvent caractérisée par un niveau de connaissance élevée du client sur les produits. Par conséquent, de nombreux clients peuvent et veulent réaliser leur décision d'achat sur la base plus de leurs expériences que des actions marketing de la firme. Dans ce type de situation, et contrairement à l'intuition, les entreprises doivent accroître l'allocation de leur ressource sur la rétention. Les entreprises investissent effectivement plus sur la dernière phase du cycle de vie du produit, mais par des baisses de prix ou des promotions agressives. Il s'agit bien d'investissement de rétention.

Comment l'entreprise doit-elle agir si elle dispose d'une partie importante de clients fidèles à une marque parmi sa base de clientèle ? Les clients fidèles à une marque ont tendance à être très réactifs aux dépenses et aux efforts marketings de la firme. Par conséquent, les auteurs infèrent que la firme doit réorienter ses dépenses de rétention vers des dépenses d'acquisition et de ventes additionnelles. En réorientant ses ressources de cette façon, l'entreprise accroît la valeur de sa base entière de clientèle en augmentant sa taille (par l'acquisition) et sa valeur (par les ventes additionnelles).

Il s'agit également d'ajuster les prix dans un système de marketing adaptatif : la fixation des prix aux clients au cours du temps est une décision difficile à prendre pour les entreprises. Lors de la stratégie de rétention, les auteurs ont montré que les pertes à court terme pouvaient se traduire par des gains à long terme. Cette idée suggère que la tarification ne doit pas viser la profitabilité des transactions. La fixation des prix au cours du temps doit plutôt viser à optimiser la valeur future des clients. Quand le prix du premier achat doit-il être inférieur au prix des achats suivants, et vice versa ?

Les recherches ont montré qu'en général il est plus optimal pour les entreprises d'accroître les prix au cours du temps (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). Ceci suggère que les consommateurs au taux de rétention élevé ne se verront pas appliquer des prix inférieurs. L'entreprise peut augmenter son actif clients en augmentant les prix à ses clients les plus fidèles. Les coûts liés au changement de fournisseur, les risques potentiels et la relation d'intimité avec l'entreprise et ses produits sont parmi les raisons qui expliquent que les clients anciens sont prêts à payer des prix plus élevés. C'est ce que REISCHHELD (1996) appelle « l'avantage de prix ».

Cependant, si la sensibilité prix des clients augmente au cours du temps, l'entreprise devrait alors réduire ses prix. Des bas coûts de changement de fournisseur peuvent accroître la sensibilité au prix. De même, à mesure que la concurrence s'intensifie, il y a plus d'offres de prix à disposition du client. Enfin, la préférence des clients peut stagner ou décliner. Dans de telles conditions, l'entreprise doit réduire ses prix.

Les modifications de la structure des coûts de l'entreprise affectent également les prix. Supposons que le coût de livraison d'un produit ou service diminue au cours du temps. L'entreprise doit-elle en faire bénéficier au client sous forme de promotions ou de baisse des prix ? Des recherches montrent que si le coût d'un produit décroît significativement au cours du temps et si l'entreprise cherche à gérer la valeur à long terme de ses clients finaux, il est alors optimal pour l'entreprise de réduire ses prix au cours de la période (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Une fois identifiés, ces trois axes stratégiques doivent amener l'entreprise à optimiser son actif clients. En théorie, la meilleure façon d'optimiser l'actif clients serait de maximiser la profitabilité de chacune des trois principales stratégies (BLATTBERG, GETZ et al. 2001) : acquisition, rétention et ventes additionnelles. En d'autres termes, il s'agit d'allouer des ressources suffisantes et de poursuivre chaque stratégie de façon vigoureuse. Cependant, en pratique, la plupart des entreprises disposent de ressources limitées ; elles ne peuvent maximiser la profitabilité des trois stratégies simultanément.

Les entreprises doivent régulièrement prendre des décisions d'allocation des ressources qui impliquent des compromis parmi leurs stratégies marketing. La nécessité de compromis démontre que l'actif clients ne peut être optimisé qu'au travers d'un équilibre.

Nous avons vu que d'autres auteurs proposent de centrer la réflexion sur ce qu'ils considèrent comme le moteur de la création de valeur client : la fidélisation, et que la rétention de la clientèle se situe au sommet d'un système de fidélisation plus large...

Dans cette optique, de nombreux outils présents dans la littérature sur le marketing cherchent à répondre à cet objectif.

Section 2 L'outillage de la relation clients

1 - Les bases de données marketing et comptable

A) L'information client : une « matière première » stratégique

Une telle gestion de la relation client nécessite un outillage informatique performant. L'entreprise doit disposer de bases de données et utiliser les technologies de l'information pour exploiter au mieux cette quantité importante d'informations. D'autant plus que l'exploitation d'informations de plus en plus détaillées sur les clients constitue un avantage concurrentiel fondamental (BROWN 2001).

Le management de l'actif clients repose sur la capacité à mesurer et modéliser la valeur client. Ce qui signifie aller au-delà des mesures agrégées afin d'évaluer les ramifications financières des stratégies et tactiques au niveau des clients individuels et des sous-segments. Cela signifie également mesurer les facteurs de causalité tels que la fréquence des promotions ou la satisfaction des clients qui conduisent à des changements de la valeur client (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). En plus des informations démographiques basiques, un profil clients doit idéalement contenir des informations sur l'historique des achats, des plaintes sur les produits ou services et l'historique marketing (c'est-à-dire les actions marketing que l'entreprise a réalisé sur ce client). Un profil complet devrait aussi inclure une estimation de la valeur du client et le pourcentage de cette valeur par rapport aux autres clients. Ainsi, tout acteur dans l'entreprise est capable d'identifier la valeur du client et de le servir de façon appropriée. Dans cette optique, il est utile de distinguer les critères de segmentation que BRUHN⁴⁸ (2002) qualifie « d'exogènes » – c'est-à-dire les critères classiques tels que l'âge, le comportement d'achat, etc. – des critères endogènes comme la valeur client ou la satisfaction, car l'entreprise peut plus facilement agir sur ces derniers.

De même, le système marketing proposé par BLATTBERG et al. nécessite de mettre en place d'importantes bases de données : la part essentielle de l'apprentissage issue d'un système marketing adaptatif est l'information sur le client et son comportement ou ses réactions aux actions de l'entreprise. C'est à ce niveau que les bases de données intègrent le système. Les bases de données d'une entreprise doivent inclure les données sur les interactions avec le client avant l'achat et les informations relatives aux réactions post-achat.

Se contenter d'informations sur le client en tant qu'acheteur ne conduit qu'à une analyse purement transactionnelle. Pour une vision relationnelle, la collecte des données doit donc concerner le comportement des achats des clients pris individuellement, essentiel pour gérer tous les aspects de l'actif clients vers leur potentiel. Il convient également de collecter des données sur les achats des clients, car de nombreuses interactions entre le client et la firme ne sont pas directement reliées au marketing.

⁴⁸ Cité dans PEELEN, JALLAT et al. (2006).

Un système intelligent doit donc être envisagé : l'entreprise doit devenir une MIE (*Market Intelligent Entreprise*), c'est-à-dire une entreprise qui met son « intelligence » au service d'une relation mutuellement bénéfique avec ses clients, en adaptant sa structure et ses processus autour de cette finalité (BROWN 2001). L'entreprise intelligente doit ainsi mettre en place une exploitation stratégique des informations sur les clients et tirer parti de chaque transaction : en effet, chaque contact avec le client doit être l'occasion de collecter des informations et d'améliorer les connaissances sur celui-ci. Elle s'appuie ainsi sur les nouvelles technologies, notamment les « entrepôts de données » (*datawarehouse*) et l'extraction de données (*datamining*).

Suivre les activités marketing par client améliore significativement l'efficacité et l'efficience des programmes marketing, ce qui en retour améliore l'actif clients. Les facteurs de causalité, avec lesquelles l'entreprise peut relier des actions marketing spécifiques aux réactions, sont extrêmement précieux. Avec ces informations, la firme peut améliorer ses stratégies d'acquisition, de rétention et de ventes additionnelles et mettre en place des actions qui sont plus significativement centrées sur les clients.

La mise en place d'un système pertinent de traitement des informations est donc indispensable : les systèmes d'informations actuels ne permettent pas de répondre aux objectifs du pilotage de la valeur client formulés par les différents auteurs. Il faut, en effet, disposer d'informations marketing et financières sur le client. Car adopter une vision basée sur l'actif clients nécessite de développer de nouvelles façons d'évaluer les résultats de l'entreprise. Pour BLATTBERG et al, la nécessité de connaître ses clients en comprenant leurs comportements entraîne le besoin de mettre en place une gestion avancée des bases de données, et notamment des systèmes de calcul économique. Une organisation orientée « actif clients » est dépendante de son système de coût pour la mesure de l'actif clients. Ces systèmes doivent évaluer l'efficacité des investissements en acquisition, rétention et ventes additionnelles, analyser le retour sur investissement de chacun de ces investissements, et déterminer l'allocation optimale de ressources destinées à chacune de ces stratégies.

Ce système comptable doit fournir également, en agrégats, une base pour lier l'actif clients directement à la création de valeur pour l'actionnaire. Dans cette optique, ils proposent deux outils, similaires à ceux proposés par REICHHELD, pour appréhender la valeur client : le bilan de l'actif clients, qui est un état permettant d'analyser le niveau courant de l'actif clients d'une entreprise, et l'état des flux de l'actif clients, document permettant d'identifier les sources de gains et de pertes dans l'actif clients dans l'entreprise. Ces états sont importants car au final ces gains ou pertes dans les actifs clients se traduisent en gains ou pertes dans la valeur pour l'actionnaire.

B) De nouveaux outils pour piloter l'actif clients

1) Le bilan de l'actif clients

En lien avec les orientations stratégiques de l'approche des clients – acquisition/fidélisation/développement – BLATTBERG et *al.* proposent une instrumentation adaptée au nouveau paradigme : le bilan de l'actif clients. Le bilan de l'actif clients se distingue du bilan classique par diverses caractéristiques, telles que la distinction entre nouveaux clients et clients existants, une distinction qui révèle les différences de rentabilité des clients à différentes étapes dans le cycle de vie du client. Une autre caractéristique concerne l'intégration des cash-flows futurs issus des clients. La prévision de ces cash-flow se fait sur la base des taux de rétention et du futur comportement de dépenses (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

En utilisant ces deux caractéristiques, le bilan de l'actif clients liste quatre sources de valeur :

- **Les profits courants issus des nouveaux clients et les profits futurs issus des nouveaux clients** : la première mesure calcule le profit ou la perte généré par l'acquisition d'une cohorte de clients durant la période courante. Généralement, cette mesure est négative. Lorsqu'elle est négative, cet indicateur représente le niveau minimum de profits futurs nécessaire afin que les nouveaux clients aient une valeur de vie positive. Si les futurs profits des nouveaux clients ne dépassent pas ce montant, l'entreprise doit réexaminer sa stratégie d'acquisition et tenir compte des implications de la stratégie d'acquisition dans les efforts de rétention et de ventes additionnelles.

Le deuxième indicateur est la somme des profits futurs actualisés pour toutes les périodes après la période initiale. Cette mesure est un important indicateur de changement du futur actif clients de la firme. Une entreprise ne peut pas développer son actif clients sans de solides efforts d'acquisition.

À ces deux mesures, les auteurs associent l'équation suivante (pour les besoins de la démonstration, les auteurs ignorent l'actualisation des flux) :

$$\text{Valeur liée à l'acquisition} = (\text{Taux}_{\text{acq}} \times \text{Marge}_{\text{acq}}) - \text{Dépenses}_{\text{acq}}$$

où :

- Taux_{acq} = Taux d'acquisition des clients, mesuré par le ratio des clients acquis par rapport aux prospects ciblés ;
- $\text{Marge}_{\text{acq}}$ = Marge brute générée sur les premiers achats des clients acquis ;
- $\text{Dépenses}_{\text{acq}}$ = coûts de marketing et de service aux clients.

Pour déterminer la marge prévisionnelle d'acquisition, la marge d'acquisition générée une fois que le client est acquis doit être multipliée par le taux d'acquisition. Les dépenses marketing d'acquisition sont engagées, que le client ait été acquis ou non, et sont donc indépendantes du taux d'acquisition.

- **Les profits courants issus des clients retenus et les profits futurs issus des clients retenus** : le troisième indicateur calcule les profits courants annuels pour tous les clients retenus dans toutes les cohortes. Cette mesure est généralement représentée par les indicateurs de performance traditionnels. L'utilisation de cette mesure pour tirer des conclusions sur les performances de l'entreprise peut être délicate. Une entreprise qui a peu de clients formant le cœur de la clientèle et plus de clients récents pourrait avoir un faible profit sur ce nombre de clients car la base de la clientèle n'a pas évolué vers des taux d'attrition plus stables ou vers des achats additionnels plus importants. Les entreprises ayant une vision centrée « actif clients » ne doivent pas se contenter de hauts niveaux de profits issus des clients retenus durant l'année courante. C'est un important contributeur à l'actif clients mais il s'agit uniquement d'une pièce d'un actif total. La façon dont les entreprises gèrent le futur des clients retenus aura un impact plus significatif sur l'actif total clients.

Le dernier indicateur mesure les profits futurs actualisés représentés par les clients retenus issus de toutes les cohortes de clients. Cette mesure doit constituer une part significative de l'actif clients d'une entreprise car elle reflète les efforts de rétention et de ventes additionnelles adressés à la majorité des clients de l'entreprise sur plusieurs périodes. La grandeur potentielle de cette mesure est ce qui conduit les entreprises à adopter des programmes de fidélisation et des programmes de récupération de clients. Ces deux sources de valeur sont associées aux deux équations suivantes, proposées par les auteurs :

$$\text{Valeur liée à la rétention} = 1/(1 - \text{Taux}_{\text{ret}}) \times (\text{Marge}_{\text{ret}} - \text{Dépenses}_{\text{ret}})$$

où :

- Taux_{ret} = Taux de rétention des clients : celui-ci permet de déterminer la durée de la relation du client avec la firme, une fois le client acquis. En supposant le taux de rétention constant au cours du temps, la durée prévisionnelle de la relation est simplement $1 / (1 - \text{taux de rétention})$. En connaissant cette durée, on peut calculer les profits totaux qu'une entreprise réalise au cours de cette durée. Ces profits constituent l'actif de rétention de la firme.
- $\text{Marge}_{\text{ret}}$ = Marge de rétention par client ;
- $\text{Dépenses}_{\text{ret}}$ = Dépenses des programmes de fidélisation.

$$\text{Valeur liée aux ventes additionnelles} =$$

$$\text{Taux}_{\text{a-d}} \times [1 / (1 - \text{Taux}_{\text{ret}}) \times (\text{Marge}_{\text{a-d}} - \text{Dépenses}_{\text{a-d}})]$$

où :

- $\text{Taux}_{\text{a-d}}$ = Taux d'achat additionnel;
- $\text{Marge}_{\text{a-d}}$ = Marge des ventes additionnelles par client ;
- $\text{Dépenses}_{\text{a-d}}$ = Dépenses de marketing liées aux ventes additionnelles.

Du fait que l'achat additionnel se réalise au cours d'occasions de renouvellement d'achat, les auteurs supposent que l'horizon temporel pour les achats additionnels est le même que la durée de la phase de rétention de la relation, c'est-à-dire $1 / (1 - \text{taux de rétention})$. L'actif prévisionnel issu des ventes additionnelles est donc égal aux profits issus des ventes additionnelles durant la période de la relation multipliés par le taux des ventes additionnelles.

La somme de ces quatre mesures forme l'actif clients pour la base clients totale d'une entreprise. Ces indicateurs doivent être analysés ensemble et non séparément. L'analyse de l'impact des pertes de l'année courante issues des nouveaux clients ne peut se faire qu'en examinant la valeur future de ces clients.

Pour illustrer la façon dont une entreprise peut utiliser le bilan de l'actif clients afin d'évaluer sa stratégie et sa performance, les auteurs examinent l'exemple de Bluefly.com (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). Ce cas montre que le bilan de l'actif clients peut être dérivé des informations relatives aux ventes et marges globales, qui peuvent être obtenues à partir de deux sources : les ventes et le marketing. Une base de données commerciales qui suit les achats par client fournit des informations pertinentes concernant les ventes et les comptes des nouveaux clients et des clients renouvelant leur achat. Le service marketing fournit les informations nécessaires sur les marges, les dépenses marketing et les réponses des clients à ces dépenses. Cette entreprise affiche un actif net clients négatif, du fait, notamment, que le nombre de clients nouveaux est plus important, générant des marges négatives sur la période courante, et qui n'est pas complètement subventionné par le nombre de clients retenus. L'entreprise doit réduire ses coûts d'acquisition et de rétention, accroître son taux de rétention (actuellement il est de l'ordre de 60 % seulement). La réduction des coûts améliorera l'actif clients de Bluefly.com, particulièrement à court terme. Cependant, à long terme, l'entreprise doit aussi développer un groupe important de clients formant le cœur de la clientèle pouvant générer suffisamment de revenus par les ventes additionnelles ou l'accroissement de la valeur d'achat. Ce groupe de clients formant le cœur de la clientèle compensera les pertes potentielles issues des clients nouvellement acquis.

2) *L'état des flux de l'actif clients*

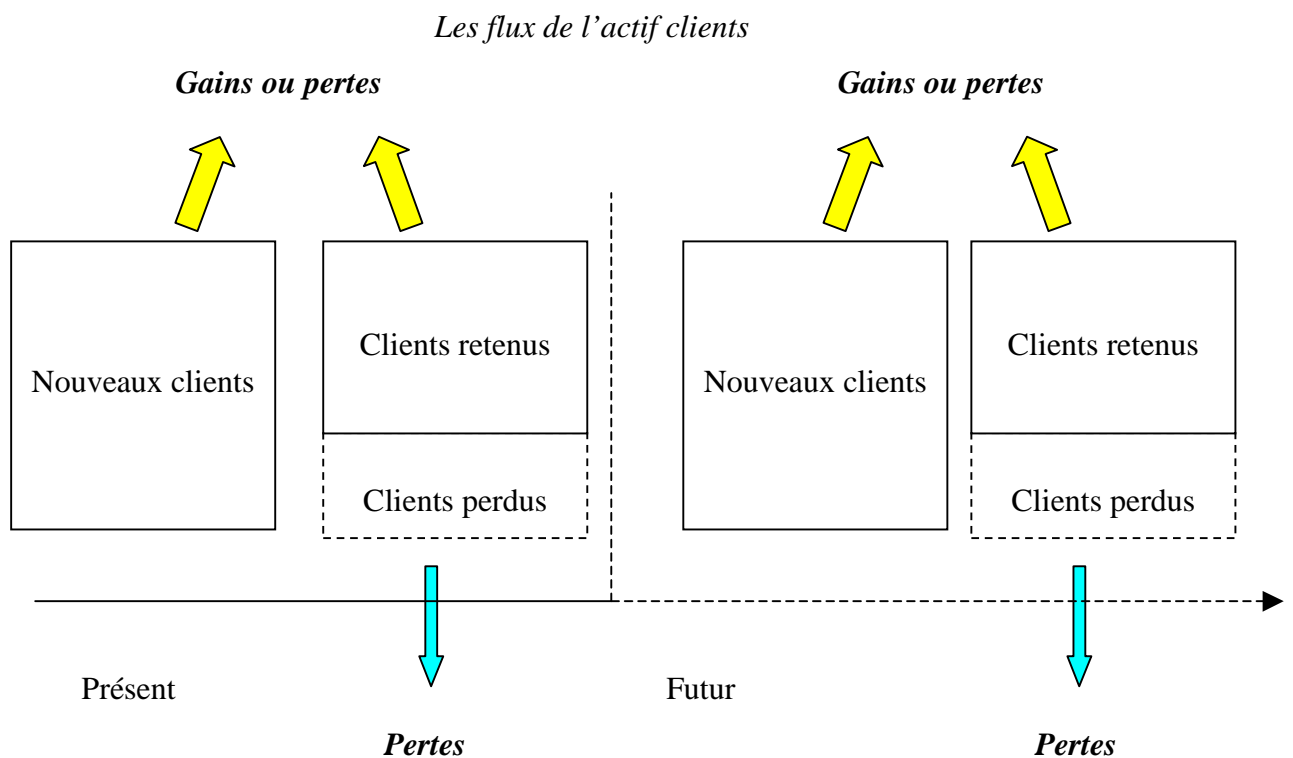
Il s'agit d'un document indiquant les variations sur une période déterminée de l'actif clients. Les variations de taux de rétention sont utilisées pour projeter le nombre de clients sur chaque période, et la structure du comportement d'achat (par exemple : accroissement de la fréquence d'achat, du volume ou des achats additionnels) est utilisée pour déterminer les marges par client sur chaque période. Ce document montre les gains (ou pertes) dans cinq catégories :

- Gains ou pertes sur la période courante et les périodes futures et issus des nouveaux clients ; (il s'agit du même indicateur que celui reporté dans le bilan de l'actif clients, car il n'y a pas d'historique s'agissant de nouveaux clients).

- Gains ou pertes sur la période courante issus des clients retenus.
- Gains espérés issus des clients retenus pour les périodes futures : il est nécessaire de pouvoir estimer les taux de rétention futurs et le comportement d'achat futur des clients pour déterminer cet indicateur.
- Les profits perdus attendus des clients perdus sur la période courante : à l'aide de cette mesure, les entreprises peuvent calculer la valeur perdue du fait de la défection de clients. Sans cette information, les entreprises ne peuvent pas réellement connaître l'efficacité de leurs efforts de management des clients ou ne pourraient pas ajuster leur stratégie marketing de façon pertinente. L'absence de la prise en compte des clients perdus ne permettrait pas à l'entreprise de se rendre compte qu'ils représentent un coût d'opportunité et risquerait de dresser une image trop optimiste des performances de l'entreprise.
- La perte attendue de l'actif clients lié à la défection des clients sur les périodes futures.

Ce document peut être illustré à l'aide de la figure 18.

Figure 18 État des flux de l'actif clients



Source : d'après BLATTBERG et al. (2001)

Pour les auteurs, l'état des flux de l'actif clients permet aux managers et analystes de vérifier si l'accroissement des ventes et de la profitabilité sur la période courante ne se fait pas aux dépens de l'actif clients à long terme.

De même, cet état des flux peut indiquer si la direction accroît la valeur pour l'actionnaire grâce à un surplus de valeur lié au système marketing de la firme. Si les gains issus des nouveaux clients n'excèdent pas les pertes générées par les défections des clients, l'entreprise n'accroît pas sa valeur économique. Dans ce cas, le système marketing de la firme est inefficace : il n'y a pas amélioration de la valeur pour l'actionnaire. Par conséquent, pour les actionnaires, l'état des flux de l'actif clients peut être d'une extrême importance afin de réaliser des prévisions de la valeur future de leur investissement (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Les auteurs relient ainsi la valeur tirée de l'actif clients à la valeur pour l'actionnaire. REICHHELD (1996), nous l'avons vu, associe sa réflexion sur la valeur client, non en tant qu'actif mais en tant que double flux, montrant le caractère multidimensionnel de la valeur.

L'entreprise doit être à-même d'arbitrer et de gérer ce flux de valeur : selon les secteurs d'activités, il conviendra de définir le rapport entre les profits courants que l'on sacrifiera contre la sécurité de profits futurs. Cet arbitrage s'exerce au moyen de décisions d'investissements et d'augmentation/diminution des prix. Une augmentation des prix a un effet positif sur les profits courants mais peut entraîner une augmentation des défections, et donc des profits futurs. De même, une amélioration des services par exemple diminue les profits courants mais exerce une pression favorable sur les profits futurs. Ce type d'arbitrage ne peut être réalisé qu'à l'aide d'informations pertinentes fournies par un système d'information approprié. Celui-ci doit être en mesure de produire des informations relatives aux profits et aux types de clients.

C) Des outils de gestion *des flux de valeur*

Afin d'appréhender la VAN (Valeur Actuelle Nette) des clients actuels et futurs, REISCHELD (1996) propose un outil de mesure qui consiste à déterminer les flux de valeur émanant des clients et provenant de l'entreprise.

Tableau 16 Bilan et compte de flux de valeur de la clientèle

Bilan de la clientèle

Catégories de clients	Nombre	% du	
		CA	VAN
Solde initial	-	-	-
+ Nouveaux clients	-	-	-
+ Clients en progression	-	-	-
- Clients en régression	-	-	-
- Clients perdus	-	-	-
= Solde final	-	-	-

Compte des flux de valeur de la clientèle

Propositions de valeur				
<ul style="list-style-type: none"> • Clients cibles • Dimensions de la valeur • Indicateurs • Source d'avantage 				
Valeur apportée aux clients				
	Entreprise	Concurrents		
		A	B	C
Prix	-	-	-	-
Facteurs de qualité	-	-	-	-
Fidélisation	-	-	-	-
Part de portefeuille	-	-	-	-
Accroissement	-	-	-	-
Rendement	-	-	-	-
Valeur reçue des clients				
	Entreprise	Concurrents		
		A	B	C
VAN des nouveaux clients	-	-	-	-
VAN des Clients actuels	-	-	-	-
VAN des clients perdus	-	-	-	-
Profit moyen par client	-	-	-	-
CA moyen par client	-	-	-	-

Source : REISCHHELD, 1996

En ce qui concerne le bilan de la clientèle, il permet de déterminer l'importance en termes de chiffre d'affaires et de cash-flow des nouveaux clients, des clients en progression et en régression et des clients perdus et permet ainsi de hiérarchiser les décisions pour chaque catégorie de clientèle. Ce document n'est néanmoins pas suffisant pour gérer le processus de création de valeur. Il est nécessaire d'établir un deuxième outil, le compte de flux de valeur. Celui-ci identifie les flux de valeur à destination de l'entreprise et ceux à destination des clients. L'intérêt de cet outil est de mettre en évidence le caractère dépendant de ces deux flux de valeur, ce que ne montre pas l'outillage proposé par BLATTBERG et al.

Néanmoins, l'auteur souligne la difficulté de mesurer la valeur créée pour le client, valeur considérée comme la plus importante dans le système de loyauté. En effet, son côté relatif et subjectif – le client a une conception assez personnelle de la valeur d'un produit et service et cherchera à comparer cette valeur par rapport à la concurrence (MALLERET 2006) – rend les dimensions multiples de la valeur pour le client difficilement mesurables, mais pas impossible. L'auteur estime en effet que l'entreprise doit mettre en place un système de mesure de cette valeur dont il reconnaît la difficulté. Par exemple, une des dimensions simples de la valeur peut être exprimée en nombre de sonneries lors d'un contact du client. Mais pour que l'analyse de la valeur pour le client soit réalisable, l'entreprise doit être capable d'identifier ses clients et de leur apporter une offre différenciée.

Cofinoga, par exemple, utilise le scoring pour classer ses clients et apporter un traitement différencié de leurs attentes. Ce scoring lui a permis notamment de modifier la structure de son service marketing : d'une structure par fonctions, l'entreprise est passée à une structure par « filière clients » mieux à même d'analyser les dimensions de la valeur exigées par chaque segment de clientèle (PEELEN, JALLAT et al. 2006).

Face aux difficultés de mesure de la valeur, REICHHELD estime que deux indicateurs synthétiques permettent d'appréhender de façon satisfaisante la valeur pour le client : le taux de fidélisation et la part de portefeuille.

La création de valeur à destination des clients n'est pas une condition suffisante de la pérennité de l'entreprise. En effet, la firme doit également s'assurer que ses clients – actuels et futurs – génèrent une valeur suffisante. Ces indicateurs permettent entre autre de valider les stratégies d'acquisition des clients.

De tels outils permettent ainsi d'isoler la cause d'une baisse du taux de fidélisation et d'un accroissement des défections de clients : la qualité des clients acquis, le service ou la valeur du produit peut en être à l'origine. Une telle connaissance permet ainsi de calibrer les actions à mener, ce que ne permet pas un système comptable traditionnel.

Enfin, de tels outils s'inscrivent dans une dynamique : les facteurs de valeur client évoluent au cours du cycle de vie des clients et des actions de la concurrence. Il faut donc sans cesse assurer une mise à jour des informations.

L'ensemble de ces indicateurs repose sur des mesures objectives mais aussi subjectives : REISCHELD reconnaît la difficulté d'obtention de ces informations mais estime qu'elles sont plus pertinentes que les mesures traditionnelles telles que celles basées sur la satisfaction de la clientèle. Si la mesure de la satisfaction des clients n'est pas reliée à la fidélisation et à la création de valeur pour le client, elle risque de demeurer une fin en soi. Dans cette configuration, les rémunérations assises en partie sur des scores de satisfaction entraînent des comportements non productifs dans la mesure où chaque salarié est incité à accroître les scores de satisfaction sans chercher à améliorer la valeur pour le client et la fidélisation.

L'auteur préconise donc de mesurer la valeur créée par les salariés, mais aussi celle créée par les actionnaires. On peut s'étonner ici de la place qu'accorde l'auteur aux actionnaires dans le processus de création de valeur : en effet, la valeur créée par l'actionnaire pour l'entreprise revient finalement à une « auto-crédation » de valeur dans la mesure où les actionnaires sont les bénéficiaires, in fine, de la valeur créée pour l'entreprise – même si les salariés en bénéficient aussi indirectement du fait de pérennité de l'entreprise induite par cette création de valeur. Il faut donc replacer cette analyse dans le contexte américain où les marchés financiers occupent une position dominante.

La création de valeur pour les trois parties prenantes que sont les clients, les salariés et les actionnaires est au cœur de la stratégie de fidélisation. L'auteur identifie un système stratégique – *l'effet loyauté* – où fidélisation des clients, des salariés et des actionnaires sont inextricablement liés dans la création de valeur (REICHHELD 1996). En effet, les clients sont d'autant plus fidèles à l'entreprise que leurs interlocuteurs sont les mêmes au sein de l'entreprise ; ces salariés sont d'autant plus fidèles à l'entreprise que les actionnaires sont pérennes et ne privilégient pas le court terme déstabilisant l'entreprise et incitant les salariés les plus compétents à chercher d'autres firmes privilégiant la notion de fidélisation.

L'auteur propose ainsi deux autres outils de mesure du flux « jumelé » de valeur relative aux salariés et aux actionnaires : il nous semble donc opportun de présenter également les flux de valeur concernant les salariés et les actionnaires. En effet, ils ont un impact fondamental dans la valeur client et ne peuvent être occultés de notre étude. Ainsi, pour mesurer la contribution des salariés à la création de valeur, ainsi que la valeur qu'ils perçoivent de l'entreprise, l'auteur propose l'outil présenté dans le tableau 17.

Tableau 17 Bilan et compte de flux de valeur des salariés

Bilan des salariés

Catégories d'employés	Nombre	Pourcentage
Solde initial	-	100 %
+ Embauches	-	-
- Départs	-	-
= Solde final	-	-

Compte des flux de valeur des salariés

Propositions de valeur				
<ul style="list-style-type: none"> • Employés cibles • Dimensions de la valeur • Source d'avantage 				
Valeur apportée aux salariés				
		Concurrents		
	Entreprise	A	B	C
Rémunération				
horaire	-	-	-	-
à l'embauche	-	-	-	-
cinquième année	-	-	-	-
Formation	-	-	-	-
Outils	-	-	-	-
Taux de rendement	-	-	-	-
Taux de fidélisation	-	-	-	-
Recommandations	-	-	-	-
(en % des embauches)				
Valeur reçue des salariés				
		Concurrents		
	Entreprise	A	B	C
Revenu par salarié				
Première année	-	-	-	-
Cinquième année	-	-	-	-
Départs	-	-	-	-
Profits par salarié				
Première année	-	-	-	-
Cinquième année	-	-	-	-
Départs	-	-	-	-

Source : REISCHHELD, 1996

Il s'agit de proposer une « offre » de valeur aux salariés cibles de l'entreprise, l'objectif étant de capter les meilleurs salariés (à l'image des meilleurs clients) et de les fidéliser. Leur fidélisation étant, rappelons-le, intimement liée à celle des clients.

Il faut également surveiller la valeur apportée par les salariés ainsi que le taux de défection, notamment des salariés à faible création de valeur – ce qui permettra d'améliorer les procédures de recrutement.

La stabilité du capital constitue également un élément à surveiller car il œuvre en faveur d'une stratégie de création de valeur pertinente et efficace.

Tableau 18 Bilan et compte de flux de valeur des actionnaires

Bilan des actionnaires

Catégories	Nombre	Pourcentage	% en €
Solde initial	-	-	-
+ Nouveaux	-	-	-
+ En augmentation	-	-	-
- En diminution	-	-	-
- Ex actionnaires	-	-	-
= Solde final	-	-	-

Compte des flux de valeur des actionnaires

Propositions de valeur				
<ul style="list-style-type: none"> Actionnaires cibles Seuil de réinvestissement Délai (durée de détention cible) Éléments clés de partenariat 				
Valeur apportée aux actionnaires				
	Entreprise	Concurrents		
		A	B	C
Profit/cash-flow	-	-	-	-
Rendement du capital	-	-	-	-
Taux de dividende	-	-	-	-
Appréciation du cours boursier	-	-	-	-
Valeur reçue des actionnaires				
	Entreprise	Concurrents		
		A	B	C
Taux de défection	-	-	-	-
Actions de l'entreprise	-	-	-	-
Leur portefeuille	-	-	-	-
Délai moyen de détention	-	-	-	-
Demi-vie	-	-	-	-
Taux de réinvestissement	-	-	-	-
Actionnaires cibles (en % du total)	-	-	-	-

Source : REISCHHELD, 1996

En ce qui concerne cette partie prenante, l'entreprise doit adopter la même stratégie relative aux clients : attirer les meilleurs actionnaires – ses « actionnaires cibles » – et leur proposer une offre de valeur susceptible de les rendre loyaux vis-à-vis de l'entreprise. Ce qui garantit à l'entreprise une stabilité du capital, indispensable pour mettre en place une stratégie de fidélisation. En effet, celle-ci repose sur une vision à long terme des relations avec les clients et les salariés : les stratégies d'acquisition des clients et des salariés nécessitent donc de mobiliser des capitaux sur un cycle long.

L'entreprise doit aussi analyser la valeur reçue des actionnaires : celle-ci doit comporter notamment la stabilité du capital mais aussi la capacité des actionnaires cibles à soutenir la stratégie à long terme de création de valeur de l'entreprise.

L'ensemble de ces outils repose sur un élément clé : la valeur client. Il convient donc de savoir comment cette valeur peut être mesurée. Les chercheurs en marketing nous proposent une panoplie de mesure de ce concept.

2 - Les propositions de mesure de la valeur client

GUPTA, LEHMANN et al. (2004) proposent un modèle d'estimation de la valeur de la clientèle en réponse à l'insuffisance des méthodes financières traditionnelles : il s'agit de calculer la valeur de la clientèle d'une entreprise sur la base de l'addition de la valeur sur une vie entière des clients actuels et futurs.

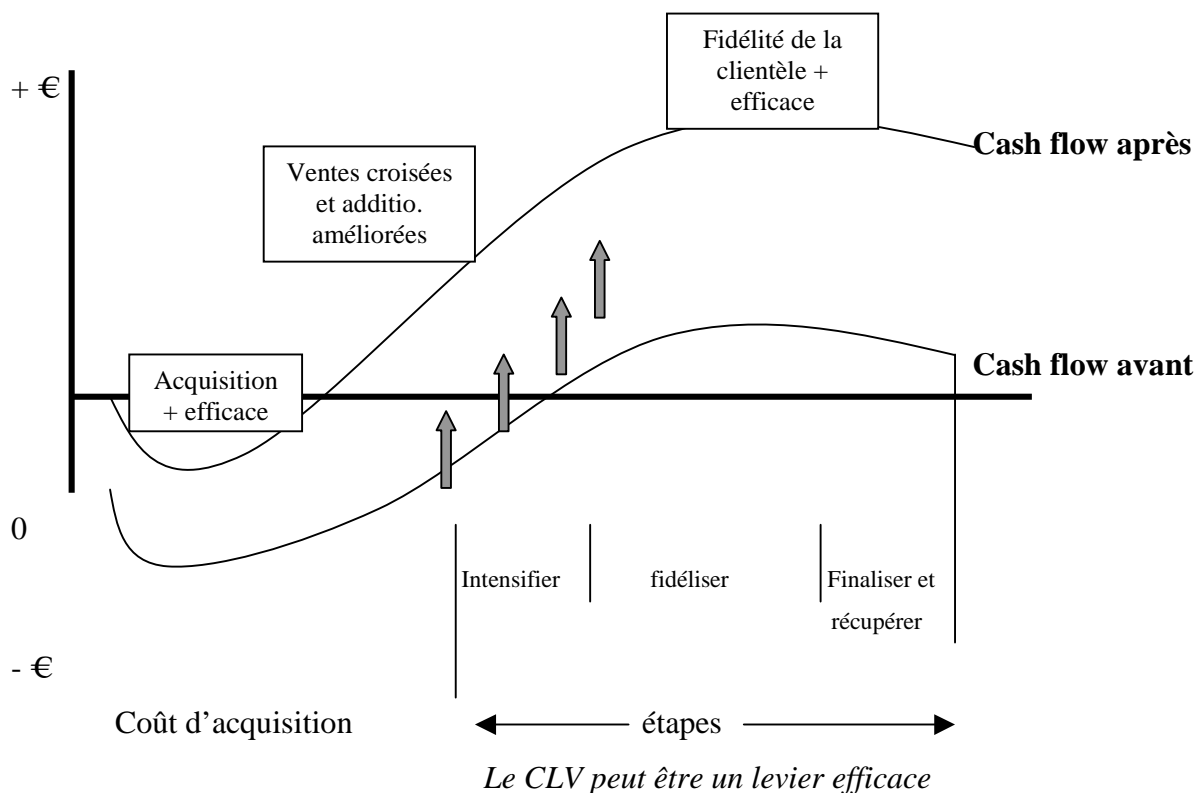
Pour BERGER et NASR (1998), l'entreprise doit calculer la valeur de vie de ses clients (ou CLV, *Customer lifetime value*) en déterminant la marge contributive nette par client (cumulée et actualisée de manière pertinente), une fois acquis. Pour calculer le CLV, ces auteurs actualisent la différence entre les revenus et les coûts de vente et de promotion générés pour fidéliser les clients. Les coûts des ventes incluent le coût des produits vendus et le coût de traitement de la commande, manutention, transport. Les coûts de promotion nécessaires pour fidéliser les clients tels que l'envoi de cartes de félicitations personnalisées et de cadeaux au client, les dépenses générales de promotion, excluant celles directement destinées à l'acquisition, sont considérés comme des coûts de fidélisation (BERGER et NASR 1998).

La firme doit être capable d'évaluer la durée de « séjour » de ses clients, car c'est sur la base de cette durée qu'elle pourra évaluer leur valeur : il s'agit donc d'évaluer « la valeur des clients durant leur durée de vie » (BROWN 2001).

Pour COKINS (2004), le CLV est une vision future de la création de richesse. Il peut être défini comme « la valeur nette actuelle du futur profit tiré d'un client ». Ce qui implique d'actualiser des cash-flow à des périodes différentes. Le CLV analyse aussi la probabilité de perdre des clients. L'intérêt du CLV est de se focaliser sur le client comme un élément d'influence des profits de l'entreprise, plutôt que sur les produits et services.

Un autre intérêt du CLV est qu'il peut être utilisé pour évaluer quels clients futurs, et non seulement les clients existants, cibler et attirer à l'aide de campagnes marketing. Il permet également d'évaluer les dépenses que peut réaliser l'entreprise pour acquérir de nouveaux clients.

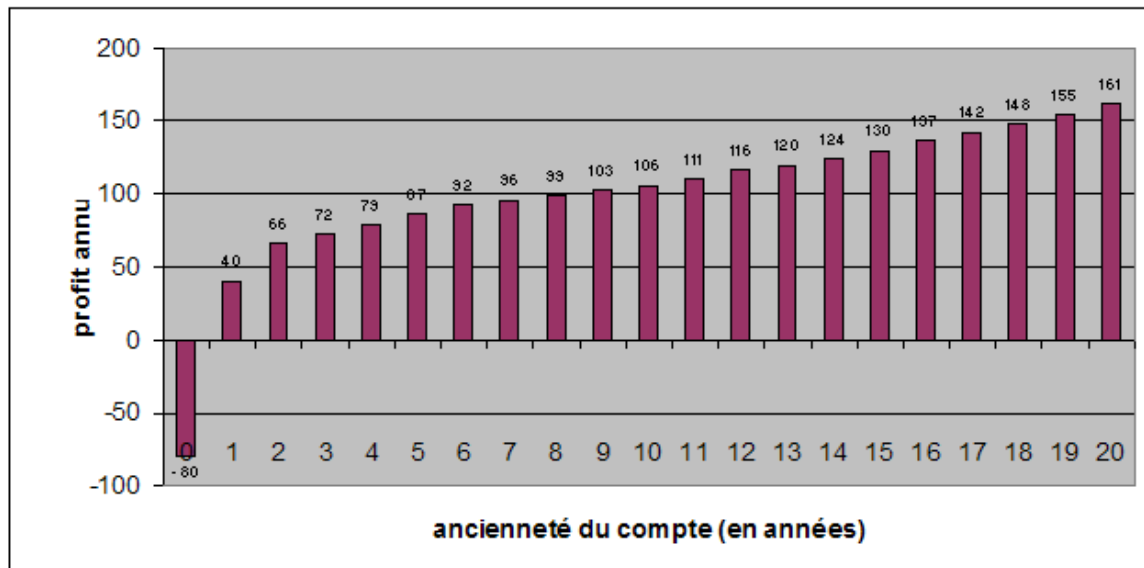
Figure 19 Le CLV comme levier d'action



Source : " How to measure and manage customer profitability ?", Cokins, 2004.

REISHHELD (1996) insiste lui aussi sur la notion de cycle de vie du client :

Figure 20 Répartition du profit pendant le cycle de vie des clients dans le secteur des cartes de crédit, en dollars



Source : « L'effet loyauté », F. REICHHELD

Ainsi, à l'aide des informations sur les différents effets relatifs à la fidélisation – coût d'acquisition, profit de base, progression du chiffre d'affaires, coûts d'exploitation, parrainage et avantages de prix – l'entreprise est en mesure de dresser un tableau de répartition du profit tout au long du cycle de vie du client, et donc d'évaluer la valeur de vie des clients.

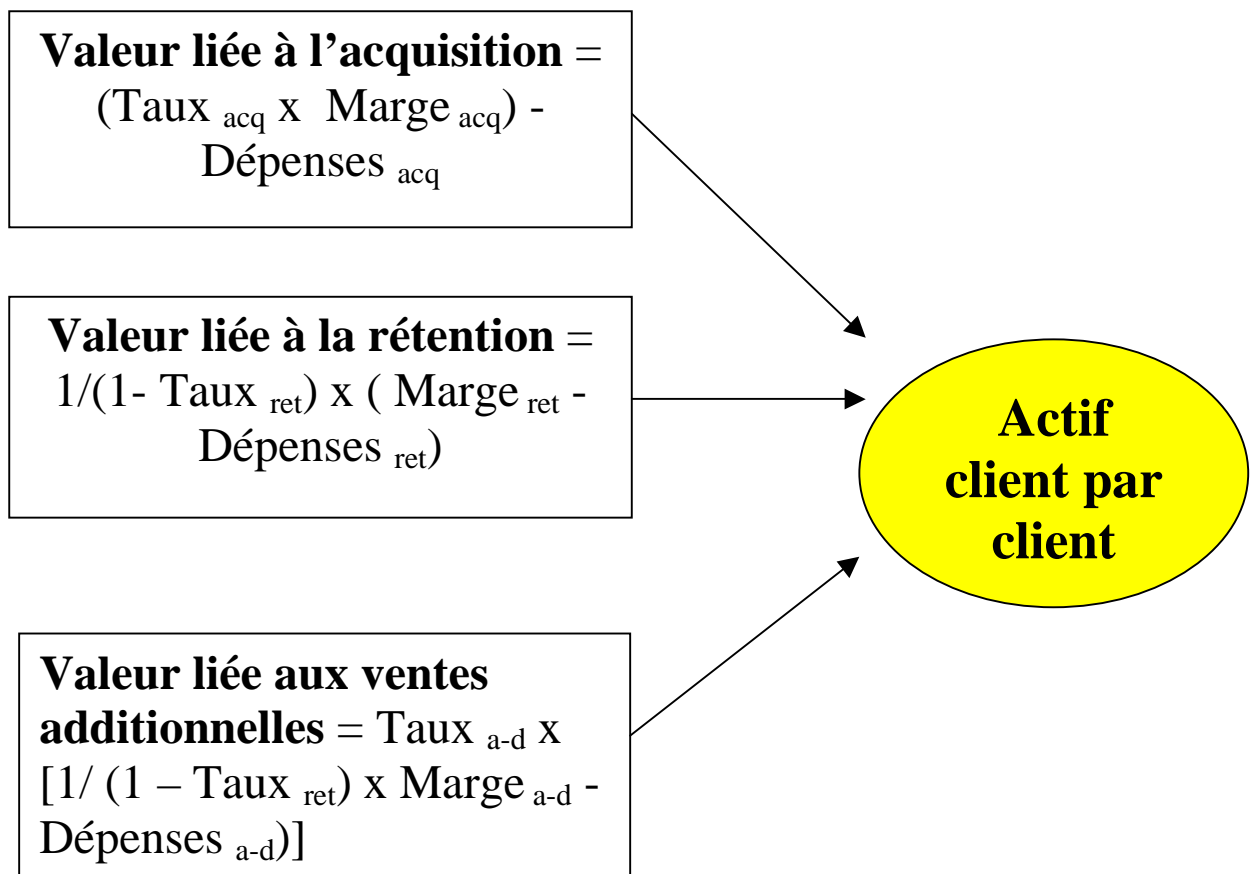
PEELEN et *al.* (2006) insistent sur les limites du CLV : pour ces auteurs, il est également nécessaire de prendre en compte la valeur non économique du client ainsi que la valeur du fournisseur perçue par le client.

Ces auteurs estiment que les entreprises qui limitent le calcul de la valeur client aux seuls éléments économiques – le CLV – ne pourraient développer une relation avec les clients au-delà des seuls aspects transactionnels. Cependant, la difficulté de mesure des éléments non économiques vient se rajouter à celle du CLV.

Pour d'autres auteurs, le CLV ne façonne qu'une image partielle de la valeur financière des clients. En effet, la valeur de vie des clients est déterminée suite à l'évaluation de flux financiers. Mais elle ne permet pas de valoriser les clients en tant qu'actif. Celui-ci se construit suite à la combinaison des trois approches relationnelles que nous avons développées : l'acquisition, la rétention et le développement. Ainsi, il existe neuf leviers fondamentaux (BLATTBERG, GETZ et al. 2001) – trois pour chaque stratégie – qu'une entreprise peut utiliser pour déterminer l'équilibre approprié visant à optimiser l'actif clients. Il s'agit du taux, de la marge et des dépenses afférentes à chacune de ces stratégies.

En utilisant ces leviers, il est alors possible de calculer l'actif clients. Les auteurs proposent ainsi de calculer la valeur des clients, à partir de trois phases fondamentales qui correspondent à des stratégies à adopter : la valeur des clients acquis – phase d'acquisition –, la valeur des clients fidélisés – phase de fidélisation – et la valeur tirée des ventes additionnelles – phase de renforcement de la relation commerciale, comme l'illustre la figure 21.

Figure 21 La mesure de l'actif clients



Source : BLATTBERG, GETZ et al. (2001) page 132.

Ces leviers se combinent pour prévoir une valeur attendue de l'actif clients par client. Ainsi, l'actif clients par individu est égal à la somme de l'actif lié à l'acquisition, l'actif lié à la rétention et l'actif lié aux ventes additionnelles. Les profits issus de l'acquisition, de la rétention et des ventes additionnelles sont tous dépendant de leur taux respectif.

L'exemple numérique suivant permet d'illustrer ces propos. Supposons que sur 100 prospects, une entreprise acquiert 30 clients, soit un taux d'acquisition de 30 %. Ce taux a un impact sur la marge brute dégagée par client acquis, alors que les dépenses d'acquisition sont indépendantes du taux d'acquisition (comme nous l'avons précisé précédemment, les dépenses d'acquisition sont engagées, quelque soit l'issue du recrutement du client) : si la marge brute moyenne par client acquis est de 300 € et que les dépenses engagées pour recruter un nouveau client sont évaluées à 200 €⁴⁹, il ressort que l'actif moyen par client acquis est de :

$$(30 \% \times 300 \text{ €}) - 200 \text{ €}, \text{ soit } - 100 \text{ €}.$$

Supposons maintenant que le taux de fidélisation de cette entreprise soit de 80 %. En supposant que ce taux soit constant au cours du temps, la durée de la relation commerciale peut être déterminée par le ratio 1/taux de défection, soit $1/(1-80 \%)$, soit cinq ans dans notre exemple. Si la marge moyenne par client fidélisé est de 450 € et que les dépenses de rétention par client sont de 150 €, l'actif de rétention moyen est de :

$$1/(1 - 80 \%) \times (450 - 150), \text{ soit } 1\,500 \text{ €}.$$

À noter que ces flux doivent être actualisés pour une approche plus réaliste de la valeur des clients fidélisés.

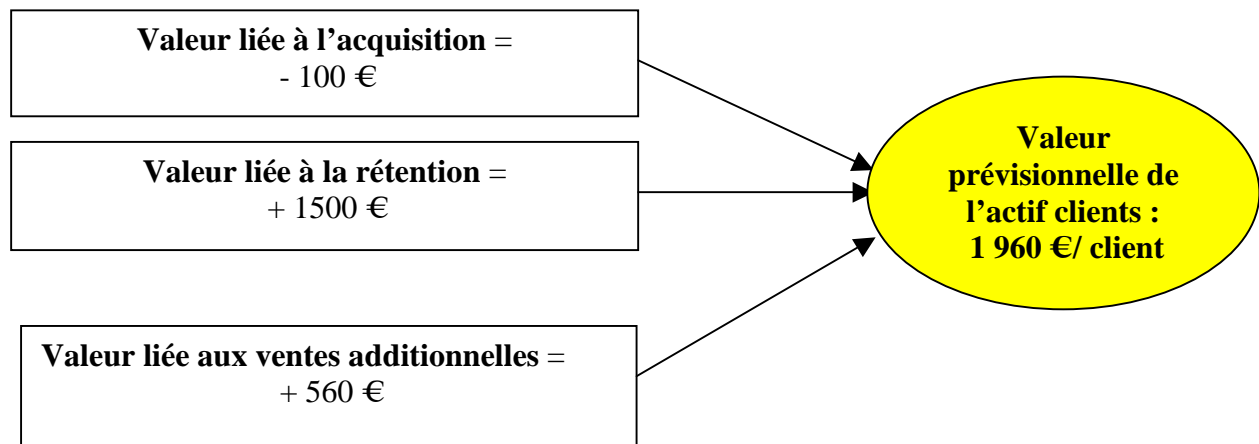
Enfin, si le taux d'achat additionnel moyen d'un client est de 28 %, et la marge unitaire de 500 € à l'issue de ces ventes, avec un coût marketing de 100 € et des ventes additionnelles qui se réalisent au cours du cycle de vie, soit cinq ans, l'actif issu des ventes additionnelles ressort ainsi à :

$$28 \% \times [1/(1-80\%) \times (500 - 100)], \text{ soit } 560 \text{ €}.$$

⁴⁹ Cette valeur n'est pas un coût variable, mais intègre une part fixe et une part variable.

Soit un actif total par client de :

Figure 22 Mesure de l'actif clients : application



Parmi les différentes hypothèses fixées pour le calcul de l'actif clients, c'est l'hypothèse de taux de rétention constant qui peut être sujette à caution, ainsi que l'absence de charges fixes ou mutualisées.

Ce calcul permet notamment de comparer l'actif d'acquisition, de rétention et de ventes additionnelles avec leurs dépenses respectives pour chacune des stratégies. Les entreprises subissent souvent des pertes lors de l'acquisition de clients ; un actif d'acquisition négatif n'est pas rare, alors que les dépenses marketing d'acquisition constituent une part importante des dépenses totales de marketing.

Après avoir calculé l'actif d'un client individuel, l'entreprise peut changer les valeurs des leviers fondamentaux afin d'examiner comment l'actif clients total et ses composantes se modifient. Les modifications des leviers sont reliées aux modifications de la stratégie et des actions marketing. Par exemple, les changements dans la stratégie de prix d'une firme influenceront à la fois le taux et la marge d'une des trois composantes stratégiques de l'actif clients.

Dans le but d'identifier un équilibre stratégique qui optimise l'actif clients, l'analyse de la sensibilité constitue une première étape. Il s'agit d'analyser l'impact de l'augmentation des dépenses marketing sur l'acquisition, la rétention et les ventes additionnelles. Bien que le jugement du manager soit toujours nécessaire afin d'arriver à une décision équilibrée, la méthode la plus rigoureuse et la plus objective pour déterminer un équilibre stratégique implique l'utilisation des techniques d'optimisation sous contrainte, telles que cette méthode d'évaluation de l'actif clients (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

La littérature nous propose ainsi un certain nombre « d'instruments » de mesure et de pilotage de la valeur client, en tant que flux ou en tant qu'actif. Au travers de cette « outillage », l'ensemble de ces auteurs nous présente une organisation « idéale » tournée vers l'optimisation de la valeur de leur actif le plus précieux : les clients. Cette organisation « idéale », dotée d'un outillage performant d'analyse de la valeur client, est cependant loin d'exister. En effet, ces mêmes auteurs reconnaissent les faiblesses organisationnelles actuelles qui constituent un frein au déploiement de la création de valeur.

3 - Les limites face à la mesure et au pilotage de la valeur client

A) Systèmes de mesure traditionnels inadéquats

REICHELLED (1996) souligne le fait que le système de mesure est un allié indispensable à toute décision stratégique. La construction d'un système de mesure se base sur le choix de ce qui va être mesuré : ce qui contribue à définir les valeurs de l'entreprise, à orienter les comportements et à fixer les priorités stratégiques. La mesure des coûts notamment oriente les comportements des acteurs dans leur pratique économique au sein de l'organisation (MEVELLEC 2005).

Il est donc indispensable de disposer d'indicateurs de mesure pertinents. Ceux-ci doivent permettre d'assurer un management de la valeur dans le cadre d'une économie de la fidélisation. Or les systèmes comptables traditionnels sont dépourvus d'indicateurs fiables permettant de suivre et de gérer la création de valeur concernant les trois parties prenantes que sont les clients, les salariés et les actionnaires.

Les entreprises rencontrent des obstacles dès la phase d'acquisition des clients, puis durant le suivi de la relation commerciale. Ces difficultés sont renforcées par un effet « miroir déformant » du système d'information qui renvoie une image « tronquée » de la réalité économique des clients.

1) De l'acquisition au suivi de la relation commerciale

L'entreprise doit examiner le rythme d'acquisition des clients de qualité car ceux-ci sont la garantie d'une croissance saine. Nous avons vu qu'un taux d'accroissement du nombre de clients a en général un effet négatif sur les résultats de l'entreprise en raison des coûts liés à l'acquisition des clients. Mais, si ces clients nouvellement acquis sont de bons clients et si le taux de fidélisation des clients arrivés à maturité dans leur cycle de vie est élevé, l'entreprise pourra escompter des profits importants. Encore faut-il que les systèmes comptables fournissent des données dans ce sens. À l'inverse, si l'entreprise constate un taux de défection important parmi les clients considérés comme non intéressants, elle doit revoir son système d'acquisition des clients plutôt que de chercher à supprimer les causes de leur départ. Or le danger pour l'entreprise qui s'appuie sur des informations biaisées ou insuffisantes, consiste à considérer des clients potentiellement intéressants comme inutiles (REICHHELD 1996).

En outre, les coûts d'acquisition des clients sont traités comme des charges d'exploitation par les comptables, alors qu'ils devraient être considérés comme des investissements à rapprocher des clients concernés (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Une fois acquis, les clients font ensuite l'objet d'un suivi rigoureux. Ce suivi s'appuie sur des analyses elle-mêmes dépendantes des informations dont disposent les managers. Or les systèmes comptables permettent rarement de mesurer l'avantage de prix, explicité précédemment. Même les entreprises capables de mesurer la rentabilité par client négligent cet effet : les systèmes restituent des informations conçues à l'origine pour déterminer la rentabilité par ligne de produits. Le profit par client est déterminé à partir de celui des produits, ce qui conduit à répartir le coût généré par les réductions tarifaires sur l'ensemble des clients (REICHHELD 1996).

Gérer les clients comme des actifs nécessite de pouvoir les valoriser comme des actifs, c'est-à-dire de pouvoir établir des prévisions sur leur durée de vie et les cash flows générés tout au long de leur durée de vie. Il est bien évident qu'un client fidèle génère plus de valeur qu'un client nouvellement acquis. Pourtant, les systèmes comptables actuels ne font pas la différence entre le chiffre d'affaires issu de clients fidèles et le chiffre d'affaires issu de clients nouvellement acquis. Les managers ne disposent donc pas d'outils leur permettant d'assurer un management efficace des clients fidèles. De même, un client fidélisé peut détruire de la valeur, mais le système comptable ne fournit pas ce type d'information.

2) Une image « déformée » de la réalité

Bref, le système comptable rend l'organisation aveugle en termes de création de valeur, et, pire, modélise des schémas mentaux vers un objectif de maximisation de profit à court terme et non de valeur à long terme. Or la création de valeur est le garant du profit futur.

La nouvelle théorie développée par REICHHELD voit dans la loyauté un moyen plus exact que le profit pour mesurer les résultats de l'entreprise. Il est en effet possible d'augmenter les résultats financiers à court terme en sacrifiant le capital humain : le profit seul n'est donc pas un moyen de mesure fiable. La baisse des salaires (voire des licenciements) et des hausses tarifaires peuvent gonfler les bénéfices mais elles ont un effet négatif sur la loyauté des salariés et des clients, et réduisent ainsi la durée et la valeur de ces actifs. Comme le seul moyen pour une entreprise de préserver la loyauté de ses clients et de ses salariés est de leur offrir une meilleure valeur, une forte loyauté est un indice révélateur de création de valeur (REICHHELD 1996). Mais les systèmes d'informations traditionnels se focalisent presque exclusivement sur le profit – le symptôme – plutôt que sur la valeur – la cause réelle de performance. Pour cet auteur, les systèmes comptables actuels, entièrement focalisés sur la dimension financière et le profit à court terme, rendent invisibles les effets positifs de la loyauté sur la rentabilité. Le nouveau modèle doit être centré sur la création de valeur pour le client et non le profit. Il estime que cet actif particulier, le client, doit pouvoir être mesuré en termes de durée de la relation avec lui et de cash-flow générés.

La défection des clients s'accompagne aussi de taux de défection élevés des salariés et des actionnaires. Les systèmes comptables traditionnels sont inopérants dans le suivi de tels indicateurs. Ces schémas comptables agissent comme des « bruits » qui empêchent les dirigeants de se focaliser sur l'objectif plus vertueux – la création de valeur – en les focalisant sur les objectifs de profits à court terme, qui, selon cet auteur, sont des profits destructeurs de valeur.

Avec la croissance de la complexité des organisations, notamment par un foisonnement des intermédiaires hiérarchiques, la plupart des managers se sont coupés des clients et ne disposent alors plus que de documents financiers et comptables pour appuyer leurs décisions.

De tels documents orientent inévitablement leur décision vers la maximisation des profits, et ceci, souvent à court terme. Ce qui n'est pas propice à la création de valeur et donc à la fidélisation. Les schémas mentaux des managers sont façonnés dans le sens de la maximisation des profits, et non de la valeur. Les trois piliers fondamentaux de la création de valeur pour l'entreprise sont la fidélisation des clients, des salariés et des actionnaires : le profit ne constitue alors qu'un « sous-produit » de la valeur. Il est nécessaire à la création de valeur pour ces trois parties prenantes mais, pour REICHHELD (1996), il ne doit pas constituer une fin en soi. Ainsi, de nombreuses entreprises qui constatent une baisse de leur profit s'attaquent au symptôme plutôt qu'à la racine du mal : la faiblesse de leur système de valeur. Leur outil comptable, essentiellement tourné vers le profit à court terme, envoie les signaux aux dirigeants qui ne se focalisent alors que sur la baisse des coûts pour enrayer leur difficulté.

D'autres auteurs estiment eux-aussi que les systèmes comptables actuels introduisent un biais dans la maximisation de la valeur client car, fondés essentiellement sur les produits et services, ils ne permettent pas d'offrir une vision claire et pertinente de la valeur des clients (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). Malgré l'intérêt du concept d'actif clients, de nombreuses entreprises continuent d'adopter une vision centrée sur les lignes de produits. Ces entreprises qui maximisent sur la base des lignes de produits utilisent des mesures issues de systèmes comptables traditionnels et une gestion produits. En se focalisant sur la rentabilité du produit et de la transaction, en excluant la valeur de l'actif clients, ces entreprises accroissent souvent les profits à court terme mais réduisent leur prospérité à long terme. Nous retrouvons ici l'idée développée par REICHHELD : les entreprises doivent se focaliser sur la cause réelle de la performance – la valeur – et non son symptôme : le profit.

Les données historiques ou mesures financières à court terme, telles que les variations de vente et de profit d'année en année, différents ratios de dépenses et le bilan, ne fournissent pas une image complète des performances présentes et futures de l'entreprise. Il manque des indicateurs de potentiel de croissance à long terme, tels que la croissance de la base de clients, la capacité à réaliser des ventes additionnelles, et des informations relatives aux clients. Ces pièces manquantes sont indispensables à l'actif clients et peuvent affecter grandement la valeur pour l'actionnaire (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Les entreprises qui utilisent une masse importante de données disponibles sur le comportement d'achat des clients acquièrent de nouveaux clients, fidélisent les clients existants et réalisent des ventes croisées plus efficacement que les entreprises qui n'utilisent pas ces données. Et elles peuvent lier cette analyse avec les données sur les coûts pour réaliser ces actions avec efficacité (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). C'est pourquoi ces auteurs estiment eux-aussi nécessaire un système de mesure de la valeur qui soit pertinent.

Un système de mesure, pertinent et adapté aux enjeux de la valeur, est un préalable à une stratégie fondée sur la fidélisation. C'est dans ce cadre que REICHHELD propose les trois outils que nous avons analysés, visant à palier à ce handicap. Ces outils permettent de mesurer, nous l'avons vu, la valeur en identifiant deux flux par partie prenante : un flux à destination de la partie prenante et un flux issu de la partie prenante. Ainsi, pour les clients, l'entreprise, au travers de son offre, crée une offre de valeur mais reçoit aussi de la valeur en contrepartie. Le système comptable mesure facilement l'un des flux de valeur : celui à destination des actionnaires. Les autres flux étant masqués par le système, l'entreprise ne se concentre que sur la valeur créée pour l'actionnaire au détriment des deux autres. Or ces flux sont aussi importants que le premier, et sont même le garant d'une valeur durable à destination des actionnaires.

Ces systèmes d'information inopérants s'inscrivent dans une inadaptation plus large : celle de l'organisation.

B) Des limites inhérentes à la structure organisationnelle

Pour REICHHELD (1996), les entreprises ont tendance à déléguer la fidélisation des clients au service marketing : or l'auteur explique que la fidélisation des clients est inextricablement liée à celle des salariés et des actionnaires. Le service marketing n'ayant qu'une vision partielle de la notion de loyauté, ses actions n'auront qu'une portée limitée voire nulle. Car il s'agit bien d'un système stratégique qui ne se résume pas à des programmes de fidélité élaborés par le service marketing.

Pour BLATTBERG et al. (2001), en dehors de l'organisation du service marketing, la firme qui adopte une approche « actif clients » doit également réorganiser le rôle des autres fonctions. Par exemple, le département comptabilité doit analyser et fournir un reporting sur l'actif clients, et doit faire le lien entre « actif clients » et croissance de la valeur pour l'actionnaire.

De plus, les marques jouent un rôle différent dans les entreprises orientées actif clients par rapport au schéma traditionnel du marketing. Il s'agit de passer d'une logique de gestion du capital « marques » comme une fin en soi à une logique de création de marques qui visent à renforcer l'affinité entre client et fournisseur.

En résumé, pour ces auteurs la gestion de l'actif clients exige une structure organisationnelle construite autour de la création et de la capitalisation de l'affinité avec le client. Cette structure doit se focaliser, au travers des fonctions, sur les impératifs que constituent la connaissance des clients et de leur valeur et la gestion de l'acquisition, la rétention et les ventes additionnelles de façon intégrée. Une fois en place, ces éléments structurels recevront l'appui dont ils ont besoin des systèmes et processus de managements appropriés.

Le personnel qui est évalué et récompensé pour la création de l'actif clients a besoin d'outils support. La création d'une base de données sur le profil clients qui est mise à jour et accessible par tout le personnel, à l'instar de la base de données CARESS (*Customer Analysis and Retention System*) mise en place chez British Airways, institutionnalise la dissémination de l'information clients au travers de toute l'organisation (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). Cet outil peut ainsi être un outil de communication important au travers ou à l'intérieur des départements d'une entreprise. Comme chaque service dans l'entreprise apprend plus sur le client, l'entreprise dans son ensemble apprend plus sur le client.

Cette nouvelle organisation exige aussi une reconfiguration des compétences. Les savoir-faire requis sont les compétences techniques – notamment la gestion de bases de données et le calcul de l'actif clients – les compétences analytiques – notamment traduire les données sur le comportement du client afin de guider les activités marketing, évaluer l'efficacité des investissements de rétention et d'acquisition, et déchiffrer les réactions des clients face aux actions marketing spécifiques – les compétences en matière de synthèse – afin d'intégrer ces actions au travers des clients, produits et organisation. Les entreprises doivent adopter une vision portefeuille et comprendre les clients, les produits et les services au niveau individuel dans un contexte plus large que l'actif clients.

Malheureusement, les compétences de synthèse sont souvent orientées court-terme, particulièrement dans les organisations basées sur l'ingénierie et la finance (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Les compétences de conception sont ensuite nécessaires pour personnaliser le mix marketing aux clients individuels ou cohortes de clients. Enfin, les entreprises orientées actif clients intègrent un nouvel ensemble de compétences de communication et d'interaction. Ces compétences incluent des savoir-faire interpersonnels utilisés dans les activités de marketing industriel et des services afin d'acquérir et retenir les clients, et des compétences en service à la clientèle qui apportent un soutien à la rétention et aux ventes additionnelles.

Cela inclut aussi les compétences en communication nécessaires pour personnaliser les messages marketing adressés aux divers segments et pour développer une image forte des marques. Ces compétences sont loin de faire l'objet d'une attention soutenue de la part des organisations actuelles.

Si le personnel ne croit pas que le développement et l'accroissement de l'actif clients sont dans son propre intérêt, les vieux modèles de comportements persisteront, et, malgré des changements organisationnels, l'actif clients ne sera pas développé (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). Les compagnies ont, cependant, de nombreux leviers pour changer le système de « croyances ». Il est important de faire de la valeur du client un objectif très visible. British Airways a clairement fait savoir que la satisfaction client est au sommet des priorités lorsque qu'elle lança son programme « *champion the customer* », investit dans la collecte des retours clients et se positionna elle-même, dans sa publicité, comme la compagnie aérienne favorite au monde (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). Les entreprises orientées clients doivent aller au-delà de la satisfaction clients et faire d'un objectif très visible non seulement la satisfaction des clients mais également la valeur d'actif clients.

De même, la mise en relation du système de mesure de la valeur client avec le système de rémunération du personnel contribue à ce changement culturel. Un système décentralisé laissant l'initiative aux acteurs pour leur prise de décision permet également de modifier la culture de l'entreprise dans le sens d'une culture orientée actif clients.

Pour accompagner un tel changement culturel, la direction doit fixer le cap. Dans une entreprise orientée actif clients, tout acteur – de l’ouvrier au PDG – doit, selon les auteurs, poursuivre l’objectif de gestion des clients pour accroître leur valeur. L’organisation tout entière doit considérer le client comme un actif à développer. First American bank Corporation, par exemple, identifia une relation directe entre le niveau d’engagement de la direction pour les services de haute qualité et la perception des clients au regard du niveau de service de la banque (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). Si le personnel considérait le niveau d’engagement de service des managers comme élevé, alors les clients tendaient à considérer le service de la banque comme d’un niveau élevé de qualité.

Ainsi, « pour maîtriser le couple coût-valeur dans l’économie mondiale, les dirigeants doivent gouverner les personnes et gérer les activités ; ils doivent cesser de chercher à maîtriser les coûts en gérant la production » (JOHNSON 1990)⁵⁰. La vision de la valeur conduit ainsi à élargir l’analyse, au-delà de la seule sphère productive.

L’ensemble de ces auteurs, tout en proposant un outillage conséquent pour aider les entreprises à assurer un management performant de la valeur, souligne dans le même temps, les insuffisances et les faiblesses des organisations actuelles pour atteindre cet objectif.

⁵⁰ p. 8, traduit dans ARENA et SOLLE (2008), p.76.

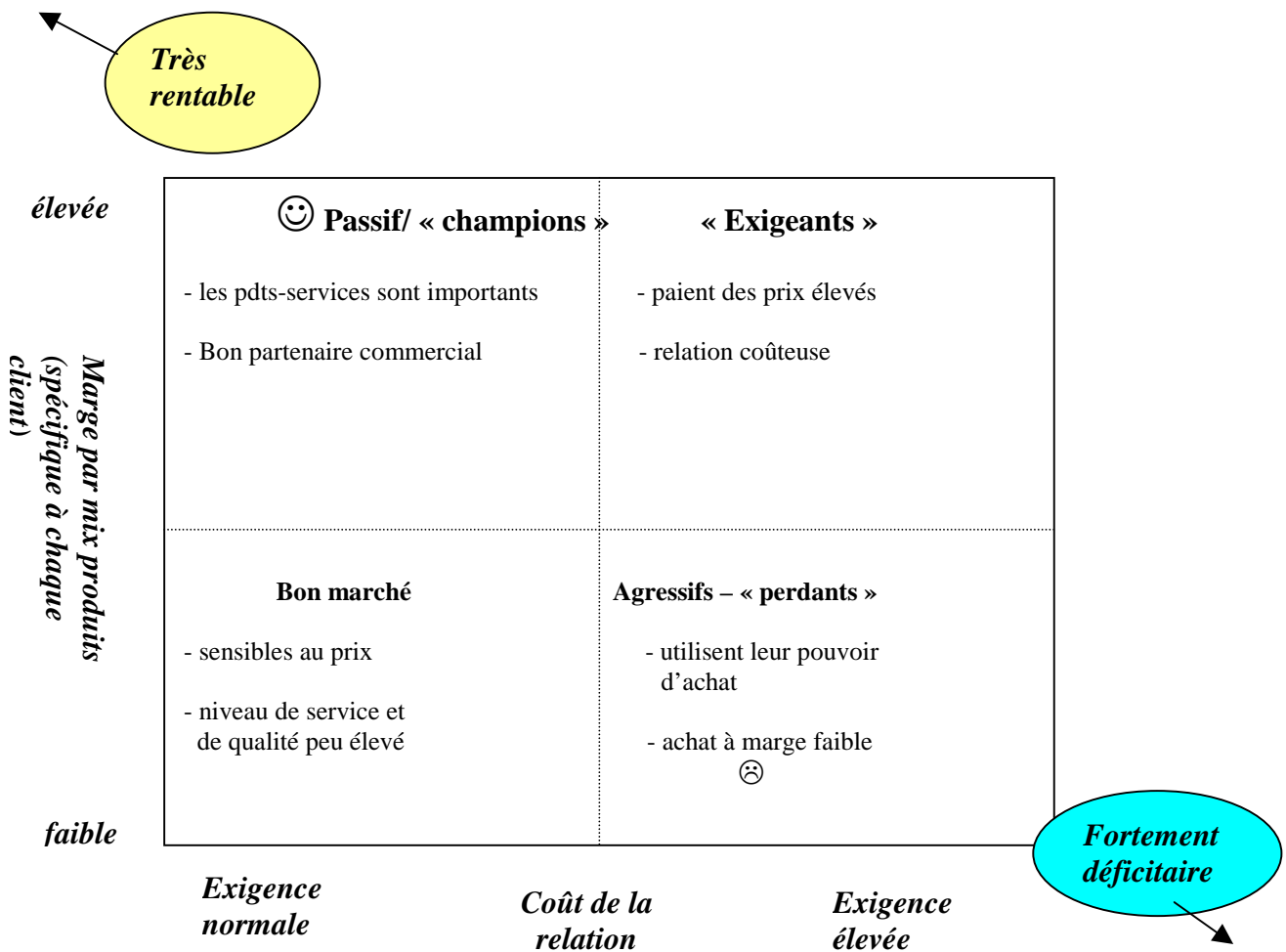
Chapitre 6 Le modèle par activités et processus au service du pilotage de la valeur client

L'ensemble de ces propositions explique que la mesure de la valeur du client, c'est-à-dire le profit généré par un client, constitue un indicateur important dans le management par la valeur. Or, tout en critiquant les modèles économiques traditionnels, qui ne permettent pas d'appréhender la valeur client, l'ensemble de ces auteurs ne proposent aucune alternative aux systèmes de coûts traditionnels.

Il est clair que l'évaluation d'un tel actif – les clients – constitue la pierre angulaire du modèle de création de valeur pour le client. En effet, sans cette information, le système devient complètement inopérant. Les coûts d'acquisition des clients, les coûts de fidélisation et les coûts générés par la mise en place de programmes de ventes additionnelles sont des données fondamentales au modèle : l'ensemble de ces auteurs ne propose pas de méthode permettant d'évaluer avec précision et pertinence l'ensemble de ces paramètres.

Ainsi, une classification des clients selon leur marge contributive et le coût de leur relation nécessite une connaissance fine des éléments économiques du client, comme le montre la figure 23. Le système de coût doit être en mesure de fournir l'ensemble de ces données de manière pertinente.

Figure 23 Classification des clients selon leur valeur contributive



Source : COKINS, 2004

Dans le cadre de cette recherche, nous souhaitons apporter une réponse partielle à la problématique posée par ces différents modèles. Nous formulons l’hypothèse qu’une approche par les activités et les processus mise en place au sein d’une entreprise permettrait de fournir des informations pertinentes pour ces modèles.

Une telle approche permet d’identifier les consommations de ressources des activités de l’entreprise, et in fine des objets de coûts. Ces objets de coûts peuvent être des clients : grâce à une radioscopie complète du coût d’un client (décomposé par exemple en coût d’acquisition, de fidélisation et de promotion), nous pensons qu’il est possible de piloter ces objets de coûts sur la base d’une gestion de la création de valeur, en nous appuyant sur la GRC.

Les informations marketing, axées sur une vision client, permettent d'identifier la valeur créée par client. Une gestion simultanée du coût et de la valeur nous permettrait ainsi, en partie, de résoudre les problèmes d'évaluation et d'assurer un pilotage stratégique de l'actif le plus précieux de l'entreprise : la clientèle. Dans cette optique, nous proposons d'élargir le cadre d'analyse de la création de valeur.

Section 1 Élargir le cadre d'analyse de la création de valeur

Si PORTER (1999) a le premier mis en évidence la nécessité d'analyser la valeur sous l'angle des activités, par la chaîne de valeur, son analyse reste essentiellement séquentielle et ne prend pas en compte toutes les dimensions de la valeur et la complexité dans son processus de création. Au-delà d'une création séquentielle de la valeur, celle-ci est coproduite au travers notamment de liens de réciprocité entre divers acteurs (NORMANN et RAMIREZ 2000). La diversité de ces acteurs ou parties prenantes doit être intégrée au modèle.

REICHHELD (1996) identifie trois parties prenantes dans le processus de création de valeur : les clients, les salariés et les actionnaires. Mais il existe aussi d'autres parties prenantes, occultées par cet auteur, mais qui ont néanmoins leur importance dans ce processus. Ainsi, l'État et les collectivités locales jouent un rôle non négligeable et il semble opportun d'inclure ces acteurs dans notre analyse (MEVELLEC 2000). Cette partie prenante, appelée par certains auteurs « partie prenante institutionnelle » (DAMAK AYADI 2003)⁵¹ ou « partie prenante diffuse » (PESQUEUX 2002) a un rôle à jouer au sein de l'organisation. En effet, il est intéressant de constater que la réglementation stricte concernant les compléments alimentaires et aliments de santé, réglementation mise en œuvre par la collectivité (par l'AFSSA entre autres) et visant à renforcer la sécurité pour les clients consommateurs, a un effet positif sur la valeur perçue par le client. Le respect de cette réglementation constitue d'ailleurs un atout concurrentiel non négligeable pour l'entreprise NutriOuest, notamment lors de conquêtes de marchés étrangers.

⁵¹ L'auteur utilise la classification de PELLE-CULPIN (1998) pour analyser les parties prenantes.

De même, l'on pourrait ajouter une dimension sociétale au processus de création de valeur en y intégrant une vision en termes de développement durable. La valeur perçue par les consommateurs, de plus en plus sensibles aux enjeux environnementaux, ne peut que renforcer l'idée d'un flux de valeur créée par et pour la collectivité, et dont les retombées positives renforcent la valeur perçue par le client, et in fine, la valeur perçue par l'entreprise et les actionnaires.

C'est d'ailleurs dans cet esprit que KAPLAN et NORTON (2003) ont conçu le tableau de bord équilibré ou *Balanced scorecard*. Celui-ci identifie en effet une vision multidimensionnelle de la création de valeur, en intégrant, en plus de la dimension financière, une dimension « clients », « processus internes » « apprentissage organisationnel et croissance ». À ces quatre dimensions, d'autres auteurs ont ajouté une perspective sociétale pour tenir compte des enjeux liés au développement durable et à l'éthique (BOUIN et SIMON 2004).

Section 2 Affiner l'analyse de la création de valeur : le concept d'attributs

Pour REICHHELD (1996), la valeur reçue par le client correspond au surplus du consommateur, c'est-à-dire la différence entre la valeur maximum et le prix réel payé par celui-ci. Il est souhaitable d'apporter quelques précisions concernant ce surplus perçu par le consommateur. En effet, il convient de montrer que la perception de la valeur par le client n'est pas une perception unique sur un produit ou service. Si certains auteurs ont mis en exergue le fait que la distinction entre produits et services devient de plus en plus floue (NORMANN et RAMIREZ 2000), d'autres ont montré la nécessité de dépasser la notion même de bien. En effet, pour LANCASTER (1966), un produit offre plusieurs attributs ou caractéristiques : dans le modèle proposé par l'auteur, l'hypothèse fondamentale est le fait que les produits possèdent ou donnent lieu à de multiples caractéristiques dans des proportions fixes, et ce sont sur ces caractéristiques et non sur les produits eux-mêmes, que se fondent les préférences des consommateurs.

L'auteur estime que la théorie classique du consommateur omet de mettre en évidence les différences dans les goûts des consommateurs. Les biens ne seraient que des inputs destinés à créer des outputs : les caractéristiques essentielles aux yeux du client. Ce sont ces attributs qui sont valorisés par le marché, et non les produits eux-mêmes (BROMWICH 1990).

C'est pourquoi, il convient d'identifier les attributs porteurs de valeur au sein d'une offre et de déterminer quel niveau de prix permet de générer ce surplus du consommateur. Selon LANCASTER (1966), la consommation est une activité consistant à rechercher les meilleures caractéristiques selon ses propres préférences. Ce qui signifie que le produit en lui-même n'a plus d'importance, seule compte les caractéristiques qu'il peut proposer au client. Dans cette optique, et afin de créer de la valeur, il est nécessaire de mettre en évidence, dans la chaîne de valeur, les caractéristiques/attributs, et non les produits, qui répondront le mieux aux attentes des clients. Cette vision en termes de caractéristiques suppose qu'il faut identifier avec exactitude les activités et/ou processus au sein de l'entreprise capables de fournir ces différentes caractéristiques. La modélisation en activités dispose de la capacité à évaluer les ressources consommées par ces caractéristiques/attributs exigés par le client.

Pour NORMAN et RAMIREZ (2000), l'offre est divisible en différents éléments porteurs de coûts et de gains. La gestion subtile de ces éléments composites de l'offre permet de s'assurer de la création de valeur ; une modélisation par activités permet aisément d'identifier ces éléments porteurs de coûts et de gains et constitue un moyen efficace de création de valeur. La performance d'une offre, c'est-à-dire sa capacité à créer de la valeur, dépend de la bonne combinaison des activités mises à la disposition du client sous forme d'attributs correspondants à ses besoins. Le produit n'est considéré que comme un « soutien » à la création de valeur pour le client.

L'analyse par activités et processus permet d'identifier les activités et/ou processus créateurs de valeur : un rapprochement entre les ressources consommées par ces processus porteurs de valeurs et les attributs essentiels du produit ou service constituent une voie à explorer pour faciliter les tarifications. On peut même concevoir des politiques de prix discriminés : l'attention particulière portée par un client ou groupe de clients sur un attribut, fortement consommateur de ressources, permet de fixer un prix supérieur (permettant de créer de la valeur pour la firme). À contrario, pour un autre client ou groupe de clients dont la sensibilité se porterait plus sur une caractéristique moins consommatrice de ressources, l'offre serait tarifée à la baisse.

Cette politique nécessite, on le voit très clairement, une assise solide en termes de coût d'activités et processus.

Section 3 Une analyse pertinente des coûts au service de la mesure de la valeur client

Nous avons vu que certains auteurs développent les calculs relatifs à la valeur de vie des clients (*CLV*) : lorsque les revenus issus d'un client excèdent les coûts d'acquisition, de développement et de fidélisation en direction de ce même client, celui-ci a une valeur de vie positive (CALCLU et SALERNO 2002). Ces auteurs affirment ainsi que la connaissance de cette valeur de vie (*lifetime value*) fournit aux entreprises une aide précieuse lors de l'élaboration de campagnes marketing, et constitue même un avantage concurrentiel. La détermination de la valeur de vie du client doit tenir compte du type de modèle : le modèle de rétention considère que la récupération d'un client perdu correspond à une problématique d'acquisition d'un nouveau client ; tandis que le modèle de migration tient compte d'un certain nombre de périodes inactives du client.

Ces modèles, aussi sophistiqués soient-ils, restent muets quant à l'évaluation des coûts de service au client. En effet, la détermination de la valeur de vie d'un client dépend notamment de la connaissance des coûts liés à gestion du client : coûts d'acquisition, de développement et de fidélisation. Et si les revenus peuvent être déterminés grâce à la connaissance des prix, il en est tout autrement en ce qui concerne son corollaire, le coût du client. Les systèmes comptables traditionnels, essentiellement orientés vers les produits, sont incapables de fournir une telle information. Nous pensons qu'un système de coût basé sur un modèle par activités et processus fournirait à l'entreprise le « maillon » manquant dans la connaissance de la valeur de vie du client. En effet, l'identification de processus porteurs d'un attribut de valeur et d'un inducteur de coût permettrait de mesurer avec une certaine efficacité la valeur du client. En rapprochant les attributs exigés du client des processus concernés par ces attributs, l'entreprise disposerait d'une vision plus claire en termes de consommation de ressources. Ce qui permettrait de détecter les raisons d'une rentabilité insuffisante liée au couple attribut-client. Si une analyse de la rentabilité par client montre des rentabilités faibles ou négatives sur certains clients, c'est que ces derniers acquièrent des attributs de l'offre non porteurs de prix (NORMANN et RAMIREZ 2000), c'est-à-dire non porteurs de valeur pour la firme.

Cette analyse doit être menée tout au long du cycle de vie du client : la demande du client évolue, le panier d'attributs qu'il exige évolue également. Un management des processus tout au long du cycle de vie offre ainsi une véritable capacité de suivi des coûts et de la valeur par client ou segment de clientèle. Dans cette perspective, une telle lisibilité constitue de ce fait un atout concurrentiel face à des concurrents moins armés dans ce domaine.

L'ajustement des coûts de gestion à la valeur de chaque client est une nécessité invoquée par d'autres auteurs dans le domaine bancaire (TRAMBOUZE, BENAVENT et al. 2006). En effet, les meilleurs clients font l'objet d'efforts de marketing plus soutenus, générant des coûts supplémentaires. Il s'agit, à ce niveau, de déterminer les clients qui seront rentables. L'ajustement des coûts à la valeur du client ne peut se faire que sur la base d'une visibilité claire en termes de coûts du client. L'approche par activités et processus est en ce sens une démarche intéressante. S'interrogeant sur les raisons ayant poussé les banques à se lancer dans d'importants programmes de fidélisation, les auteurs soulèvent la difficulté de mesure de l'efficacité de tels programmes. En effet, l'idée selon laquelle le coût du service au client diminue au fur et à mesure du cycle de vie et une augmentation parallèle des profits n'a jamais été démontrée empiriquement. Nous pensons qu'une telle démonstration empirique n'a pas été possible car les entreprises – et notamment les banques – ne disposent pas du modèle d'analyse pertinent dans leur système de coût.

Un système de coût adéquat constitue donc une nécessité lorsque l'on souhaite gérer la relation client. L'optimisation de cette dernière s'en trouve ainsi facilitée.

Conclusion

Le pilotage et l'optimisation de la valeur passent par le management de la rentabilité client et de la fidélisation. Ce qui nécessite une adaptation de l'organisation et de son système d'information, car au-delà de la gestion financière d'un actif, la valeur client nécessite de prendre en compte l'ensemble des implications organisationnelles. Un premier pas vers la solution a été réalisé : la modélisation du fonctionnement de NutriOuest en termes d'activités et de processus. La question qui se pose maintenant est de savoir en quoi ce modèle peut aider l'entreprise dans la GRC et le processus de création de valeur. Comment s'appuie-t-on sur le modèle pour piloter les processus ? Est-ce que l'analyse de rentabilité est modifiée compte-tenu du modèle réalisé ? Si oui, quels modèles d'analyse de rentabilité retenir ?

Pour la direction générale, il faut se servir du modèle comme outil d'analyse de la performance et encourager les questionnements des acteurs. Il est nécessaire, à ce nouveau, d'identifier les besoins de l'entreprise en termes d'analyse de rentabilité et analyser les conséquences de ces besoins sur l'organisation. Il s'agit d'utiliser le modèle ABC pour répondre aux concepts des théoriciens de la valeur client.

Chapitre 7 La mise en œuvre chez NutriOuest

Section 1 Les besoins d'analyses identifiés

Dans le cadre d'un modèle qui ambitionne de piloter simultanément le coût et la valeur, il convient d'assurer le lien entre le modèle ABC ainsi mis en place et la GRC. Il est notamment indispensable d'identifier les besoins actuels et futurs en termes d'objets de coûts. En particulier, il convient de définir avec rigueur le modèle d'analyse de la rentabilité.

Pour la direction générale, NutriOuest se positionne stratégiquement dans une démarche d'offre, notamment avec l'appui d'un département recherche et développement puissamment dimensionné. La direction souhaite conserver cette démarche de créativité de l'offre tout en prenant en compte les spécificités liées à la demande. L'évolution de l'environnement concurrentiel incite en effet l'entreprise à s'orienter vers une démarche marketing plus active, qui s'appuie sur le potentiel du CRM. Notre projet de recherche s'inscrit dans la logique de conciliation de l'offre avec la demande, c'est-à-dire orienter la valeur créée par l'entreprise vers celle souhaitée par le marché. En particulier, il s'agit d'identifier les attributs de l'offre porteurs de valeur, correspondant aux attentes du client (NORMANN et RAMIREZ 2000).

Il convient d'évaluer le coût de ces attributs de valeur et non plus seulement les activités afin d'assurer un pilotage pertinent du coût et de la valeur. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire d'identifier les modèles de rentabilité qui correspondent à la vision de l'entreprise sur son marché et ses clients.

1 - La direction commerciale

La direction commerciale identifie trois niveaux d'analyse :

- *Les prescripteurs*

Trois types d'approches existent au sein de l'organisation : une approche médecin-expert, où l'on réalise des opérations de « cocooning », de fidélisation ; une approche médecin proche des experts, où l'entreprise réalise d'importants efforts de pédagogie autour de la micro-nutrition ; une approche médecin-prescripteur, où l'entreprise réalise des opérations de promotions type pharmacie, avec des produits leaders.

La direction commerciale souhaite connaître, au sein d'une même catégorie, la marge opérationnelle par prescripteur. Cette connaissance permettrait de détecter les lieux de performance et les lieux de sous-performance, contribuant ainsi à mettre en place des axes d'amélioration. L'entreprise souhaite ainsi connaître la consommation de ressources issue de ces trois approches.

De plus, l'entreprise souhaiterait connaître les ressources consommées en acquisition et en fidélisation pour assurer un pilotage plus précis. Ce qui permettrait à la direction commerciale d'affiner ses plans d'action. De telles approches en marketing considèrent qu'une entreprise peut accroître sa rentabilité en évaluant la profitabilité des clients et en adaptant les programmes de marketing à ses meilleurs clients. D'importantes ressources marketing doivent ainsi être allouées afin de retenir et fidéliser les meilleurs clients. D'autant plus qu'un faible pourcentage de clients génère un pourcentage élevé de chiffre d'affaires et de profits (MALTHOUSE et BLATTBERG 2005).

L'analyse de la profitabilité clients fournit de nouvelles analyses stratégiques de la valeur et la composition de la base de la clientèle. Ces analyses permettront aux gestionnaires de prendre de meilleures décisions concernant les dépenses marketing par client et apporteront une aide aux responsables marketing qui ont besoin d'optimiser l'utilisation des ressources marketing de la firme. De même, ces analyses permettront à la direction générale de mieux évaluer la contribution du marketing à la création de valeur pour l'actionnaire (VAN RAAIJ 2005). Cette approche aboutit à déterminer la valeur de vie du client (BERGER et NASR 1998).

- *Les pharmacies*

L'entreprise souhaite là-aussi connaître la rentabilité par client. D'autant plus que l'entreprise adopte une stratégie de distribution sélective : elle souhaite établir des relations fortes avec les pharmacies sélectionnées. NutriOuest s'appuie sur le conseil aux pharmaciens et la PLV (Publicité sur le lieu de Vente), entre autres, pour consolider ses relations commerciales. En outre, un programme de fidélisation des consommateurs en officine est en projet.

La connaissance de la rentabilité par officine permettrait à l'entreprise d'arbitrer des actions ou de considérer certaines officines générant des pertes comme un investissement. La difficulté réside dans le fait que les dépenses engagées auprès des prescripteurs entraînent l'achat en officine. L'entreprise souhaite actuellement promouvoir cet achat en pharmacie grâce au conseil des médecins. Un certain nombre de médecins appartenant au réseau de l'entreprise veulent travailler exclusivement avec des pharmacies, et non en vente directe. La relation entre prescripteur et pharmacien introduit une difficulté en termes de traçabilité dans la mesure où la rentabilité est liée à l'interconnexion de ces deux acteurs. La valeur n'est pas générée par un acteur unique sur le marché, elle est le résultat de « coopération » entre divers acteurs : médecins, pharmacien, client final. Ce schéma complexe illustre bien l'idée, avancée par NORMANN et RAMIREZ (2000), selon laquelle la logique unidimensionnelle, simple et linéaire de création de valeur explique de moins en moins celle-ci. L'offre crée de la valeur grâce à une action conjointe de différents acteurs, c'est-à-dire grâce à des « relations de co-production ». Nous développerons ce point ultérieurement.

- *L'export*

À ce niveau, la direction commerciale souhaite connaître la marge opérationnelle par pays et adopter une logique de gestion d'investissement : en effet, l'entreprise investit des sommes importantes pour un pays et souhaite connaître le retour sur investissement.

La direction commerciale souhaite également disposer d'une vision transversale de l'organisation, au travers de trois axes d'analyse : l'axe client, l'axe produit et l'axe actions. En ce qui concerne l'axe produits, l'objectif est de connaître le coût de développement d'un produit et de déterminer le montant de chiffre d'affaires nécessaire pour rentabiliser ce coût de développement. L'objectif de l'axe « action » est de décomposer la contribution de chaque action commerciale à la rentabilité.

2 - Le service marketing

Disposant d'un regard partiel – marketing direct auprès des consommateurs –, le service marketing souhaite :

- Pouvoir analyser une marge par opération pour pouvoir remonter au produit,
- Améliorer ses connaissances en matière de rentabilité par réseau de distribution : VPC par centre d'appels, e-boutique et officines.
- Améliorer la gestion prévisionnelle de l'action marketing par segment afin de donner au marketing des moyens pour influencer la pertinence de ses actions.
- Connaître le coût de fidélisation afin de maîtriser ce coût dans le temps.

Deux axes d'analyses ont été identifiés par le service marketing : une analyse au niveau du consommateur final et une analyse au niveau des actions marketing.

Le premier niveau concerne le consommateur final. Le service marketing souhaite connaître par quel type d'offres elle acquiert des clients, quels types de clients et avec quelles offres elle les fidélise. Comment un client acheteur d'une offre A peut devenir acheteur d'une offre B. De même, le service souhaite connaître le taux de pénétration de l'offre et le taux de notoriété par rapport à la marque NutriOuest.

Mieux connaître les clients permettrait à l'entreprise de développer ses ventes croisées. Sur l'activité officine, l'entreprise ne connaît pas le coût d'acquisition du client, ni par quelle offre il est fidélisé. Or la connaissance du coût d'acquisition d'un client est fondamentale dans la gestion de l'actif clients (BLATTBERG, GETZ et al. 2001). De même, la fidélisation est au cœur de la création de valeur client (REICHHELD 1996). Le service constate qu'il existe un grand nombre de clients fidèles au niveau de la VPC. À partir d'un classement des prescripteurs d'après leur capacité à créer des clients VPC, il serait possible de déterminer les prescripteurs les plus intéressants.

Le marketing direct contribue à la fidélité du client auprès des prescripteurs : en envoyant des mailings d'information sur la micro-nutrition au client, celui-ci est amené à interroger son médecin prescripteur. D'où un accroissement des consultations. Il s'agit donc d'un système gagnant/gagnant entre l'entreprise et le médecin. Pourtant, le nombre de nouveaux clients tend à diminuer depuis trois ans, alors que les actions de promotion ont augmenté. Ce qui renforce la nécessité de disposer d'un outil de mesure et de pilotage performant.

La direction marketing souhaite également connaître le coût d'acquisition du client par type de prescripteur, l'objectif étant de différencier les approches commerciales.

Il faut noter l'existence d'une petite partie de clients qui s'adresse à l'officine, mais sans être passée par le prescripteur. Ceci est lié au développement de la notoriété presse de l'entreprise, au bouche-à-oreille et aux actions de la pharmacie elle-même.

L'équilibre prospection/fidélisation est constamment en mouvement : l'entreprise sera toujours amenée à arbitrer entre prospection et fidélisation. Elle a besoin d'outils de mesure pour l'aider à faire ces arbitrages.

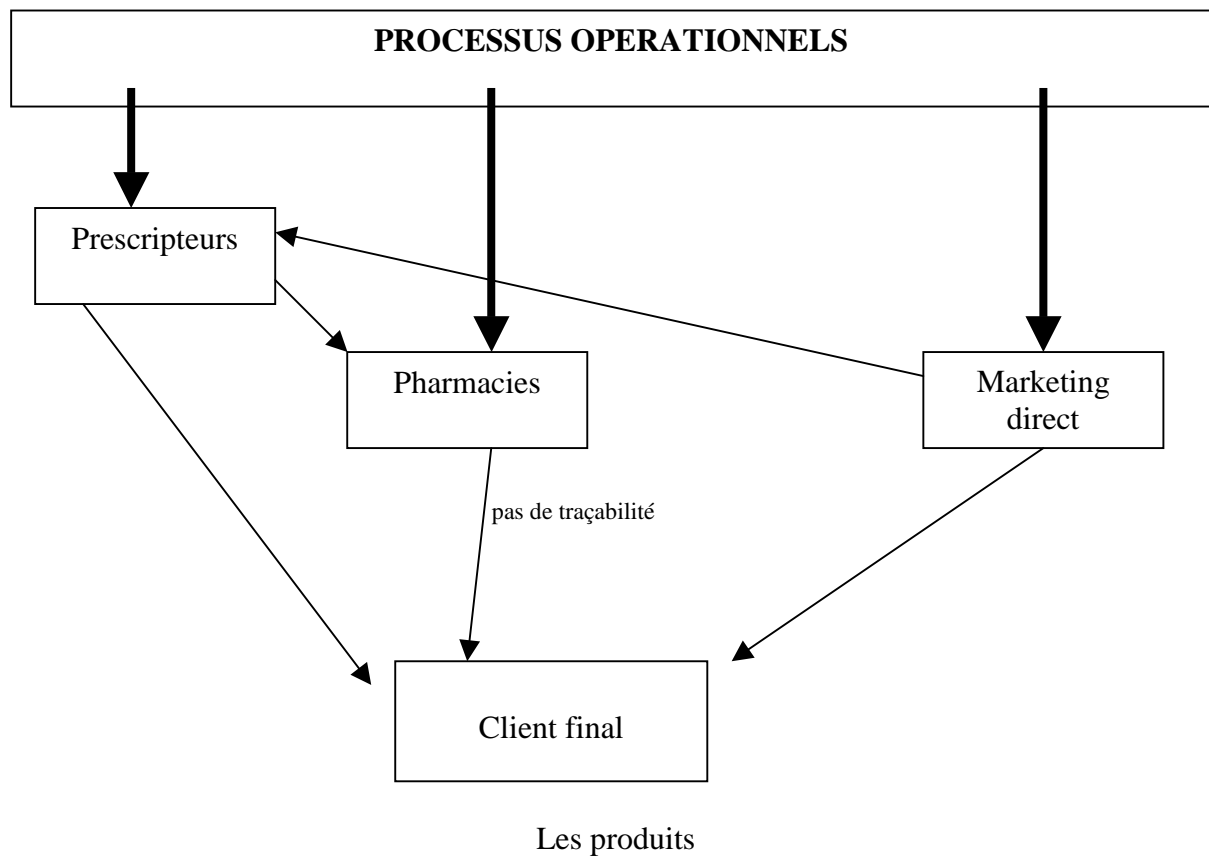
Le service marketing cherche également à déterminer la rentabilité d'une opération commerciale telle qu'une opération de mailing à destination des particuliers. L'objectif général est de conserver un modèle simple tout en permettant de répondre aux attentes des responsables de service. Une maquette d'analyse de la rentabilité de l'opération de mailing consommateurs figure en annexe A30.

3 - Synthèse des besoins d'analyse

Pour compléter l'instrumentation de gestion sur le volet du pilotage de la valeur, il convient de faire émerger la hiérarchie des analyses du marketing et du commercial.

Pour le directeur général, la segmentation doit se faire du point de vue du prescripteur et non du consommateur. La spécificité de NutriOuest réside dans le fait qu'elle est le spécialiste de produits de professionnels, donc de produits reconnus par des professionnels, en l'occurrence les professionnels de la santé. La vente directe est complémentaire, mais elle ne constitue pas l'axe stratégique majeur de l'entreprise. Le cheminement de la création de valeur est caractérisé par une certaine complexité, comme le souligne la figure 24.

Figure 24 Des processus au client final



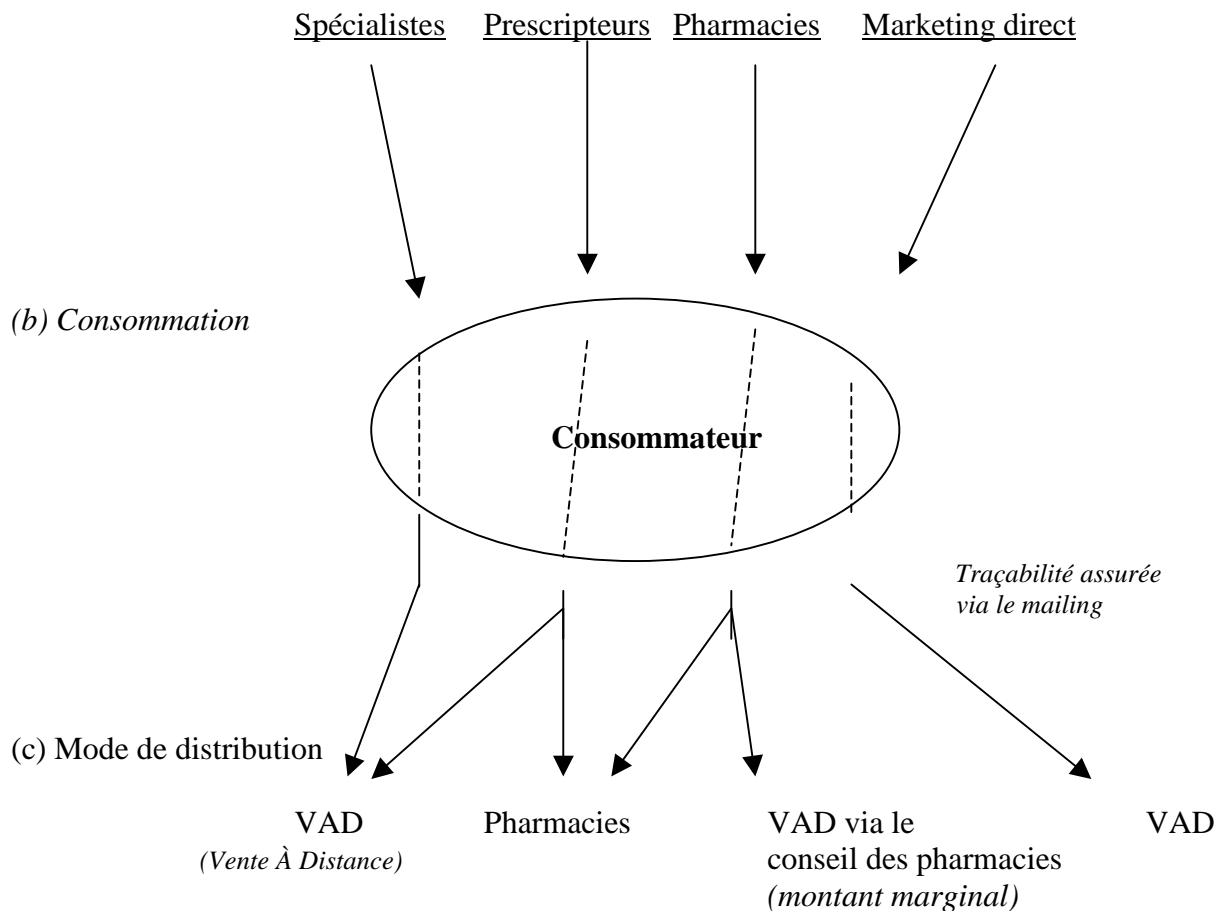
Ainsi, nous voyons apparaître plusieurs sous-ensembles :

- 1) prescripteur/client final
- 2) pharmacie/client final
- 3) prescripteur/ pharmacie / client final
- 4) Marketing direct/prescripteur/client final
- 5) Etc.

Lorsque les médecins prescrivent, le consommateur peut effectuer son achat en vente directe, mais également en pharmacie ; l'objectif de l'entreprise est de générer du chiffre d'affaires en vente directe via le prescripteur, et auprès des pharmacies.

Figure 25 Le cheminement de l'acte d'achat

(a) *Prescription/action*



Le marketing direct pourrait être considéré comme une amplification pour agir sur les spécialistes, les prescripteurs et les pharmacies.

En ce qui concerne la zone (a), prescription/action, il s'agit de coûts d'approche du consommateur. La zone (c), mode de distribution est le lieu de « collecte » du chiffre d'affaires. À ce niveau, il est difficile de lier le chiffre d'affaires à l'acteur de la zone prescription/action. En particulier, la distinction entre le chiffre d'affaires pharmacie et le chiffre d'affaires prescripteur pose problème.

L'entreprise ne connaît pas le chiffre d'affaires généré par un prescripteur en pharmacie. Le chiffre d'affaires de la pharmacie est composé du chiffre d'affaires des clients en direct et du chiffre d'affaires des clients issus d'une action de prescription.

La direction générale souligne que la part de ce chiffre d'affaires résultant de l'action des prescripteurs n'est pas négligeable, et qu'il faut donc mettre en place un suivi, non en terme de chiffre d'affaires mais en terme de coût, au niveau de l'officine. Concrètement, il s'agit d'obtenir auprès des pharmacies, l'information sur les prescripteurs à l'origine des ordonnances de leurs clients.

L'entreprise souhaite répondre à des attentes des « clients » avec des contraintes budgétaires, réglementaires, capacitaires, etc. La question qui se pose est de savoir comment et à quel coût l'entreprise peut y répondre.

Deux visions, complémentaires, s'expriment dans l'entreprise pour définir les besoins d'analyse de rentabilité : celle de la direction générale et celle du directeur commercial. Le directeur commercial souhaite déterminer la valeur d'acquisition et la valeur de fidélisation des prescripteurs, comme l'illustre l'extrait de l'entretien ci-dessous (le compte-rendu de l'entretien figure en annexe A31) :

« Il s'agit de répondre aux questions suivantes :

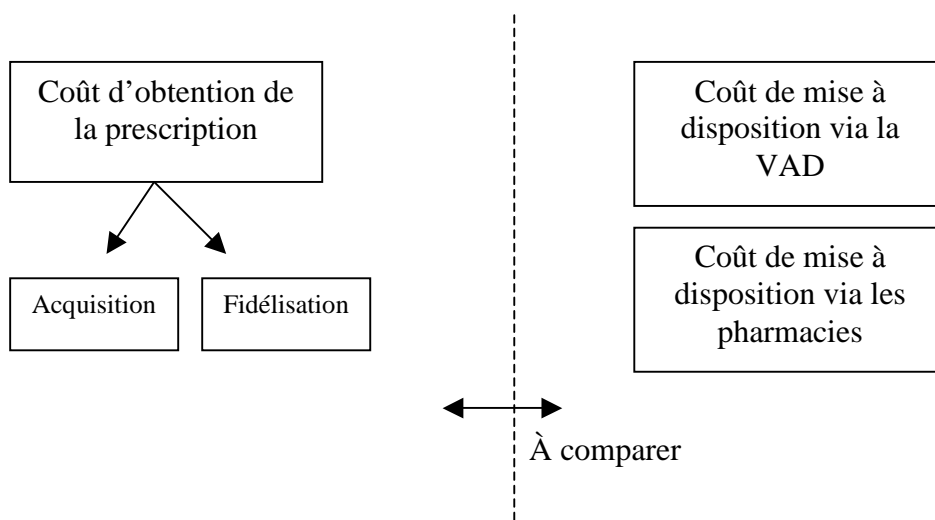
- *Quels sont les bons parcours pour recruter, notamment recruter des clients avec le retour sur investissement le plus intéressant ?*
- *Quels sont les bons parcours de développement des clients ? Dans le cadre de la fidélisation, il s'agit d'avoir une vision individuelle de la rentabilité. »*

Extrait de l'entretien avec le directeur commercial, le 19 mai 2008

Pour le directeur commercial, il est nécessaire de suivre le coût de recrutement, car un point supplémentaire de part de marché coûte de plus en plus cher. Au niveau de la fidélisation, il est nécessaire de détecter les clients non rentables : ceux-ci font des volumes importants mais consomment d'importantes ressources du fait de leurs exigences. Le directeur commercial estime que l'entreprise est « aveugle » actuellement face à ce phénomène.

La prescription agit en amont, pour un achat qui se fait soit en pharmacie, soit en VAD. Dans cette optique, il est possible de construire un objet de coût de mise à disposition des produits, avec un coût de mise à disposition directe (VAD) et un coût de mise à disposition par les pharmacies. Ce qui permettrait d'avoir le coût du point de contact, que l'on pourrait comparer à un autre objet de coût : le coût d'obtention de la prescription, liée soit à l'acquisition soit à la fidélisation du prescripteur, comme l'illustre la figure 26.

Figure 26 Combinatoire possible d'objet de coût



Selon le directeur général, il faut s'appuyer sur le CRM de l'entreprise, qui est sous-exploité, pour définir des objets de coûts, tels qu'un nouveau pays, une opération commerciale spécifique ou une action par région. Ils sont constitués également de nouvelles analyses d'objets existants. Par exemple, les caractéristiques des pharmacies déficitaires permettent-elles de mettre en évidence une typologie ? Enfin, l'objet de coût peut être temporaire, en fonction des besoins exprimés par les acteurs, ou permanent. Dans ce dernier cas, la question de ses liens avec le CRM se pose.

Les objets d'analyse intermédiaires sont la combinaison de produits/services, c'est-à-dire des paniers d'attributs : un seul attribut est physique, les autres sont immatériels et c'est leur combinaison qui crée de la valeur.

Pour le directeur général, le produit doit être le plus facilement disponible auprès du consommateur final. Peu importe le circuit (pharmacie ou VAD). L'objectif est de ne pas créer trop de « compétition » entre ces deux circuits et que le coût de mise à disposition de chaque circuit soit à peu près le même. Suivre ces deux objets de coûts – coût de mise à disposition directe (VAD) et coût de mise à disposition par les pharmacies – permettrait d'ajuster les tarifs en VAD et obtenir une « zone d'indifférence entre ces deux circuits », pour reprendre les termes du directeur général.

Celui-ci estime que l'objet de coût « Mise sur le marché » est également important à suivre car il permet d'analyser la composition du portefeuille entre produits coûteux et moins coûteux. Pour le directeur général, les chefs de produits sont au cœur des décisions de développement des produits. Ils apportent leur connaissance du marché. L'intérêt de la démarche ABC est de leur fournir des éléments de réponse, sachant que le lancement d'un produit est toujours plus ou moins aléatoire.

Le directeur commercial évoque également les « effets multicanaux » : un consommateur en VAD pourra s'adresser à une pharmacie lorsque celle-ci propose des prix plus bas que ceux proposés par la VAD (suite à une opération promotionnelle par exemple).

En outre, le « churn » (attrition ou fuite des clients) est un phénomène qui complexifie l'analyse ; en effet, le directeur commercial estime que le cycle de vie des produits de NutriOuest constitue une contrainte, comme le souligne ses propos.

« Le cycle de vie de nos produits est très court : une boîte de NutrisAction, par exemple, a une durée de vie très courte ; lorsque que le consommateur a terminé sa boîte, il ne va pas automatiquement racheter le même produit (il n'y a pas d'abonnement ici), il peut donc être tenté d'acheter des produits concurrents. C'est donc pourquoi, l'entreprise doit prêter une attention particulière au « churn » ».

Extrait de l'entretien avec le directeur commercial, le 19 mai 2008

Pour le directeur commercial, la relation se joue dès la première consommation du client. Il s'agit de connaître le taux de transformation du premier achat en réachat. Auparavant, environ 70 % des clients n'achetaient qu'une seule fois les produits de l'entreprise ; ce taux a été ramené actuellement à 55% (en 2007)⁵², mais pour le directeur commercial, ce taux est trop élevé et est révélateur d'une perte importante de clients.

C'est donc dès le départ de la relation que l'enjeu commercial se joue. Il est indispensable de connaître le taux de fidélisation des patients chez les prescripteurs. Le taux de transformation en réachat par prescripteur varie de manière importante d'un segment prescripteur à l'autre. Ainsi, les prescripteurs classés A (à forte prescription) ont un taux de transformation de 50 %, les prescripteurs classés B (prescription importante) 40 %, etc.

⁵² Selon les affirmations du directeur commercial lors de l'entretien du 19 mai 2008.

Les prescripteurs A ont un taux qui varie de 25 à 80 % ; le directeur commercial souhaiterait identifier les profils de prescripteurs ayant un taux faible (25 %) car ils génèrent des volumes mais sans rentabilité. Après identification, il s'agit, soit de les abandonner, soit des les inciter à augmenter ce taux de 25 %.

4 - De la chaîne de valeur au système de création de valeur

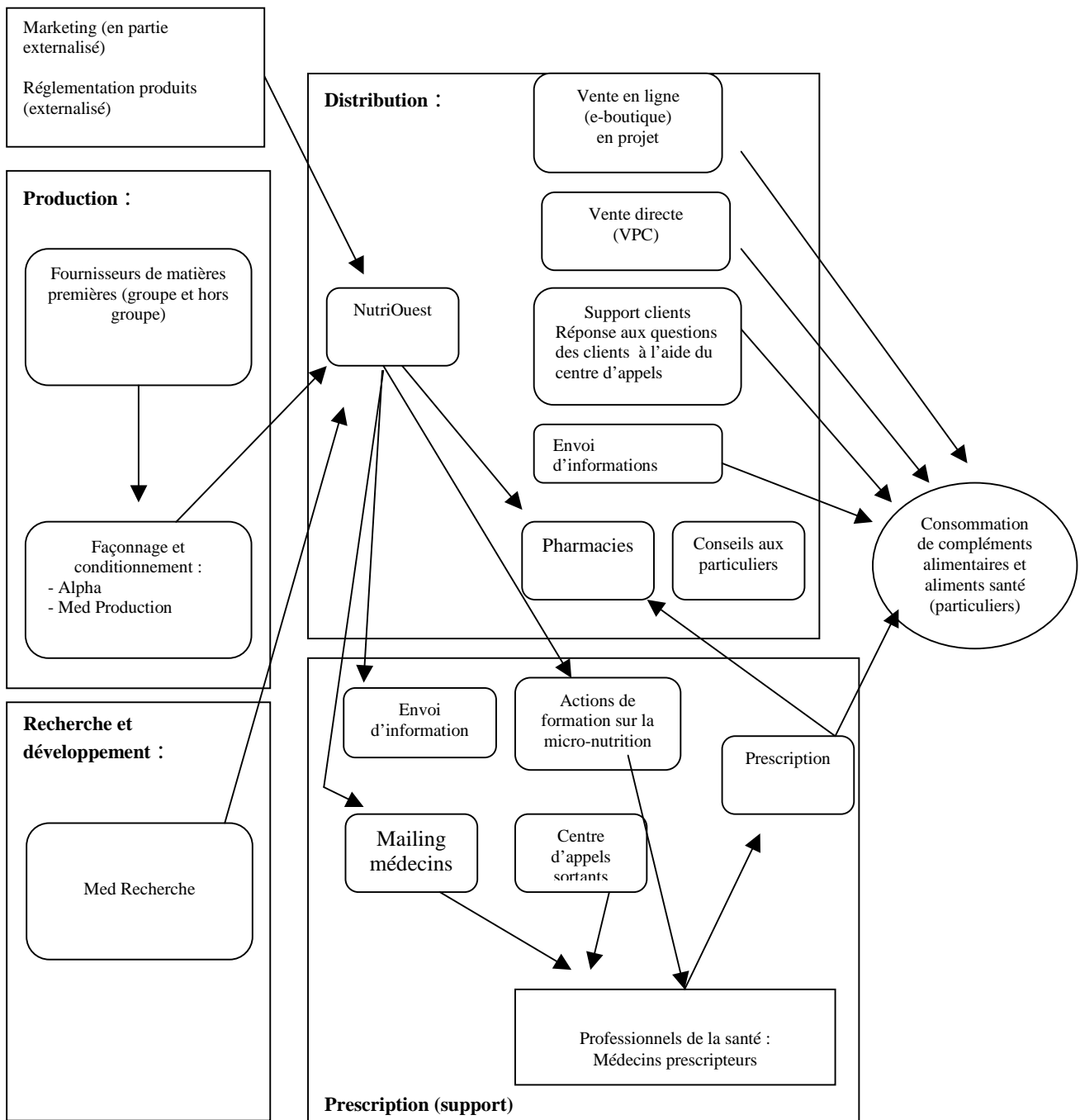
Une approche centrée exclusivement sur le client final, en terme d'analyse, ne permettrait pas d'appréhender la complexité et la réalité économique du système. Pourtant, il convient de ne pas négliger l'importance du client final. En effet, selon PAROLINI, un produit fini est le résultat d'activités différentes émanant de plusieurs compagnies.

Un défaut sur le produit entraîne une détérioration de l'image de l'ensemble des acteurs du système de création de valeur. Un consommateur va blâmer l'ensemble des acteurs s'il y a un défaut sur le produit qu'il a acheté, même si certains acteurs ont réalisé leurs activités sans défaut. Adopter le point de vue du client final peut mener l'entreprise bien au-delà des frontières du système de valeur auquel elle appartient (PAROLINI 1999). Pour NutriOuest, il est donc nécessaire, à partir du client « consommateur » d'appréhender la « constellation de valeur » à laquelle elle appartient afin de faire coïncider la logique de valeur du client à celle de l'entreprise (NORMAN et RAMIREZ 1999, 2000).

Le consommateur a un jugement global du système de création de valeur. Ce dernier peut être défini comme un ensemble d'activités appartenant à des organisations différentes et convergeant vers le client final. Ce dernier ne cherche pas à savoir qui est le responsable du défaut parmi les acteurs : par exemple, le retard de livraison peut être dû à l'officine, au fournisseur de matières premières, à NutriOuest, etc.

La valeur réellement reçue par le client final ne correspond pas au potentiel de valeur créée par chaque système complémentaire mais dépend de l'interaction liée à la complémentarité des produits et services. Dans la continuité de cette logique, le système de création de valeur de NutriOuest est représenté de la façon suivante (PAROLINI 1999) :

Figure 27 Système de création de valeur de NutriOuest



Ce schéma montre que le consommateur final est au centre du système de création de valeur. Il est indéniable que cette analyse apporte des éléments importants pour une réflexion portant sur la création globale de valeur par le système et la valeur que les différents acteurs ont pu obtenir grâce à leur pouvoir de négociation (PAROLINI 1999) ; mais il ne permet pas d'appréhender, à notre sens, la complexité de la création de valeur pour une entreprise comme NutriOuest. En particulier, ce modèle d'analyse ne permet pas de prendre en compte le rôle particulier des prescripteurs dans ce système.

Ceux-ci jouent un rôle important dans un marché où le consommateur ne maîtrise pas tous les éléments pour prendre sa décision d'achat. En effet, l'achat de produits de micro-nutrition requiert une connaissance médicale suffisante pour s'assurer d'un achat pertinent, ce que le consommateur ne possède pas ou de manière très limitée. Le médecin par son rôle de prescripteur va apporter cette information essentielle pour l'achat. Pour HATCHUEL (1995), un degré d'incertitude trop important, notamment chez le consommateur, empêche l'échange de se réaliser dans les meilleures conditions : pour compenser ce niveau d'incertitude, une « prescription de valeur » doit se constituer. En effet, « le doute et le soupçon » font partie intégrante de l'échange économique.

Pour comprendre l'enjeu lié à cette complexité de la relation commerciale, il nous faut remonter à la genèse de la prescription. En marketing, le prescripteur est l'acteur qui est en mesure d'influer sur la décision finale d'achat (MICHEL, SALLE et al. 1996; LENDREVIE et LINDON 2000). Mais le marketing envisage le prescripteur sous l'angle des stratégies à adopter. Pour d'autres auteurs, le prescripteur serait un intermédiaire entre l'offreur et l'acheteur (BENGHOZI et PARIS 2003).

D'autres encore l'analysent comme une composante des marchés. Son activité « consiste à produire et à transférer les connaissances (sur les faits, sur les comportements et sur les valeurs) qui rendent l'action collective possible et créatrice » (HATCHUEL 1998)⁵³. Mais l'auteur explique que toute production de connaissance qui facilite l'action collective est une action de prescription. Il identifie trois grands types de prescription, liés à trois grandes formes d'apports de connaissances (HATCHUEL 1995) : ces apports de connaissance viennent combler l'incertitude de l'acheteur qui a alors recours à la prescription pour résoudre cette lacune. Ainsi, la « prescription de fait » permet de résoudre l'incertitude de fait de l'acheteur c'est-à-dire sa méconnaissance du bien acquis.

⁵³ p.23

La « prescription technique » va plus loin en « organisant » l'achat, c'est-à-dire en apportant des éléments nouveaux pour l'acheteur. Enfin, la « prescription de jugement » qui s'intègre dans un processus plus complexe, va influencer sur le jugement de l'acheteur. Ces trois types de prescriptions illustrent les raisons du recours à un tiers pour réaliser un acte d'achat. Ce recours à un tiers vise à combler une lacune en termes de connaissances dont l'acquisition pour l'acheteur serait trop complexe et coûteuse. Dans le domaine de la micro-nutrition, un particulier ne pourrait pas acquérir l'ensemble des connaissances médicales nécessaires pour l'orienter vers les produits lui permettant de répondre à ses besoins de santé. C'est pourquoi il a recours au médecin. Mais le recours à un prescripteur se justifie aussi lorsque l'acheteur se trouve en situation de « carence pragmatique » (HATCHUEL 1995) : il se trouve dans l'incapacité de formuler la problématique à laquelle il fait face et n'a d'autres choix que de recourir à un professionnel qui l'aidera à se poser les bonnes questions.

Le prescripteur, on le voit, a une capacité de modification du marché. NutriOuest ne peut donc ignorer cet acteur incontournable : son axe stratégique intègre bien cette nécessité de prendre en compte cet agent influent. La carte des processus définie préalablement est une traduction de ce choix stratégique : le processus « Animer et accroître le réseau de médecins prescripteurs » consomme près de 40 % des ressources...

Les prescripteurs ont besoin des offreurs car ils leur apportent des connaissances sur les mises à jour, les évolutions, ... C'est ce qui justifie, notamment, les actions de formations sur la micronutrition aux médecins, réalisées par NutriOuest.

Parfois l'offreur veut s'affranchir du prescripteur pour avoir une relation directe avec l'acheteur. Ce n'est pas le cas de NutriOuest pour qui le concept de conseil médicalisé est l'axe stratégique principal. Par contre, l'acheteur peut parfois désirer une relation directe avec l'offreur, lié à l'apprentissage individuel du client : en effet, certains de ces clients s'orientent vers l'automédication. À ce titre, il faut souligner que la prescription, en transférant une partie des connaissances à l'acheteur, porte en elle les germes de sa propre disparition.

L'automédication constitue une forme de concrétisation de ce transfert de connaissances. De même, des intérêts divergents entre acheteur et prescripteur et des relations de trop grande « proximité » entre les prescripteurs et les offreurs peuvent entraîner un désintérêt pour la prescription. NutriOuest doit donc assurer une gestion subtile de ses relations avec les médecins prescripteurs pour éviter le risque « d'asservissement » flagrant (HATCHUEL 1995) entre l'entreprise et les médecins, aux yeux des clients.

Ainsi, tout échange marchand entre un acheteur et un vendeur nécessite, au moins du côté de l'acheteur, une connaissance de ce qu'il veut acheter. Dans ce cas, « l'échange marchand est possible parce que nous détenons tout ce qu'il faut pour formuler notre désir et contrôler sa réalisation dans l'échange : nous nous fions alors exclusivement à notre expertise » (HATCHUEL 1998)⁵⁴. Mais pour des produits ou services nécessitant un savoir particulier, l'acheteur nécessite d'être conseillé avant d'acheter. C'est le cas des médicaments : pour pouvoir les acheter, il faut d'abord connaître de quoi l'on souffre.

On ne peut donc pas faire d'analyse sur un objet simple. En particulier, un modèle centré sur le consommateur final ne permettrait pas d'appréhender la complexité de l'échange : il faut prendre en compte des couples ou des triplets, c'est-à-dire un modèle associant prescripteurs/officine/VPC, etc.

Sur la base des besoins d'analyse identifiés précédemment, nous utiliserons le modèle ABC pour répondre aux attentes de l'entreprise dans le cadre d'objectifs stratégiques définis par la direction générale.

Section 2 Une nouvelle structure organisationnelle pour répondre aux besoins d'analyse de rentabilité ?

1 - Une organisation transversale...

Lors du comité de direction de septembre 2006, la direction générale a arrêté la stratégie suivante pour 2007, déclinée en trois objectifs

- 1^{ier} objectif stratégique : suivre le marché, c'est-à-dire atteindre + 10 % de chiffre d'affaires pour conserver la part de marché de l'entreprise. Pour ce faire, cinq cibles stratégiques ont été définies : les médecins spécialistes en surpoids, les médecins prescripteurs classiques (c'est-à-dire les non-spécialistes), les particuliers par le marketing direct, l'export et enfin les pharmacies partenaires.
- 2^{ième} objectif stratégique : atteindre 8 % de rentabilité.

⁵⁴ p.41

- 3^{ème} objectif stratégique : conserver son avance en innovation, rester dans les savoir-faire qui les différencient, c'est-à-dire en innovant.

Pour répondre à ses attentes stratégiques, l'entreprise a mis en place une nouvelle structure organisationnelle. Elle a défini des pilotes pour chacune de ses cinq cibles stratégiques : ces pilotes définissent eux-mêmes leur équipe, la population cible concernée et ses caractéristiques, ainsi que les plans d'actions associés.

Ces cinq cibles stratégiques, que la direction générale appelle les « Domaines d'Activités Stratégiques » (DAS) ou « Business Unit » (BU) offrent une vision transversale que l'entreprise doit faire fonctionner avec l'organisation verticale en services.

Les plans d'action ont pour objectif de définir des actions pertinentes permettant de développer ces cinq axes stratégiques à moindre coût, ce qui créera de la valeur pour l'entreprise. Le pilotage stratégique se basera sur ce modèle pour assurer des combinaisons coût-valeur et des arbitrages en connaissance de cause.

La construction budgétaire a été modifiée en conséquence, en suivant la structure des BU. En fonction des objectifs stratégiques des pilotes de domaine, les budgets seront construits avec les responsables de service en s'appuyant sur les activités de l'entreprise.

Tableau19 Matrice articulant BU et processus

	<i>BU</i> Processus/ activités	Médecins micro- nutritionnistes	Spécialistes du sur-poids	Export	Etc.
<u>Responsable de service :</u>	Animer et accroître le réseau de médecins prescripteurs :				
Mme Y	- organiser les réunions	x			
Etc.	- animer les médecins expert	x		x	
	- etc.			x	
		x			

Par exemple, le pilote de la cible stratégique (tableau 19) « médecins micro-nutritionnistes » va définir ses besoins en termes d'activités : « organiser les réunions », « animer les médecins expert », etc.

L'identification de ces besoins en termes d'activités permettra au responsable de service concerné par ces activités de mieux définir son budget. Le modèle ABC va ainsi servir d'articulation entre le pilote du domaine d'activité stratégique et le budget.

La direction générale souhaite pouvoir mesurer la rentabilité de ces cinq cibles. Chaque domaine d'activité stratégique consomme des ressources fournies par les processus. Le tableau croisé permet de lier les BU avec les processus et les activités.

Dans le cadre de cette nouvelle organisation, l'entreprise a subi une métamorphose pour devenir une entreprise relationnelle (FROEHLICHER, KHUN et al. 2001), c'est-à-dire une organisation où les relations entre acteurs, internes et externes, constitue le mode de fonctionnement privilégié.

L'entreprise a mis en place une coordination de type transversal en établissant les BU (Business Unit) et en désignant un pilote responsable de chaque BU. Le pilote de BU est ainsi chargé de gérer la performance de la BU dont il a la charge, conformément aux objectifs stratégiques. En sollicitant les processus et/ou activités, il coordonne l'action des responsables de service dont les activités et/ou processus entrent dans son champ de responsabilité.

Une telle organisation transversale nécessite des règles de fonctionnement pertinentes, correspondant à celles d'une entreprise relationnelle. Pour atteindre la performance, il est nécessaire de maîtriser la complexité. Celle-ci passe par le développement d'une « variété de coordination » (THOMAS 2001) : une coordination dynamique qui passe par une véritable coopération des acteurs. En effet, le processus de prise de décision prend une tournure transversale, ce qui se traduit par une « variété de coordination » dont l'objectif est de faire face à une complexité croissante de l'environnement. Différents types de coordination se développent sur la base des métiers, des produits, des projets. Face à la multiplicité des dimensions décisionnelles, les acteurs perdent leur repère rationnel et doivent développer des capacités à communiquer, échanger des informations et des savoirs, et co-construire de nouvelles compétences. Ce que THOMAS (2001) appelle coopérer dans « l'actif productif ».

Cet « actif productif » constitue un actif relationnel à la base de la « quasi-rente organisationnelle » (AOKI 1991). La question que pose THOMAS – comment les entreprises adoptant une structure transversale peuvent-elles développer ces capacités auprès des acteurs ? – correspond à la problématique de NutriOuest. Comment permettre l'émergence de capacités cognitives aptes à développer de telles capacités coopératives dans le cadre de la nouvelle structure organisationnelle qui se profile : pilote de BU/responsable de service ?

En nous appuyant sur les travaux de THOMAS, il est possible d'identifier certains éléments visant à favoriser ces comportements, l'objectif étant, in fine, de faciliter la coordination transversale. Celle-ci conditionne en effet le pilotage des processus, et donc la performance de l'entreprise.

L'auteur propose le concept de hiérarchie enchevêtrée pour résoudre les contradictions nées des différents niveaux de coordination et de hiérarchie. Le cheminement de l'organisation vers une structure transversale, telle que se propose de suivre NutriOuest, amène à adopter une coordination de type « procédural » (THOMAS 2001). D'après LORINO (1995), il existe deux logiques différentes :

- Une coordination de type « substantiel », basée sur des règles formelles et laissant peu de liberté pour leur interprétation. Dans le cadre d'une structure transversale, cette logique amène à établir des relations entre divisions de type « clients-fournisseurs » : ces relations sont constituées sur la base de règles pré-écrites, un « cahier des charges précis ».
- La coordination de type « procédural » ne définit pas le contenu de l'action des acteurs mais plutôt la procédure que chaque acteur doit adopter pour réaliser son travail. Les règles sont alors définies « en compréhension » (THOMAS 2001) : la marge de manœuvre dont dispose chaque acteur permet à celui-ci de mobiliser « une rationalité interprétative ».

Les règles définies « en compréhension » permettent ainsi de laisser aux acteurs ou groupes d'acteurs la liberté d'interpréter le contexte de la prise de décision et d'adapter leur décision aux spécificités de la situation. La coordination procédurale semble adaptée à la structure organisationnelle de NutriOuest. Chaque pilote de BU construit son action en fonction du contexte qu'il rencontre et élabore, en coopération avec les responsables de services, les besoins en termes d'activités et processus, sans être contraint par des règles pré-définies d'une relation client-fournisseur.

Mais, pour assurer l'efficacité d'une telle coordination, il est nécessaire de s'assurer que les acteurs disposent d'une réelle « capacité interprétative », c'est-à-dire qu'ils sachent interpréter avec pertinence le contexte et sachent y répondre correctement. Les acteurs doivent être capables d'appréhender la tension née entre « des repères généraux et la singularité des actions particulières » (THOMAS 2001).

On constate que pour exploiter pleinement l'actif relationnel né de la mise en place d'une structure transversale, NutriOuest devra s'assurer que les acteurs acquièrent les capacités cognitives nécessaires pour fonctionner efficacement dans cette nouvelle organisation où des interactions multiples viennent s'intégrer de manière quasi-permanente dans leur action.

2 - ... Pour une meilleure évaluation de la performance ?

À partir de la nouvelle structure organisationnelle (pilote de BU/responsables de service), nous avons initié un travail de réflexion sur ces BU qui sont considérées par la direction générale comme des objets de coûts. Notre travail s'est réalisé en deux étapes : la formalisation du tableau croisé BU/processus et l'évaluation de la rentabilité des BU.

En termes de gestion des ressources, il est nécessaire d'identifier les leviers d'amélioration en menant des analyses des causes de consommation de ressource, notamment en s'appuyant sur les coûts de « non-qualité » – soit l'entreprise consomme trop de ressources, soit il s'agit d'une mauvaise consommation de ressources, soit il s'agit d'une mauvaise ressource. La ressource peut également être partagée, c'est-à-dire mutualisée ou externalisée si l'on ne peut pas être performant. Il s'agit, par le biais de cet outil, d'évaluer les contributions majeures de chaque processus aux différents BU.

S'agissant d'un processus d'apprentissage continu, la direction générale cherche à accroître la cohérence de comportement des acteurs. La notion de processus n'est pas assez partagée dans l'entreprise. La première étape a permis de donner vie à ces processus.

Ainsi, lors d'une réunion de travail effectuée le 20 décembre 2006, nous avons entrepris cette première étape. Les acteurs ont appréhendé et compris la logique de processus et d'activité. Il convient d'apporter un accompagnement cognitif à ces changements. Par exemple, le responsable de la direction médicale nous fait part de ses inquiétudes concernant la nouvelle structure organisationnelle : il souhaiterait ne pas se limiter aux aspects financiers.

Notre réponse a été de préciser que, seule, la sphère financière n'est pas suffisante pour assurer une prise de décision optimale, et donc que le marketing peut nous fournir d'autres types d'informations. En effet, le système de coût véhicule les informations financières, mais d'autres indicateurs non-financiers entre autres, peuvent être intégrés dans notre modèle, en particulier dans des tableaux de bord de pilotage. Car il faut bien considérer que l'on ne gère pas des coûts mais des performances : les coûts participent à cette performance.

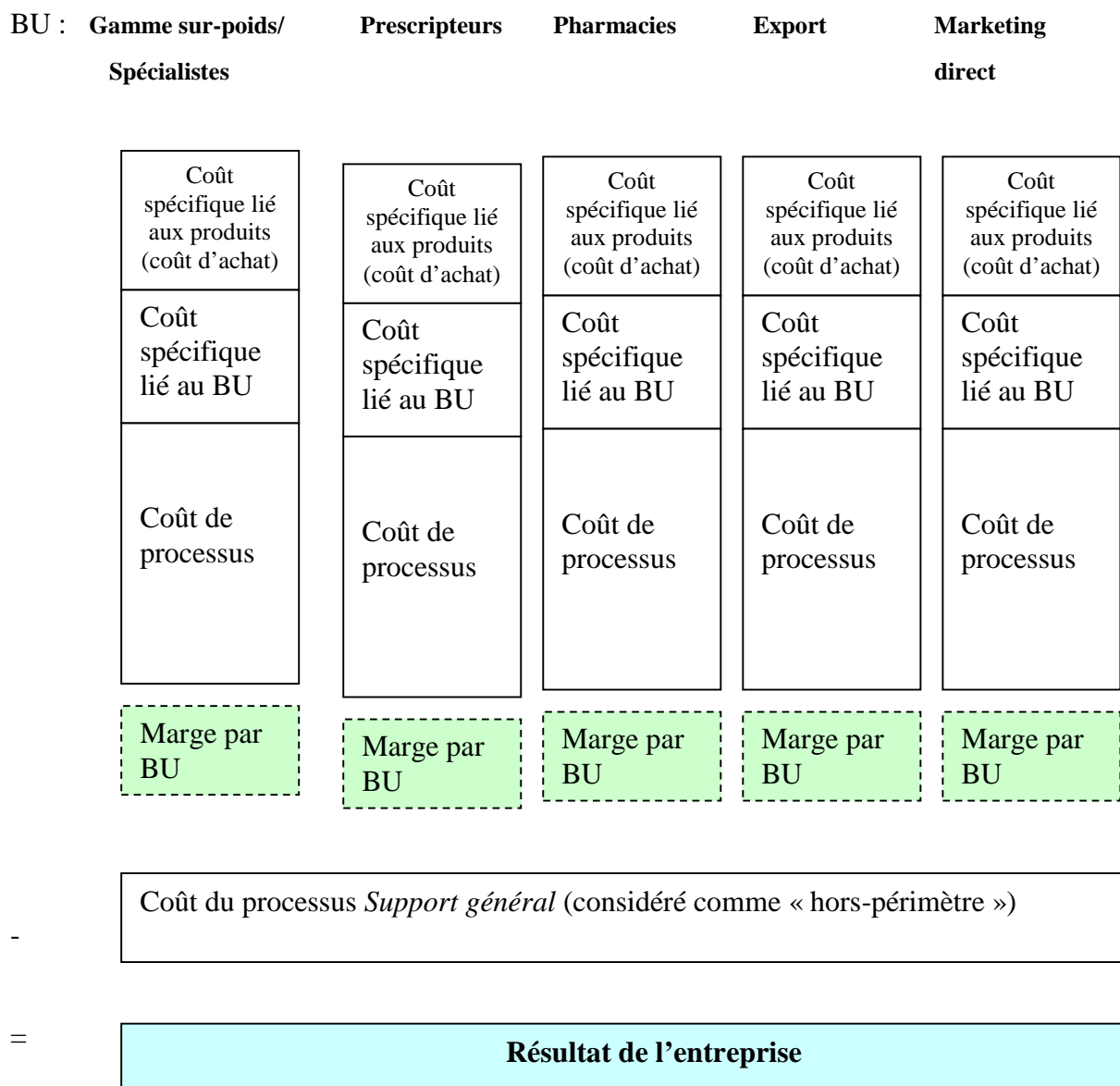
Cette étape nous amène à réfléchir sur le sens donné par les acteurs aux objets de coûts. Toute action collective comporte une logique de création de sens – *sensemaking* – (WEICK 1995; BADOT, BRABET et al. 2006) dont la compréhension permet un retour réflexif. La façon dont les acteurs appréhendent les événements dans l'entreprise influence leur « processus de création de sens » (GIROUX 2006). En prenant conscience qu'ils font en quelque sorte partie du problème, ils prennent conscience qu'ils peuvent également trouver une solution à ce problème. C'est ce que WEICK appelle la « mise en scène » (*enactment*) (WEICK 1969). Grâce à cette prise de conscience, les acteurs peuvent adopter une attitude de « résilience », utiliser leurs propres expériences pour élaborer des solutions : ils deviennent alors « acteurs du changement » (GIROUX 2006). L'élaboration des objets de coûts au sein de l'entreprise NutriOuest est un événement susceptible de provoquer des turbulences au sein de l'organisation : cette nouvelle vision de la rentabilité constitue un changement pour les acteurs, peu habitués à ce type de réflexion. La construction progressive des objets de coûts vise à entraîner un phénomène de « mise en scène », capable de créer du sens : à partir de leurs propres expériences, les acteurs co-construisent les objets de coûts, avec la direction générale. Pour WEICK (1969), tous les acteurs doivent participer à l'action collective, afin de générer un processus de création de sens collectif. Celui-ci ne doit pas être le domaine réservé de la direction générale, à l'instar des schémas classiques organisationnels où le processus top-down laisse peu de place à « l'improvisation théâtrale du collectif », selon la métaphore employée par WEICK⁵⁵.

Le changement constituant un processus continu, et non épisodique (GIROUX 2006), la direction générale souhaite accompagner ce changement en favorisant les interactions locales propices à la création de sens. De ce fait, les acteurs seront à même de s'appropriier le sens de leur action, notamment en ce qui concerne l'interprétation issue de l'analyse des objets de coûts.

⁵⁵ Cité dans Giroux (2006).

La construction de l'analyse de rentabilité des BU a suivi plusieurs étapes. Dans un premier temps, le tableau croisé BU/Processus nous a permis d'évaluer la rentabilité des BU, selon le schéma illustré par la figure 28.

Figure 28 Schéma de construction de l'analyse de rentabilité des BU



Dans le cadre de réunions de travail intervenues en janvier 2007, nous avons déterminé le nombre d'inducteurs par activité sur la base des objectifs et plans d'action 2007. Ce qui nous a permis de déterminer la rentabilité des cinq DAS identifiés par la direction générale.

Dans un second temps, nous déterminons le nombre d'inducteurs par activité afin d'avoir le détail du coût de l'activité consommée par chaque BU. En exploitant les plans d'action 2007 de chaque responsable de service, nous cherchons à obtenir les unités de mesure par activité. En ce qui concerne les processus opérationnels, nous présentons deux exemples significatifs d'identification des inducteurs prévisionnels pour 2007 : le centre d'appels et le service qualité.

En ce qui concerne le centres d'appels (pour les activités « gérer les contacts médecins », « traiter les appels médecins » et « saisir les compte-rendu de visite »), le responsable du service n'établit pas de prévision mais considère que le nombre d'appels médecins entrants est assez corrélé au nombre de réunions : le nombre de réunions médecins était de 525 en 2006 contre 426 prévues en 2007, soit une baisse prévisionnelle de 18,8 %, taux d'évolution que l'on applique au nombre d'appels médecins :

Tableau 20 Détermination des inducteurs prévisionnels 2007 - Centre d'appels

Nbre d'appels médecins en 2006	Nbre d'appels prévus en 2007	Activité
57 500 appels médecins entrants	$57\ 500 \times (1-0,188) = 46\ 690$ appels entrants en 2007	Gérer les contacts médecins
4 600 appels médecins sortants	$4\ 600 \times (1-0,188) = 3\ 735$ appels sortants en 2007	Traiter les appels médecins
4 600 compte-rendus de visite en 2006	$4\ 600 \times (1-0,188) = 3\ 735$ compte-rendus de visite en 2007	Saisir les compte-rendu de visite

Quant au service qualité (pour les activités « assurer la qualité des approvisionnements » et « assurer le support technico-commercial »), le nombre de produits nouveaux dépend de la politique adoptée par la direction générale. Celle-ci évalue à 25 nouveaux produits pour 2007, en partant sur l'hypothèse d'un maintien de l'effort d'innovation de l'entreprise.

Tableau 21 Détermination des inducteurs prévisionnels 2007 - Service qualité

Volume d'inducteurs en 2006	Volume d'inducteurs en 2007	Activité
Nombre de lots libérés : 338 lots NutriOuest et 152 lots DiétéOuest	Hausse prévisible de 5 % par rapport à 2006, soit (338 lots libérés NutriOuest + 152 lots libérés DiétéOuest (marque gérée par NutriOuest)) x (1,05) = 514 lots libérés en 2007.	Assurer la qualité des approvisionnements
Nombre d'appels traités par le service qualité : 5 appels par jour en moyenne.	Hausse prévisible des sollicitations du service qualité soit 6 appels par jour en moyenne, soit un total de 6 x 230 jours = 1 380 appels.	Assurer le support technico-commercial

En ce qui concerne les processus supports, ils sont répartis sur les autres processus au prorata du nombre de salariés. On ne tient pas compte des ETP (équivalent temps plein) car un salarié à temps plein ou à temps partiel nécessite la même consommation de ressources et de temps consacré à sa gestion administrative. Nous utilisons comme inducteur le nombre de salariés NutriOuest (soit un total de 85 salariés, le coût des salariés Omegaouest étant déjà inclus dans les activités via la prestation Omegaouest) et non 80 ETP.

La construction des analyses de rentabilité des BU, sur la base du modèle ABC, a conduit à l'établissement des résultats figurant dans le tableau 22.

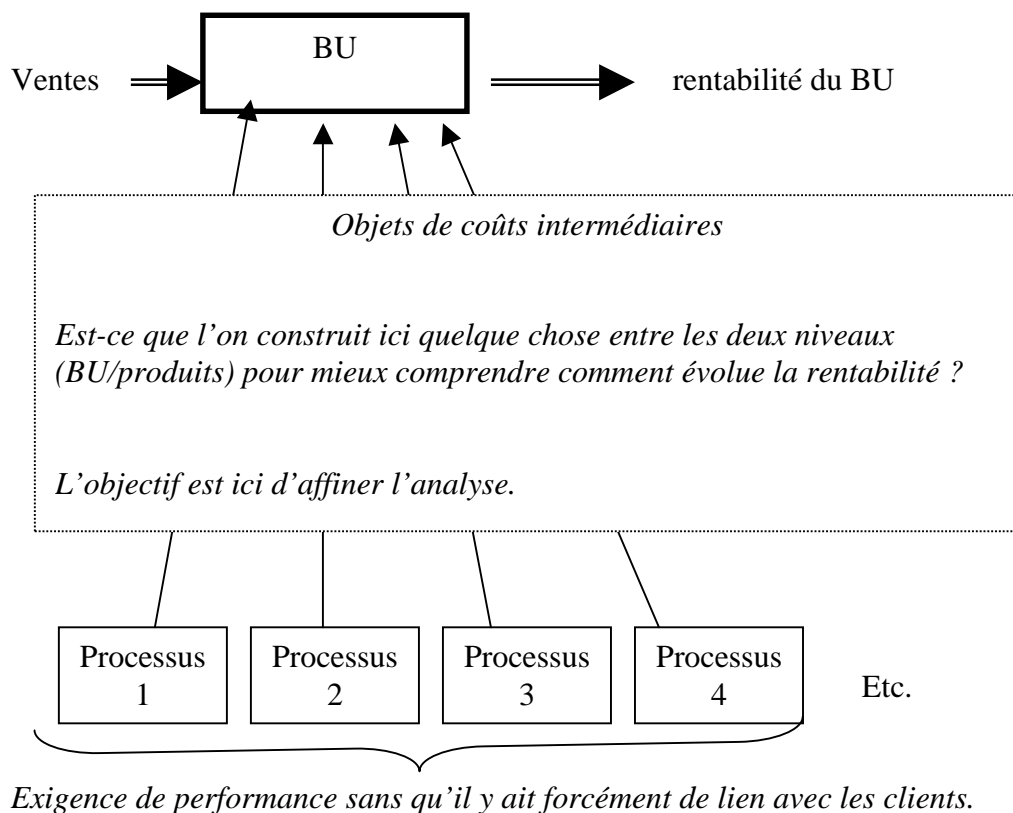
Tableau 22 Rentabilité des BU - données 2006

	Processus	Savoir Faire	Spécialistes + Surpoids	Prescripteur	Pharmacie	Marketing Direct	Export	TOTAL BU
Chiffre d'affaires			8 767 318	3 850 927	6 368 338	2 900 789	1 037 539	22 924 911
Taux de marge			80,60%	80,60%	77,50%	80,60%	56,00%	
Marge sur coût d'achat			7 066 458	3 103 847	4 935 462	2 338 036	581 022	18 024 825
Coût des processus lié aux produits								
	TOTAL Gérer les références produits		202 998	93 170	104 962	91 585	39 726	532 440
		Assurer le picking et le colisage	307 140	146 644	231 668	131 358	81 203	898 013
	TOTAL Assurer le picking et le colisage		307 140	146 644	231 668	131 358	81 203	898 013
TOTAL RESSOURCES (SF) LIEES AUX PRODUITS			510 138	239 814	336 630	222 943	120 929	1 430 454
MARGE COURANTE LIEE AUX PRODUITS			6 556 321	2 864 033	4 598 832	2 115 093	460 093	16 594 371
% MARGE COURANTE LIEE AUX PRODUITS			74,8%	74,4%	72,2%	72,9%	44,3%	72,4%
Ressources liées aux clients								
<i>Ressources spécifiques de la BU lié au client (frais d'envoi)</i>			775 736	340 731	156 721	256 663	16 577	1 546 428
<i>Ressources spécifiques de la BU lié au client</i>			599 132	1 302 806	361 493			2 263 431
	Animer et accroître le réseau de médecins prescripteurs		1 059 428	2 272 461	990 752		64 860	4 387 501
	<i>Animer et servir le réseau de pharmacies</i>				672 761			672 761
	<i>Servir les consommateurs</i>		321 092	143 190		109 097		573 378
	<i>Assurer et développer l'export</i>						547 853	547 853
	<i>Promouvoir</i>				720 243	2 698 193		3 418 436
	<i>Innover</i>		992 571					992 571
	<i>Contractualiser les intervenants extérieurs</i>		26 854		26 854		11 279	64 987
TOTAL RESSOURCES LIEES AUX CLIENTS			3 774 812	4 059 188	2 928 825	3 063 953	640 568	14 467 346
RESULTAT PAR BU			2 781 508	-1 195 155	1 670 007	-948 860	-180 476	2 127 025
% RESULTAT PAR BU			31,7%	-31,0%	26,2%	-32,7%	-17,4%	9,3%
Coût du processus "Support Général"					1 323 597			
Résultat					803 428			

Les résultats issus de cette analyse par BU restent trop globaux et ne permettent pas en conséquence de répondre aux attentes de l'entreprise en matière de gestion de la performance. Les résultats des BU prescripteurs et spécialistes/surpoids sont en l'occurrence assez difficiles à interpréter. L'entreprise a pour ambition de transformer un prescripteur classique de son réseau en spécialiste de la micronutrition. Un résultat négatif de la BU prescripteurs et un résultat bénéficiaire de la BU Spécialistes/surpoids signifierait-il que la BU prescripteurs constitue une sorte d'investissement pour obtenir des spécialistes de la micronutrition ? Ceci est contredit par les objectifs stratégiques de l'entreprise qui n'envisage pas la BU prescripteurs comme une opération d'investissement pour obtenir des spécialistes.

À ce stade, l'analyse de rentabilité par BU ne répond pas à l'objectif d'identification d'objets intermédiaires permettant de mieux saisir la performance de l'entreprise. L'avantage de l'objet intermédiaire est de mettre la « pression » sur la coopération entre les différents processus, et donc entre les acteurs (MEVELLEC 1998). Le schéma suivant illustre bien la difficulté de détermination des objets de coûts.

Figure 29 BU et objets intermédiaires



Une première expérimentation dans ce sens a été réalisée sur la BU pharmacie, en s'inspirant de la littérature sur le marketing relationnel.

Section 3 L'expérimentation sur la BU Pharmacie

Le modèle ABC mis en place vise à faciliter une analyse de la rentabilité des clients en utilisant le concept de coût de service au client (*Cost-to-serve* (CTS)), comme un ensemble d'activités administratives, commerciales et logistiques (KAPLAN et COOPER 1998) dont les dépenses sont allouées aux objets de coûts.

Il s'agit de savoir comment le modèle ABC mis en place au sein de l'organisation peut répondre aux problématiques posées par l'analyse marketing. En d'autres termes, l'outil de calcul économique à base d'activités peut-il répondre aux attentes concernant la valeur client, et plus précisément en ce qui concerne l'analyse en termes de cycle de vie du client ?

L'étude sur un des segments stratégiques de l'entreprise, les officines pharmaceutiques, constitue notre contribution à cette réflexion.

1 - Comment assurer le dialogue entre le modèle ABC et la valeur client ?

De nombreux auteurs préconisent d'utiliser l'outil ABC pour une analyse de la rentabilité des clients (FOSTER, GUPTA et *al.* 1996 ; KAPLAN 1989 ; KAPLAN et COOPER 1998 ; LEWIS 1991 ; STAPLETON, PATI et *al.* 2004 ; TURNEY et STRATTON 1992). En particulier, certains auteurs comme MCNAIR, POLUTNIK et *al.* (2001), proposent un modèle ABM spécifique classant les activités selon la valeur créée pour le client. Le nouveau concept réside dans le fait que les coûts ne sont pas uniquement évalués pour leur montant mais également pour la valeur qu'ils peuvent créer. Les activités sont ainsi classées en trois catégories : les activités ajoutant de la valeur (*value adding activities* (VA)), les activités support (*supporting activities* (SA)), les activités « inutiles » (*waste activities* (WA)). La distinction entre ces activités est en réalité floue. Elle ne sera pas retenue ici.

Globalement, les propositions de la littérature ne permettent pas de distinguer les différentes phases du cycle de vie du client et n'apportent pas de réponses immédiates aux préconisations des auteurs de marketing en matière d'évaluation de la valeur des clients. En effet, les activités créatrices de valeur pour le client ne font pas la distinction entre un client acquis et un client fidélisé. Or leurs attentes sont très différentes.

De même, les analyses de KAPLAN (1989) et LEWIS (1991) se focalisent sur la valeur du client sans distinguer là aussi le client acquis et le client fidélisé. Or, selon la phase du cycle de vie, le client ne génère pas la même valeur pour l'entreprise.

Le modèle ABC mis en place au sein de l'organisation constitue un terrain propice à cette analyse. Une première analyse sur la base du segment stratégique a déjà été réalisée (tableau 22). Dans la perspective du marketing relationnel, nous souhaitons maintenant distinguer les phases du cycle de vie d'un client : la profitabilité analysée aux différentes phases permettrait une gestion optimum de la valeur des clients (en agissant sur les politiques d'acquisition, de fidélisation et de ventes additionnelles).

Notre modèle cherche donc répondre à cette double ambition : analyser la valeur économique des clients, et « ventiler » cette valeur en fonction des phases du cycle de vie (DJERBI 2009). Nous exposons, plus loin, les résultats issus de notre expérimentation sur le segment « Pharmacies ».

L'entreprise anime un réseau d'officines partenaires de l'entreprise : celles-ci bénéficient de conditions avantageuses en contrepartie d'engagements commerciaux, formalisés dans un contrat de partenariat. Notre objectif consiste à définir le processus d'acquisition d'une pharmacie partenaire, c'est-à-dire les critères permettant de distinguer une pharmacie partenaire acquise d'une pharmacie partenaire fidélisée. Ceci nous conduit à construire les objets de coûts conformément aux préconisations formulées par la littérature sur le marketing relationnel. La durée économique de recrutement d'une pharmacie a été évaluée à deux mois après la signature du contrat. Ce n'est qu'à l'issue de cette phase que la pharmacie acquise passe dans la phase de rétention.

À l'issue de cette analyse, nous avons examiné l'actif d'acquisition, l'actif de fidélisation et l'actif des ventes additionnelles d'une pharmacie partenaire.

Les processus créateurs de valeur identifiés précédemment doivent être analysés en lien avec les clients. Une analyse de la rentabilité globale du segment pharmacie offre peu d'intérêt à l'organisation, pour deux raisons principales.

Tout d'abord, une analyse globale ne permet pas de différencier les pharmacies selon leur degré de rentabilité. De plus, même en procédant à cette distinction, une telle analyse ne permettrait pas d'assurer une gestion optimum du portefeuille de clients, telle que la préconise la littérature sur le marketing relationnel. Le déficit d'une officine n'a pas le même sens si elle est en phase d'acquisition ou en phase de fidélisation. Il s'agit d'opérationnaliser un « dialogue », c'est-à-dire de permettre l'utilisation du CRM pour l'ABC – utiliser le contenu informationnel du CRM pour orienter le calcul d'objets de coûts établis selon la conception relationnelle du marketing.

Il s'agit également de proposer les outputs du modèle pour les utilisateurs de la GRC qui utiliseront ces analyses de rentabilité. Celles-ci leur permettront d'assurer une amélioration de la gestion du portefeuille clients.

Il est important d'appréhender la valeur de la pharmacie dans le cadre de son cycle de vie. La valeur d'acquisition d'une pharmacie doit être mise en perspective avec sa valeur de fidélisation, ne serait-ce que pour valider ou invalider la politique d'acquisition actuelle. Le contenu informationnel de cette modélisation offre un intérêt pour le département force de vente : celui-ci pilote traditionnellement son activité sur la base du chiffre d'affaires. Avec l'analyse fournie par l'actif clients, il peut calibrer ses ressources en fonction de la rentabilité dégagée et de la phase du cycle de vie. De même, le service marketing peut évaluer l'impact de ses politiques promotionnelles lors de l'acquisition ou de la fidélisation des clients. Quant à la direction générale, des informations peuvent nourrir un tableau de bord de pilotage mieux à-même d'orienter ses décisions.

À partir du modèle ABC, nous avons procédé en plusieurs étapes pour développer les trois concepts relationnels évoqués plus haut. Dans un premier temps, nous avons mis en évidence les processus opérationnels impactés respectivement par une pharmacie acquise, une pharmacie fidélisée et les ventes additionnelles d'une pharmacie fidélisée. Ce travail, illustré par le tableau 23, résulte d'une interaction entre le modèle ABC, qui fournit les processus et les activités impactés par l'objet de coût, et l'outil CRM, qui fournit les informations relatives à la gestion de la relation des officines.

Tableau 23 Processus (modèle 1) impactés lors du cycle de vie d'une pharmacie

	Actif d'une pharmacie acquise	Actif d'une pharmacie fidélisée	Actif des Ventes additionnelles
- <u>Coût d'achat des produits</u>			
- <u>Coût des processus liés aux produits⁵⁶</u> :			
• Assurer le picking et le colisage	X	X	X
• Gérer les références produits	X	X	X
- <u>Coût des processus liés aux clients</u> :			
• Animer et accroître le réseau de prescripteurs	X	X	X
• Animer et servir le réseau de pharmacies	X	X	X
• Servir les consommateurs			
• Assurer et développer l'export	X	X	
• Promouvoir			
• Innover	X	X	
• Contractualiser les intervenants extérieurs			

La deuxième étape a consisté à examiner si l'ensemble des activités du processus était concerné par chaque actif puis à mesurer le volume d'inducteurs consommés. Par exemple, seules les activités « Visiter un prescripteur » et « Saisir les comptes-rendus de visites », du processus « Animer et accroître le réseau de prescripteurs », sont concernées par l'actif d'acquisition. La force de vente de l'entreprise visite les médecins mais également des pharmacies dans le cadre d'une politique de prospection et d'acquisition de clients. Les données issues du CRM nous ont permis de déterminer le nombre de visites « consommées » par une pharmacie en phase d'acquisition, soit 3.

⁵⁶ Le coût des processus opérationnels intègre celui des processus support, sur la base d'une allocation basée sur le nombre de salariés ou de postes.

La pharmacie fidélisée, quant à elle, consomme les mêmes activités de ce processus mais avec un volume d'inducteurs plus important. En effet, en phase de fidélisation, l'accent est mis sur une intensification des visites auprès des pharmacies ayant passé la phase de rétention. Elles font l'objet de dix visites sur une période de douze mois. Elles consomment également l'activité « Assurer la logistique des réunions de promotion médicale » : dès lors qu'elles sont fidélisées, elles peuvent être invitées à ces réunions, organisées par l'entreprise et traditionnellement réservées aux médecins.

Quant aux ventes additionnelles, elles doivent être reliées à la phase de fidélisation : en effet, elles jouent le rôle d'accélérateur de la phase de fidélisation, afin d'accroître la rentabilité du client. Mais l'évaluation de cet actif s'est révélée plus problématique, faute d'une politique claire de ventes additionnelles. Nous n'avons pas mis en application ce concept car le secteur pharmacie n'a pas défini de politique de ventes additionnelles ciblées, rendant difficile la détermination d'un périmètre d'analyse. Ce point particulier est abordé plus loin.

À l'aide des informations fournies par le CRM et du modèle ABC, nous avons construit une nomenclature d'activités pour chacun des objets de coûts : acquisition et fidélisation. Ainsi, pour le processus « Animer le réseau de pharmacies », la nomenclature est représentée dans le tableau 24 (l'annexe A32 illustre l'ensemble des processus).

Tableau 24 Extrait de la nomenclature des activités

Processus	Activités	Nature de l'inducteur	Volume d'inducteur	Inducteurs consommés par la pharmacie en phase d'acquisition
Animer et servir le réseau de pharmacies	- <i>Gérer l'activité commerciale pharmacies</i>	Nombre de pharmacies partenaires	420	0,2
	- <i>Assurer la formalisation et la revue des plans d'actions Pharmacies</i>	Idem	420	0,2
	- <i>Gérer les contacts pharmacies</i>	Nombre de contacts pharmacies	23 368	9

Le CRM nous fournit les informations relatives au nombre de pharmacies partenaires, soit 420 (en 2007) ainsi que le nombre de contacts pharmacies (23 368 en 2007). La durée de la période d'acquisition est de deux mois, ce qui donne une consommation d'inducteurs de 2/12 soit 0,2. En ce qui concerne le nombre de contacts pharmacies, chaque pharmacie partenaire consomme, en moyenne, 23 368 contacts/420 pharmacies, soit 56 contacts.

Durant la période d'acquisition, la pharmacie consomme $56 \times 2/12$, soit 9 contacts sur une période de deux mois.

L'étape suivante consiste à construire un compte de résultat par pharmacie, en distinguant les phases d'acquisition et de fidélisation. Il est construit à partir des informations obtenues sur les consommations d'inducteurs pour chaque pharmacie et permet de déterminer le résultat de chaque pharmacie par phase dans le cycle de vie (Annexe A33 et A34).

2 - Les résultats de l'expérimentation

Les résultats qui suivent n'ont aucun caractère normatif, ils sont produits simplement pour illustrer un certain nombre d'investigations et de décisions susceptibles d'améliorer la performance de l'entreprise. L'ensemble des résultats figure en annexe A35.

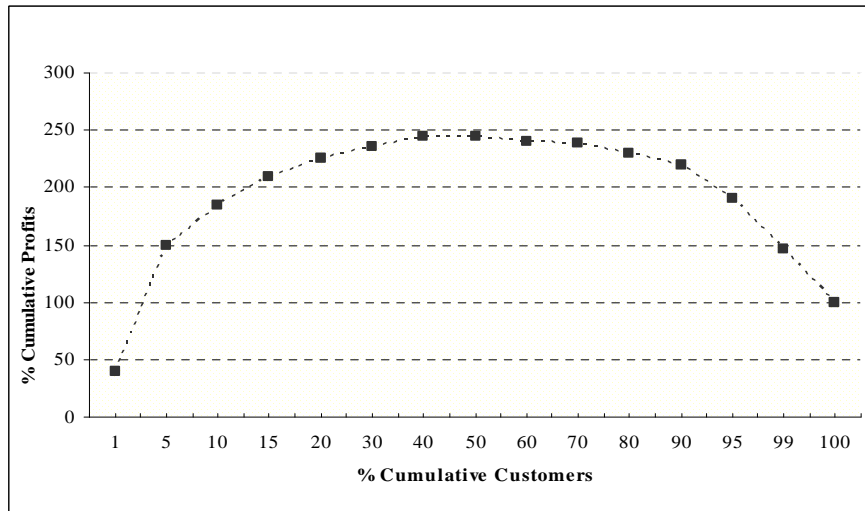
Tableau 25 Extrait du tableau d'analyse des pharmacies

Classe entrante	Code Pharmacie	Acquisition		Fidélisation	
		Résultat	%	Résultat	%
janv-06	cas n°1	1 666 €	11%	46 168 €	38%
févr-06	cas n°2	-6 099 €	-138%	-19 479 €	-92%

Le tableau 25 illustre l'analyse de deux pharmacies en distinguant la phase d'acquisition et de fidélisation : pour chaque phase, nous avons déterminé le résultat par pharmacie, à l'aide de la nomenclature des activités. Trois cas sont possibles : un résultat bénéficiaire en phase d'acquisition et de fidélisation (cas n°1), un résultat négatif durant les deux phases (cas n°2) et un résultat négatif lors de la phase de recrutement et un profit durant la phase de fidélisation. Nous n'avons pas rencontré ce dernier cas, dans notre échantillon : il s'agit pourtant du cas le plus « normal ». En effet, selon la littérature sur le marketing relationnel, l'investissement dans le recrutement de clients génère des pertes car le client réalise peu d'achat au début de son cycle de vie, mais doit ensuite être bénéficiaire.

Sur la base de cet échantillon, nous constatons que seules les grandes pharmacies (Chiffre d'affaires supérieur à 3 K€) sont rentables : elles « subventionnent », en quelque sorte, les autres officines. Les résultats obtenus sur notre échantillon sont conformes aux résultats obtenus par KAPLAN (1989) et traduits dans la courbe « en dos de baleine » (voir figure 30).

Figure 30 Courbe en "dos de baleine " - « Customer profitability at Kanthal »



Source : (KAPLAN 1989)

Une analyse de la forme de la courbe de profitabilité permet d'analyser la vulnérabilité de la clientèle (KAPLAN et COOPER 1998 ; KRAKHAMAL et HARRIS 2007). La taille de la zone sous la courbe est une indication du haut degré de subventionnement dans la base de clients. Une zone large signifie que quelques clients à profits élevés subventionnent les autres clients ayant des rentabilités négatives. Mais ces analyses ne permettent pas de distinguer les phases importantes dans le cycle de vie. Une analyse longitudinale c'est-à-dire tout au long du cycle de vie des pharmacies, est nécessaire.

Le modèle ABC répond, au moins partiellement, à la problématique de départ. En effet, l'analyse en activités a permis d'amorcer des réflexions qui seront utiles à l'entreprise. Nous constatons ainsi qu'une officine qui génère peu de chiffre d'affaires depuis son accord de partenariat fait l'objet de nombreuses visites – ce qui contribue à détériorer son résultat –, alors qu'une pharmacie ayant un chiffre d'affaires élevé est très peu visitée. Est-ce le résultat d'une politique ou non ? Faut-il définir un profil type de pharmacie ? ...

De même, une pharmacie rentable ne fait l'objet que d'une seule visite, alors qu'une pharmacie non rentable de plusieurs visites. Ce qui confirme l'analyse de BLATTBERG et *al.* (2001) selon laquelle les organisations se focalisent sur les clients non rentables, en « délaissant » les clients de valeur, alors que ces derniers mériteraient un soutien actif.

Par un ciblage des pharmacies créant de la valeur pour l'entreprise, le modèle ABC fournit aux utilisateurs du CRM un outil de pilotage pertinent. Une sélection des meilleurs clients (les clients à profitabilité élevée, notamment dans la phase de fidélisation) permet de calibrer les campagnes de prospection réalisées à l'aide du CRM. En outre, l'alimentation d'un tableau de bord relatif aux pharmacies permet d'identifier les « fuites » de clients présents et le nombre de clients nouveaux. Bref, d'une segmentation classique, l'outillage permet de passer à une segmentation par la valeur (PEELEN, JALLAT et al. 2006).

À priori, l'entreprise subit les mêmes frais fixes d'acquisition par pharmacie, ce qui a pour conséquence d'entraîner une rentabilité positive pour les partenaires de taille importante, qui ont ainsi largement couvert les frais fixes qui leur sont imputables. Nous constatons ainsi que le coût moyen d'acquisition d'une pharmacie ressort à K1 €.

En ce qui concerne la phase de fidélisation, certaines pharmacies commandent des quantités importantes de documents : ces documents ne leur sont pas facturés. Ce qui a pour conséquence de détériorer les résultats. L'entreprise ne s'en rendait pas compte car elle n'avait pas cette lisibilité par pharmacie. Les ressources liées aux documents sont constituées par le processus « promouvoir » et les ressources spécifiques liées aux clients : les frais de pharmacies affectés (réunions, documents, échantillons...).

Durant la phase de fidélisation, l'entreprise a continué à investir sur la pharmacie N°2 alors qu'elle s'avérait déjà non rentable lors de l'acquisition. On peut donc, à l'aide de cette analyse, s'interroger sur la raison pour laquelle l'entreprise a dépensé plus sur la « mauvaise » pharmacie pendant la phase de fidélisation.

On constate que le coût de fidélisation (animer et accroître le réseau de prescripteurs et animer le réseau de pharmacie) ressort à K2 €. Pourquoi ce coût est-il fixe, standard quelle que soit la pharmacie ? En fait, la force de vente effectue une visite par mois (sauf en juillet et août), indépendamment de la qualité de la pharmacie : un rapprochement avec le CRM permet d'affiner l'analyse.

Les forces de vente sont « primées » sur la base du nombre de visites effectuées auprès des pharmacies partenaires, quel que soit la cible visée. Pour atteindre leurs objectifs, les commerciaux vont chercher à tout prix à réaliser l'objectif de nombre de visites, ce qui les amène à visiter également des officines générant un faible chiffre d'affaires. Selon le contrôleur de gestion, il existe un « effet d'aubaine » dans la mesure où le commercial visitant un prescripteur en profite généralement pour visiter une pharmacie partenaire de ce prescripteur. L'analyse de la valeur des pharmacies partenaires a permis ainsi de mettre en évidence ce phénomène et permet au responsable du service commercial pharmacies de réfléchir au mode de rémunération des commerciaux, entre autres.

Nous avons construit une analyse de rentabilité sur un échantillon de 18 pharmacies partenaires. Ces 18 clients ont ainsi fait l'objet d'une analyse selon le modèle relationnel mis en lumière par la littérature examinée précédemment : actif d'acquisition, de fidélisation et des ventes additionnelles.

Le modèle ABC nous permet d'avancer dans la réflexion sur la gestion de la valeur tirée des clients pharmacies, bien qu'il ait généré des difficultés. Celles-ci font l'objet d'une analyse dans la partie 3.

L'adoption d'un instrument de gestion n'est pas un phénomène coercitif pour imposer le changement, mais plutôt une « matière » malléable permettant la discussion et les débats entre les acteurs (MOISDON, HATCHUEL et al. 1997). L'outil de gestion – ici, l'analyse de la valeur client – constitue une opportunité de coopération entre les acteurs : l'outil est le support leur permettant de « tisser des liens entre eux pour faire face à une situation nouvelle » (GODOWSKI 2004). Dans le cas de cette recherche, l'organisation s'est appropriée les outils (ABC, valeur clients) pour l'adapter à ses propres contraintes. Ces outils sont également l'occasion de réfléchir sur le comportement des acteurs internes. Nous étudierons ce point dans la partie 3.

3 - Conclusion

La question du dialogue entre l'outil économique et la création de valeur prend tout son sens dès lors que l'on analyse des processus dont l'objectif est de fournir un ensemble d'attributs porteurs de valeurs (LANCASTER 1966; MEVELLEC 2005). Pour NORMAN et RAMIREZ (2000), l'offre est divisible en différents éléments porteurs de coûts et de gains. La gestion subtile de ces éléments composites de l'offre permet de s'assurer de la création de valeur. Nous avons montré qu'une modélisation par activités permet d'identifier ces éléments porteurs de coûts et de gains et constitue un moyen efficace de gestion de la création de valeur. La performance d'une offre, c'est-à-dire sa capacité à créer de la valeur, dépend de la bonne combinaison des activités mises à la disposition du client sous forme d'attributs correspondants à ses besoins.

Le modèle mis en œuvre au sein de l'entreprise NutriOuest met l'accent sur les outputs générés par les processus et fournit une approche de la création de valeur. Les premières utilisations montrent qu'elles permettent bien d'évaluer les objets de coûts, en particulier en utilisant le modèle relationnel. Nous pensons qu'un système de coût basé sur un modèle par activités et processus peut fournir à l'entreprise le « maillon » manquant dans la connaissance de la valeur de vie du client. L'identification de processus porteurs d'un attribut de valeur et d'un inducteur de coût permet de mesurer avec une certaine efficacité la valeur du client. En rapprochant les attributs exigés par les clients des processus concernés par ces attributs, l'entreprise dispose d'une vision plus claire en termes de consommation de ressources. Ce qui permet de détecter les raisons d'une rentabilité insuffisante liée au couple attribut-client : en effet, si une analyse de la rentabilité par client montre des rentabilités faibles ou négatives sur certains clients, c'est que ces derniers acquièrent des attributs de l'offre non porteurs de prix (NORMAN et RAMIREZ 2000), c'est-à-dire non porteurs de valeurs pour la firme. La première exploitation des outils avec le segment « Pharmacie » permet d'appréhender la valeur client et son caractère dynamique. La distinction « acquisition » et « fidélisation », fondements du modèle relationnel, constitue une opportunité d'apprentissage de la valeur par les acteurs. Notre travail de recherche a abouti à la mise en place d'un modèle permettant aux acteurs de s'approprier, progressivement, une nouvelle vision de leur organisation.

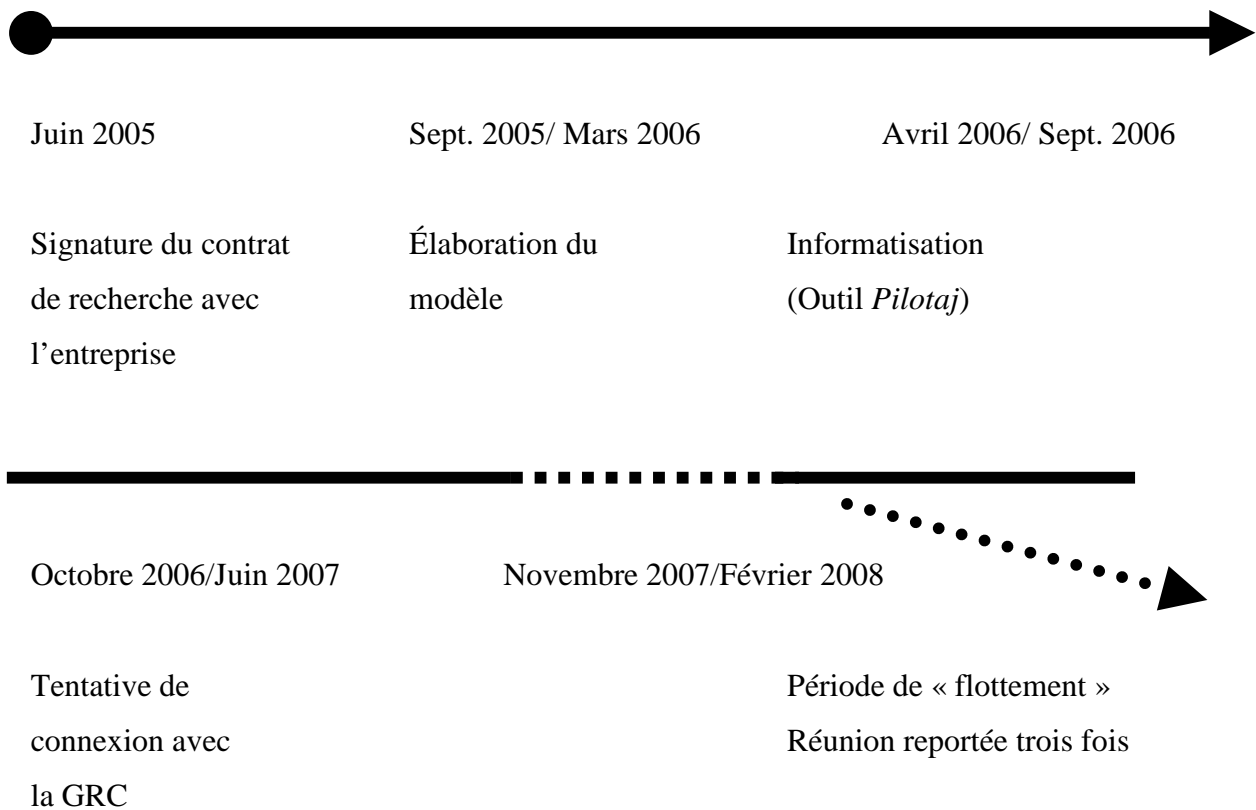
Mais une rupture intervenue au sein de l'entreprise au cours de l'année 2007 a conduit à l'abandon du modèle ABC que nous avons élaboré. Il convient d'analyser les raisons de cette rupture et les conséquences sur l'organisation et son projet d'articulation coût-valeur.

Partie 2 : Impact de la restructuration sur le modèle

Partie 2 : Impact de la restructuration sur le modèle

La première phase de l'étude de cas a permis de mettre en place le modèle ABC au sein de l'entreprise. Cette modélisation a servi de base pour assurer la liaison avec la GRC. Mais cette tentative de connexion s'est heurtée à un phénomène de blocage qui a entraîné l'arrêt du processus. Comme le souligne le schéma ci-dessous, une période de « flottement » a entraîné un glissement du projet vers son arrêt, pour une re-direction :

Figure 31 Déroulement des étapes



La signature du contrat de recherche avec l'entreprise a formalisé la collaboration entre le chercheur et l'organisation, sur la base d'une demande de changement émanant de celle-ci mais également de la recherche d'un terrain pour le chercheur. L'objectif était, rappelons-le, d'explorer le potentiel offert par l'articulation ABC-GRC par le chercheur, de s'appuyer sur un modèle à base de processus pour mieux articuler stratégie et gestion opérationnelle pour la direction de l'entreprise. Ce qui nous a conduit à élaborer un modèle de l'organisation et a induit le nouveau modèle de calcul et gestion des coûts.

Cette instrumentation de gestion structurée par l'outil informatique *Pilotaj* nous a conduit à proposer une analyse coût-valeur sur les segments de clients. Une première analyse de la valeur des pharmacies, en distinguant les phases d'acquisition et de fidélisation, devait être l'amorce d'un nouveau « paradigme » en œuvre dans l'entreprise. La connexion entre le modèle ABC et la GRC devait offrir aux acteurs un outillage propice au pilotage simultané des coûts et de la valeur. Sur la base de ces travaux, nous nous attendions à ce que la direction générale initie une nouvelle gestion de la performance, par la mise en place, entre autres de tableaux de bord. De même, le contrôle de gestion devait outiller la réflexion sur les analyses de rentabilité.

Mais, le processus de déploiement de l'outil de gestion sur ses volets coût et valeur a été stoppé par un phénomène de blocage, précédé d'une période d'indécision.

Cette période de flottement, illustrée par un report multiple de réunions, annonçait un blocage, qui trouvait sa source, pour partie, dans la réflexion stratégique, annonçant une réorientation. Une réunion d'étape prévue le 21 novembre 2007 a été reportée au 9 janvier 2008 puis au 14 février 2008 (le compte rendu de la réunion du 14 février 2008 figure en annexe A36).

Le directeur général de l'entreprise explique ces reports par la nécessité de redéfinir le modèle, comme en témoigne l'extrait de son courrier électronique envoyé aux contrôleurs de gestion, le 4 janvier 2008 :

« Je suis désolé de ces différents changements mais nous avons des contraintes de planning avec le comité de direction ; nous sommes en cours de définition des processus... ».

Extrait du courrier électronique envoyé par le directeur général aux contrôleurs de gestion, le 4 janvier 2008

Lors d'une communication téléphonique avec les contrôleurs de gestion, nous avons effectivement senti qu'ils vivaient une période de changement intense, comme l'illustre l'extrait de la communication ci-dessous :

« Il y a de gros changements dans la stratégie [...] ».

Extrait de la communication téléphonique avec le contrôleur de gestion le 4 janvier 2008

Nous avons eu un autre entretien téléphonique avec les contrôleurs de gestion le 25 janvier 2008 (Annexe A37), suite à la présentation de la nouvelle stratégie. Ils nous expliquent que celle-ci conduit à redéfinir le modèle. L'objectif est de fournir aux salariés des outils plus appropriés. Finalement, les responsables de service ne s'y « retrouvent » pas dans le modèle ABC mis en place, le modèle 1⁵⁷. La nouvelle vision stratégique offre, pour eux, une vue plus fonctionnelle par rapport au modèle de départ. Cette vision plus fonctionnelle est plus « parlante » pour les responsables de service. Nous analyserons ultérieurement plus en détail ce phénomène.

Nous avons senti également des craintes émerger face à des changements perçus comme rapides par l'équipe comptable. La (re)modélisation de l'entreprise, non encore finalisée, ainsi que les « craintes » vis-à-vis du changement qui s'amorce, ont poussé la direction et les contrôleurs de gestion à reporter une nouvelle fois la réunion d'étape au 14 février 2008.

Cette situation de blocage nous amène à réfléchir aux interactions entre outil et changement, car il semble que l'outil ne débouche pas sur le changement envisagé lors de la signature du contrat de recherche.

Il convient donc de s'interroger sur les raisons de cette modification. Il s'agit d'analyser le nouveau contexte issu de cette rupture et du redémarrage du projet. Quelle sont les nouvelles contraintes ? Comment analyser le réoutillage qui a eu lieu ?

⁵⁷ Nous appellerons ce modèle, le modèle 1.

Chapitre 8 L'inflexion stratégique et ses interactions avec l'organisation

Nous avons l'occasion, au sein de la société NutriOuest, d'assister à une inflexion de la stratégie. Il s'agit donc d'analyser les modifications que cela peut engendrer sur l'organisation et sur l'outil de calcul économique : l'outil peut-il répondre à cette inflexion stratégique ? Suite à la période de « flottement » évoquée précédemment, la réflexion stratégique a-t-elle abouti à un nouveau modèle ?

La stratégie peut avoir un impact très important sur le modèle ABC. En effet, si la rupture stratégique n'entraîne pas ou peu de modifications au sein de l'organisation, le modèle conservera sa forme initiale et il s'agira alors simplement de modifier les procédures de calcul de coût actuellement en vigueur au sein de NutriOuest. Il ne s'agirait alors que d'une évolution du système d'information (MEVELLEC 1993).

Par contre, si l'inflexion stratégique entraîne une modification organisationnelle, il conviendra éventuellement de modifier le modèle de l'entreprise : il s'agira alors d'une « révolution ». L'outil de calcul économique ne peut être mis à jour sans une « re » modélisation de l'organisation.

Le système de coût que nous mettons en place dans l'entreprise influence la stratégie et est lui-même influencé par la formulation de la stratégie (BESCOS et MENDOZA 1994). Cette dialectique montre l'importance que nous devons attacher au modèle de l'organisation. Celui-ci véhicule en effet des données qui vont influencer les représentations des acteurs. À leur tour, ces représentations vont guider les choix stratégiques. En retour, ces choix stratégiques peuvent modifier le modèle de l'entreprise : si ces choix stratégiques sont de nature à modifier l'organisation, il y a lieu de penser que le modèle de coût devra lui aussi s'adapter à la nouvelle donne.

Le modèle de gestion a également un rôle de contrôle de la stratégie suivie, en proposant des indicateurs de pilotage susceptible de suivre l'avancement de la stratégie (BESCOS et MENDOZA 1994).

Nous allons dans un premier temps analyser l'impact généré par le changement que constitue le recentrage stratégique – en utilisant notamment des lectures théoriques proposées par la littérature –, pour examiner, dans un deuxième temps, les nouvelles contraintes induites par un tel changement.

Section 1 La réflexion stratégique au sein de NutriOuest

La nouvelle stratégie, réalisée avec l'aide du cabinet « X Stratégies⁵⁸ », a été présentée à l'ensemble des cadres de l'entreprise. Ce plan stratégique 2007 – 2012 se décline en plusieurs actions, dont l'optimisation des ressources et la réorganisation des structures composant le groupe Omegaouest. En ce qui concerne cette action, la filiale Alpha se recentre sur son métier : elle commercialise actuellement des produits diététiques au même titre que NutriOuest. À terme, Alpha va supprimer ces références de son catalogue, et ne vendra que les produits finis relatifs à son domaine, la phytothérapie, afin d'éviter les doublons.

L'objectif de l'entreprise est de se recentrer sur son métier de base, tout en mutualisant les moyens au niveau de chaque structure, en termes de communication, de formation des médecins, d'achats auprès des fournisseurs, de moyens en hommes, ressources, connaissances... Un contact client non initié par un conseil médicalisé en amont sera considéré comme non prioritaire. Les mailings qui lui seront adressés seront destinés à l'orienter vers son médecin pour qu'il le conseille. En effet, l'élément différenciant de l'entreprise est sa capacité à offrir un conseil médicalisé pertinent via son réseau de prescripteurs – et non la vente en direct aux consommateurs –, le produit n'étant que l'un des attributs porteurs de valeur du panier d'attributs offert par l'entreprise.

1 - Remettre le médecin au cœur du processus

Il s'agit d'axer le développement sur la formation des médecins. L'entreprise souhaite améliorer son écoute auprès des médecins : il s'agit de le former s'il le souhaite et non plus « d'imposer », via la force de vente, une formation à un médecin qui de toute façon ne modifiera pas son comportement. L'objectif est de développer une politique d'écoute du médecin, en assurant une « gestion de leur carrière » intelligente, en fonction de leurs besoins.

⁵⁸ Le nom du consultant a été volontairement modifié pour des raisons de confidentialité.

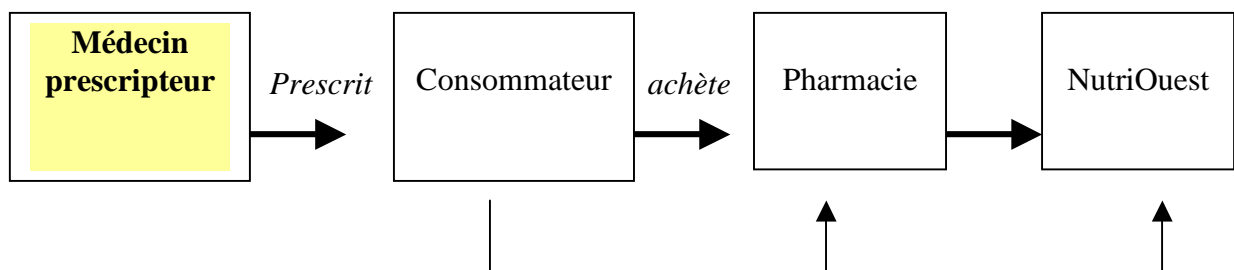
Il s'agit également de suivre le cheminement classique d'un médicament : conseil du médecin, amenant le consommateur à acheter en pharmacie. Mais cela pose diverses questions :

- Quel est le rôle du pharmacien, en dehors de la mise à disposition physique du produit ?
- Développer la vente en pharmacie plutôt qu'en vente directe ne risque-t-il pas de réduire la marge de l'entreprise ?

La cible de l'entreprise demeure toujours les particuliers, mais la manière de vendre les produits à ces clients va être modifiée. Il n'y aurait plus d'actions vers les particuliers et les pharmacies. Plus précisément, en ce qui concerne ces dernières, l'entreprise développerait le « conseil comptoir » : la force de vente viendrait conseiller les pharmacies et les formations seraient plus ciblées, afin que les pharmaciens soient capables de répondre très rapidement aux questions du consommateur. Ce conseil « comptoir » compléterait le conseil médicalisé, en amont de la chaîne.

L'objectif de l'entreprise est centré sur le médecin pour accroître la prescription. L'entreprise souhaite intégrer le cycle « normal » du médicament :

Figure 32 Chaîne du produit NutriOuest



Deux gammes de produits sont proposées : la première (flèches en gras dans la figure 32) est vendue uniquement en pharmacie. Cette vente résulte soit d'une prescription médicale, soit d'un conseil en pharmacie. Dans le premier cas, l'entreprise agit, via les réunions et les formations, sur le prescripteur dans le but d'accroître, en aval de la chaîne, le chiffre d'affaires et la rentabilité.

La deuxième gamme – les mêmes principes actifs, conditionnés différemment – est destinée à la vente directe. Celle-ci résulte d'un bouche-à-oreille ou de clients ayant déjà eu une prescription médicale dans le passé.

Le cabinet « X stratégie » a présenté cette nouvelle stratégie à l'ensemble du personnel le 15 novembre 2007. À noter que le support de cette présentation reste confidentiel : la Direction Générale n'a en effet pas transmis ce support. Ce qui dénote une certaine prudence de l'entreprise, caractéristique des entreprises françaises. Le chercheur a demandé en effet à obtenir ces supports à des fins d'analyse, mais le contrôleur de gestion lui a indiqué que la Direction Générale ne souhaite pas transmettre ces documents (Annexe A38). Cette discrétion émanant de la direction générale renforce le caractère de contrôle du processus stratégique. En effet, c'est le comité de direction qui fixe le cap, décide des choix stratégiques, notamment des activités à développer en priorité, et des ressources à affecter. Ce modèle prescriptif (ANDREWS 1980; GIROUX 1990) suppose que la direction générale fasse les choix pertinents en matière d'activités et de positionnement.

2 - L'élaboration de la nouvelle stratégie, fruit d'un processus d'apprentissage

Il faut souligner l'importance de la vision des dirigeants dans le processus d'élaboration de la stratégie. Cette vision véhicule le « rêve » des dirigeants d'une organisation idéale (METAIS et ROUX-DUFORT 1997), au-delà de la nécessité de s'adapter à l'environnement. Les dirigeants de la société souhaitent être les spécialistes de la micronutrition auprès des professionnels de la santé. Ils souhaitent donc influencer sur leur environnement – en particulier l'environnement médical – plutôt que de le subir en s'adaptant.

Cette dimension « onirique » de la stratégie de l'entreprise, associée à des ressources limitées, conduit ses membres à faire preuve de créativité stratégique (METAIS et ROUX-DUFORT 1997). Cette tension entre la situation actuelle et l'ambition d'un état futur (HAMEL et PRAHALAD 1989; SENGE 1991) est facteur de changement dans l'organisation, car elle impose à l'entreprise une transformation de sa structure et/ou de ses outils, à ressources constantes, afin d'atteindre le « rêve » des dirigeants, c'est-à-dire l'organisation idéale (DAVID 1998).

L'entreprise NutriOuest a ainsi modifié son modèle et son cadre de référence, en décidant de supprimer les frontières organisationnelles internes – les services – pour définir d'autres lieux de gestion et de décision – les activités et processus. La question est de savoir si ces nouveaux processus sont transfonctionnels par rapport aux anciens services. Nous tenterons de répondre ultérieurement à cette question.

De même, ce changement a entraîné la modification des normes de performances en cherchant à définir de nouveaux objets de coûts, support de la performance. Cette nouvelle vision stratégique est née de l'écart constaté par les dirigeants entre leur « rêve » d'une organisation idéale et la situation réel (CYERT et MARCH 1963). Pour réduire cet écart, l'entreprise met en œuvre un processus d'apprentissage dynamique. En clair, il s'agit pour l'organisation de retrouver du sens dans ses actions collectives. Ce sont les leaders au sein de l'organisation qui doivent assurer cette création de sens ; en effet, les dirigeants sont des « producteurs de sens » (WEICK 1969), particulièrement lors de périodes de changement.

METAIS et ROUX-DUFORT (1997) ont réalisé une synthèse des liens entre apprentissage et vision stratégique. L'une des conclusions de ces auteurs est que lorsque la tension est forte (liée à l'écart entre l'ambition et les ressources en présence) et que l'apprentissage est créateur et en « double boucle », la stratégie conduit à d'importantes transformations de l'organisation. Chez NutriOuest, le changement de stratégie constitue un apprentissage de niveau « créatrice » et de forme « double boucle ». Il y a une bien une intention stratégique visant à modifier de manière profonde le cadre de l'action collective. Il s'agit de réduire l'écart entre l'ambition et l'état présent : cette réduction de l'écart passe indéniablement par une modification des comportements des acteurs et surtout leur mode de pensée (METAIS et ROUX-DUFORT 1997).

Il s'agit d'un processus de changement qui entraîne une modification des « schémas interprétatifs », c'est-à-dire de représentations partagées par les acteurs (BARTUNEK 1984; WEICK et BROWNING 1986; MOCH et BARTUNEK 1990; THACHANKARY 1992; LATIRI DARDOUR 2006). La mise en place d'une modélisation en processus et activités oblige les acteurs à concevoir la responsabilité de leurs actions de façon totalement différente : l'un des cadres formels de la responsabilité des acteurs est la construction budgétaire. Celle-ci s'établit désormais sur la base des processus et activités et non plus en fonction du découpage par service. En témoigne également la mise en place de nouvelles instances de gouvernance au sein de l'organisation. Nous étudierons particulièrement ce point ultérieurement.

Section 2 Les raisons de ce changement

L'entreprise souhaite se recentrer sur son cœur de métier, le conseil médicalisé. Ce choix est en cohérence avec la culture de l'entreprise (entreprise fondée par des médecins). Elle constitue également une réponse adaptée de l'entreprise aux menaces concurrentielles émanant de grands groupes. Elle souhaite exploiter à son avantage une « niche » : celle du conseil médicalisé, avec la vente des produits uniquement en pharmacie ou en vente directe.

L'organisation a « scanné » l'environnement de manière délibérée : une analyse externe du marché a permis d'identifier les forces concurrentielles en présence. De même, l'organisation de « tables rondes » a permis de sonder l'opinion des prescripteurs, pharmacies et consommateurs. Ces tables rondes sont des « *focus group* », c'est-à-dire des réunions de quelques clients permettant d'analyser leurs motivations. Elles ont été réalisées par un cabinet extérieur en mars 2007. L'ensemble des informations issues de cette « revue » de l'environnement a ainsi alimenté le débat sur la stratégie.

L'analyse de la demande a permis de mettre à jour notamment le couple valeur-prix : l'attractivité de l'offre de NutriOuest réside dans sa capacité à offrir un conseil, une expertise médicale débouchant ensuite sur l'achat de produits ; ceux-ci étant proposés à des prix qui tiennent compte de cette stratégie de différenciation, avec des actions promotionnelles sur les prix pour certains produits.

Cette analyse a permis à l'entreprise de formuler une stratégie cohérente par rapport aux exigences des clients ; cette orientation stratégique aura donc un impact sur le modèle en ce qu'il favorisera le choix et le dimensionnement d'activités/processus jugés « clés » par l'entreprise. Il y a bien une relation dynamique dans ce couple stratégie – contrôle de gestion (MEVELLEC et BRECHET 1997). Le choix du positionnement sur le concept de « conseil médicalisé » nécessite de mettre en place des compétences internes, compétences que l'on peut considérer ici comme distinctives, eu égard aux stratégies différentes des concurrents – diffusion par la grande distribution notamment. Or les activités et leur combinaison sont les lieux de réalisation de ces compétences (LORINO 2005), compétences qui conditionneront ensuite le succès de la stratégie de l'entreprise.

Il s'agit de transformer les processus de l'entreprise en « “ vraies ” compétences porteuses de résultats » (MEVELLEC et BRECHET 1997)⁵⁹.

⁵⁹ P.9

Nous avons déjà souligné l'importance des valeurs de NutriOuest : c'est une entreprise fondée par des médecins plaçant au cœur de leur préoccupation la santé des individus. Cette préoccupation s'exprime notamment par la volonté délibérée d'agir en amont de la chaîne médicale : le médecin. Celui-ci constitue, pour l'entreprise, un interlocuteur fondamental, voire vital car sans la prescription du médecin, la raison d'être de l'entreprise n'a plus de consistance.

Cette « dimension culturelle », pour reprendre les termes de GIROUX (1990), a influencé de manière importante le changement de stratégie. En effet, l'entreprise souhaitait renforcer l'une de ses valeurs phares : le conseil médicalisé, et non la vente de produits de micro-nutrition. Cette dernière n'est que sous-jacente au concept de conseil médicalisé. Cette dimension culturelle a poussé l'entreprise à abandonner, dans un premier temps (puis à le remettre à l'ordre du jour ultérieurement), le projet de boutique virtuelle, a renforcé le rôle du médecin dans sa propre chaîne de valeur et a reconfiguré le rôle du pharmacien. Le choix de ne pas vendre ses produits dans la grande distribution (qui constitue pourtant un potentiel économique non négligeable) montre là-aussi la prééminence des valeurs de l'entreprise dans l'élaboration des choix stratégiques.

Ce changement stratégique a ainsi remis à l'ordre du jour le projet de boutique virtuelle, dont l'idée avait été avancée par l'organisation. Cette e-boutique était envisagée pour le premier trimestre 2006 : les consommateurs devaient disposer d'un nouveau canal de commandes et de communication. L'entreprise souhaitait que les appels entrants soient en grande partie transférés vers Internet et qu'ils soient motivés par des demandes de conseils. Ainsi, le centre d'appels actuel deviendrait un « centre d'appels conseils ». Ce projet de boutique virtuelle est en contradiction avec les valeurs de l'entreprise, et en particulier par rapport au conseil médicalisé. Mais il représente une opportunité considérée comme importante par la direction qui estime que l'entreprise ne peut pas se permettre d'ignorer ce marché. On peut remarquer que ce projet montre l'influence de l'environnement économique dans l'élaboration de la stratégie de l'entreprise. La montée en puissance du commerce électronique a poussé les dirigeants à envisager ce mode de distribution.

De même, les nouveaux rapports des consommateurs à la médecine qui laisse une place de plus en plus importante à l'automédication laissent présager un développement de la prise de conscience de la prévention et de la prise en charge de sa propre santé. Ces deux phénomènes – automédication et e-commerce – peuvent effectivement laisser penser que la boutique virtuelle de NutriOuest peut constituer une opportunité importante, mais en totale contradiction avec ses valeurs.

Ce changement de stratégie fait dire au directeur général, le 14 février 2008 : « Nous avons aligné Stratégie, Organisation et Contrôle de Gestion. L'objectif est de tendre vers « l'organisation cible » ».

Afin de mieux comprendre l'essence même de cette « organisation cible », il nous semble important de préciser le processus ayant permis ce changement de stratégie.

Section 3 D'une stratégie à une autre : analyse du processus en œuvre

1 - Le concept de stratégie

Pour mieux comprendre les interactions entre la stratégie et l'outil, il est utile de rappeler les concepts liés à la notion de stratégie. GIROUX (1990) passe en revue l'ensemble des définitions relatives à la stratégie. La stratégie est vue comme le travail du sommet (ANDREWS 1980) ; il s'agit de décisions fondamentales qui engagent l'avenir de l'organisation (BOWER 1970; RUMELT 1974). Face à la diversité des définitions de la stratégie, GIROUX (1990) souligne que la stratégie, malgré les nombreux contextes applicables et les différents angles de vue, demeure essentiellement une « séquence de décisions ou d'actions »⁶⁰ qui dispose d'un certain degré de logique.

⁶⁰ P.5

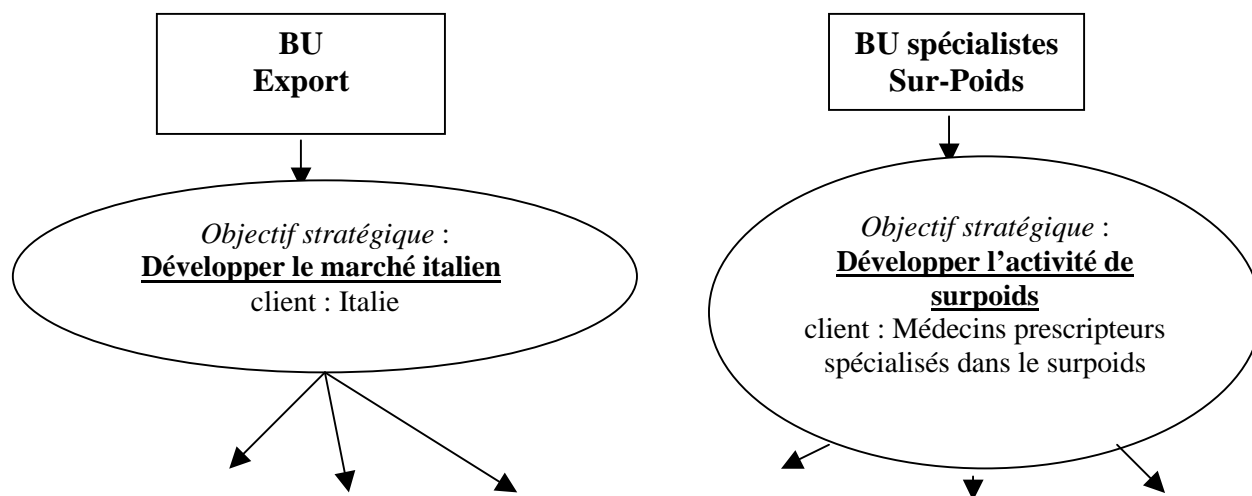
La littérature dans ce domaine foisonne, mais le concept semble difficile à cerner car il évolue avec les hommes, les organisations et l'environnement (MINTZBERG, AHLSTRAND et al. 1999). Ces auteurs exposent les dix écoles qui tentent d'appréhender cet animal « stratégie » : l'école de la conception qui souligne que la stratégie est le résultat de processus de conception (SELZNICK 1957; CHANDLER et SCHAUFELBERGER 1994) ; l'école de la planification faisant de la stratégie un processus formel (ANSOFF 1987) ; l'école du positionnement conçoit la stratégie comme une démarche d'analyse (PORTER 1999) ; l'école entrepreneuriale où la stratégie est analysée comme le fruit de la vision du dirigeant (LEWIN 1951) ; l'école cognitive met les processus mentaux au cœur de la réflexion stratégique (MARCH et SIMON 1958; LAROCHE et NIOCHE 2006) ; l'école de l'apprentissage considère la stratégie comme un processus informel qui se forme au fur et à mesure de l'apprentissage des acteurs (LINDBLOM et BRAYBROOKE 1963; LINDBLOM 1968; QUINN 1980) ; l'école du pouvoir qui fait de la négociation l'élément central de l'émergence de la stratégie (BOWER et DOZ 1979; PETTIGREW 2001) ; l'école culturelle concevant la stratégie comme un processus résultant de la culture de l'organisation (RHENMAN 1973; NORMANN 1977) ; l'école environnementale plaçant l'environnement au cœur de la décision stratégique (HANNAN et FREEMAN 1977; 1989) ; et enfin l'école de la configuration où la stratégie s'analyse comme un processus de transformation stratégique (KHANDWALLA 1977; MILLER 1990).

La pratique conçoit la stratégie comme une dynamique complexe qui croise plusieurs de ces écoles. Avant le changement stratégique, les dirigeants ont utilisé l'école de la conception et l'école du positionnement pour définir leur stratégie. Ainsi, le découpage de l'entreprise en Business Unit (BU) et l'identification des facteurs clés de succès par BU s'inspirent directement des méthodes d'analyse stratégique de portefeuille (Matrice BCG, McKinsey,...).

La direction générale avait ainsi défini cinq BU, considérées comme des objets de coûts : les médecins spécialistes du « surpoids », les médecins non-spécialistes, les pharmaciens, les consommateurs via le marketing et l'export.

Des objectifs stratégiques ont été définies par la Direction Générale. L'exemple (figure 33) illustre le cas du développement de l'export et du « sur-poids ».

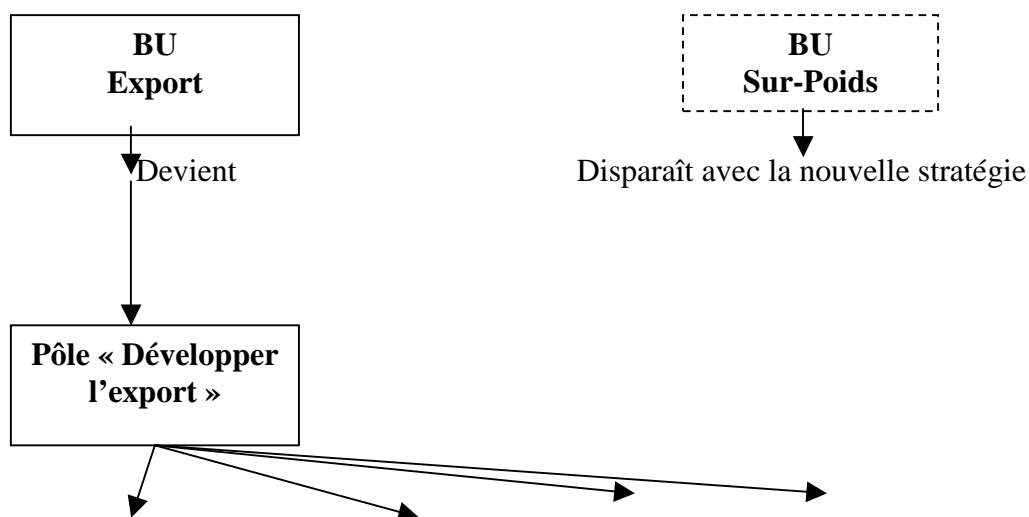
Figure 33 Déclinaison des objectifs stratégiques - Première version de la stratégie, avant le changement - lors de la réunion du 5 décembre 2006 - exemples des BU Export et Sur-Poids



Processus	Animer et accroître le réseau de médecins prescripteurs	assurer et développer l'export	assurer le picking et le colisage	Innover	Promouvoir	Animer et accroître le réseau de médecins prescripteurs
FCS Associés	qualité des formations	couverture géographique	réactivité logistique	Qualité gustative des produits, Technicité produit/pertinence scientifique	Qualité de la communication	Développement de la gamme
Objectif	mettre en place des formations adaptées	trouver des correspondants régionaux	Logistique rapide : délai 72 h maximum	Développer les protocoles de tests gustatifs, Garantir l'amélioration continue des concepts	Justifier l'action du produit par des allégations pertinentes	Assurer le développement de la gamme produits
Mesures	score de satisfaction aux questionnaires sur la formation	nombre de régionaux en Italie	délaï de livraison	Pourcentage de satisfaction au niveau gustatif, Nb allégations utilisées	Nombre de messages spécifiques	Nb nouvelles références produit
Plan d'action	Taux de satisfaction supérieur à 80 %.	Taux de couverture de la population	Taux de dépassement	Sélectionner les laboratoires pertinents, Mettre en place le programme d'observation	Identifier le pilote allégations	Identifier les gammes à développer

La période de changement de stratégie (qui a débuté en septembre 2007) a donné lieu à une redéfinition des domaines d'activité stratégique. La figure 34 illustre le cas des BU « Export » et « Surpoids » après le changement de stratégie.

Figure 34 Reconfiguration des BU "Export" et "Surpoids" après le changement de stratégie



Processus ⁶¹	Décider , élaborer et piloter le PAC Export en liens avec le MKT	Recruter les distributeurs export	Animer les distributeurs export	Assurer l'administration de la vente export	Mise en conformité de l'offre à l'Export
Livrable du pôle	CA et marge d'un canal de commercialisation export				
Fonctions / typologie de compétences qui portent le pôle	Force commerciale export; ADV export				

Source : d'après « Chaîne de valeur du groupe de distribution », document élaboré par la direction le 10 juin 2008.

Avec la nouvelle stratégie, le segment stratégique « Sur-poids » disparaît et l'export se maintient, mais sous une autre forme. Celui-ci remonte au niveau du groupe de distribution. On assiste ainsi à un réaménagement de la vision de la stratégie.

⁶¹ Pour une précision sur le vocabulaire utilisé suite à la nouvelle stratégie, voir p.247.

Les décisions stratégiques ne sont pas uniquement le résultat de la rationalité pure des dirigeants mais s'appuient en grande partie sur leur pensée (LAROUCHE et NIOUCHE 2006) ; cette approche de la stratégie met l'accent sur la cognition – et donc la culture – des dirigeants. Il est clair que la capacité d'ouverture et de dynamisme dont fait preuve le dirigeant de NutriOuest ont influencé de manière importante les décisions du CODIR dans la réorientation stratégique, même si la réflexion stratégique a été soutenue par les travaux du cabinet de conseil en stratégie. La variable « individu » (GIROUX 1990) est donc ici importante dans l'élaboration de la stratégie : le directeur général a impulsé cette volonté de changement.

2 - Le processus de changement stratégique

Comme le souligne GIROUX (1990), le changement du contenu de la stratégie peut s'analyser selon deux axes : l'ampleur du changement qui s'analyse selon trois éléments, « la surface d'impact, la profondeur du changement, l'écart entre deux états successifs »⁶² ; et la compatibilité du changement.

Le changement stratégique peut concerner une partie ou la totalité de la stratégie de l'entreprise ; en ce qui concerne la profondeur du changement, elle s'analyse comme la capacité de modifier les pratiques des acteurs ou les hypothèses stratégiques initiales ; le changement peut également révéler un état postérieur au choix stratégique plus ou moins différent de l'état initial de l'organisation.

La compatibilité du changement peut entraîner un virage stratégique à l'intérieur de règles existantes ou, dans le cas contraire, une remise en cause de ces règles. Ces deux types de changement sont qualifiés de « changement de premier ordre et changement de second ordre » (GIROUX 1990).

L'entreprise a effectué un changement, mais pas une rupture car il n'affecte ni les valeurs ni la culture de l'organisation : il s'agit d'un changement de variation (NICHOLLS 1985)⁶³ ou convergent (TUSHMAN, NEWMAN et al. 1986)⁶⁴.

⁶² P. 29

⁶³ cité dans GIROUX (1990), p. 31

⁶⁴ idem

Ce changement stratégique intervient alors qu'une stratégie avait été initialement prévue et discutée avec le comité de direction en 2006; cette stratégie non réalisée accompagnée du changement de cap stratégique (débuté en septembre 2007) constitue ainsi au sein de l'entreprise un processus « d'apprentissage stratégique » (HUFF 1982)⁶⁵. Cet apprentissage a été stimulé par le cabinet de conseil en stratégie.

La modification de l'environnement (en l'occurrence l'intensification de la concurrence) incite l'entreprise à changer son outil de calcul économique pour s'assurer une meilleure visibilité. Ce qui confirme l'idée selon laquelle les firmes modifient leur système de coût sous la contrainte externe et/ou sous l'impulsion d'une nouvelle stratégie (MEVELLEC 1992; 1993).

Le directeur général a déployé de nombreux efforts en rencontrant les différents responsables de service ainsi que les membres du comité de direction. L'analyse de ces stratégies « émergentes » – issus des acteurs opérationnels – a permis de remonter au sommet des « comportements stratégiques autonomes » (GIROUX 1990)⁶⁶. Cette synthèse, appuyée par les conseils du consultant a permis de faire émerger de nouvelles intentions stratégiques.

Ce changement stratégique est caractérisé par un changement de type évolutif (QUINN 1980) plutôt que radical (MILLER et FRIESEN 1982). En effet, l'entreprise a fait face à différents moments de changement : dans un premier temps, l'environnement, notamment concurrentiel, alerte l'entreprise ; celle-ci cherche dans un second temps à décrypter ce changement environnemental ; elle tente de comprendre les implications de cette nouvelle réalité ; viendront ensuite les temps d'émergence d'une réaction, d'élaboration du projet stratégique, de sa réalisation puis de l'intégration du changement au sein de l'organisation (GIROUX 1990).

Ainsi, la menace concurrentielle a fait réagir l'entreprise qui a élaboré un premier plan stratégique, puis l'a modifié compte tenu de l'apprentissage qui s'est réalisé. Le changement stratégique comporte des effets internes non négligeables, effets qui peuvent être amplifiés ou complexifiés par le caractère subjectif de la représentation que se font les acteurs de la stratégie définie par le sommet. En effet, chaque acteur a sa propre représentation de la stratégie qui peut ne pas coïncider avec la vision des dirigeants. Ces effets internes s'accompagnent également d'effets externes.

⁶⁵ cité dans GIROUX (1990), p.35

⁶⁶ P. 35

En effet, les dirigeants postulent implicitement une certaine « inertie » de l'environnement. Le changement stratégique met le médecin au cœur de la stratégie de l'entreprise, repositionne le rôle de l'officine pharmaceutique. Or ces acteurs externes, ainsi que les concurrents, génèrent des réactions qui peuvent être positives ou négatives. GIROUX (1990) souligne ainsi la nécessité de prendre en compte ces réactions externes.

Il faut noter également que ce changement de stratégie a besoin d'une légitimité au sein de l'organisation afin qu'elle s'enracine (DOZ et PRAHALAD 1988), ce processus de légitimation prend du temps (GIROUX 1990). Les premières réflexions ont débuté en juin 2005 par la mise en place d'une collaboration entre le chercheur et l'entreprise. En 2007, de nombreux facteurs évoqués précédemment ont poussé les dirigeants à modifier la stratégie ; celle-ci ne commence à prendre « corps » qu'en 2008.

Finalement, on constate qu'il n'existe pas une seule direction stratégique. Les changements intervenus dans la stratégie de l'organisation témoignent de cette pluralité de directions. L'organisation est porteuse de plusieurs sens et les « décisions stratégiques sont réversibles ». (GIROUX 1990)⁶⁷. La stratégie retenue finalement par l'entreprise consolide l'unicité du sens pour susciter l'adhésion des acteurs externes et internes mais cette unicité est le résultat de la confrontation de plusieurs « sens potentiels » (GIROUX 1990).

En outre, la stratégie a des impacts sur différentes dimensions temporelles. Elle engage l'avenir de l'entreprise ; celle-ci souhaite devenir le spécialiste reconnu du conseil médicalisé et l'interlocuteur de référence auprès des professionnels de la santé. Mais elle est également le produit du passé. L'entreprise, porteuse de valeur sur la santé, la prévention et le conseil a été fondée par des médecins eux-mêmes. Cet « héritage culturel » a grandement influencé les choix stratégiques, notamment le choix de remettre le prescripteur au cœur du processus et de celui de ne pas utiliser la grande distribution comme mode de diffusion de ses produits.

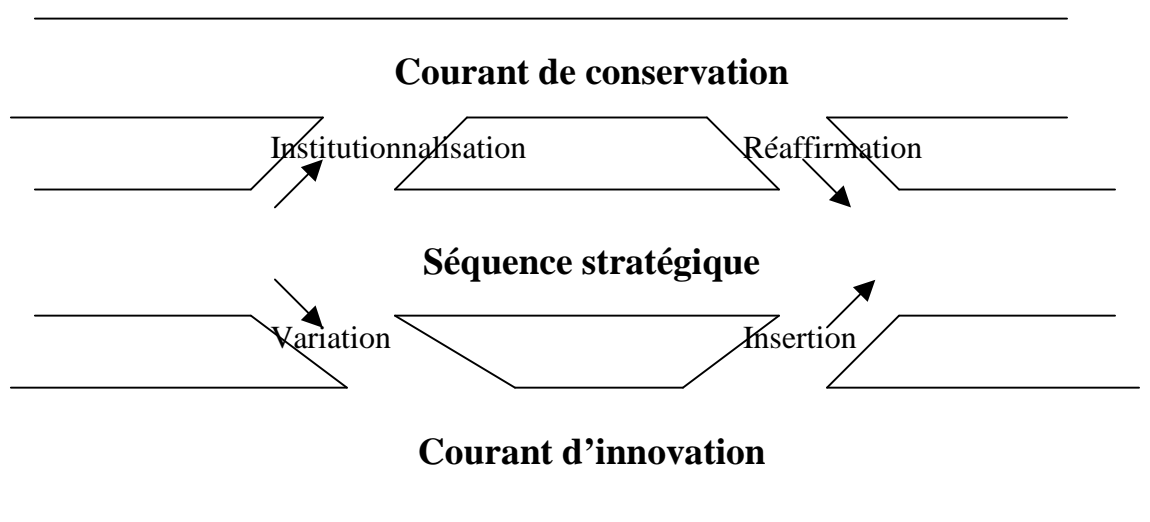
Face à ces changements, qui peuvent parfois manquer de cohérence – le fait, par exemple, de ne plus développer des produits par simple opportunité commerciale – le concept de conseil médicalisé a permis de faire le lien entre les deux stratégies.

Ce lien aide les acteurs à retrouver une logique, ce qui leur permet « d'évacuer la confusion et l'incertitude qui inhibent l'action ». Ces liens entre passé, présent et futur permettent de la « cohérence et de la continuité à l'action » et donc de la création de sens (GIROUX 1990).

⁶⁷ P.246

Pour expliciter cette articulation entre changement et stabilité, la littérature nous propose plusieurs modèles : le modèle de MINTZBERG (1985) se focalise sur la stabilité qui se renouvelle au gré de modifications rapides ; d'autres modèles se focalisent également sur le renouvellement dans la stabilité, en montrant que cette actualisation est un processus lent (ALLAIRE et FIRSIROTU 1984; DOZ et PRAHALAD 1987) ; d'autres modèles présentent l'articulation entre stabilité et changement comme une succession de « vagues de mythes » (HEDBERG et JONSSON 1977; GIROUX 1990) ou comme deux courants parallèles coexistant dans l'organisation (BURGELMAN 1983). Ces modèles permettent de comprendre une partie seulement de la problématique et il nous semble que le modèle de GIROUX, « l'amalgame », présente l'avantage de brosser un portrait « plus complet », comme l'illustre la figure 35.

Figure 35 Modèle de l'amalgame



Source : (GIROUX 1990)

Pour GIROUX (1990), trois courants parallèles coexistent au sein de l'organisation. Le courant de conservation cherche à maintenir les comportements et savoirs en cohérence avec les objectifs de l'entreprise. Le courant d'innovation a pour objectif de générer de nouveaux savoirs et actions. Ces deux courants permettant alors d'alimenter la séquence stratégique par la rétention et la création de différents éléments.

Le courant d'innovation a été porté par le directeur général. Par son enthousiasme face au changement et son esprit d'ouverture face aux nouvelles pratiques, notamment de gestion, il a été l'initiateur du changement dans l'organisation. On peut également citer le service marketing comme « contestataire » (GIROUX 1990) et donc comme porteur de changement.

Le courant de conservation cherche à maintenir des activités et comportements considérés comme performants aux yeux de l'organisation. Le PDG actuel, C.L. est également d'un des trois fondateurs de l'entreprise et à ce titre constitue une sorte de « mémoire vivante » de l'organisation ; sa vision de l'organisation permet, entre autres, de préserver « l'âme » de l'entreprise, ce qui en fait sa raison d'être : être un acteur du conseil médicalisé et non pas un simple marchand de produits de micronutrition.

C'est pourquoi, l'organisation cherche à « institutionnaliser » ses compétences distinctives, c'est-à-dire à les rendre pérennes au-delà des changements de stratégie.

Enfin, la séquence stratégique cherche à faire une synthèse symbiotique de ces éléments nouveaux et anciens. Le changement de stratégie a introduit de nouvelles pratiques pour les acteurs : un modèle basé sur des processus et activités et non plus selon le découpage par département est un des éléments visibles de la nouveauté. Mais il a également réaffirmé la philosophie de l'organisation, sa vocation : demeurer le spécialiste du conseil médicalisé. Dans ce cadre, les activités réalisées autour du prescripteur demeurent et même se renforcent dans la nouvelle configuration de l'organisation.

En somme, il s'agit de puiser dans un stock de compétences collectives afin que les acteurs puissent agir en conformité avec les objectifs de l'organisation ; ce stock de compétences collectives devant évoluer en fonction des évolutions de l'environnement (GRENIER et JOSSERAND 1999; AUBRET, GILBERT et al. 2002) . Le courant d'innovation et le courant de conversation participent de ce processus d'évolution en faisant le « tri » des compétences, permettant ainsi au stock de compétences d'évoluer.

L'inflexion stratégique a donné naissance à une nouvelle organisation entraînant de nouvelles contraintes pour le nouveau modèle.

3 - Une nouvelle organisation ?

Pour mieux comprendre les implications de l'inflexion stratégique, il nous semble indispensable de préciser les contours sémiotiques ayant accompagné le changement dans l'organisation.

A) Sémiotique et organisation

Le changement de stratégie a entraîné une modification des symboles, c'est-à-dire des signes sémiotiques (GIROUX 1990). GIROUX (1990) parle de « tactique sémantique »⁶⁸ pour qualifier ce phénomène, qui peut avoir un impact important. Ces signes sont fondamentaux car ils permettent aux acteurs de s'appropriier le modèle au travers d'un langage commun. Ces transformations s'accompagnent d'un changement de vocabulaire. Les nouveaux « symboles sémiotiques » constituent « l'habillage » idiomatique de l'inflexion stratégique. Le tableau 26 montre l'évolution, en trois phases, du « discours symbolique ».

Tableau 26 Évolution du vocabulaire chez NutriOuest

	Phase 1 – Vocabulaire standard ABC	Phase 2 – Langage ABC contextualisé chez NutriOuest	Phase 3 – Reconfiguration du langage par la nouvelle stratégie
Période	Juin 2005 – Novembre 2006	Novembre 2006 – Février 2008	Depuis Février 2008
Signes sémiotiques	Processus Activités Tâches	Processus Savoir-faire Tâches	Pôles Processus Activités Opérations Tâches

La première phase correspond au début de l'intervention du chercheur. Celui-ci a apporté sa propre connaissance de la littérature sur la démarche ABC. Le langage « standard », communément utilisé dans la littérature, a accompagné le lancement du projet ABC.

⁶⁸ P.198

Mais, ce langage ne correspondait pas tout à fait à la culture de l'entreprise. Les acteurs donnaient une signification propre au terme « activité » qui ne correspondait pas au sens conféré par la littérature. Les contrôleurs de gestion, ainsi que la direction, ont donc proposé d'utiliser le terme « savoir-faire », plus proche des préoccupations des acteurs, plutôt qu'activité. La phase 2 montre donc le processus de contextualisation du langage ABC au sein de cette entreprise.

Enfin, la phase 3 marque l'empreinte d'une intervention extérieure ; en effet, un cabinet de consultant a proposé son outil méthodologique⁶⁹, suite à la reconfiguration de la stratégie. Il s'agit du langage PAOT (Processus, Activités, Opérations, Tâches). La direction générale a choisi d'y adjoindre le pôle chapeautant un ensemble de processus.

Cette phase montre un écart important par rapport aux phases 1 et 2 : le processus dans le langage « PAOT » correspond en fait à l'activité de la phase 1. Nous reviendrons ultérieurement sur les implications organisationnelles de cette différence.

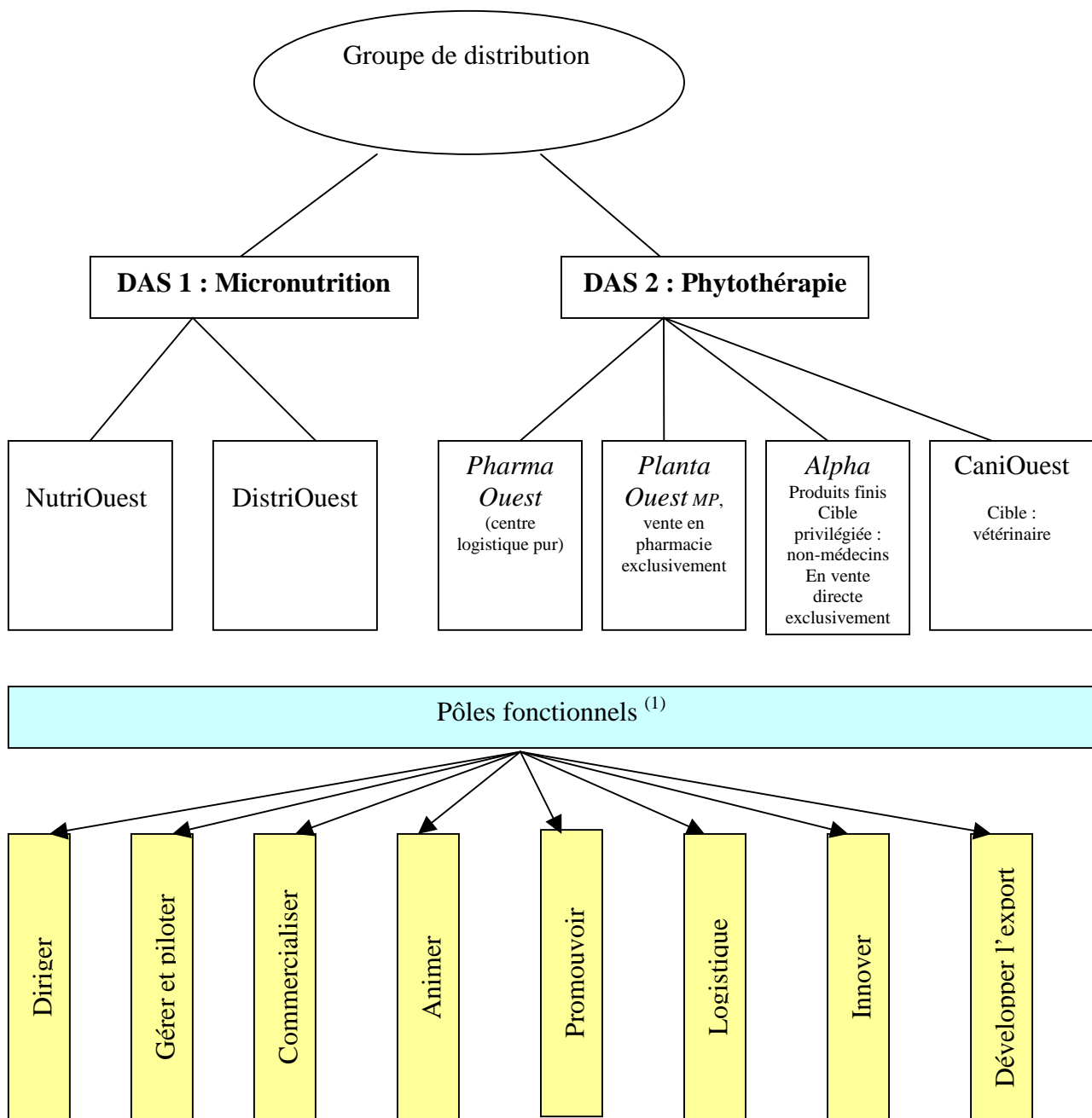
B) De nouvelles structures

Pour reprendre les termes du directeur général, l'objectif de la direction est de générer « une nouvelle organisation pour la réussite de la stratégie ». Il s'agit d'adapter l'organisation pour favoriser la réussite de la stratégie. Dans cette optique, l'entreprise a configuré la structure en domaines d'activités stratégiques autour de deux chaînes de valeur : une chaîne de valeur tournée vers la micronutrition et une chaîne de valeur axée sur la phytothérapie. Cette reconfiguration a entraîné la modification de l'organigramme et la mise en place de nouvelles instances de gouvernance.

L'objectif est de mutualiser les métiers : le groupe s'est donc réorganisé de façon à ce que chaque structure juridique appartienne bien au DAS auquel elle correspond, comme le souligne la figure 36.

⁶⁹ Pour un extrait de cet outil méthodologique, voir page 280.

Figure 36 Lien structure -DAS, suite à la modification de stratégie



(1) Voir page 280 pour une vue complète et détaillée des pôles.

Il existe des transferts internes entre les structures ; les processus sont transverses à ces structures. Si l'activité est commune, elle remonte au niveau de la « tête », le groupe de distribution (Omegaouest). Une illustration sur l'état du groupe avant et après le changement de stratégie figure en page 250. L'objectif de ces DAS est de devenir un spécialiste reconnu par les médecins.

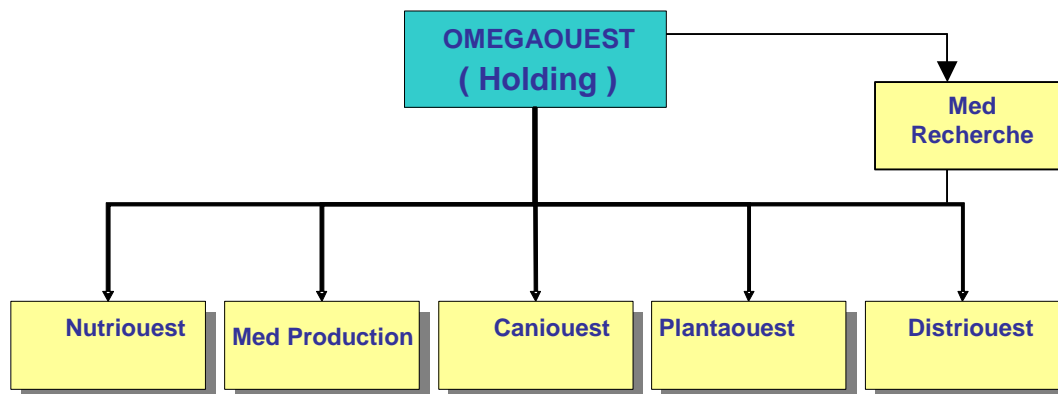
C) De nouvelles contraintes

Il s'agit d'examiner l'ensemble des nouvelles « conditions » d'exercice de l'outil de gestion. Celles-ci concernent les structures, le système d'information, et le vocabulaire (celui-ci a été évoqué précédemment).

1) Vers une organisation structurée par métier

Les structures ont été impactées par la modification de la stratégie. Dans la situation de départ, elles étaient rattachées à la Holding Omegaouest, quelque soit leur activité : la production et la distribution n'étaient pas distinguées, de même que le secteur d'activité (micronutrition/phytothérapie), comme l'illustre la figure 37.

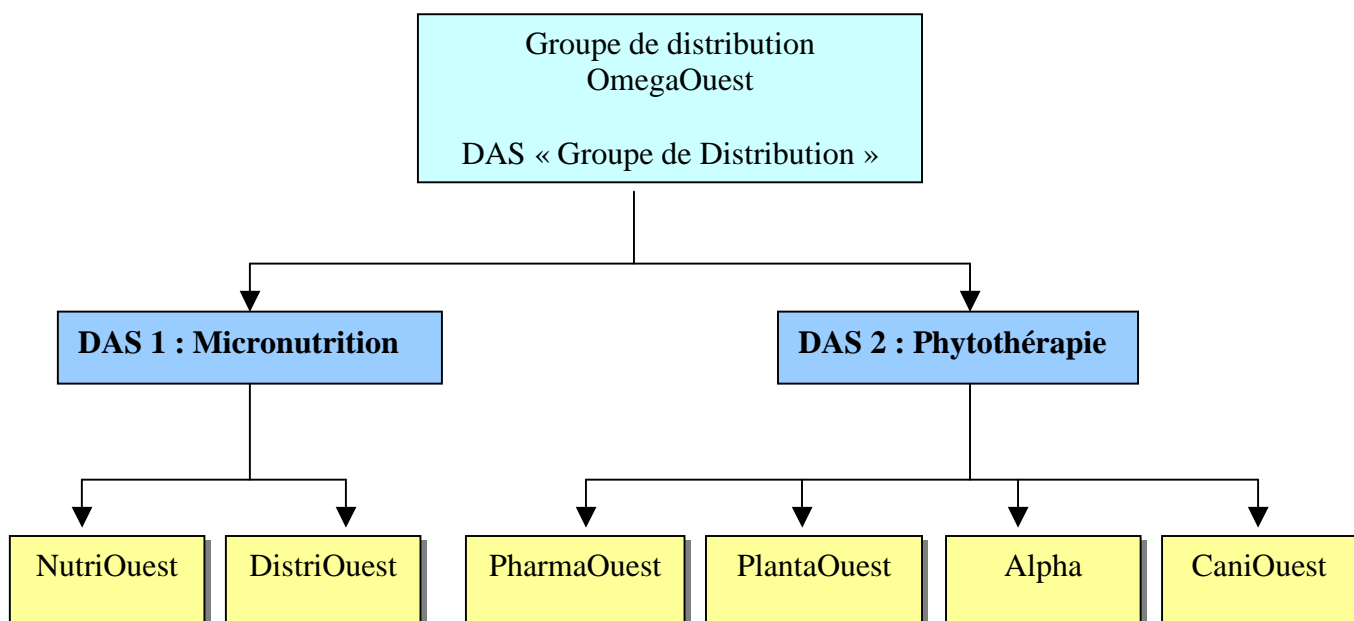
Figure 37 Organigramme du groupe Omegaouest - Version antérieure à Septembre 2007



Avec la nouvelle stratégie, la direction décide de constituer deux groupes distincts : un groupe chargé des activités de recherche, conception et production et un groupe dédié à la distribution. Ce dernier fait en outre l'objet d'une restructuration par secteur d'activités : les filiales dont le métier concerne la micronutrition (NutriOouest et Distriouest) sont regroupées autour d'un DAS spécifique.

De même en ce qui concerne les structures destinées à la phytothérapie. La figure 38 montre le nouvel organigramme du groupe chargé de la distribution.

Figure 38 Organigramme du groupe de distribution - Version 2008



Les deux DAS, regroupant les deux métiers du groupe, ont également fait l'objet d'une réflexion quant à leur mode de gouvernance.

2) La chaîne de valeur des DAS micronutrition/Phytothérapie

Ces domaines stratégiques sont organisés autour de six pôles : Diriger, Innover, Promouvoir, Animer, Commercialiser et Assurer la logistique.

À l'intérieur de chacun de ces pôles, des processus ont été identifiés. Chaque processus est composé d'activités. Le nouvel organigramme de l'organisation se structure donc autour de ces trois pivots organisationnels fondamentaux. Un membre du comité de direction a la responsabilité d'un ou de plusieurs pôles. Au sein de chaque pôle, des responsables de processus sont nommés ainsi que des responsables d'activité. Le nouvel outil de gestion (le modèle PAOT) a ainsi eu un impact sur la structure organisationnelle car la hiérarchie a été modifiée.

La chaîne de valeur est indépendante des structures juridiques. C'est à chaque responsable d'activité de définir les opérations et les tâches, ainsi que les budgets. Mais c'est le processus qui constitue le maillon de gestion (le reste étant considéré par l'entreprise comme trop fin pour le calcul économique).

Les budgets seront donc désormais établis sur les mailles « processus » – et éventuellement sur les activités. La couche « service » est supprimée car l'entreprise ne fait plus de budget par service mais par processus (Annexe A39). Elle applique donc la méthode de l'ABB (*Activity-Based Budgeting*) (MORROW et CONNOLLY 1991; KAPLAN 1994; BORJESSON 1997; BLEEKER 2002). Cette nouvelle architecture de la chaîne de valeur a entraîné une modification des instances de gouvernance, comme le montre le tableau 27.

Tableau 27 Instance de gouvernance du DAS Micronutrition

	Instance	Rôle
DAS Micronutrition	Comité de direction du DAS	Assurer la direction et la conduite du DAS
	Comités restreints de coordination	Apporter des réponses quasi-immédiates à des questions spécifiques d'intérêt non général

Le DAS Phytothérapie dispose des mêmes processus et activités. Par contre un seul comité de direction en assure la conduite.

3) *La chaîne de valeur du DAS Groupe de Distribution :*

Le groupe de distribution (il n'y a pas d'entité juridique) a pour objectif de « structurer le groupe autour d'une offre cohérente et construire l'avantage compétitif de l'entreprise », selon le directeur général. Le comité de direction a fixé un objectif stratégique : multiplier par deux le chiffre d'affaires sur 5 ans avec une rentabilité de 8 à 10 % .

Ce DAS centralise les pôles mutualisés tels que « Gérer et Piloter », « Commercialiser en marketing direct » et « Développer l'export ».

Une instance de gouvernance spécifique au groupe a été définie, comme le montre le tableau 28.

Tableau 28 Instances de gouvernance du DAS groupe

	Instance	Rôle
DAS Groupe	Comité de direction holding	Conduit la stratégie et la direction financière de la holding
	Comité scientifique	Anime la cellule de réflexion médicale et les process associés sur l'offre de santé
	Comité stratégique	Anime la réflexion et le déploiement de la stratégie du groupe de distribution
	Comité d'experts	Apporte les réponses techniques aux questions médico-scientifiques internes
	CODIR	Mise en place de l'organisation par processus et s'assure de son fonctionnement Coordonne la réalisation des chantiers stratégiques

L'entreprise s'entoure ainsi de comités spécialisés, tels que le comité scientifique et le comité d'experts pour assurer, selon la direction, une veille « technologique » et une cohérence « métier » ; les autres instances ayant pour objectif la coordination de l'ensemble.

Ce changement de structure constitue le cadre organisationnel du nouveau modèle de gestion. Celui-ci est structuré autour des pôles et processus. Il a entraîné une transformation du système d'information, car il doit constituer un support adapté à l'organisation en pôles/processus. Les processus, nouveaux lieux de gestion obligent à définir de nouvelles zones de responsabilité.

4 - Le système d'information et les structures de responsabilité s'alignent sur les nouvelles orientations de la direction

Le système d'information dans sa version initiale était structuré autour des produits et des services fonctionnels, comme l'illustre le tableau 29.

Tableau 29 Extrait du plan comptable analytique - Version initiale (2007)

Centre	Libellé Centre	Ana.	Libellé Département	N° Cpte	Libellé Section
01	Chiffre d'affaires	01xxx	Déclinaison par produits	ex: 01019	Ventes produit Y
02	Achats Produits	02xxx	Coût achat par produits	ex: 02019	Coût Achat produit Y
03	Frais sur Achats et Ventes	03xxx	Frais sur Achats et ventes	03001 03002 03003	03 FAV Envoi VPC 03 FAV ENVOI Pharmacie 03 FAV Envoi Export
04	Commercial / Marketing	041xx 042xx 043xx 044xx 045xx	Services Communs Consommateurs Pharmacie Directes Export -----	04101 04102 04103 04104 04201 04301 04302 04401 04501	04 CM Direction Commercial 04 SI Systèmes Information Commercial 04 CO Communication 04 AS Accueil/Secrétariat/Standard 04 CM Dvp Consommateur 04 CM Dvp Pharmacie affecté 04 CM Dvp Pharmacie non affecté 04 EX Dvp Export

Le nouveau plan comptable analytique, opérationnel depuis le premier janvier 2008, met l'accent sur les processus et activités identifiés lors de la phase de modélisation (l'annexe A40 illustre l'ensemble du plan comptable analytique) :

Tableau 30 Extrait du nouveau plan comptable analytique

POLE 11 : DIRIGER		
P	11A-----	Assurer la direction et la conduite de la société
A	11AAA---	Animer la réflexion et le déploiement de la stratégie
A	11AAB---	Diriger l'entité au travers du comité de direction et des comités élargis
A	11AAC---	Piloter la démarche Qualité au global et sur les 3 sites
A	11AAD---	Mettre en mouvement l'organisation par processus
A	11AAE---	Coordonner les chantiers stratégiques NutriOuest
P	11B-----	Conduire et Piloter le métier NutriOuest
A	11BAA---	Animer la cellule de réflexion médico-scientifique sur l'offre de solutions santé
A	11BAB---	Assurer les moyens nécessaires aux pôles (allouer les ressources) en fonction du résultat attendu
A	11BAC---	Coordonner les plans d'action pour servir les objectifs du plan MKT
A	11BAD---	Cadrer les missions de chaque Société Régionale en France
A	11BAE---	Mesurer les performances des pôles métiers
P	11C-----	Conduire les actions RH et management
A	11CAA---	Définir la politique RH de NutriOuest
A	11CAB---	Définir le référentiel du management
A	11CAC---	Manager les membres du comité de direction
A	11CAD---	Conduire les actions de communication interne
POLE 12 : INNOVER		
P	12A-----	Établir le plan MKT annuel en phase avec la stratégie en intégrant la dimension export autant que possible
A	12AAA---	Conduire et effectuer l'analyse externe
A	12AAB---	Conduire et effectuer l'analyse interne
A	12AAC---	Définir la stratégie mkt : objectifs, segments et positionnement
A	12AAD---	Établir le mix marketing : offre , prix , distribution et communication
A	12AAE---	Budgéter les ressources marketings
A	12AAF---	Animer le système de contrôle

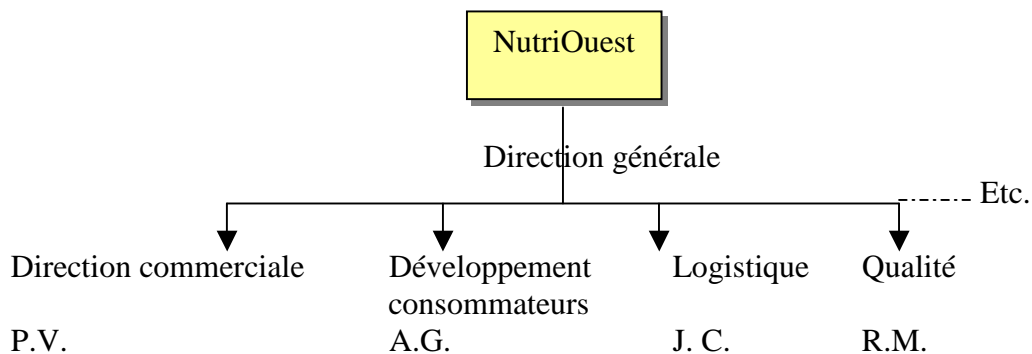
Dans l'ancien plan comptable, une ressource était affectée à un centre analytique via une codification. Par exemple, une facture codifiée 04101 « Direction commerciale » était affectée à ce service. Désormais, une facture sera affectée à un processus ou une activité (Annexe A41).

Ainsi, une facture codifiée 12A sera affectée au processus « Établir le plan MKT annuel en phase avec la stratégie en intégrant la dimension export autant que possible » ; si son code est plus précis, par exemple 12AAD, la ressource sera affectée à l'activité « Etablir le mix marketing ».

Les procédures du système d'information ont subi une transformation radicale : d'une vue « services fonctionnels », l'entreprise est passée à une vue « processus-activités ».

Ces modifications – structure et système d'information – ont conduit à remodeler la structure hiérarchique. Avant le changement de stratégie, l'entreprise disposait d'une structure hiérarchico-fonctionnelle classique, comme l'illustre la figure 39.

Figure 39 Extrait de l'organigramme de NutriOuest avant le changement de stratégie



Dans le nouveau modèle, il n'y a plus de responsable de service proprement dit mais des responsables d'activités qui sont sous l'autorité de responsables de processus, eux-mêmes sous la responsabilité des responsables de pôles (tableau 31). Le responsable du DAS dirige ainsi l'ensemble de la structure. Les responsables de DAS et de pôles sont obligatoirement des membres de comité de direction.

Tableau 31 Extrait de la structure hiérarchique PAOT

Code Pôle	PAOT	code Analytique	Pôle Animer	Responsable
				P.V.
4	P		Décider, élaborer et piloter le plan d'action prescripteurs pour servir les objectifs du plan MKT du DAS MN	P.V.
4	A		Réaliser l'analyse marketing de la performance du plan (année N-1) et fixer les objectifs de l'offre par segment de prescripteur cible pour l'année N	P.G.
4	A		Définir l'ensemble des actions commerciales pour chaque couple offre x segments de prescripteurs ciblés et définir les indicateurs de mesure de la performance des actions	P.V.
4	A		Budgéter et planifier les actions	P.V.
4	A		Suivre et adapter le plan d'actions	N.B.

L'entreprise se dote d'outils visant à impulser le changement. Ce qui nous renvoie à un questionnement théorique : au départ, l'outil était le vecteur du changement. Avec l'inflexion stratégique, il s'agit d'assurer « l'outillage » du changement.

L'exercice de formulation de la stratégie, qui devait normalement nourrir le modèle, débouche en fait sur un nouveau modèle qui combine de nouvelles orientations stratégiques et de nouvelles structures. On est passé de la démarche consistant à changer d'outil pour nourrir le changement – il s'agit du point de départ de la recherche – à celle consistant à outiller le changement (DAVID 1998) qui vient d'être décidé par la direction.

Chapitre 9 Le ré-outillage

Section 1 Changer d'outil ou outiller le changement : une mise en perspective

La mise en place du modèle ABC et son interaction avec l'outil GRC ne sont pas sans conséquence sur l'organisation. Notre analyse du pilotage du couple coût-valeur ne peut donc faire l'économie d'une étude approfondie des interactions entre l'outil et l'organisation. Cette dialogique s'inscrit dans une dynamique où l'organisation se nourrit de l'outil pour se transformer. Nous formulons ainsi l'hypothèse que l'outil de gestion a des interactions très fortes avec l'organisation. L'outil est initialement conséquence du changement. Puis, le changement génère un besoin d'outillage. Il nous semble important d'examiner ces phénomènes. En effet, pour comprendre le processus de « création » du nouvel outillage, il est nécessaire d'analyser les « racines » de son élaboration. Le changement en contrôle de gestion doit en effet s'analyser, non en tant que résultante mais en tant que processus (SCAPENS et BURNS 2000). À ce titre, SCAPENS et BURNS soulignent la limite de la théorie de la structuration (GIDDENS 1987) même si elle apporte une contribution à la compréhension sur l'utilisation et l'interprétation des données comptables par les managers (BELDI, CHEFFI et al. 2006). Le système de contrôle de gestion génère des informations utilisées par les managers. Ceux-ci les utilisent selon le schéma défini par GIDDENS (1987), avec des dosages divers selon la nature de l'information ou de l'environnement d'utilisation :

- la signification : donner du sens aux informations comptables ;
- la domination : l'information comptable comme outil de pouvoir ;
- la légitimation : se conformer aux règles, notamment comptables et budgétaires.

SCAPENS et BURNS (2000) soulignent que cette analyse est importante pour comprendre la nature des systèmes de contrôle de gestion. Mais sans la présence d'analyses longitudinales, elle devient inopérante pour comprendre le processus de changement dans les systèmes et pratiques de contrôle de gestion. Nous nous inscrivons dans cette perspective pour mieux saisir le phénomène de changement.

Les outils peuvent être conséquence, mais également source de changement : cet aspect correspond à la première partie du cas. Dans cette première partie, l'entreprise connaît une phase de diffusion d'une innovation managériale (ALCOUFFE, BERLAND et al. 2003; ALCOUFFE 2004) correspondant à une phase de rationalisation de l'entreprise diversifiée (niveau 1 et 2 dans la terminologie de DAVID (1998)).

Mais les outils de gestion peuvent également être support ou conséquence de changement, ce qui correspondrait à la seconde partie du cas. Si l'outil constitue un support, cela signifie que l'organisation a peu changé et que le modèle est robuste. Si l'outil est la conséquence du changement, l'organisation a alors subi une transformation et des questions nouvelles ont fait surface.

1. L'outil de gestion comme innovation managériale

Notre modèle constitue une « innovation managériale » c'est-à-dire « un programme, un produit ou une technique qui est perçu comme nouveau par l'individu ou le groupe d'individus considérant son adoption et qui, au sein de l'organisation où elle est mise en place affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise de décision » (ALCOUFFE, BERLAND et al. 2003; ALCOUFFE 2004). Notre modèle ABC constitue bien un « programme » nouveau pour les acteurs car il va leur apporter une nouvelle information pour leur prise de décision. En ce sens, il s'agit bien d'introduire au sein de l'entreprise une « innovation managériale », le modèle ABC, en tant qu'innovation comptable, étant considéré comme une sous-catégorie de l'innovation managériale (ALCOUFFE et GUEDRI 2008).

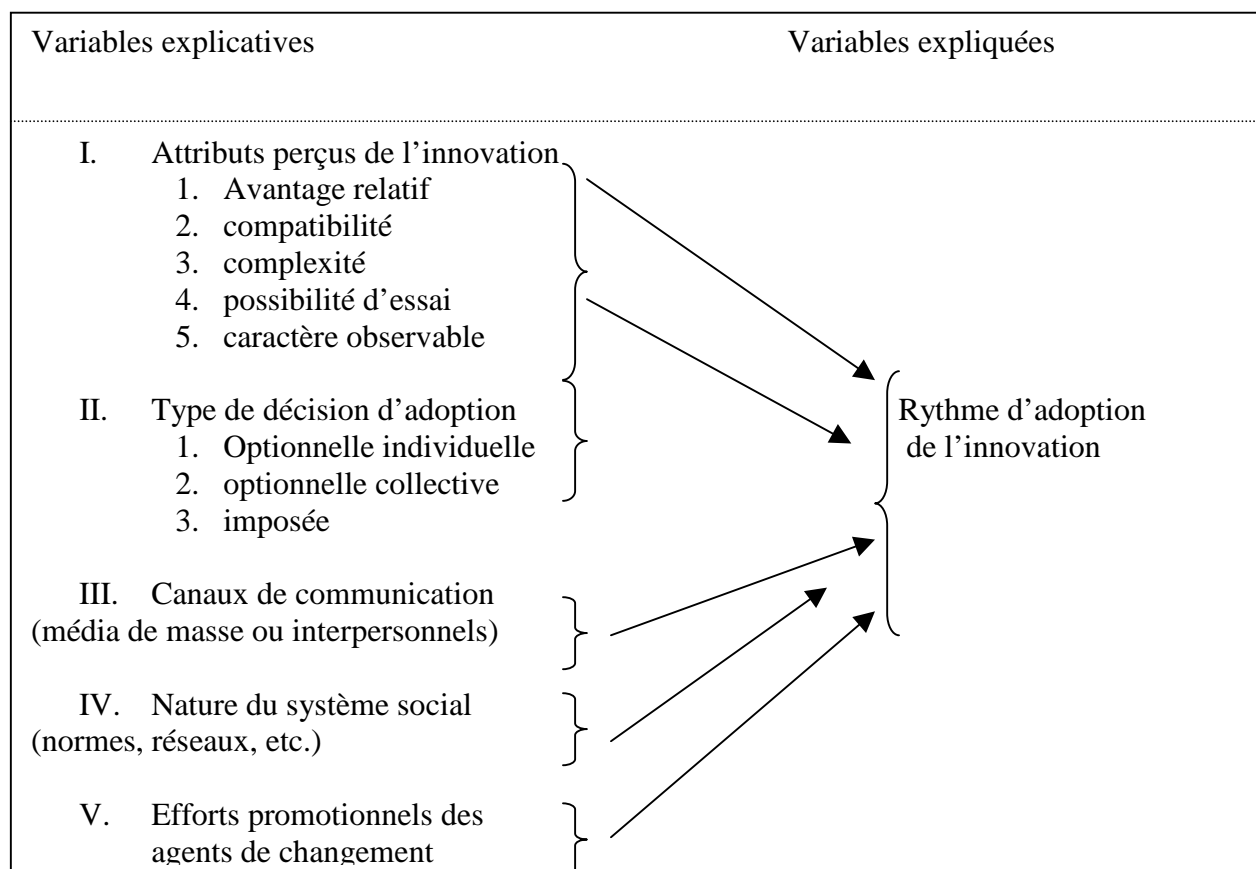
Avant que l'innovation managériale n'intègre la phase de routinisation au sein de l'organisation, elle doit passer, selon le modèle de ROGERS (1995), par plusieurs étapes préalables structurées autour de deux grandes phases (ALCOUFFE 2004) : identification d'un problème. Pour l'entreprise il s'agit d'un constat d'écart de performance, ce qui relève, à ce titre, d'une perspective de choix efficient (ABRAHAMSON 1991). La décision de mettre en œuvre le modèle ABC émane de la volonté de l'entreprise et non d'une décision forcée (du type maison mère à ses filiales).

L'étape suivante consiste à relier le problème à l'innovation managériale puis à adopter cette dernière. Durant la seconde phase, il s'agit d'adapter l'innovation aux caractéristiques de l'organisation : lors de la mise en place du modèle 1, nous avons pris en compte les remarques des acteurs, en les faisant participer au processus de validation du modèle. Il s'agit d'essayer d'intégrer les routines existantes (SCAPENS et BURNS 2000), de façon à ce que l'outil soit le moins possible en contradiction avec celles-ci.

Puis vient une phase de clarification des relations. Cette phase constitue un processus d'apprentissage où l'outil est adopté par un nombre croissant d'utilisateurs qui lui confèrent un sens. C'est ce qui permet, en partie, de réduire l'incertitude sociale constituée par les conflits potentiels portés par le projet (GERWIN 1988).

Plusieurs facteurs permettent d'expliquer la diffusion de l'innovation au sein de l'organisation. Pour illustrer cette explication, nous utilisons le modèle de ROGERS (1995)⁷⁰ :

Figure 40 Déterminants du rythme d'adoption d'une innovation (d'après ROGERS, 1995, p.207)



Source : (ALCOUFFE 2004), p. 4

⁷⁰ cité dans ALCOUFFE (2004), p.4

Un certain nombre d'éléments de perception de l'innovation par les acteurs explique le rythme d'adoption de l'innovation (ROGERS 1995)⁷¹ : l'avantage relatif, la compatibilité, la complexité, la possibilité d'essai et le caractère observable. La mise en place du modèle au sein de NutriOuest, dans la phase 1, c'est-à-dire avant le changement de stratégie a été facilité entre autre par certains de ces attributs. Notre modèle conférait aux acteurs un avantage relatif certain dans la mesure où l'entreprise ne disposait, au départ, d'aucun outil de calcul économique (ou à tous le moins elle disposait d'un outil très simple – le calcul du coût d'achat – mais ayant une portée et une utilité très limitées pour les salariés). Le modèle ABC jouissait d'autre part d'une forme de notoriété qui mettait les acteurs en situation d'attente vis-à-vis du nouvel outil. Le modèle correspondait à la culture du dirigeant : notre recherche est en harmonie avec cet objectif de changement dans l'organisation. Cela a été un des facteurs de succès de la première partie de notre travail. En effet, la direction avait un projet de changement : dynamiser ses équipes, faire prendre conscience des problèmes de rentabilité au marketing, instaurer une vision transversale de l'organisation, etc. En outre, le modèle a cherché à réduire la complexité qui pouvait être un frein à la diffusion.

Enfin, le site pilote constitué par la structure pionnière du Groupe, NutriOuest, fournissait un terrain d'expérimentation. Ce site étant le plus important du groupe, il nous a permis d'obtenir des informations observables assez rapidement.

Nous avons souligné que l'innovation introduite au sein de l'entreprise n'a pas fait l'objet d'une décision imposée, le directeur général souhaitant en priorité une pleine adhésion des acteurs. Cet élément a sans aucun doute favorisé l'adoption de l'outil. Les efforts « promotionnels » du dirigeant mais également du chercheur et du directeur de thèse ont apporté là-aussi leur contribution à la diffusion d'un nouveau modèle.

Le modèle mis en place avec le chercheur constitue donc bien une innovation managériale, au sens où il s'intègre dans le système social de l'organisation (ALCOUFFE 2004). Cette innovation managériale implantée au sein de NutriOuest introduit de nouvelles règles et procédures, notamment dans les analyses de rentabilité, et modifie les liens entre acteurs de la sphère organisationnelle. Elle introduit des savoirs « tacites » (ALANGE et JACOBSSON 1998)⁷².

⁷¹ Idem

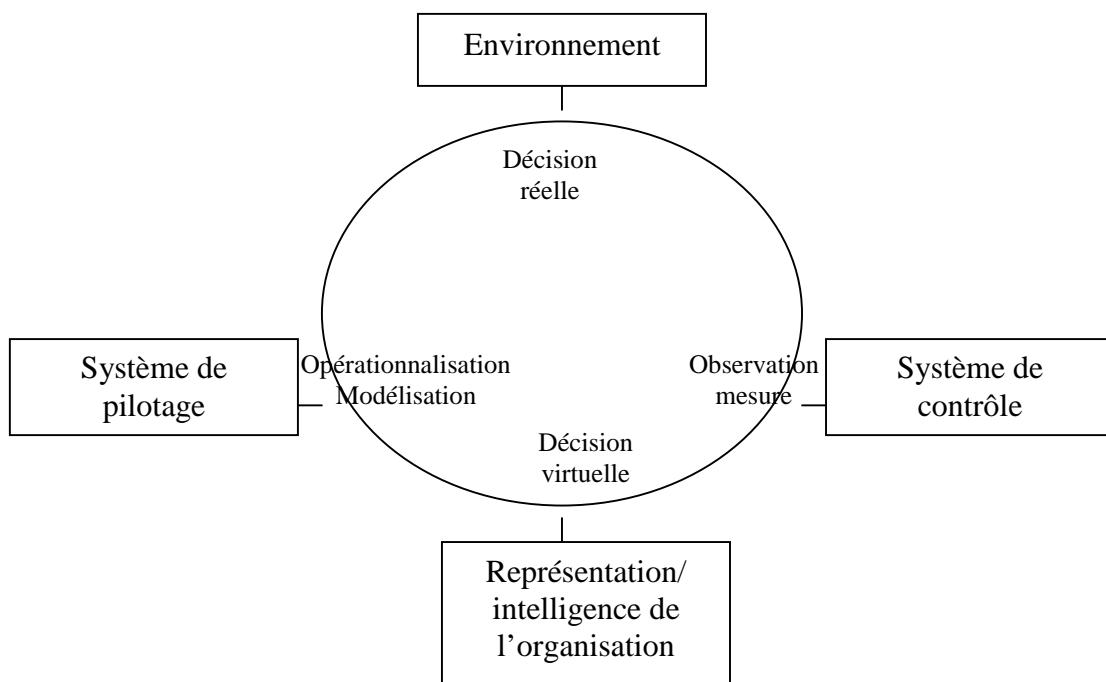
⁷² Cité dans ALCOUFFE (2004), p.2.

2- L'outil de gestion : conséquence du changement ?

Loin de se cantonner à un rôle purement normatif des comportements, les outils de gestion entretiennent des liens importants avec le changement : « en sciences de gestion, changement et outils sont indissociables » (DAVID 1998). Il s'agit d'analyser quels sont les types de liens entre changement et outils.

Dans la première partie de la recherche, l'outil de gestion mis en place a indéniablement insufflé une dynamique de changement. Le modèle par activités et processus a permis aux acteurs de modifier leur représentation de l'organisation et de ses objectifs. La direction générale, désireuse de changer l'organisation, ne pouvait se passer d'outils. Notre intervention s'inscrit dans cette logique de changement initiée par le sommet. En utilisant le modèle de la boucle de décision (COURBON 1982)⁷³, il est possible de mieux saisir ces liens.

Figure 41 La boucle de décision



Source : COURBON (1982), cité dans DAVID (1998), p.50.

⁷³ Cité dans DAVID A. (1998), p. 50.

Cette boucle de décision nous montre le rôle multiple que joue l'outil de gestion dans une organisation : celui-ci est à la fois un instrument de pilotage, de représentation, de prise de décision et de contrôle (DAVID 1998). Chaque processus de changement, quelque soit son degré (simple ou de rupture) est considéré par ce modèle comme un processus d'apprentissage : la représentation puis la modélisation permettent aux acteurs de prendre des décisions. Mais le système de contrôle, par la mesure et l'observation, apportent des données nouvelles aux acteurs. Ceux-ci modifient en conséquence, par un processus d'apprentissage, leur représentation, leur modélisation et finalement leur décision.

C'est à ce titre que DAVID (1998) confère aux outils de gestion un rôle primordial dans tout processus de changement, soit « comme support des connaissances, soit comme vecteur du processus lui-même »⁷⁴. Toute « situation de gestion » (GIRIN 1990) fait donc forcément l'objet d'une instrumentation de gestion.

L'introduction d'un outil de gestion, suite à un changement – dans le cas de l'entreprise NutriOuest, un désir de changer le modèle de l'organisation – n'est pas neutre sur l'organisation. En effet, en introduisant une « innovation managériale », l'organisation a réagit. C'est ce que nous analyserons en premier lieu. Ses réactions ont eu un impact « fatal » sur le premier outil. Ce qui a conduit à amorcer un changement important, conduisant à un besoin d'outiller ce changement. Nous analyserons ce point en second lieu.

⁷⁴ p.50

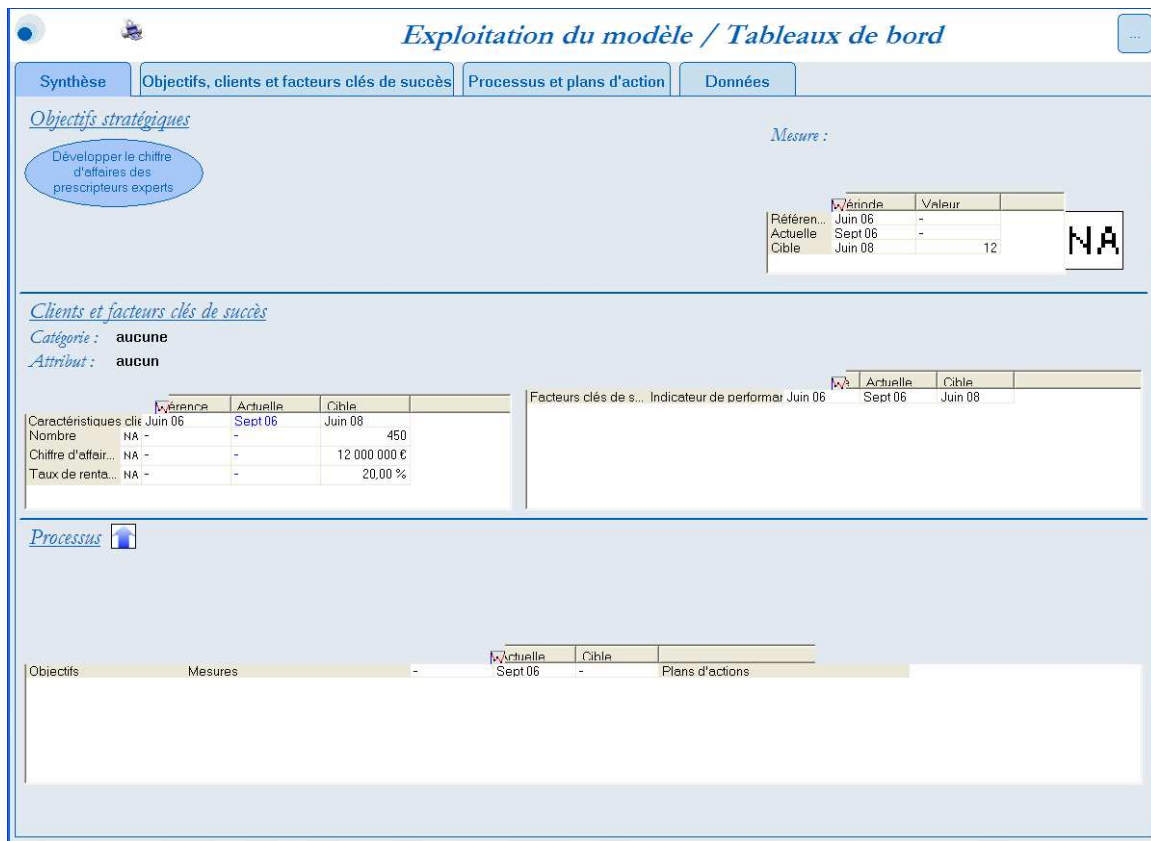
Section 2 Outil-organisation : une relation dynamique

1 - Les caractéristiques de l'outil chez NutriOuest...

La société NutriOuest s'appuie ainsi sur son modèle d'organisation transversale pour développer sa stratégie d'offre en essayant de mettre en place un pilotage simultané des coûts et de la valeur, conformément au modèle de réactivité.

Dans ce cadre, l'outil de gestion développé au sein de l'entreprise propose une « philosophie gestionnaire » conforme aux attentes des dirigeants : éclairer les acteurs sur la formation de la rentabilité clients, sur la base d'une vision transversale de l'organisation. Quant au « substrat technique » de l'outil, l'organisation a fait le choix du logiciel Pilotaj ; celui-ci devrait leur permettre d'accompagner le développement de l'outil et surtout son processus de « contextualisation » au sein de l'organisation (DAVID 1998). En effet, le choix du directeur sur le logiciel informatique a été motivé, entre autres, par les possibilités de mise en relation des objectifs stratégiques, des clients et des processus et activités dans le module « Exploitation du modèle » de l'outil, comme l'illustre la figure 42.

Figure 42 Capture d'écran du logiciel Pilotaj - module "Exploitation du modèle"



Ce qui doit faciliter, selon le directeur, l'adhésion des acteurs et leur implication dans la réalisation des objectifs stratégiques. Un tel outil, en faisant le lien entre la stratégie, les clients et les coûts doit permettre, selon le directeur, une prise de conscience « salutaire » des acteurs. En outre, la capacité de l'outil à offrir une interface utilisateurs souple et conviviale a sans doute influé la décision. Lors de la présentation du logiciel au directeur général et aux contrôleurs de gestion le 7 novembre 2006, les contrôleurs de gestion ont été « séduits » par l'ergonomie de l'outil. Le directeur général affirmait : « C'est un outil qui offre des potentiels très importants pour notre projet ! ». Ces deux éléments – ergonomie de l'outil et exploitation de l'outil informatique – contribuent à faciliter la vision simplifiée de l'organisation.

Si l'on poursuit la dissection de l'outil sur le plan de l'innovation, on peut constater qu'il emprunte des caractéristiques de l'innovation orientée connaissances (IOC) au sens de DAVID (1996). En effet, notre outil s'intéresse explicitement aux connaissances : connaissances des coûts, de la rentabilité des clients et DAS ; et implicitement aux acteurs dont le comportement sera influencé par les « connaissances » issues de l'outil.

Le chemin de contextualisation (réduction de la distance entre outil et organisation) est important car il conditionne « l'acceptation » de l'outil par l'organisation (DAVID 1996a) : en l'occurrence, la communication aux acteurs, le souci de la Direction Générale d'obtenir impérativement l'adhésion des acteurs, la prise en compte temporelle de cette condition⁷⁵ montre la dimension éminemment relationnelle que veut donner la Direction Générale à l'innovation managériale. Ce qui contribuera à réduire cette « distance ». L'outil dispose donc également de caractéristiques proches de l'Innovation Orientée Relations (IOR) (DAVID 1996).

Ce qui en fait une Innovation mixte (IM), c'est-à-dire empruntant à la fois aux caractéristiques de l'IOC et de l'IOR (DAVID 1996). Car le modèle mis en place chez la société NutriOuest introduit des situations relationnelles et des connaissances nouvelles. L'objectif de la direction est de s'assurer que ces relations et connaissances nouvelles sont acceptées par l'ensemble des acteurs, c'est-à-dire que l'outil soit compatible avec les valeurs de l'entreprise (SCAPENS et BURNS 2000). Il s'agit également de s'assurer que l'outil leur offre une vision idéalisée des relations, et notamment entre d'une part le service marketing et d'autre part le service contrôle de gestion et la direction générale.

2 - ... Propice à un processus de co-construction

À la suite de la mise en place du premier modèle ABC, nous avons proposé une vision plus complète des coûts : notre démarche a permis de calculer des résultats intermédiaires, c'est-à-dire par segment stratégique ou BU. Cette analyse, même si elle a été stoppée par le changement de stratégie, était porteuse de changement potentiel au sein de l'organisation, car elle proposait des signaux informationnels nouveaux pouvant l'amener à modifier ses comportements.

L'organisation participe également du processus de transformation, transformation qui porte sur l'outil lui-même. Dans le cadre de l'évaluation de la valeur des clients acquis, nous avons entamé une réflexion sur le segment « pharmacies ». L'entreprise anime un réseau d'officines partenaires de l'entreprise : celles-ci bénéficient de conditions avantageuses en contrepartie d'engagements commerciaux et d'image, formalisés dans un contrat de partenariat.

⁷⁵ Le projet se faisant au rythme de l'entreprise : la direction prend le temps d'expliquer sa démarche, de communiquer, de clarifier les objectifs stratégiques (avec le cabinet X Stratégies) de les expliciter auprès du personnel.

Notre problématique consistait à définir le processus d'acquisition d'une pharmacie partenaire, c'est-à-dire les critères permettant de distinguer une pharmacie partenaire acquise d'une pharmacie partenaire fidélisée. Sachant que le contrat de partenariat est renouvelé tous les six mois, nous avons proposé d'élaborer un objet de coût « acquisition d'une pharmacie » en évaluant le chiffre d'affaires et les coûts spécifiques et de processus tout au long des six mois de « première vie ». Mais le service marketing a réagi de façon critique face à cet outil. En effet, pour ce service, il semble que le critère des six mois (renouvellement du contrat) ne soit qu'un critère purement contractuel et non économique. En effet, il faut vérifier quel est le critère qui permet de passer du statut de nouveau client à celui de client fidèle. Le service marketing a souhaité prendre en compte la durée économique de recrutement d'une pharmacie, évaluée à deux mois après la signature du contrat.

Ce n'est qu'à l'issue de cette phase que la pharmacie acquise passe dans la phase de rétention. Il s'est créé un débat au sein de l'organisation afin de déterminer le concept de client nouveau et client fidèle.

Le modèle d'analyse de la rentabilité client peut être vu comme « une opérationnalisation limitée des interfaces communes » (DAVID 1998) entre la direction, le contrôle de gestion et le marketing. Chacun de ces acteurs conserve une certaine autonomie du fait de ses propres spécificités. La Direction générale garde la maîtrise du management global de l'organisation, le service marketing définit ses propres besoins en fonction de la connaissance dont il dispose sur le marché et les clients. Quant au contrôle de gestion, sa zone d'intervention est constituée, entre autres, par l'élaboration d'outils de gestion destinés à répondre aux besoins des acteurs. Il est évident que chacun de ses trois acteurs disposent d'une sorte de zone d'autonomie qui leur est propre et qui est nécessaire pour la réussite de ses actions. Parallèlement, l'introduction de l'outil de gestion « analyse de la rentabilité client » offre une « interface commune » aux acteurs permettant d'assurer une certaine cohérence des situations de gestion, à l'instar de ce qui s'est fait lors de l'élaboration d'une coopération entre le marketing et le bureau d'études d'un constructeur automobile (DAVID 1998).

3 - Changer d'outil de contrôle de gestion : une double exigence instrumentale et psychologique

Certains auteurs préconisent de ne pas négliger la dimension psychologique lors d'un changement d'outils de contrôle de gestion (BOURGUIGNON et JENKINS 2004). En effet, la « cohérence instrumentale », aussi importante soit-elle dans tout projet de changement en contrôle de gestion, ne peut faire l'impasse de la « cohérence psychologique » des acteurs. La mise en place d'un nouvel outil se justifie par la recherche de cohérence de l'organisation. Celle-ci cherche en effet à adapter ses outils de gestion à son environnement et à sa stratégie. Les auteurs montrent que cette recherche de cohérence⁷⁶ comporte une double dimension : la dimension instrumentale correspond à la recherche d'outils facilitant l'adaptation. Chez NutriOuest, cette cohérence instrumentale a été clairement exprimée par la direction générale dès la mise en place du premier modèle. Il s'agit ainsi de doter l'entreprise d'outils de contrôle de gestion capable de comprendre la performance, d'assurer une vision transversale de l'organisation, en cohérence avec son environnement.

La dimension psychologique, quant à elle, est plus difficile à saisir : elle correspond aux représentations mentales, aux émotions des acteurs face à une modification de leur environnement de travail. MEYSSONIER (1999) estime qu'il est illusoire de vouloir saisir les représentations mentales des acteurs et considère que le contrôle de gestion est avant tout un instrument de mesure économique.

BOURGUIGNON ET JENKINS (2004) montrent, au travers d'une étude empirique, que le changement d'outil de contrôle de gestion entraîne un conflit entre ces deux dimensions. L'objectif de la cohérence instrumentale est d'améliorer la performance de l'entreprise. Le modèle ABC a ainsi une visée de « cohérence instrumentale », dans la mesure où la mise en place du modèle permet d'apporter de la cohérence aux acteurs dans le calcul économique et la prise de décision. Ce qui sous-entend une forme de « déterminisme technique » (WINNER 1977) dans la mesure où, dans l'optique de la cohérence instrumentale, les outils de contrôle de gestion ont vocation à influencer sur le comportement des acteurs de telle sorte à ce que ces comportements soient pertinents par rapport à la stratégie définie.

⁷⁶ Il convient de souligner l'absence de consensus pour définir le concept de cohérence. Nous souhaitons reprendre ici la définition proposée par BOURGUIGNON et JENKINS (2004, p.34) : « La 'cohérence' résulte, semble-t-il d'un jugement produit par l'observateur à partir d'éléments de pratiques ou de données – qui sont donc susceptibles d'être variables, tant dans leur factualité que dans leur interprétation, selon le point de vue de l'observateur ».

Mais cette perspective est incomplète car elle néglige l'interprétation des acteurs et leur quête de sens face aux nouveaux outils de gestion. En effet, pour BOURGUGNON et JENKINS, le changement en contrôle de gestion ne se résume pas à des questions d'orientation du comportement des acteurs. Il entraîne également une rupture dans les représentations mentales de ces derniers. Ces ruptures sont susceptibles de se transformer en « divorce » entre les acteurs et le nouvel outil par la montée de résistances au changement. Les auteurs parlent de « cohérence psychologique » pour qualifier cette recherche de sens. Celle-ci s'inscrit ainsi dans le cadre du « choix social » où les acteurs attribuent du sens aux technologies et les utilisent à leur avantage (MACKENZIE et WACJMAN 1998). Les acteurs recherchent ainsi une « cohérence cognitive » (ABELSON, ARONSON et al. 1968) : lorsqu'un nouvel outil de gestion entraîne une forme d'incohérence pour l'individu, celui-ci mobilise ses capacités cognitives afin de rétablir la cohérence (BOURGUIGNON et JENKINS 2004), c'est-à-dire afin de réduire la « dissonance cognitive »⁷⁷ (FESTINGER 1962).

Les routines défensives, nées de l'apparition de ces dissonances, font courir le risque d'un échec du projet de changement si l'organisation ne met pas en place une méthode visant à décrypter ces dissonances (ARGYRIS et SCHON 1996). En effet, « il faut être attentif aux seuils de tolérance à l'incohérence des différents acteurs »⁷⁸ (BOURGUIGNON et JENKINS 2004). L'étude empirique de ces auteurs a montré que la cohérence psychologique a été mise à mal car la mise en place d'un nouvel outil de contrôle de gestion – et de ses procédures – a introduit une dissonance avec « les normes et habitudes de travail établies »⁷⁹. Pour notre organisation, la dissonance est née de l'inconfort des acteurs face à de nouvelles règles introduites par le modèle 1. Il est intéressant d'analyser ce phénomène au sein de notre entreprise.

⁷⁷ La dissonance s'oppose à la cohérence ; ce dernier est appelé « consonance » par l'auteur.

⁷⁸ P. 41.

⁷⁹ P.53

4 - Un modèle qui n'a pas résisté aux forces « internes » de l'organisation ?

Le modèle 1 mis en place avant le changement de stratégie n'a pas résisté à la confrontation entre les « règles et routines » en œuvre et celles qu'il portait implicitement (SCAPENS et BURNS 2000). Pour illustrer ses propos, SCAPENS décrit le cas d'une entreprise, Omega PLC, où l'introduction d'un nouveau système de comptabilité de gestion au début des années 1980, s'est heurtée à des difficultés, conduisant à son abandon. Les routines et institutions des comptables de gestion étaient basées sur des indicateurs financiers et comptables tandis que celles des managers des unités de production étaient orientées sur les indicateurs de capacité de production, délai de livraison et satisfaction des clients. Ces derniers estimaient que les indicateurs financiers n'étaient pas de leur ressort mais de celui des comptables. Lorsque le projet fut mis en place – le PCCP (*Production Cost Control Project*) – il s'est heurté à la résistance des acteurs de la sphère « production ». En effet, les routines des managers de production encodent leur vision « indiscutable » de l'activité de l'entreprise. Leur compréhension du projet PCCP était donc influencée par ces routines et institutions⁸⁰. Ces dernières ont été confrontées aux routines intégrées dans le projet PCCP, routines basées sur une vision comptable et financière. D'où une résistance conduisant à l'abandon du projet.

Il est donc plus facile d'introduire un changement dans le système de contrôle de gestion si celui-ci ne remet pas en cause les règles et routines existantes, c'est-à-dire les modes de pensées et d'agir établis.

Dans notre entreprise, de nombreux acteurs se sont plaints du manque de représentation de leur travail dans le modèle 1. Le contrôleur de gestion soulignait en effet que « les acteurs ne s'y retrouvent pas »⁸¹. Il nous semble donc qu'une vision simplifiée de l'organisation portée par l'outil ne soit pas suffisante pour réussir l'implémentation. Cette vision doit correspondre aux valeurs de l'entreprise. Mais l'outil, né d'un désir de changement, véhiculait implicitement d'autres valeurs – notamment la nécessité d'adopter une vision transversale de l'organisation, développer la culture de la rentabilité⁸². Il semble qu'il faille accompagner tout projet de changement d'outil par un travail de modification processuelle des règles et des routines.

⁸⁰ “The existing routines of the Operating company managers encoded their taken-for-granted assumptions about the nature on the business, and their understanding of PCCP was shaped by these existing routines and institutions”. SCAPENS et BURNS (2000), p.16

⁸¹ Affirmation du contrôleur de gestion lors de la réunion d'étape du 14 février 2008, à propos du premier modèle ABC.

⁸² C'est du moins l'objectif affiché par le directeur général lors de la première phase du cas.

L'objectif étant de « doter » les acteurs d'une représentation mentale en accord avec l'outil. Le cadre conceptuel développé par SCAPENS et BURNS nous semble intéressant pour étudier les conditions de cet accompagnement.

Ainsi, pour DAVID (1998) « l'organisation n'est pas un simple contexte pour les outils de gestion, pas plus que les outils ne sont simplement ajoutés à l'organisation »⁸³. En effet, le modèle 1 qui avait pour ambition de changer le système de comptabilité de gestion, en introduisant un outil visant à éclairer sur la performance selon la direction, s'est heurté aux règles, routines et institutions de l'organisation. Le modèle 1, même s'il a été impulsé par la direction, n'a pas pris corps dans la mesure où les règles et routines en vigueur, largement partagées par les membres de l'organisation, ne coïncidaient pas avec le projet de la direction. Le modèle 1 a été stoppé, suite à l'inflexion stratégique. Il ne s'agit pas d'une résistance directe à l'outil, mais il est possible de penser que le modèle 1 n'était pas en phase avec « l'institution » du moment.

La coopération entre les processus constitue une nouvelle règle introduite par le modèle et son articulation avec la GRC. Cette nouvelle règle entre en contradiction avec les règles et routines en vigueur dans l'entreprise. Par exemple, le responsable du service approvisionnement a l'habitude de travailler seul. Pour lui, la coopération avec d'autres processus n'a aucun sens. Il estime que la détermination des achats, en fonction des prévisions de vente et de l'état des stocks, ne nécessite nullement une coopération avec d'autres processus. Il détermine d'ailleurs lui-même ses « propres » prévisions de vente, alors même que la direction commerciale réalise également ce travail. Le contrôleur de gestion, lors de la réunion de travail du 2 avril 2008, entre le chercheur et les contrôleurs de gestion, affirmait :

« Les acteurs dans l'entreprise n'ont pas pour habitude de travailler ensemble. Ils ont chacun leur service avec leur propre préoccupation, notamment en matière de budget. Par exemple, M.X, le responsable des approvisionnements a l'habitude de travailler seul ! ».

Extrait de la réunion du 2 avril 2008

⁸³ P.53

La logique fonctionnelle du découpage de l'organisation rend délicate son articulation avec la logique transversale du modèle ABC mis en place. L'animation de gestion n'a pas pu se faire car les lieux d'exercice des responsabilités, les services de l'entreprise, ne correspondaient plus à la logique de « coopération » des processus créateurs de valeur mis en évidence par le modèle. Ce problème d'articulation n'est pas nouveau, d'autres auteurs ont relevé cette faille lors d'études précédentes (BERTRAND et MEVELLEC 2004).

Reprenons l'exemple du processus « Gérer les références produits » : ce processus est le résultat de la coopération entre des activités provenant du service qualité, du service approvisionnement, du service juridique et du service logistique – expédition. Ces services n'ont pas l'habitude de coopérer. C'est ainsi que nous avons été témoin de remarques critiques du service qualité à l'égard du service juridique à propos d'une « mauvaise communication »⁸⁴, entraînant des retards dans la levée de quarantaine de lots lors de contrôle qualité. La réglementation très stricte sur la micronutrition oblige le service juridique à être très réactif sur les aspects réglementaires des produits, ce qui impacte le travail du service qualité qui n'est pas informé à temps...

Les acteurs ont été confrontés à un problème cognitif. La structure organisationnelle est restée inchangée face à la mise en place du modèle ABC, ce qui déconcertait les acteurs, habitués à raisonner sur la base du budget par service. L'affectation des ressources budgétaires dans une logique ABC les a perturbés car cette routine organisationnelle – la construction budgétaire par département – entraine en conflit avec la vision par activités et processus du modèle.

L'implémentation du modèle 1 a été soutenue par la direction (puisque'il émanait d'une demande de changement du sommet). Mais ce premier modèle n'a pas été accompagné du changement dans l'institution, c'est-à-dire les modes de penser et d'agir des acteurs. L'effort a porté sur le plan « technique » – formel, pour reprendre le terme de SCAPENS. Le changement des règles et routines, permettant à celles-ci de devenir compatibles avec le modèle 1, ne s'est pas fait.

L'intégration complète de l'outil dans l'organisation, c'est-à-dire une réduction à zéro de la distance, n'a pas pu se faire dans la mesure où est intervenue cette rupture : le changement de stratégie a stoppé le premier processus de contextualisation. En changeant de stratégie, l'entreprise a implicitement changé de modèle d'« organisation idéale » (DAVID 1998).

⁸⁴ Dysfonctionnement interne mis en évidence par le responsable du service Qualité lors de l'entretien sur la description de ses activités, le 23 septembre 2005.

Néanmoins, le cadre conceptuel proposé par SCAPENS et BURNS pourrait laisser penser que la réussite d'un nouvel outil de gestion suppose que les règles et routines portées par le nouvel outil doivent correspondre à celles en vigueur dans l'organisation. Or la non remise en cause des règles et routines existantes ne permet pas le changement, particulièrement en contrôle de gestion. Pour reprendre notre exemple relatif à la coopération inter-processus, celle-ci est effectivement une nouvelle « règle » implicite du modèle. Le fait qu'elle ne corresponde pas aux règles « officielles » en vigueur ne signifie pas qu'il faille l'abandonner. Il s'agit ici de gérer le changement entraîné par le modèle 1. Cette gestion du changement suppose des acteurs du changement capable d'« attitudes positives envers le changement » (EVAN et BLACK 1967; HAGE et DEWAR 1973), ce qui semble n'avoir pas été le cas, notamment de la part de la direction. Nous analyserons ce point plus loin.

Dans la seconde partie du cas – lors de la modification de la stratégie – l'outil de gestion a été la conséquence de ce changement de stratégie. La réflexion puis la formalisation de la nouvelle stratégie ayant conduit à un nouveau modèle par processus et activités : le modèle 2.

Section 3 Outiller le changement

1 - Le modèle 2 s'inscrit dans une dynamique de changement initié par le revirement stratégique

Le changement de stratégie intervenu au sein de l'entreprise introduit une « interface commune » aux acteurs (DAVID 1998) : le découpage du groupe en DAS (Domaines d'Activités Stratégiques), pôles et processus. La nomination de responsables de processus laisse présager que ces derniers vont se créer une zone d'autonomie, de marge de manœuvre (CROZIER et FRIEDBERG 1977). Ce nouveau modèle entraîne de nouvelles formes de « projets de relations » et de « projets de connaissances » (DAVID 1998) : le responsable de processus doit coordonner l'ensemble des activités constituant le processus dont il a la maîtrise. Il devra donc nouer des relations de coopération avec les responsables d'activités. Les frontières fonctionnelles classiques (découpage par service) disparaissent. Ces projets de relation nécessiteront une alimentation en données du nouveau modèle (connaissances). L'outil de gestion mis en place cherche ici à rendre compatibles relations et connaissances.

Autrement dit, il s'agit de gérer le changement – ici, le changement de stratégie – par la mise en place du modèle ABC (l'outil de gestion). L'outil de gestion constitue l'outillage de ce changement ; le modèle précédemment mis en place (le modèle 1) n'a donc pas totalement résisté au changement, ce qui signifie que des interrogations nouvelles ont surgi. L'outil est en effet un vecteur de « l'organisation idéale » : celle-ci est une représentation faite par les dirigeants lors de l'élaboration de la stratégie.

Le changement de stratégie cherche à influencer les routines et règles existantes en proposant une autre vision de l'entreprise. Le vocabulaire issu du modèle 2, le modèle PAOT⁸⁵, participe ainsi de cette volonté d'influer sur ces règles et routines. La nouvelle stratégie a abouti au modèle 2, plus en phase avec la stratégie. Mais la question est de savoir s'il est en phase avec les règles et routines dominantes (SCAPENS et BURNS 2000). C'est le cas selon la direction. Le directeur général affirmait lors de la réunion de travail du 10 juillet 2008, que « les acteurs ne devraient pas remettre en cause le modèle PAOT ».

En outre, l'inflexion stratégique, en incitant la direction à repenser les objectifs de l'organisation, a conduit à une remise en cause de certaines règles et routines existantes. La suppression des services et la mise en place des budgets par processus constituent une nouvelle règle – procédure formalisée dans l'organisation – tendant à devenir une routine. L'entreprise a cherché à faire coïncider son organisation hiérarchique (les responsables de processus et/ou d'activités remplacent les chefs de service) avec la logique du modèle 2, pour permettre à l'animation de gestion de se réaliser (BOUQUIN 1993).

Pour le contrôleur de gestion et le responsable des ressources humaines, les acteurs « ont intégré l'idée de processus et ce qu'ils contiennent »⁸⁶. Pour autant, il est prématuré de conclure quant à la réussite du modèle 2. La perception positive de certains acteurs clés comme le directeur général et les contrôleurs de gestion vis-à-vis du modèle 2 ne permet pas d'affirmer – au stade actuel d'implémentation du modèle – que celui-ci réussira sa « greffe ».

⁸⁵ Le modèle PAOT (Processus Activités Opérations Tâches) a été mis en place avec l'aide d'un consultant externe.

⁸⁶ Affirmation du responsable des ressources humaines lors de la réunion d'étape du 19 juin 2008.

2 - Un processus de changement plus en « phase » avec l'organisation ?

En changeant de stratégie, l'entreprise a implicitement changé de modèle d'« organisation idéale », c'est pourquoi l'outil de gestion a lui aussi été modifié. Celui-ci doit rester cohérent par rapport à la représentation que se font les acteurs de l'organisation idéale, au risque de péricliter.

Là aussi le changement entraîne une exploration croisée entre le modèle et l'entreprise : l'outil est le support d'une organisation simplifiée donc incomplète. De même, les acteurs de l'organisation n'ont qu'une vision partielle de l'innovation managériale. Les acteurs n'ont pas intégré l'intégralité de la nouvelle modélisation découpée en DAS/pôles/processus/activités et régulée par de nouveaux modes de gouvernance. Ce double inachèvement (outil et organisation) entraîne une « exploration croisée » : les acteurs vont chercher à mieux saisir le modèle afin de créer de nouveaux savoirs et le modèle va « réinterroger » l'organisation dans sa partie « savoirs » (DAVID 1998). C'est ce que DAVID appelle le processus de contextualisation dont l'objectif est de réduire cette distance entre outil et organisation.

Nous avons déjà expliqué ce phénomène lorsque nous avons évoqué les liens entre outil et organisation ; mais il faut souligner ici que ce processus est réitéré dans la mesure où un changement important (dans la stratégie) a modifié l'outil de gestion.

Le changement, en plus de générer un nouvel outil, a également utilisé des outils de gestion pour se déployer. La direction générale a mis en place des réunions et effectué de nombreux déplacements sur le terrain afin de rencontrer les principaux acteurs. De même, l'implication d'un cabinet de conseil et d'un chercheur constitue un dispositif visant à générer le changement. L'organisation d'échanges de points de vue, l'écoute des acteurs viennent compléter l'ensemble. Ce qui a entraîné la création d'un nouveau modèle de l'organisation. Mais le risque de crise peut survenir si le projet de relation ne coïncide pas avec le projet de connaissances (DAVID 1998). Concrètement, au sein de NutriOuest, le risque est que le modèle ne parvienne pas à créer des connaissances pertinentes pour les acteurs. Ces derniers risquant alors d'abandonner l'outil et d'aggraver la distance entre l'organisation et l'outil, jusqu'à sa disparition complète. « Organisation réelle et organisation implicitement véhiculée par l'outil ne parvenant pas à être identiques » (DAVID 1998).

En croisant les trois dimensions de l’outil – la dimension relationnelle, la dimension « savoirs » et la dimension mixte –, l’intensité de la formalisation de l’outil et la portée de la contextualisation, DAVID propose cinq modèles de mise en place d’une innovation managériale :

Tableau 32 Les cinq modèles d’implémentation managériale

Modèle	Description
Modèle politique	Les initiateurs du changement imposent le projet relationnel ; aux acteurs de nourrir ces « cadres relationnels » en connaissances.
Modèle gestionnaire	Il s’agit de proposer aux acteurs le projet de connaissances, et non de relations.
Modèle technocratique	Totalement formalisé au départ, l’outil implémenté rencontre des difficultés dès lors qu’il se confronte au contexte de l’organisation.
Modèle de la conquête	Une innovation managériale est officieusement mise en évidence par quelques acteurs qui cherchent à le faire adopter par le sommet. Si celui-ci l’accepte, il prend le relais et le modèle peut alors prendre la forme d’un modèle politique ou gestionnaire, ou technocratique.
Modèle de l’expérimentation	Ce modèle procède du même principe que le précédent, mais l’expérimentation est officielle puisque initiée par la direction et sur un site pilote. Si la décision de généraliser est prise, le relais est pris la aussi soit par un modèle gestionnaire, politique ou technocratique.

Source : (DAVID 1996; 1998) p.58

Dans la première partie du cas, on peut considérer que l’implantation de l’outil de gestion s’inscrivait dans la logique du modèle d’expérimentation : la direction générale a décidé, de manière officielle, de mettre en place un nouvel outil sur un site pilote du groupe, le site NutriOuest. Mais le changement de stratégie, qui a entraîné la rupture du processus de contextualisation, a eu comme conséquence, non seulement l’élaboration d’un nouveau modèle de gestion mais également une nouvelle forme de modèle d’implémentation. En proposant aux acteurs une modélisation de l’organisation en DAS, pôles, processus, activités, opérations et tâches, la direction a utilisé le modèle gestionnaire. Le projet de connaissance consiste à connaître la performance des processus et la rentabilité des objets de coûts.

On peut également penser que le mode d’implémentation emprunte les caractéristiques du modèle technocratique. En effet, en définissant à l’avance un niveau de précision, et donc de formalisation, important (DAS, pôles découpés en processus puis activités, opérations et enfin tâches) et en imposant les nouveaux modes de gouvernance et leur périodicité, on peut s’attendre à des difficultés du modèle lors de la phase de contextualisation.

L'élaboration de cette nouvelle stratégie constitue ainsi un « puissant vecteur de changement » (METAIS et ROUX-DUFORT 1997) aussi bien en interne qu'en externe. À l'intérieur de l'organisation, c'est l'ensemble de l'organisation, sa structure, ses outils de gestion qui se trouvent transformés par la nouvelle impulsion stratégique.

De plus, en mettant en place ce nouveau modèle, la direction cherche à instaurer de nouvelles règles, c'est-à-dire de nouvelles procédures. Par exemple, le guide méthodologique PAOT du cabinet externe comportait une partie intitulée « Quelles règles pour l'écriture des Opérations et des Tâches ? ». Ce document affirmait ainsi en ces termes : « Le « comment faire » est défini par un support méthodologique : la procédure⁸⁷ ».

Nous avons éclairé les nouvelles bases sur lesquelles s'appuie le nouveau modèle. Celui-ci est le résultat d'un processus qui nous a conduit à l'analyser, notamment par un questionnement théorique. Il convient désormais de s'intéresser à l'output de ce processus : le modèle 2.

Section 4 La nouvelle instrumentation de gestion

Après une présentation de la nouvelle organisation comptable, nous analyserons le nouveau modèle en deux temps. Dans un premier temps, nous souhaitons effectuer une analyse comparée avec le modèle 1 pour faire ressortir les similitudes et les différences entre les deux modèles. Nous procéderons, dans un second temps, à une analyse critique du modèle et tenterons d'en tirer des conclusions.

1 - Une nouvelle organisation comptable depuis le 1^{er} janvier 2008

La mise en évidence de pôles, processus et activités modifie totalement l'architecture comptable. Les factures s'imputent, par défaut, sur les processus mis en évidence suite à l'analyse stratégique. Si le responsable de processus dispose de l'information nécessaire pour une imputation à un niveau de détail plus important, la facture pourra être imputée à une activité.

⁸⁷ Notre soulignement

Les BU n'existent plus au sein de l'entreprise – du moins, on ne parle plus de « BU » – ce sont les « pôles » qui constituent le pivot principal de l'organisation. Chaque processus comporte des activités, comme le montre le tableau 33.

Tableau 33 Extrait du nouveau plan analytique 2008

P	14A-----	Élaborer et piloter le plan d'actions prescripteurs pour servir les objectifs du plan MKT
A	14AAA---	Préciser les objectifs et définir les indicateurs de mesure de la performance du plan
A	14AAB---	Segmenter plus finement les prescripteurs cibles en fonction : - de leurs attentes - des offres à promouvoir (cf. plan MKT), - de leur performance de prescription - des opportunités
A	14AAC---	Définir l'ensemble des actions pour chaque couple offre x segments de prescripteurs ciblés
A	14AAD---	Budgéter et planifier les actions
A	14AAE---	Suivre et adapter le plan d'actions
A	14AAF---	Évaluer la performance du plan d'actions et exploiter l'évaluation

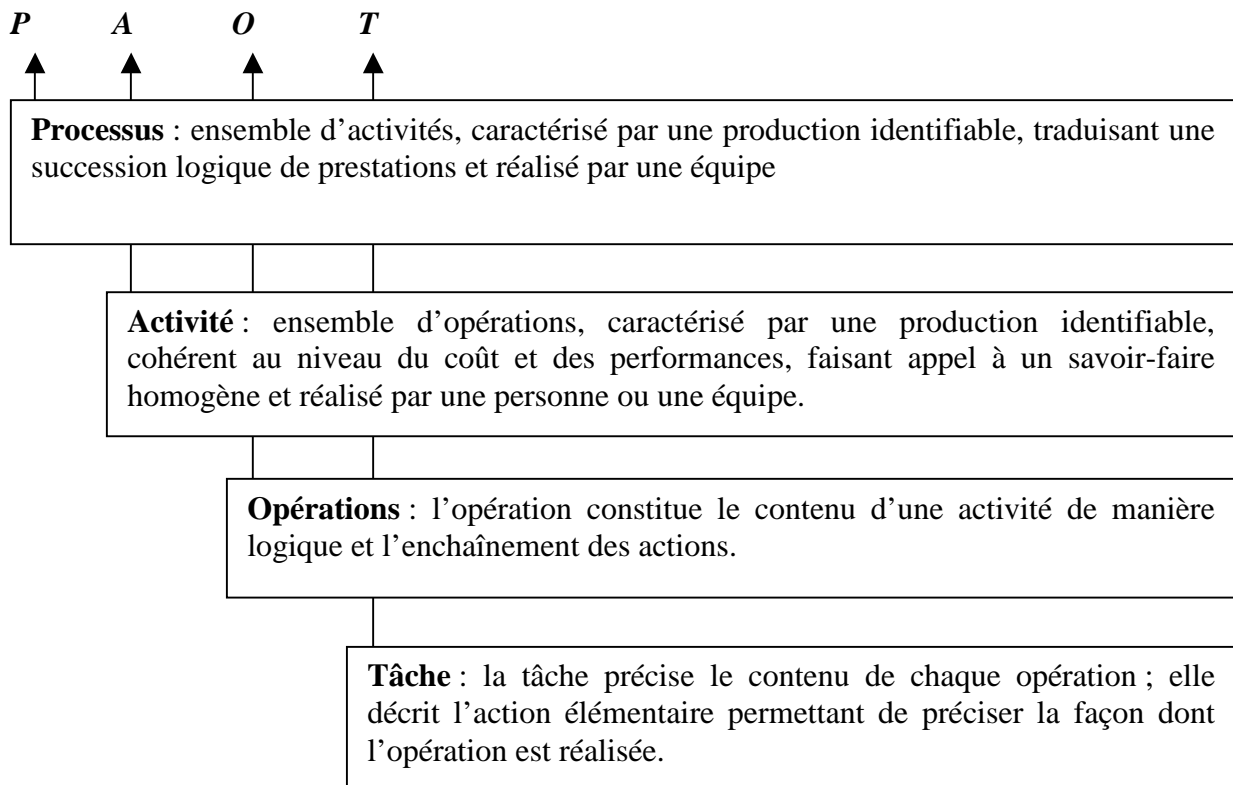
Théoriquement, toutes les factures doivent être imputées par défaut aux processus (ou aux activités si le niveau de détail le permet ou directement à un projet/objet de coût dans certains cas), ce qui exclue les procédures de paramétrage dans Pilotaj.

Pour les contrôleurs de gestion, toutes les factures seront affectées aux processus (ou activités ou objet de coût). Ce nouveau plan analytique est plus lisible, plus « parlant » pour eux que le modèle que nous avons mis en place. Le niveau de « détail » qui y est intégré, c'est-à-dire le découpage de l'entreprise en pôles, processus, activités, opérations et tâches, leur semble important.

Face à ces nombreux changements dans le vocabulaire, l'organisation a cherché à fixer les repères pour les acteurs, en utilisant notamment un vocabulaire partagé par toutes les structures du groupe⁸⁸. Le nouveau modèle constitue une « compétence collective » (CHEDOTEL et PUJOL 2008) diffusée à l'aide d'un langage commun aux acteurs : la terminologie PAOT (Processus – Activités – Opérations – Tâches) constitue la base de ce langage commun, comme le souligne la figure 43.

⁸⁸ Nous avons explicité les évolutions sémantiques, p.247.

Figure 43 Extrait du guide méthodologique PAOT



Source : D'après « Guide méthodologique PAOT » du 22 février 2008 – X Conseil

On constate la place importante prise par les mots dans ce nouveau modèle. La direction générale utilise le discours comme un outil stratégique (GIROUX 1990) : les termes DAS, processus, modes de gouvernance, etc. sont des termes porteurs de sens qui font partie d'un dispositif discursif dont le rôle s'inscrit également dans le déploiement de la stratégie auprès des acteurs. Même s'il convient de relativiser le pouvoir des mots, ces derniers peuvent avoir un impact non négligeable sur le comportement des acteurs. À condition de leur fournir une plausibilité et une pertinence dans le récit diffusé par la direction générale (GIROUX 1990).

Cette terminologie utilisée par l'entreprise montre l'empreinte de son environnement sur son discours stratégique : c'est ce que GIROUX (1990) nomme les « intrants discursifs »⁸⁹. Ceux-ci sont constitués des termes comme DAS, gouvernance, processus qui montrent que l'environnement actuel de l'entreprise légitime en quelque sorte ses choix stratégiques. Sans doute s'agit-il également de modifier les règles et routines (SCAPENS et BURNS 2000) existantes pour qu'elles puissent correspondre au nouveau modèle. Il semble également que ce nouveau modèle génère une intelligence collective au sens où l'ensemble des acteurs – y-compris les acteurs du service marketing – s'attache à adhérer au projet commun. Il s'agit d'une adhésion sur les contours du modèle. L'objectif, pour la direction générale, est de s'assurer que l'ensemble des acteurs de l'entreprise poursuit cette adhésion et l'utilisation de l'outil dans sa phase de routinisation.

La mise en place du nouveau modèle a été complétée par la détermination des livrables, inducteurs de coûts et indicateurs de performance de chaque processus et activité. Des entretiens, menés par les contrôleurs de gestion et le chercheur auprès de chaque responsable de processus, se sont déroulés de mars à mai 2008 (Annexe A42). Afin d'assurer une cohérence dans la tenue des entretiens, les contrôleurs de gestion ont établi un document commun « démarche ABC/ABM & PAOT » visant à tenir le même discours (Annexe A43).

Lors de ces divers entretiens, nous avons pu confronter le modèle tel que défini par la Direction, aux différents responsables opérationnels. Ceux-ci n'ont pas manqué de réagir, et leurs réactions, complétées par notre analyse, nous permettent de dresser une « monographie » critique de cette nouvelle modélisation.

2 - Analyse du modèle 2

La carte figurant dans le tableau 34 est le résultat de la modélisation de l'organisation selon la démarche PAOT, complétée par les inducteurs que nous ont communiqués les divers responsables de processus lors des entretiens.

⁸⁹ P.232

Tableau 34 Extrait de la carte des processus - modèle 2

POLE 20 : DIRIGER	<i>Inducteur</i>
Conduire le groupe Financier	
Décliner la stratégie groupe pour le DAS et mettre en cohérence l'organisation	
Conduire et Piloter le DAS	
Conduire et Piloter les DAS	
Piloter les Ressources Humaines du DAS	<i>Nb de R2</i>
POLE 21 : INNOVER	
Etablir le plan MKT en intégrant l'export annuel en phase avec la stratégie	<i>Nb de pdts (y-compris nouveaux)</i>
Développer la recherche médico-scientifique	<i>Nb de thème de recherche validé</i>
Elaborer et développer les projets	<i>Nb de projets</i>
Acheter les produits	<i>Nb de fournisseurs</i>
Piloter le lancement et Assurer le cycle de vie des produits	<i>Nb de nouveaux produits</i>
POLE 22 PROMOUVOIR	
Elaborer et piloter le plan d'action visant à promouvoir l'offre en cohérence avec le plan MKT	
Communiquer sur l'offre micronutrition	
Animer et développer les partenariats	
Concevoir et organiser les événements et séminaires	<i>Nb de participants</i>
Définir et coordonner les actions visant à promouvoir la médecine de la santé	
Concevoir et élaborer l'actions des consultants	
Concevoir et développer un réseau de consultants	<i>Nb de consultants /éventail missions</i>
Gérer la communication on-line tout public	<i>Nb de sites web, développ.,newsletters</i>
POLE 23 : ANIMER	
Elaborer et piloter le plan d'actions prescripteurs pour servir les objectifs du plan MKT	<i>Nb offre * Nb de segment prescripte</i>
Recruter et faire progresser les prescripteurs (Pas de prescription à 1 par jour)	<i>Nb de cibles</i>
Fidéliser les prescripteurs (plusieurs prescripteurs par jour)	<i>Nb de cibles en fidélisation</i>
Assurer l'administration de la relation prescripteurs (SPS)	<i>Nb de contacts</i>
POLE 24 : COMMERCIALISER	
Elaborer et organiser le plan d'action pharmacies et autres distributeurs pour servir les objectifs du plan MKT	<i>Nb d'offres x Nb de segments distrib</i>
Animer les ventes en pharmacie et dans les autres circuits de distribution en France	<i>Nb de points de vente</i>
Animer les Sociétés Régionales en France	<i>Nb de sociétés régionales</i>
Assurer l'administration de la relation client et de la vente	<i>Nb de ligne de saisie (Pièce CEGID)</i>
Acheter et gérer les prestations marketing	
Mettre en œuvre le plan MKD pour renforcer la conversion et la fidélité aux marques	
POLE 25 : ASSURER LA LOGISTIQUE	
Approvisionner les produits	<i>Nb de références</i>
Approvisionner les supports d'information et de promotion	<i>Nb de références documents</i>
Gérer le magasin	<i>Nb de palettes</i>
Assurer la préparation et l'expédition de commandes	<i>Nb d'unités expédiés</i>
POLE 16 : GERER ET PILOTER	
Assurer le processus financier OmegaOuest Nutris	<i>Nb de processus à gérer</i>
Assurer le processus financier du groupe Distribution	<i>CA cumulé</i>
Assurer le contrôle de gestion	<i>Nb de processus par structures</i>
Assurer la gestion sociale	<i>Nb de bulletins de paye</i>
Assurer la maîtrise du système d'information	<i>Nb de poste pondéré</i>
Gérer un site	<i>Nb de salariés</i>
Gérer les risques (Protéger les données, les biens et les personnes)	<i>Nb de processus</i>

POLE 17 : DEVELOPPER L'EXPORT	
Décider , élaborer et piloter le PAC Export en liens avec le MKT	<i>Nb d'offres</i>
Recruter les distributeurs export	<i>Nb de pays prospectés</i>
Animer les distributeurs export	<i>Nb de distributeurs par DAS</i>
Assurer l'administration de la vente export	<i>Nb de lignes de commandes</i>
Mise en conformité de l'offre à l'Export	<i>Nb de références par pays</i>

La carte des processus ci-dessus illustre l'ensemble des processus du DAS Micronutrition. Celui-ci intègre la structure NutriOuest, qui a fait l'objet de la première modélisation. On constate ainsi que les neufs processus opérationnels que nous avons identifiés au départ correspondent aux six pôles du DAS Micronutrition et à cinq pôles qui ont été mutualisés dans le DAS Groupe de distribution.

3 - Analyse comparée des deux modèles

Il convient de comparer dans un premier temps la maille « processus » puis, dans un second temps, la maille « activités » des deux modèles.

Tableau 35 Correspondance entre le modèle 1 et le modèle 2 - Processus opérationnels et support

Processus opérationnels Modèle 1 (2005/2006)	<i>Inducteurs</i>	Pôles opérationnels Modèle 2 (2007/2008)	Processus support Modèle 1		Pôles supports Modèle 2
Animer le réseau de prescripteurs	<i>Nb médecins</i>	Animer	Soutien général		Diriger
Animer le réseau de pharmacies	<i>Nb de pharmacies partenaires</i>	Commercialiser	Mise à disposition des locaux	<i>effectif</i>	Gérer et Piloter (DAS Groupe)
Servir les consommateurs	<i>Nb de lignes de commandes</i>		Mise à disposition du personnel et des fournitures	<i>effectif</i>	
Assurer et développer l'export	<i>CA export/ nb de commandes</i>		Développer l'export (DAS Groupe)	<i>Nb de postes</i>	
Contractualiser les intervenants externes	<i>Nb d'intervenants</i>		<i>Nb de postes</i>		
Assurer le picking et le colisage	<i>Nb d'articles vendus</i>	Assurer la logistique			
Promouvoir	<i>Nb de messages spécifiques</i>	Promouvoir			
		Pôle X ⁹⁰			
		Pôle Y			
		Pôle Z			
Innover	<i>Nb d'allégations utilisables</i>	Innover			
Gérer les références produits	<i>Nb de références</i>				

Au niveau du modèle 1, les neuf processus opérationnels correspondent à neuf pôles du modèle 2. Seul le processus « contractualiser les intervenants externes » du modèle 1 n'apparaît plus dans le nouveau modèle. Dans l'ensemble, le modèle 2 offre une vision plus macro de l'organisation car les pôles correspondent à plusieurs processus du modèle 1.

Une exception concerne le processus « Promouvoir » du modèle 1 qui est décliné en quatre pôles dans le modèle 2 : le pôle Promouvoir et trois autres pôles qui constituent des outils de communication, concourant à l'objectif du processus « Promouvoir » du modèle 1.

⁹⁰ Pour des raisons de confidentialité, l'intitulé des pôles X, Y et Z n'est pas divulgué.

De plus, l'entreprise cherche à mesurer les coûts du pôle diriger, correspondant au processus « Soutien Général » du modèle 1. Or nous l'avons considéré comme un processus hors périmètre dans la mesure où aucun inducteur de coût pertinent n'avait été identifié.

Une première analyse conduit à constater une similitude des deux modèles : le modèle 2, organisé autour des pivots clés que sont les pôles, correspond pour l'essentiel aux processus que nous avons mis en évidence dans le modèle 1, mais à un niveau plus agrégé. Cependant, la direction a souhaité utiliser le processus (du modèle 2) comme maille de gestion et donc de calcul de coût. En effet, les inducteurs de coût et indicateurs de performance ont été renseignés à ce niveau d'analyse.

Pour assurer une comparabilité des deux modèles, il est nécessaire de comparer la carte des activités du modèle 1 avec la carte des processus du modèle 2.

Tableau 36 Correspondance entre le modèle 1 et le modèle 2: maille "Activités"

Activités Modèle 1 (processus entre parenthèses pour rappel)	Inducteurs	Processus modèle 2 (pôles entre parenthèses pour rappel)	Inducteurs
(Animer le réseau de prescripteurs) -Organiser les réunions -Animer les médecins expert -Assurer la logistique des réunions -Élaborer l'offre pédagogique médicale -Gérer les contacts médecins -Organiser les symposiums -Visiter un prescripteur -Saisir les compte-rendus de visites -Assurer la formalisation/revue des PA ⁽¹⁾ -Traiter les appels médecins	<i>Nb médecins</i> <i>Idem</i> <i>Idem</i> <i>Nb doss. Péda .</i> <i>Nb médecins</i> <i>Idem</i> <i>Idem</i> <i>Nb cpte-rendus</i> <i>Nb médecins</i> <i>Idem</i>	(Animer) -Élaborer/piloter le PA prescripteurs -Recruter et faire progresser les prescripteurs -Fidéliser les prescripteurs -Assurer l'administration de la relations prescripteurs	<i>Nb d'offres x Nb segments Prescri.</i> <i>Nb de cibles</i> <i>Nb de cibles en fidélisation</i> <i>Nb de contacts</i>
(Animer le réseau de pharmacies) -Gérer l'activité commerciale Pharmacie -Assurer la formalisation/ revue des PA -Gérer les contacts Pharmacie	<i>Nb de PTN⁽²⁾</i> <i>Idem</i> <i>Nb contacts</i>	(Commercialiser) -Élaborer/organiser PA pharmacies et autres distributeurs -Animer les ventes en pharmacies et autres distributeurs	<i>Nb d'offres x Nb segments Distrib.</i> <i>Nb de pt de vente</i>
(Servir les consommateurs) -Saisir les commandes consommateur	<i>Nb de lignes de commandes</i>	-Animer les Sociétés Régionales en France -Assurer l'administration de la relation client et de la vente	<i>Nb de Stés Régio.</i> <i>Nb de lignes de saisie</i>
(Assurer et développer l'export) -Assurer la prospection -Assurer la formalisation/ revue des PA -Assurer le développement des clients existants -Administrer les ventes export	<i>Nb distri nouveaux</i> <i>CA export</i> <i>Nb distri.</i> <i>Nb Cdes</i>	(Développer l'export) -Décider, élaborer et piloter le PA export -Recruter les distributeurs -Animer les distributeurs -Assurer l'administration de la vente export -Mettre en conformité l'offre Export	<i>Nb d'offres</i> <i>Nb de pays prosp.</i> <i>Nb de distributeurs</i> <i>Nb de lignes de commandes</i> <i>Nb de Réf./Pays</i>
(Contractualiser les intervenants externes) -Gérer les contrats	<i>Nb d'interv.</i>		
(Assurer le picking et le colisage) -Assurer le picking et le colisage	<i>Nb d'articles vendus</i>	(Assurer la Logistique) -Approvisionner les produits -Approvisionner supports d'info./promotion -Gérer le magasin -Assurer la préparation et l'expédition de commandes	<i>Nb de réf.</i> <i>Nb de réf. doc</i> <i>Nb de palettes</i> <i>Nb d'unités expédiés</i>
(Promouvoir) -Créer le message de communication -Mettre en forme le message de communication -Assurer les relations institutionnelles	<i>Nb type messages</i> <i>Nb unités com.</i> <i>Nb conférences</i>	(Promouvoir) -Élaborer/ piloter le PA pour promouvoir l'offre -Communiquer sur l'offre Micronutrition -Animer et développer les partenariats -Concevoir/organiser évènements/séminaires -Définir et coordonner les actions de promotion de la médecine de santé -Concevoir/élaborer l'action des consultants -Concevoir/développer réseau consultants -Gérer la com. On-line tout public (Pôle X) (Pôle Y) (Pôle Z)	<i>Nb de participants (médecins)</i> <i>Nb de consultants et éventail des missions</i> <i>Nb de sites Web</i>
(1) PA : Plan d'actions (2) PTN : Pharmacie partenaire			

Chaque processus (modèle 2) a une vue fonctionnelle. Les acteurs ont identifié un inducteur de coût – ainsi que des indicateurs de performance – spécifique pour chaque processus. Par exemple, en ce qui concerne le pôle « Animer », le facteur de causalité du processus « Élaborer et piloter le plan d'action prescripteurs » est le nombre de couples « nombre d'offres/nombre de segments prescripteurs ». Dans ce même pôle, les facteurs de causalité des processus « Recruter et faire progresser les prescripteurs » et « Fidéliser les prescripteurs » sont différents : il s'agit du nombre de cibles, pour le premier et du nombre de cibles en fidélisation, pour le second ; ces cibles étant définies dans le plan d'action.

Ces deux derniers processus correspondent à l'activité « visiter un prescripteur » dans le modèle 1, pour lequel l'inducteur était le nombre de visites. Celui-ci correspond finalement au nombre de cibles dans la mesure où un prescripteur prospect ou client défini comme une cible dans le plan d'action, fait l'objet d'une visite par la force de vente.

En outre, le processus « Assurer l'administration de la relation prescripteurs » correspond à l'activité « traiter les appels médecins » du modèle 1 : ils disposent en effet du même inducteur « nombre de contacts ».

Le pôle « Commercialiser » a fait l'objet de la même réflexion en termes d'inducteurs : excepté le processus « Assurer l'administration de la relation client et de la vente », qui correspond à l'activité « Saisir les commandes consommateurs » (avec le même inducteur, nombre de lignes de saisie qui correspond au nombre de lignes de commandes), l'ensemble des processus a des inducteurs de coût spécifiques.

En ce qui concerne le pôle « Promouvoir », il intègre un ensemble plus important de processus, c'est-à-dire d'activités au sens du modèle 1. De plus, les inducteurs choisis diffèrent totalement de ceux sélectionnés dans le cadre du modèle 1. Le modèle 2 laisse une place de choix au marketing – 17 activités ont été mises en évidence. En outre, les facteurs de causalité sont différents du modèle 1. La fonction marketing a « rejeté » le modèle 1 dans son champ : est-ce l'expression de son pouvoir au sein de l'organisation ? Il faut rappeler ici que le marketing a été un acteur « contestataire » lors de la mise en place du modèle 1. Il convient donc de s'interroger sur le sens qu'une telle configuration peut porter. Nous tenterons de répondre à cette question dans la troisième partie.

Il semble qu'en adoptant une vue macro, il serait possible de conclure à la similitude des deux modèles. Mais, dès lors que l'on examine le contenu des regroupements, force est de constater qu'il existe un certain nombre de différences. Il convient d'analyser les raisons de ces différences pour mieux comprendre le sens conféré au modèle 2.

4 - Le nouveau modèle porteur de sens ?

1) Les apports du nouveau modèle

Une analyse critique du modèle 2 nous permettra de mieux saisir le sens donné à cette nouvelle architecture. Cette compréhension est nécessaire pour tenter de tirer des conclusions quant à la capacité du modèle à répondre à la problématique liée aux analyses de rentabilité.

Il faut souligner les apports du modèle 2 par rapport au modèle 1. En effet, les processus sont déclinés en activités, opérations, puis tâches comme l'illustre l'extrait du pôle « Commercialiser » (tableau 37).

Tableau 37 Extrait du pôle "Commercialiser" DAS micronutrition

Code Pôle	PAOT	code Analytique	
5			Commercialiser
5	P		Décider, élaborer et piloter le plan d'action pharmacies et autres distributeurs pour servir les objectifs du plan MKT du DAS MN
5	A		Réaliser l'analyse marketing de la performance du plan (année N-1) et fixer les objectifs de l'offre par segment de prescripteur cible pour l'année N
5	A		Définir l'ensemble des actions commerciales pour chaque couple offre x segments de prescripteurs ciblés et définir les indicateurs de mesure de la performance des actions
5	O		Définir les CGV
	O		Définir les prix et offres commerciales
	O		Définir les opérations de suivi terrain
	O		Définir les besoins de formation
	O		Définir les objectifs par secteur
5	A		Budgéter et planifier les actions
5	O		Établir les plans d'action par région gérée en direct
	O		Établir les plans d'action par société régionale
	O		Établir le plan de promotion des ventes
5	A		Suivre et adapter le plan d'actions
4	O		Organiser le suivi du plan d'action sur les différents secteurs
	T		Réaliser et diffuser les reportings de ventes mensuels
	T		Mesurer les écarts
	T		Analyser les écarts / objectifs
	T		Proposer les actions correctrices

Légende : P : Processus ; A : activité ; O : Opérations ; T : Tâches

Le souci de décliner et détailler les processus répond à un objectif double : la recherche de l'optimisation du management au sein des processus et la poursuite d'objectifs de gestion des ressources humaines.

Lors de la phase d'entretiens auprès des responsables de processus, les contrôleurs de gestion, ainsi que les acteurs interviewés, se sont rendu compte que l'activité « évaluer la performance » n'est pas une activité en tant que telle : nous n'avons donc pas renseigné les livrables, inducteurs de coûts et indicateurs de performances. Les activités principales font l'objet d'un suivi de la performance et nous avons renseigné les indicateurs correspondants. La « pseudo activité » consistant à évaluer la performance répond en réalité à un objectif d'incitation des acteurs à suivre la performance des processus et activités dont ils ont la charge. Il s'agit donc plutôt d'un outil de communication visant à rappeler chacun à son « devoir » d'évaluation, selon le directeur général. L'objectif explicite, selon lui, est d'impliquer le responsable dans l'évaluation de la performance.

Des activités de management du processus, étant inhérentes au processus, sont rattachées à celui-ci sans avoir à être identifiées. Par exemple : « Budgéter les ressources marketing » (dans le processus « Établir le plan marketing annuel en phase avec la stratégie, en intégrant la dimension export au tant que possible »), « Budgéter et planifier les actions », « Suivre et adapter le plan d'actions » (dans le processus « Élaborer et piloter le plan d'action consommateurs pour servir les objectifs du plan MRK ») – l'activité « Budgéter et planifier les actions » se retrouve d'ailleurs dans plusieurs processus.

Le modèle montre également des activités « périphériques » à une activité principale. On retrouve ainsi des activités de soutien : l'activité « gérer les stocks » consiste essentiellement à effectuer des prévisions d'achats, en fonction des prévisions de vente, pour vérifier si le niveau de stock est suffisant. Il s'agit d'une activité en soutien de l'activité « gérer les commandes aux fournisseurs » (dans le processus « Approvisionner les produits » du pôle Logistique). Bien qu'il s'agisse en réalité d'une seule activité consistant à traiter les commandes aux fournisseurs, les contrôleurs de gestion souhaitent maintenir cette distinction car ils estiment que deux personnes différentes pourraient être amenées à réaliser une de ces activités.

Un certain nombre d'activités consistant à régler les dysfonctionnements d'une activité principale ont été identifiées. Par exemple, l'activité « Gérer les réclamations et questions clients » dépend de l'activité « gérer les commandes et facturer » (processus « Assurer l'administration de la relation client et de la vente », du pôle Commercialiser). Si cette dernière activité atteignait une performance de 100 %, l'activité « gérer les réclamations » n'aurait plus lieu d'être. Il s'agit en réalité d'une opération au sein de l'activité principale.

Un deuxième exemple illustrant la décomposition des processus en activités principales et support concerne le processus « Développer la recherche médico-scientifique et process » du pôle « Innover » (DAS Phytothérapie) : l'activité consistant à budgéter les ressources médicales et scientifiques constitue une activité support. Il est donc décidé de la fusionner avec les activités principales

De même en ce qui concerne les activités « gérer les budgets alloués dans le meilleur rapport coût/efficacité » et « conception et réalisation d'une banque de données Évènementiel », pour le processus « Concevoir et organiser les séminaires et événements » du pôle Promouvoir (DAS Micronutrition).

Le modèle ABC a donc une visée « gestion des ressources humaines » : la description fine des processus en activités, opérations et tâches permet entre autres de fournir une visibilité en termes de fiches de postes, ce qui facilite la gestion du personnel (en cas de remplacement notamment). L'un des objectifs fixés lors de la réunion du comité de gestion du 10 avril 2008 entre le directeur général, le responsable des ressources humaines et les contrôleurs de gestion, était de mettre en place la GPEC (Gestion Prévisionnelle des Emplois et des Compétences) en s'appuyant sur le modèle PAOT, comme en témoigne l'extrait du compte-rendu de cette réunion.

Extrait du comité de gestion du 10 avril 2008 :

PAOT & ABC :

[...]

Chantiers stratégiques de X :

G 3.2 : Système d'allocation des ressources

G 3.2.1 (JC) : (cf. projet précédent) configurer l'outil Pilotaj en fonction des orientations stratégiques pour l'allocation et le suivi des ressources

G 3.2.3 (AP) : actualiser la présentation du cycle de fonctionnement de l'entreprise (résultat attendu : cartographie du CFE pour juin 2008)

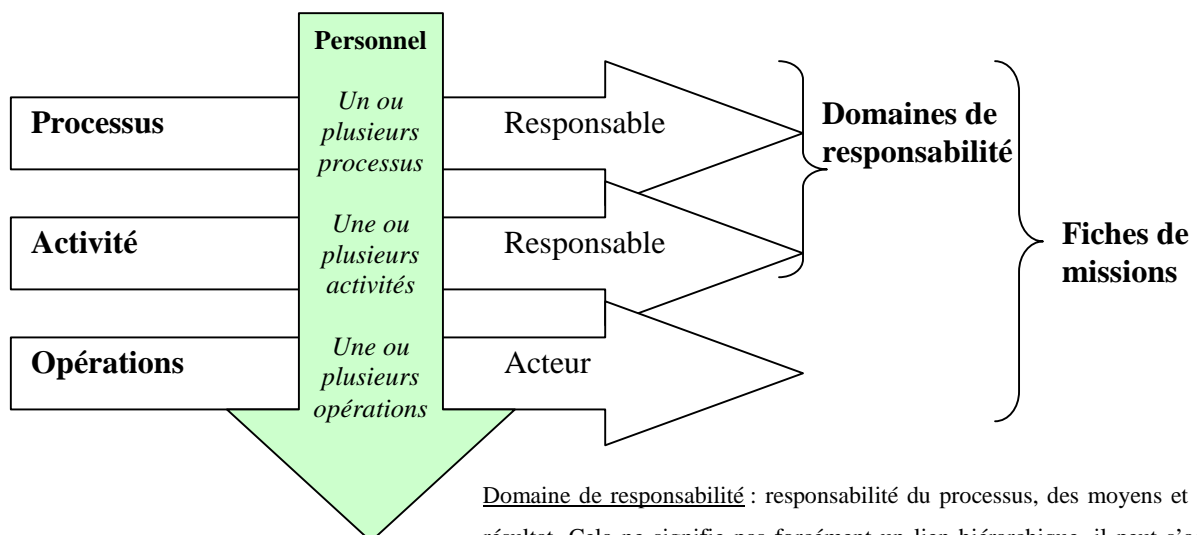
G 3.3 : Bonnes compétences au bon endroit

G 3.3.2 (AP) : mise en place de la GPEC (résultat attendu : 60% collaborateurs ont un PDC pour 30 juin 2008)

G 3.3.3 (AP) : exploiter la GPEC pour avoir un langage commun, clarifier les missions et l'affectation des ressources, en priorité sur le métier de la promotion (résultat attendu : description missions mises à jour pour décembre 2008)

De même, la démarche de mise en œuvre du consultant externe du modèle PAOT intégrait la dimension ressources humaines, comme l'illustre la figure 44.

Figure 44 Attribution des domaines de responsabilité et définition de la fiche de missions



Source : D'après « Guide méthodologique PAOT » du 22 février 2008

Le modèle cherche donc à imbriquer le fonctionnement organisationnel avec la logique PAOT. Le modèle 2 met en évidence des processus (équivalent aux activités du modèle 1) à vocation multiple : modéliser l'entreprise, mais également assurer des tâches de communication et de définition de fonction.

Nous avons souligné précédemment que les acteurs se reconnaissent mieux dans le modèle 2. Si la réduction de la distance entre l'outil et les acteurs de l'organisation se confirme, elle aura pour effet d'assurer la durabilité de l'outil de gestion.

Enfin, l'autre apport du nouveau modèle par rapport au modèle 1 réside dans son alignement avec la construction budgétaire. Dans le cas du modèle 1, la maille d'analyse et de calcul des coûts était représentée par le processus. Mais la construction budgétaire était élaborée dans les activités et consolidée dans les départements de l'entreprise. Ce qui posait certains problèmes d'ajustement et de lisibilité : les acteurs, en l'occurrence les responsables de service, devaient élaborer leur budget selon un découpage hiérarchico-fonctionnelle. Le service était le lieu d'exercice de leur responsabilité, mais le calcul des coûts était basé sur les processus mis en évidence par le modèle. Ce découplage budget/pilotage des coûts a entraîné des problèmes de lisibilité pour les acteurs et nécessitait des travaux d'ajustement par les contrôleurs de gestion, les processus étant transversaux aux services.

Avec le nouveau modèle, la construction de budget et le calcul de coût sont réalisés sur la même maille d'analyse : le processus (au sens modèle PAOT). Il n'y a plus de consolidation budgétaire par service. Le processus devient à la fois base du calcul de coût et zone de responsabilité : des responsables de processus ont ainsi été désignés. Ces derniers doivent construire le budget, non plus d'un service, mais du processus sous leur responsabilité (Annexe A44), comme l'illustre le cas du pôle « Assurer l'export » ci-dessous.

Extrait du protocole d'affectation des budgets export :

Protocole : AFFECTATION BUDGETS EXPORT

[...]

2) Affecter par Processus

- 17 A= **Élaborer et piloter plan d'actions**
- 17 B = **Recruter distributeurs export**
 - Prospection-recrutement = pays non client au 1^{er} janvier de l'année
 - Codes à préciser par zones
- 17 C = **Animer distributeurs export**
 - Clients existants au 1^{er} janvier (soit CA soit contrat signé)
 - Codes à préciser par pays
- 17 D = **Assurer l'ADV Export**
- 17 E = **Mise en conformité de l'offre export**
 - Frais réglementaires affectés par pays (code 3 lettres à préciser)
 - Frais de traduction
 - Frais d'adaptation de packaging (PAO et impression)

Source : Document de travail du responsable du pôle « Assurer l'export » - Juillet 2008

L'ensemble des apports du modèle 2 par rapport au modèle 1 ne doit cependant pas occulter les interrogations qui émergent à la suite du nouveau modèle. Il est vrai que celui-ci a permis son imbrication avec l'organisation – via la nouvelle organisation hiérarchique entre autres – mais aussi avec la stratégie formalisée par la direction. Mais il convient de s'interroger sur la capacité de l'outil à mettre en évidence des chaînes de valeur – ce que le modèle 1 avait permis de faire.

2) Le nouveau modèle génère de nouvelles interrogations

Le nouveau modèle entraîne un éclatement de certaines fonctions centrales, qui ne sont pas des fonctions support et semble ignorer la coopération inter-processus que le premier modèle avait mis en exergue.

La fonction marketing est « éclatée » puisqu'elle est intégrée dans de nombreux processus. Une représentation plus grande des processus liés au marketing est présente dans le nouveau modèle, par rapport au modèle initial. Le premier modèle ne faisait apparaître qu'un processus : le processus « Promouvoir ».

Dans le nouveau modèle, la fonction marketing est présente dans plusieurs pôles, sur les trois DAS comme l'illustrent les tableaux 38 et 39.

Tableau 38 Processus associés au marketing - DAS Micronutrition et DAS Phytothérapie

Pôles	Processus des DAS Micronutrition et Phytothérapie
Animer	- Décider, élaborer et piloter le plan d'action prescripteurs pour servir les objectifs du plan MKT .
Commercialiser	- Décider, élaborer et piloter le plan d'action pharmacies et autres distributeurs pour servir les objectifs du plan MKT
Innover	- Établir le plan MKT annuel en intégrant l'export en phase avec la stratégie
	- Décider, élaborer et piloter le plan d'action grand public (consommateurs potentiels) pour servir les objectifs du plan MKT - Communiquer sur l'offre du DAS, la micronutrition et l'alimentation santé. - Développer X - Développer Y - Former, recruter et organiser le management et l'implication des consultants (enseignants et/ou animateurs d'ateliers et/ou coachers) - Gérer le contenu Internet pour le DAS

Tableau 39 Processus associés au marketing - DAS Groupe

Pôles	DAS Groupe
Commercialiser en marketing direct	- Élaborer et organiser le plan marketing direct clients particulier annuel pour les entités, en fonction des objectifs des plans marketing définis par les DAS - Acheter et gérer les prestations marketing direct - Mettre en œuvre le plan MKD pour renforcer la conversion et la fidélité aux marques Distriouest, Alpha, Diétéouest et NutriOuest
Développer l'export	- Décider, élaborer et piloter le plan d'action export, en phase avec la stratégie groupe, en lien avec les plans marketing des DAS

Au travers du nouveau modèle, le marketing apparaît comme un acteur incontournable. Dans le pôle lié à l'innovation, il est considéré comme « indispensable » à la réflexion stratégique.

La responsable de l'ancien service marketing dirige le pôle promouvoir du DAS Groupe et du DAS micronutrition, mais elle est également responsable des processus « Établir le plan MKT annuel en intégrant l'export en phase avec la stratégie » et « Élaborer et développer les projets » du pôle Innover (DAS micronutrition). Par rapport à la situation antérieure au changement de stratégie, le marketing a étendu son « assise » et semble donc avoir influencé les choix stratégiques de l'organisation.

On assiste finalement à un éclatement de la fonction centrale que représente le marketing. On peut s'interroger sur l'intérêt d'un tel éclatement. Rappelons que le modèle 2 intègre une logique fonctionnelle (MEVELLEC et BERTRAND 2004) : l'ensemble des activités a été regroupé au sein de grands processus fonctionnels, appelés « pôles » par l'entreprise. Le modèle intègre une contradiction dans la mesure où sa logique fonctionnelle se trouve confrontée à un éclatement d'une des fonctions les plus importantes pour l'entreprise. Dans le modèle 1, le processus « Promouvoir » était transversal aux centres de responsabilité. L'éclatement de la fonction marketing dans le modèle 2 soulève quelques interrogations : en effet, comment peuvent s'articuler les décisions sur l'acquisition des ressources spécialisées – qui est du ressort de la fonction – et la mise en œuvre de ces ressources – qui est du ressort du processus (MEVELLEC et BERTRAND 2004) ?

Cette interrogation nous amène à examiner la notion de pôle. En effet, peut-on le considérer comme un centre de regroupement ou comme une fonction recomposée ? Dans le modèle 2, les centres de regroupement sont inexistant : 53 processus ont été identifiés, les inducteurs de coûts et indicateurs de performance ayant été définis au niveau du processus.

La logique fonctionnelle portée par le nouveau modèle confère finalement à ce dernier un sens différent du modèle 1. En effet, celui-ci avait mis en évidence des processus transversaux aux centres de responsabilité car l'objectif était de spécifier les chaînes de valeur : chaque processus était le « regroupement d'activités sollicitées par une même cause (inducteur) [...] porteuse de valeur pour le client » (MEVELLEC et BERTRAND 2004). Dans le modèle 2, l'entreprise a choisi l'activité (correspondant au « processus » dans la logique PAOT) comme maille d'analyse des coûts. L'absence de coopération entre les processus (correspondant aux pôles dans le langage PAOT), que le modèle 1 avait mis en évidence, montre que finalement le modèle 2 définit des processus indépendants : chacun étant considéré comme une fin en soi.

L'absence de représentation des coopérations entre processus en tant que chaîne de valeur entraîne donc, par rapport au modèle 1, des difficultés potentielles d'analyse des rentabilités. En effet, la performance est le fruit d'une coopération entre des processus (centres de regroupement) dont l'objectif est de créer de la valeur pour les clients. Si cet enchaînement n'est pas explicitement mis en évidence par le modèle, il semble difficile de mesurer la performance. La connaissance des coûts des processus (au sens PAOT) ne permettant pas la liaison avec la création de valeur.

Nous avons souligné auprès de la direction et des contrôleurs de gestion, la « carence » du modèle 2, en termes de centre de regroupement, par rapport au modèle 1. Les acteurs ont réagi en proposant de définir des inducteurs de coût et des indicateurs de performance au niveau des pôles. Lors de la réunion d'étape du 19 juin 2008 (Annexe A45), il a été précisé que le pôle est fondamental car il constitue le point d'articulation entre la stratégie et l'opérationnel. À ce titre, l'un des responsables de la mise en place du modèle s'accorde à dire qu'« il nous faut désormais définir pour chaque pôle un inducteur de coût et des indicateurs de performance ». Néanmoins, par la suite, la direction et les contrôleurs de gestion ont abandonné l'idée de définir un inducteur de coût par pôle, pour se concentrer sur la maille « Processus ».

Chaque pôle est ainsi présenté comme « une chaîne de valeur » pour reprendre les termes du directeur général. Chaque chaîne de valeur produit un « livrable » ou plusieurs « livrables », qui constitue(nt) le « résultat » de la chaîne, comme l'illustre le tableau 40. Le pôle « Concevoir et reconcevoir l'offre produit/Innover » correspond à l'esprit de centre de regroupement. On peut le qualifier de chaîne de valeur dans la mesure où il fait coopérer des savoir-faire complémentaires. Par contre, le pôle « Commercialiser l'offre sur les marchés » intègre à la fois les ventes directes, les ventes en pharmacie et l'export. Ce dernier n'a pas la même logique commerciale que les pharmacies. Il constitue un ensemble hétérogène, ce qui n'en fait pas un centre de regroupement.

En outre, on peut s'interroger sur la capacité des pôles support « Diriger » et « Gérer et piloter » à constituer des centres de regroupement à valeur ajoutée. Ce sont en effet des pôles n'ayant pas d'actions directement liées à la création de valeur pour le client.

Tableau 40 Chaînes de valeur du DAS Micronutrition - version 10 juin 2008

Pôles / maillons de la chaîne de valeur	Diriger	Concevoir / reconcevoir l'offre produit Innover	Promouvoir NutriOuest et son offre + la micronutrition auprès de tous les segments**	Recruter, animer et fidéliser le réseau de prescripteurs	Commercialiser l'offre sur les marchés	Assurer la logistique	Gérer et piloter
Résultat		De nouveaux produits et des produits modifiés	- Développement de la notoriété - Ouverture de nouveaux marchés de prescription	Développement de la prescription	Du CA et de la marge	Des marchandises livrées	
Fonctions / typologie de compétences qui portent le pôle		Marketing stratégique et produits et Scientifique Médical	Communication Marketing Opérationnel* Marketing Produits Médical	Commercial Marketing opérationnel* Médical Marketing produits Communication	Commercial Marketing opérationnel* Marketing produits	Logistique	
Processus	Assurer la direction et la conduite de la société	Etablir le plan MKT annuel en phase avec la stratégie en intégrant la dimension export autant que possible	Elaborer et piloter le plan d'action consommateurs pour servir les objectifs du plan MKT	Elaborer et piloter le plan d'actions prescripteurs pour servir les objectifs du plan MKT	Elaborer et piloter le plan d'action pharmacies et autres distributeurs pour servir les objectifs du plan MKT	Approvisionner les produits	Assurer le processus financier
	Conduire et Piloter le métier NutriOuest	Développer la recherche médico-scientifique	Communiquer sur les produits phares et NutriOuest et sur la micro nutrition	Animer les prescripteurs enseignants et/ou animateur d'ateliers et/ou coachers	Animer les ventes et développer le conseil en pharmacies et autres distributeurs en France	Approvisionner les supports d'information et de promotion	Assurer la comptabilité générale
	Conduire les actions RH et management	Elaborer et développer les projets	Développer X	Recruter et faire progresser les prescripteurs Recruter : de pas de prescription jusqu'à 1 prescription par jour	Animer les ventes directes aux clients en France / VAD	Gérer le magasin	Assurer le management des ressources humaines
		Acheter les produits	Développer Y	Fidéliser les prescripteurs Fidéliser : plusieurs prescriptions par jour	Animer les Sociétés Régionales en France	Assurer la préparation et l'expédition de commandes	Assurer l'administration des ressources humaines
		Tester et lancer les nouveaux produits sur le marché	Animer et Développer les partenariats	Assurer l'administration de la relation prescripteurs (SPS)	Elaborer et piloter le plan d'action export pour servir les objectifs du plan MKT		Assurer la maîtrise du système d'information
			Assurer le lobbying auprès des instances officielles		Recruter de nouveaux distributeurs export		Gérer un site
			Animer et exploiter Internet les nouvelles techno dans toutes les dimensions		Animer les distributeurs export		Gérer les risques (Protéger les données et les biens)
					Assurer l'administration de la relation client et de la vente		

Une deuxième version de cette chaîne de valeur a été élaborée, dans le but de recentrer les pôles vers le cœur de métier de l'entreprise (cf. tableau 41). Dans cette seconde présentation de la chaîne de valeur, le pôle « Export » n'apparaît plus, et remonte dans le DAS Groupe comme pôle mutualisé. Ce qui montre l'incohérence du maillon « Commercialiser l'offre sur les marchés » dans la première version.

Tableau 41 Chaînes de valeur du DAS Micronutrition - version 16 juillet 2008

Pôles / maillons de la chaîne de valeur	Diriger le DAS MN	Concevoir / reconcevoir l'offre produit Innover	Promouvoir NutriOuest et son offre + la micronutrition auprès de tous les segments**	Recruter, animer et fidéliser le réseau de prescripteurs	Commercialiser l'offre sur les marchés	Assurer la logistique
Résultat		De nouveaux produits et des produits modifiés	- Développement de la notoriété - Ouverture de nouveaux marchés de prescription	Développement de la prescription	Du CA et de la marge	Des marchandises livrées
Fonctions / typologie de compétences qui portent le pôle		Marketing stratégique et produits et Scientifique Médical	Communication Marketing Opérationnel* Marketing Produits Médical	Commercial Marketing opérationnel* Médical Marketing produits Communication	Commercial Marketing opérationnel* Marketing produits	Logistique
Processus		Établir le plan MKT annuel en intégrant l'export en phase avec la stratégie	Élaborer et piloter le plan d'action visant à promouvoir l'offre en cohérence avec le plan MKT	Décider, élaborer et piloter le plan d'action prescripteurs pour servir les objectifs du plan MKT du DAS MN	Décider, élaborer et piloter le plan d'action pharmacies et autres distributeurs pour servir les objectifs du plan MKT du DAS MN	Approvisionner les produits
	Décliner la stratégie groupe pour le DAS et mettre en cohérence l'organisation	Développer la recherche médico-scientifique	Communiquer sur l'offre micronutrition	Recruter et faire progresser les prescripteurs Recruter : de pas de prescription jusqu'à 1 prescription par jour	Animer les ventes et développer le conseil en pharmacies et autres distributeurs en France	Approvisionner les supports d'information et de promotion
	Conduire et piloter le DAS	Elaborer et développer les projets	Animer et développer les partenariats	Fidéliser les prescripteurs Fidéliser : plusieurs prescriptions par jour	Animer les Sociétés Régionales en France	Gérer le magasin
		Acheter les produits (hors groupe)	Concevoir et organiser les événements et séminaires	Assurer l'administration de la relation prescripteurs (SPS)	Assurer l'administration de la relation client et de la vente	Assurer la préparation et l'expédition de commandes
	Piloter les Ressources Humaines du DAS Micronutrition	Piloter le lancement et assurer le cycle de vie des produits				
			Concevoir et élaborer l'action des consultants			
			Construire et développer un réseau de consultants			
			Gérer la communication on-line tout public			

Si l'on exclut le pôle « Diriger le DAS Micronutrition », le tableau représente cinq « chaînes de valeur ». Le premier modèle ABC avait identifié neuf centres de regroupement opérationnels. Un examen attentif de cet écart entre les deux modèles montre que les chaînes de valeur « Concevoir/Reconcevoir l'offre produits – Innover », « Promouvoir », « Recruter, animer et fidéliser le réseau de prescripteurs » et « Assurer la logistique » correspondent aux processus opérationnels du modèle 1 : Innover, Promouvoir, Animer le réseau de prescripteurs.

En tenant compte de la chaîne de valeur « Commercialiser l'offre sur les marchés » – qui intègre les processus du modèle 1 « Animer le réseau de pharmacies », « Servir les consommateurs » et « Développer l'export » – le modèle 2 n'a pas modifié substantiellement la représentation du cœur de métier de l'entreprise. On peut sans doute s'interroger sur les raisons ayant conduit à regrouper au sein d'une même chaîne de valeur des processus répondant aux attentes de clients différents : la pharmacie et le particulier pour le pôle « Commercialiser » et les grossistes distributeurs pour le pôle « Assurer l'export ». Mais, globalement, il est possible de conclure quant à la similitude du modèle 2 par rapport au modèle 1.

5 - Conclusion : un nouveau modèle ?

1) Le modèle 2 : un nouvel outil ?

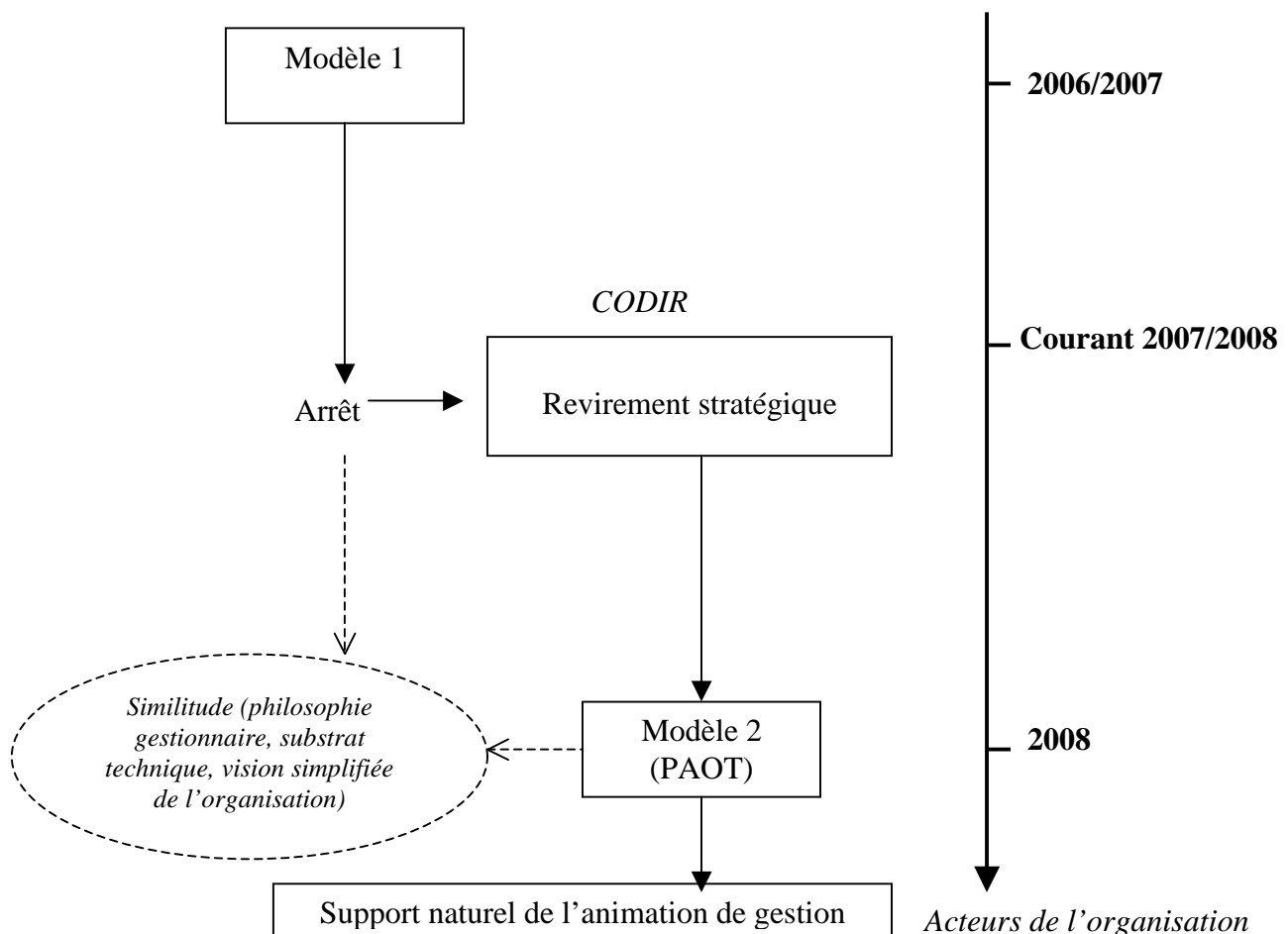
Avec la réorientation stratégique, l'entreprise se donne l'impression que celle-ci s'accompagne d'un changement profond de l'organisation en changeant le modèle. Mais on assiste en réalité à une « officialisation » du fonctionnement réel que le modèle initial avait mis en lumière au départ. Le « nouveau » modèle a conforté l'idée que cela fonctionnait déjà. Le premier modèle, avant le revirement stratégique, était une construction dans le système d'information. Après le changement de stratégie, il s'agit d'une construction officialisée dans l'organigramme. L'entreprise aurait presque pu faire l'économie de l'exercice de changement de stratégie en déclinant la stratégie dans le modèle 1.

Mais, comme dans la première phase, l’outil n’a pas été réapproprié par les acteurs, il a fallu qu’ils le réinventent pour s’approprier l’outil. En effet, la direction générale, et en particulier le porteur du désir de changement, le Directeur Général, n’a pas fait l’analyse stratégique par rapport au modèle initial. Les acteurs ont donc dû réinventer un autre modèle.

Ainsi, l’outil de gestion est né d’un désir de changement (DAVID 1996; 1998). Les acteurs et le chercheur ont construit au départ un nouveau modèle qui devait générer une nouvelle animation de gestion et supporter la déclinaison de la stratégie. Mais cette déclinaison et cette animation de gestion ne sont jamais venues. Comme le désir de changement était toujours là, les acteurs ont construit – en particulier les membres du CODIR, accompagnés de consultants externes – un nouvel outil, ils ont remodeliser l’organisation.

Nous découvrons que ce nouveau modèle correspond largement au modèle de départ, le modèle 1. Il est mis en phase ici avec la stratégie. Il devrait donc devenir un outil d’animation, comme l’illustre la figure 45.

Figure 45 Schéma diachronique du modèle de gestion au sein de l’entreprise Omegaouest - NutriOuest



La modèle 1, bien qu'étant similaire au modèle 2, n'a pas été suffisamment puissant pour porter le changement. Le changement porté par le modèle 1 n'a pas pris corps dans la mesure où les acteurs ont généré une forme de résistance au changement. Lorsque le modèle 2 est apparu, il a été mieux perçu par les acteurs ; eux-mêmes ont exigé qu'il fasse apparaître l'ensemble de leurs activités. Ainsi, le consultant externe reconnaissait lui-même, lors de la réunion du 10 juillet 2008⁹¹, que le « modèle comporte trop d'activités ».

Mais le directeur général et le consultant ont décidé de laisser s'exprimer ce souci du détail car c'est une forme d'adhésion des acteurs au modèle. Le nombre important d'activités, et leur détail par opérations et tâches, ont une vertu « pédagogique » pour reprendre les termes du consultant ; les acteurs se rendront compte par eux-mêmes de l'excès du nombre d'activités et chercheront eux-mêmes à simplifier le modèle. Il est ainsi possible d'affirmer que la résistance au changement face au modèle 1, qui ne s'exprimait pas de manière explicite, n'a pas empêché le changement du système de contrôle de gestion. On retrouve ici un processus similaire à celui décrit par SCAPENS et SITI-NABIHA, dans un article paru en 2005 dans la revue « Accounting, Auditing & Accountability Journal ». L'introduction d'un système de management par la valeur (VBM, *Value-Based Management*) et de nouveaux indicateurs de performance au sein d'une entreprise de traitement du gaz, Eagle, en 1998 a fait l'objet d'une résistance passive, c'est-à-dire exprimée de manière informelle. Les managers opérationnels ont développé des indicateurs de performance « alternatifs » aux indicateurs officiels ; la mise en place du système de mesure de la performance, construit sur ces indicateurs « alternatifs », n'a pas subi de résistance, contrairement à l'introduction initiale du nouveau système qui représentait un changement formel sans changement dans les modes de penser sous-jacents. Chez NutriOuest, le modèle 1 représentait un changement formel du système de contrôle de gestion, mais n'était pas accompagné d'un changement dans les règles et routines existantes.

⁹¹ L'objet de la réunion du 10 juillet, entre la direction, les contrôleurs de gestion, le chercheur et le consultant externe était, entre autres, d'analyser l'origine et la destination des ressources, et la cohérence entre l'organisation juridique et les PAOT des deux DAS et du groupe.

La résistance s'est exprimée, entre autres, sous la forme de réticences face à la capacité du modèle à « représenter » réellement leurs activités. En s'appropriant le modèle 2 – par le déploiement d'une dimension ressources humaines et la possibilité de détailler les activités – les acteurs ont exprimé peu de résistance, d'après la direction et le consultant. Ce qui confirme qu'une forme de stabilité coexiste avec le changement (SCAPENS et SITI-NABIHA 2005). En effet, chez NutriOuest, la remise en cause du modèle 1 – qui ne portait pas les « valeurs » existantes – a permis à l'organisation de maintenir une forme de stabilité⁹². Mais celle-ci n'a pas empêché le changement du système de contrôle de gestion, avec la mise en place du modèle 2, le modèle PAOT, qui est plus proche des préoccupations des acteurs. Cette stabilité a même contribué au changement, en facilitant la mise en place du modèle 2. Toutefois, il est possible d'affirmer que le modèle 2 correspond finalement aux caractéristiques « techniques » du modèle initial. Changement et stabilité sont finalement indissociables (SCAPENS et SITI-NABIHA 2005)⁹³.

2) *Le modèle 1 : échec ou réussite ?*

Rappelons que le modèle 1, constituant une innovation de gestion, avait bénéficié de conditions favorables à sa réussite. Il avait en effet bénéficié du soutien et de l'engagement de la direction générale, il disposait d'un substrat technique adapté aux objectifs du projet, avec l'utilisation du logiciel ABC. En outre, les attentes des acteurs étaient présentes au moment de la mise en place du modèle 1.

Son échec contredit donc la littérature relative aux conditions de réussite des innovations de gestion. Cependant, la mise en place de modèle 2 en lieu et place du modèle initial ne permet pas pour autant de conclure quant à l'échec de ce dernier. Réexaminons les objectifs initiaux de la direction lors de la mise en place du modèle 1.

L'objectif de la direction générale est de mettre en place un outil de gestion orienté sur la gestion des clients de l'entreprise. Les acteurs ne disposent d'aucune visibilité en termes de connaissance des coûts au moment de la mise en place du modèle. La direction générale souhaite également dynamiser l'organisation par l'introduction d'une vision transversale de celle-ci et un management participatif du projet.

⁹² Une stabilité dans la vision traditionnellement « fonctionnelle » du groupe.

⁹³ « [...] We see how stability and change are mutually dependent », SCAPENS et SITI-NABIHA (2005), p.23.

En réponse à cette demande émanant du sommet, nous avons mis en place le modèle 1. Il permet de comprendre comment le résultat se forme, par les analyses de rentabilité ; celles-ci étaient orientées clients (nous avons réalisé une expérimentation sur les clients pharmacies) ; et il permet de modifier l'animation de gestion en introduisant de la transversalité, grâce à la mise en place d'une couche « processus » au sein du modèle. Un modèle composé uniquement d'activités induit des phénomènes de blocage organisationnels liés à l'existence de routines défensives : chaque acteur étant enclin à défendre son pré-carré représenté par l'activité.

À contrario, la mise en évidence de processus porteurs de valeur permet aux acteurs de comprendre la nécessité de coopérer pour atteindre la performance (MEVELLEC 1993; MEVELLEC et BERTRAND 2004). Par exemple, le processus « Gérer les références produits » est le résultat du regroupement des activités coopérant au sein d'un flux régulier de travail et débouchant sur un output. Cet output utilisé comme inducteur de coût, ici, le nombre de références produits, est porteur de valeur à la fois pour l'entreprise et pour le client. Le processus est composé des activités « Assurer la qualité des approvisionnements » et « Assurer le support technico-commercial » du service Qualité ; « Assurer les commandes achats » du service Approvisionnement ; « Gérer la réglementation relative aux produits » du département juridique et « Stocker » du département logistique-expédition.

Par rapport à ces deux objectifs, le modèle 1 a été techniquement pertinent. Son échec est donc relatif. En effet, en tant qu'outil de représentation, le modèle 1 propose deux niveaux de réponses : une réponse stratégique avec les processus, et une réponse opérationnelle avec les activités. Pour MEVELLEC (1993), la grande force d'un modèle ABC est de faire abstraction de la structure organisationnelle pour analyser les processus créateurs de valeur.

Dans le modèle 2, il n'y a plus de vocabulaire porteur de transversalité dans la mesure où les activités constituent des mailles trop petites, même si l'organisation les nomme « Processus » (le « P » de « PAOT »). La mise en évidence des pôles dans le point précédent montre qu'il s'agit, pour certains, de chaînes de métiers plutôt que de chaînes de valeur. Là-aussi l'entreprise utilise le terme de « chaînes de valeur » pour qualifier en réalité, dans certains cas, les grandes fonctions dans l'entreprise. Avec le modèle 2, on assiste à un « réajustement » des fonctions préexistantes. D'ailleurs, la description des activités en opérations et en tâches répond à un objectif affiché par la direction générale de gestion des ressources humaines par la mise en évidence de fiche de poste.

Bien que techniquement pertinent, le modèle 1 n'a pas poursuivi son processus d'implémentation car les conditions initiales favorables à son adoption ont été fragilisées.

Le soutien de la direction générale ne revêtait qu'un aspect formel. En particulier, le directeur général devait donner corps au processus d'adoption du nouvel outil auprès des acteurs au moment où cela devenait décisif, en vain. Courant 2007, le modèle 1 était en effet prêt à répondre aux attentes des acteurs en matière d'analyse de rentabilité des clients. En ce qui concerne le substrat technique, le contrôle de gestion n'a pas exploité le logiciel ABC alors qu'il offrait des potentialités importantes. Il n'a été utilisé que pour son volet « calcul », sans explorer sa dimension pilotage et d'analyse, comme le souligne l'extrait de la réunion du 29 octobre 2008 :

« Il faut utiliser l'outil Pilotaj très précocement dans le processus d'implémentation du modèle. Car il peut avoir un rôle pédagogique vis-à-vis des acteurs opérationnels. Le logiciel devient un outil d'action sur le comportement des acteurs. Il faut intégrer l'outil dès le début de la construction du modèle ».

Extrait de l'affirmation de l'éditeur du logiciel ABC lors de la réunion du 29 octobre 2008 avec les contrôleurs de gestion et le directeur général

Pour qu'une innovation de gestion réussisse, elle doit résoudre les problèmes des différents acteurs sans en créer de nouveaux auprès d'autres acteurs. Le modèle 1 devait ainsi résoudre les problèmes formulés par la direction générale (car celle-ci ne disposait, au départ, que du coût d'achat). Mais, en dehors du sommet, il semble qu'aucun acteur n'était en recherche d'informations nouvelles. Le service qualité n'exprimait pas d'attente particulière, estimant disposer déjà d'une vision en termes de processus qualité. Les acteurs du marketing ont par ailleurs été réticents aux analyses de rentabilité proposées par le modèle 1⁹⁴. En outre, le service des approvisionnements a été le plus difficile à convaincre. Le processus « Gérer les références produits » résulte d'un long travail d'explication car il provient de la fusion de deux processus. Le responsable des approvisionnements souhaitait, au départ, distinguer deux processus : l'un relatif aux approvisionnements à proprement parlé, et l'autre consistant à « assurer la qualité des approvisionnements ».

⁹⁴ Nous proposons une interprétation des difficultés liées aux acteurs du marketing, dans la partie 3.

Les conditions initiales de réussite du modèle étaient bien présentes au départ, mais elles ont été fragilisées au fur et à mesure de l'avancement de l'implémentation.

Au vu de cette analyse, il convient également de s'interroger sur la nature même du changement de stratégie. En effet, avant même ce changement, l'entreprise n'avait pas l'intention de s'orienter vers la grande distribution. De même, la boutique virtuelle visant à stimuler les ventes électroniques, avait été un temps mis de côté puis remis sur le devant de la scène. Le virage stratégique n'est pas aussi profond qu'il n'y paraît. Il s'agirait plutôt d'un discours sur le recentrage stratégique que d'un revirement réel. La direction générale a affirmé ce recentrage qui existait déjà. Par contre, il y a bien eu une modification de l'organisation qui a eu pour conséquence, nous l'avons vu, de modifier la nature du modèle ABC. En effet, le terme de processus est utilisé au niveau de la maille « activité ». La mise en place d'une structure sans la couche processus au sein du logiciel ABC a conduit naturellement à faire apparaître le modèle 2. Celui-ci n'est pas un modèle alternatif au modèle 1, dans la mesure où sa logique de construction est différente. Il se cale sur la nouvelle organisation en faisant l'hypothèse implicite que celle-ci traduit fidèlement la circulation des flux de travail et d'information.

Après avoir « outiller le changement », la question est désormais de savoir si ce nouvel outillage répond à la problématique du pilotage des coûts et de la valeur. Pour cela, nous proposons une analyse des difficultés ayant émaillé ce dialogue coût-valeur que le modèle 1 a subies et ce que le modèle 2 est susceptible d'apporter.

Partie 3 Le difficile dialogue coût-valeur

Partie 3 Le difficile dialogue coût-valeur

Nous avons mis en place un modèle par activités et processus au sein de l'entreprise NutriOuest : ce modèle devait servir de base à une articulation avec la GRC pour un pilotage des coûts et de la valeur. Ce nouveau dispositif, qui constituait une innovation managériale (ALCOUFFE 2004), – car perçue comme nouveau par les acteurs de l'organisation – a bénéficié d'un ensemble de facteurs favorables à son adoption et à sa mise en œuvre. En particulier, le projet était porté par la direction générale qui en était l'initiateur.

En outre, le changement de stratégie, intervenue fin 2007, offrait l'opportunité d'alimenter le nouvel outil des orientations stratégiques nouvelles qui découlaient de ce changement, permettant ainsi au système d'articuler la stratégie avec les actions opérationnelles.

Mais, dès novembre 2007, une période de flottement reflétait les prémices d'un abandon du projet, et la naissance d'un autre modèle, le modèle 2. Cet arrêt du projet contredit la littérature relative aux facteurs favorables à l'adoption d'une innovation de gestion.

Il faut préciser ici que la modélisation ABC n'est pas nouvelle en soi. Cette méthode de calcul économique est apparue en France au début des années 1990. De même, la GRC ne constitue plus à l'heure actuelle une innovation. C'est la combinaison des deux dispositifs visant à piloter les coûts et la valeur qui est perçue comme nouveau, au moins au niveau de l'organisation où nous avons réalisé l'expérimentation. Cette innovation managériale (ALCOUFFE, BERLAND et al. 2003; ALCOUFFE 2004) a rencontré des obstacles dans sa phase d'adoption.

Avant d'examiner ces difficultés, sur le plan technique, humain et théorique, nous proposons d'effectuer une lecture théorique des difficultés rencontrées lors de la mise en place du dialogue ABC-GRC.

Chapitre 10 Les facteurs explicatifs de réussite des modèles ABC : une revue de la littérature

Peu de recherches se sont intéressées aux obstacles techniques (notamment l'absence de logiciel adapté) dans la mise en place de l'outil ABC. Cette carence est plus criante lorsque l'on s'intéresse à l'innovation managériale que constitue l'articulation des outils ABC et GRC.

Dans un premier temps, nous éclairerons le processus d'élaboration du modèle ABC à la lumière de la littérature sur les facteurs d'introduction d'une innovation. Ce qui nous conduira, dans un second temps, à identifier les difficultés propres à l'entreprise lors de la mise en place de son nouvel outillage.

De nombreuses recherches ont été réalisées dans le but de déterminer les facteurs explicatifs de la réussite d'un projet ABC. Le tableau 42 résume les principales études réalisées dans ce domaine.

Tableau 42 Les principales études sur les facteurs de réussite du modèle ABC

Auteurs	Type d'étude	Objectif de l'étude
SHIELDS ET YOUNG (1989)	Modèle comportementaliste visant à expliquer les facteurs de succès de l'introduction d'un système de calcul de coût.	Identification de variables organisationnelles pour expliquer la réussite d'un système de coût.
COOPER, KAPLAN et al. (1992)	Recherche empirique, basée sur 8 études de cas.	Les auteurs analysent les raisons expliquant les difficultés d'implémentation de système ABC.
ARGYRIS KAPLAN (1994)	Étude qui s'inspire de la littérature sur la gestion du changement.	Identification des variables de succès du modèle ABC.
SHIELDS (1995)	Enquête postale auprès de 143 entreprises.	Cette étude exploratoire a pour objectif de fournir des éléments empiriques sur le pouvoir explicatif des facteurs comportementaux, organisationnels et techniques sur la réussite de l'implémentation d'un modèle ABC.
ANDERSON (1995)	Étude de cas au sein de General Motors.	Description des étapes de la mise en œuvre du modèle ABC chez General Motors et mise en évidence des facteurs de réussite.
INNES MICHELL (1995)	Enquête postale réalisée en 1994 auprès des 1 000 plus grandes entreprises du Royaume-Uni.	L'objectif est d'évaluer le taux d'adoption de la démarche ABC au sein des entreprises du Royaume-Uni.
GOSSELIN (1997)	Enquête sur l'influence des profils organisationnels et stratégiques sur l'adoption de l'ABC.	Mise en évidence de différentes étapes d'arrêt de l'implantation du modèle ABC.
MALMI (1997)	Étude de cas réalisée auprès d'une entreprise finlandaise, Sisu Inc., de 1991 à 1996.	Cette étude de cas analyse les causes des résistances face au modèle ABC, ainsi que le rôle du système d'information existant dans la mise en place de l'ABC.
KRUMWIEDE (1998)	Test empirique d'un ensemble d'hypothèses, en collectant des données au travers d'une enquête postale envoyée aux membres du groupe CMG (Cost Management Group), qui fait partie de l'IMA (Institute of Management Accountants).	Analyse de l'impact des facteurs humains et organisationnels dans les différentes étapes du processus d'implémentation du modèle ABC.
BERTRAND (2000)	Étude empirique au sein d'une entreprise industrielle, Sofrel.	Analyse des difficultés d'implantation du modèle ABC mis en place au sein d'une PME en 1996.
ALCOUFFE et GUEDRI (2008)	Questionnaire sur la diffusion de l'ABC envoyé à un échantillon de 1 000 entreprises (à partir de la base de données Kompass). Questionnaire sur l'adoption de l'ABC envoyé aux répondants du questionnaire sur la diffusion (70 réponses).	Analyse de l'impact des canaux de communication et des caractéristiques perçues de l'innovation sur le processus d'adoption de l'ABC.

La réussite des modèles ABC peut s'analyser sur deux dimensions : la réussite de l'implémentation – le processus – et la réussite mesurée en termes de satisfaction vis-à-vis du modèle – l'output. Nous nous intéressons uniquement aux facteurs de réussite de mise en place (le processus) car ni le modèle 1 ni le modèle 2 n'ont intégré la phase d'utilisation par les acteurs de l'entreprise, excepté les contrôleurs de gestion.

Ces études soulignent l'importance des facteurs organisationnels et comportementaux pour la réussite d'un projet ABC. Les difficultés d'ordre technique sont soit reléguées au rang de difficulté mineure ou non significative, soit non évoquées.

L'hypothèse sous-jacente de l'étude de SHIELDS et YOUNG (1989) est que le système de calcul de coût et l'ABC ne sont pas des innovations techniques (telles qu'une nouvelle machine), mais des innovations managériales. Ils ont identifié sept variables d'ordre organisationnel pour expliquer la réussite du modèle : (1) Le soutien de la direction, (2) la liaison du système de coût avec les stratégies compétitives, particulièrement les stratégies qualité et les stratégies de maîtrise des flux, (3) la liaison du système de coût avec le système d'évaluation de la performance et de rémunération ; (4) les ressources internes suffisantes (par exemple, le temps que peuvent accorder les employés au projet) ; (5) la formation dans la conception, l'implémentation et l'utilisation du système de coût ; (6) l'appropriation par les non-comptables ; et (7) le consensus sur les objectifs du système de coût ainsi que la clarté de ces objectifs.

Chez NutriOuest, nous l'avons vu, il s'agit d'une innovation managériale. La direction a cherché constamment, durant la durée du projet, à impliquer les acteurs des sphères non-comptables de l'entreprise, le but recherché : que les « acteurs s'approprient le modèle dans leur travail de tous les jours », pour reprendre les termes du directeur général. Ce dernier ambitionne d'articuler niveau stratégique et niveau opérationnel avec le modèle ABC. L'objectif est d'améliorer la prise de décisions. Avant la mise en place du modèle, l'entreprise ne disposait que du coût d'achat des produits, sans autre apport informationnel pour la prise de décision. En ce qui concerne l'amélioration des profits, il s'agit d'une attente implicite vis-à-vis du modèle, compte tenu de la pression concurrentielle intense auquel fait face l'entreprise.

L'étude de COOPER, KAPLAN et *al.* (1992) confirme également le caractère organisationnel et comportemental des difficultés d'implantation des systèmes ABC. Dans la plupart des firmes étudiées, l'appropriation de l'ABC demeurait dans le champ des comptables, et il n'y avait pas de lien avec l'évaluation de la performance et le système de rémunération. Il faut souligner ici que la liaison du système d'évaluation de la performance avec le système de rémunération est une caractéristique étrangère au contexte français. Ce facteur s'inscrit dans un contexte culturel spécifique au modèle américain.

Même si ces conditions sont réunies, il existe encore une large possibilité d'échec car les salariés sont fréquemment réfractaires au changement impliqué par les informations issues du modèle ABC. Ils notent qu'une source fondamentale de résistance à l'utilisation de l'ABC est constituée par les promoteurs de l'ABC qui se focalisent sur les problèmes techniques et non sur les problèmes organisationnels et humains résultant de l'introduction du changement. Ils suggèrent que la mise en place de l'ABC est plus efficace si les promoteurs du modèle démarrent le projet en se focalisant sur l'implication précoce des non-comptables qui seront les premiers utilisateurs des informations ABC. De même, le soutien de la direction générale et le programme de formation qui doit mettre l'accent sur la logique, la conception, l'implémentation et l'utilisation du modèle ABC sont des facteurs déterminants.

COOPER, KAPLAN et *al.* concluent que la réussite du modèle ABC dépend essentiellement de l'appréhension réelle des variables comportementales et organisationnelles définies dans le modèle de SHIELDS et YOUNG (1989).

ARGYRIS et KAPLAN (1994) soulignent eux-aussi la nécessité d'obtenir le soutien de la direction générale. De même, la formation et l'interaction du modèle ABC au système de rémunération constituent des facteurs de succès. L'étude menée par ANDERSON (1995) sur la description de la mise en œuvre de l'ABC au sein de General Motors va dans ce sens : le soutien de la direction et l'investissement en formation affectent les nombreuses étapes de la mise en place du modèle ABC.

L'étude de SHIELDS (1995) confirme les résultats des études précédemment citées, mais il ajoute également une analyse sur les difficultés techniques. Ainsi, l'auteur démontre que la réussite de l'ABC est fortement corrélée aux variables organisationnelles et comportementales, mais pas aux variables techniques, tels que le type de logiciel ou la nature du système.

Les entreprises qui ont subi des échecs lors de l'implantation du modèle ABC sont celles qui ont privilégié le design architectural et logiciel du modèle ABC, au détriment du contexte organisationnel et humain (SHIELDS 1995). SHIELDS déplore même l'absence de recherche sur les aspects comportementaux de l'implémentation du modèle ABC.

ANDERSON (1995) montre l'importance des différents facteurs à mesure que l'on s'élève dans les étapes de la mise en œuvre d'un modèle ABC. Parmi les facteurs contextuels, la distorsion des coûts (liée au système d'information existant) apparaît être un important élément moteur dans l'adoption et la routinisation de l'ABC. L'utilité des informations sur les coûts, bien que n'étant pas un facteur significatif d'adoption, peut affecter la motivation d'une firme pour intégrer le modèle ABC au sein du système financier existant. Néanmoins, une étude plus récente montre que la structure des coûts (notamment l'importance des charges indirectes) a peu d'impact sur le processus d'adoption de l'ABC (ALCOUFFE et GUEDRI 2008).

Un système d'information utilisant les technologies joue un rôle ambivalent dans l'adoption d'un modèle ABC. Il peut constituer un facteur de rejet ou d'abandon du modèle. Mais, lorsque le modèle ABC a atteint l'une des étapes ultimes de l'implémentation, les technologies de l'information deviennent alors déterminantes.

En ce qui concerne les modèles de gestion en général, CERULLO (1980) souligne que du point de vue du praticien, la satisfaction des utilisateurs semble être le facteur de succès le plus important car elle entraîne des changements dans la prise de décision et l'utilisation du modèle. C'est sur la base de l'hypothèse que la satisfaction des utilisateurs conditionne la réussite du projet ABC que MCGOWAN et KLAMMER (1997) ont réalisé leur étude. Le modèle qui en découle indique que les caractéristiques du processus d'implémentation (soutien de la direction générale, implication des utilisateurs dans l'implémentation, perceptions de la clarté des objectifs déclarés ex ante, degré de partage des objectifs, l'adéquation entre formation et ressources affectées à la formation), les caractéristiques du système lui-même (l'étendue des liaisons entre système d'évaluation de la performance et ABCM ; et qualité perçue des informations produites par le système), et les caractéristiques individuelles (concepteur ou utilisateur), influenceront leurs perceptions, mesurées en termes de satisfaction vis-à-vis de l'implémentation de l'ABCM. Ces facteurs, lorsqu'ils sont gérés de manière combinée, peuvent contribuer à réduire la résistance et améliorer les chances de réussite de l'implémentation. Là-aussi, les auteurs concluent quant à la prééminence des variables organisationnelles dans la réussite de projets ABC.

Une étude réalisée au Royaume – Uni (INNES et MITCHELL 1995) s’est penchée sur le processus d’adoption et montre le faible taux de diffusion du modèle ABC parmi les grandes entreprises – près de 20 % : la plupart des entreprises étudiées sont toujours (au moment de l’étude) en phase d’évaluation du modèle. MALMI (1997) souligne que le modèle ABC peut constituer une réussite même s’il n’entraîne pas d’amélioration dans la prise de décisions. L’étude de cas longitudinale réalisée par cet auteur au sein d’une entreprise finlandaise ayant mis en place le modèle ABC montre que celui-ci était utilisé par la direction pour se focaliser sur les « incertitudes stratégiques » (SIMONS 1990; 1995). Les organisations cherchent à s’appuyer sur des systèmes interactifs de contrôle de gestion pour maîtriser ces « incertitudes stratégiques ». Les informations produites par le modèle ABC mis en place au sein de l’entreprise finlandaise ne justifiait aucune action ou prise de décision. Pour cet auteur, l’échec du modèle ABC était à rechercher ailleurs, et notamment dans la résistance – d’ordre culturel et politique entre autres – face à l’implantation d’un nouveau modèle de gestion. L’ensemble de ces études met ainsi en évidence des facteurs favorables et défavorables à l’implantation des modèles ABC. Pour mieux interpréter cette lecture théorique au cas de notre entreprise, le tableau 43 synthétise les différentes situations rencontrées sur le terrain.

Tableau 43 Interprétation des principaux facteurs d'adoption du modèle ABC chez NutriOuest

Facteurs d'implantation des modèles ABC	Cas de l'entreprise NutriOuest
<u>Facteurs favorables :</u>	
Soutien et engagement de la direction	Le soutien de la direction est effectif. Le directeur général soutenait le projet et en était l'initiateur. Il faut néanmoins souligner la réserve de quelques membres du comité de direction.
Liaison du modèle avec la stratégie	Le changement de stratégie intervenu courant 2007 constituait une opportunité pour aligner le modèle 1 avec la nouvelle stratégie. Mais, le changement de cap a conduit à l'émergence d'un autre modèle, comme nous l'avons expliqué dans la partie 2.
Ressources internes suffisantes	L'entreprise a décidé d'affecter deux contrôleurs de gestion (une partie non négligeable de leur temps était consacrée au projet). Elle a également fait appel au chercheur, puis, ultérieurement à des consultants externes. Elle a donc dégagé des ressources suffisantes pour mettre en œuvre le modèle ABC.
Formation des utilisateurs au modèle « Démocratisation » du modèle en dehors de champ des comptables	Seuls les contrôleurs de gestion et le chercheur ont bénéficié d'une formation sur le logiciel ABC utilisé par l'entreprise. Aucun plan de formation n'était prévu pour les autres utilisateurs. Le modèle 1 n'a pas fait l'objet d'une « démocratisation » auprès des acteurs, même si des réunions et entretiens ont permis à ceux-ci de prendre connaissance du modèle.
Implication des utilisateurs lors de la mise en place du modèle	La mise en place du modèle résulte uniquement du travail des contrôleurs de gestion et du chercheur. Les utilisateurs potentiels du modèle n'ont pas été impliqués lors de l'implémentation. Malgré la volonté du dirigeant en termes de management participatif, l'implication des utilisateurs s'est limitée à participer aux entretiens et à quelques réunions d'information.
Consensus sur les objectifs du système de coût	La direction avait fixé des objectifs clairs : mettre en place une animation de gestion sur la base d'un modèle ABC visant à éclairer l'entreprise sur la performance. Et mettre en place une organisation transversale. Devant l'apparent consensus des acteurs se cachent en réalité deux phénomènes : un certain nombre de responsables de services avaient une vision propre de leurs objectifs, et le marketing avait une vision différente. Ce dernier phénomène est développé dans le point suivant.
Distorsion des coûts liée au système actuel	La direction générale et les contrôleurs de gestion s'accordent à souligner l'insuffisance du système de coût actuel. De même, les acteurs – particulièrement ceux du service marketing et du service commercial – étaient en attente d'un système de coût plus pertinent.

<p>Qualité perçue de l'information issue des modèles ABC</p>	<p>Soulignons toutefois le caractère ambigu du comportement des acteurs du service marketing qui ont mis en évidence des besoins d'analyse de rentabilité. Notre modèle 1 a permis de construire des analyses de rentabilité des pharmacies. Mais, le service marketing utilisait ses propres outils pour faire ses propres analyses selon sa vision du monde. Nous étudions ce point dans la partie « Difficultés humaines et organisationnelles ».</p> <p>La modèle 1 n'a pas intégré la phase d'utilisation, mais il est possible de dire que l'expérimentation réalisée sur les pharmacies correspondait à une certaine attente en termes d'informations pour le service commercial notamment.</p>
<p><u>Facteurs défavorables :</u></p> <p>Absence de liaison du système de coût avec le système de rémunération et d'évaluation de la performance</p> <p>Focalisation sur les problèmes techniques, au détriment des implications humaines et organisationnelles</p> <p>Résistance des acteurs</p>	<p>Ce facteur est une caractéristique spécifique des modèles anglo-saxons, et ne s'applique donc pas à notre cas.</p> <p>L'architecture logicielle du modèle a été un point important dans le projet. Les contrôleurs de gestion et le chercheur ont passé du temps dans le paramétrage du modèle ainsi que le réglage technique lié à l'intégration des données.</p> <p>Néanmoins, le directeur général a souligné la nécessité d'obtenir l'adhésion des acteurs. Ceux-ci ont été constamment sollicités. Il semble que la dimension humaine constitue un élément fondamental pour la direction.</p> <p>La résistance au modèle 1 s'est exprimée à deux niveaux : au niveau culturel et au niveau politique. Nous examinons ce point dans la partie suivante.</p>

Le cas de notre entreprise conduit à des résultats mitigés par rapport à ces études. Malgré la présence de facteurs favorables, tels que l'engagement de la direction et la volonté de « démocratiser » le système d'information au profit des acteurs non-comptables, l'entreprise a accordé une importance au design architectural du modèle en s'appuyant sur le logiciel Pilotaj. Ce facteur ne semble pas aller dans le sens de la réussite, selon SHIELDS (1995). L'entreprise bénéficiait d'un certain nombre de facteurs favorables à l'adoption du modèle ABC, mais elle a rencontré également un certain nombre de contraintes, soulevées par la littérature. Cette situation mitigée nous amène à approfondir la réflexion quant à la difficulté du modèle 1 à s'implanter.

La mise en place du modèle 1 et sa tentative de dialogue avec la GRC, suivie de la mise en place du modèle 2, consécutive au changement de stratégie intervenu dans l'entreprise, montrent le difficile chemin que parcourent le modèle ABC et son articulation avec la GRC. La brève revue de la littérature ci-dessus ne permet pas d'éclairer complètement les obstacles rencontrés par notre innovation de gestion. Elle reste notamment relativement muette sur les difficultés techniques.

Il est donc intéressant d'examiner ces difficultés sur les plans techniques, humains et théoriques. Les acteurs ont développé des solutions permettant de répondre à ces difficultés, montrant la capacité d'apprentissage de l'organisation.

Malgré leur analyse séquentielle, il convient de souligner que la frontière entre ces trois catégories de difficultés est ténue. En effet, des difficultés théoriques peuvent être à l'origine de difficultés techniques. Par exemple, les aspects théoriques relatifs à la valeur client peuvent entraîner des difficultés techniques liées à la difficulté du logiciel à manipuler des objets préconisés par la littérature. De même, les difficultés liées à l'élaboration d'objets de coûts, que nous étudierons dans la partie consacrée aux difficultés théoriques, relèvent également du champ technique et cognitif. En effet, la mise en évidence d'objets de coûts statistiques est contrainte par les limitations techniques du logiciel ABC. L'exploration d'objets de coûts impose aux acteurs un « saut » cognitif important : habitués à raisonner en termes de chiffre d'affaires, ils sont amenés à raisonner sur la base d'analyse de rentabilité et sur des objets de coûts statistiques. Cette double complexité renforce les difficultés humaines. Dans ce qui suit, nous traiterons de manière différenciée ces trois types de difficultés, pour faciliter leur analyse. Mais il convient de garder à l'esprit que ces difficultés interagissent.

Chapitre 11 Les difficultés techniques

Section 1 Problèmes techniques rencontrés lors de la mise en place du modèle 1

Le modèle 1 a rencontré des difficultés techniques à plusieurs niveaux : au niveau du modèle ABC lui-même, de l'outil CRM et de son interconnexion avec le modèle ABC.

1 - Les difficultés techniques au niveau du modèle ABC

Le modèle 1 poursuivait deux objectifs : éclairer la formation de la rentabilité par l'évaluation d'objets intermédiaires et mettre en place un système simple et facile à comprendre pour les acteurs. Cette double ambition n'est pas toujours aisée à atteindre comme le montre l'évaluation de la rentabilité des *Business Unit* (BU).

Le modèle 1 avait permis d'évaluer les BU – qui ont été définies par la direction générale – sur le plan de la rentabilité. Au cours de cette phase, nous avons rencontré des problèmes techniques liés au processus « Gérer les références produits ». En effet, les BU consomment des produits qui portent en eux les activités de ce processus. Nous avons cherché à déterminer le volume d'inducteurs de ce processus (le nombre de références) consommé par les BU.

Pour illustrer cette démarche, nous allons dans un premier temps présenter la démarche normale de traitement d'un processus non volumique comme « Gérer les références produits », puis dans un second temps, expliquer les deux autres solutions envisagées, afin d'exposer la solution retenue.

Pour évaluer le coût du processus « Gérer les références produits », nous avons tout d'abord évalué le coût des activités composant ce processus, comme l'illustre le tableau 44.

Tableau 44 Détail du coût du processus "Gérer les références produits"

Gérer les références produits	Nbre de références	Assurer la qualité des approvisionnements	109 919 €
		Assurer le support technico-commercial	54 226 €
		Assurer les commandes achats	65 789 €
		Gérer la réglementation relative aux produits	47 469 €
		stocker	176 981 €
		Gérer le développement des produits	78 037 €
		Coût total du processus	532 421 €

Il s'agit des ressources réelles de l'année 2006. La deuxième étape consiste à évaluer le volume d'inducteurs. Sur cette même année, l'entreprise gère 176 références. Le coût unitaire de l'inducteur « nombre de référence » est donc de 532 421 €/ 176, soit 3 025 € par référence. Il s'agit ensuite de définir la nomenclature de l'objet à évaluer, c'est-à-dire d'affecter le coût de ce processus aux objets de coûts, ici les BU.

Deux cas de figure sont possibles pour cette affectation : celle-ci peut se faire sur la base d'une consommation exclusive des inducteurs par les objets de coûts ou une consommation partagée. Dans ce dernier cas, l'attribution du coût de l'inducteur est effectuée de manière volumique.

Présentons le deuxième cas de figure en l'illustrant avec l'exemple de l'objet à évaluer « BU Prescripteurs ». Dans le cas d'une consommation partagée, il s'agit de tenir compte du poids de la consommation des références par chaque BU. Pour la BU prescripteurs, nous avons effectué une requête relative aux produits consommés par cette BU, comme l'illustre le tableau 46.

Le volume total de la référence « La médecine », pour l'année 2006, a été de 175. Le coût unitaire de cette référence est alors de 3 025 € (coût unitaire de l'inducteur) divisé par le volume de cette référence : 3 025 €/ 175, soit 17,29 €. De même, le volume total de la référence « Santé Plus 100 CA » est de 5 705, soit un coût unitaire de 3 025 €/ 5 705, soit 0,53 €.

En interrogeant la base issue de la GRC, nous obtenons le volume de références consommées par chaque BU. La BU prescripteur en micronutrition a consommé deux références « La médecine » et trois références « Santé Plus A00CA », ce qui conduit au calcul figurant dans le tableau 45.

Tableau 45 Calcul du coût de processus attaché à chaque référence

Référence	Coût unitaire de l'inducteur	Volume	Coût attribuable à la boîte
« La médecine »	3 025 €	175	17,29 €
Santé Plus 100CA	3 025 €	5 705	0,53 €

Tableau 46 Extrait de la requête "produits consommés par BU"

LIBELLE_SEGMENT0_TIERS	LIBELLE_PRODUIT - (CODE_PRODUIT)	nd boîte	Coût unitaire processus	coût processus par produit
0 - PRESCRIPTEUR EN MICRONUTRITION	"La médecine..." Dr P. L.	2	17,29 €	34,57 €
0 - PRESCRIPTEUR EN MICRONUTRITION	Santé Plus 100CA- (CANDCA)	3	0,53 €	1,59 €
0 - PRESCRIPTEUR EN MICRONUTRITION	Mincir Plus 60CO- (AANGCO)	33	0,24 €	7,83 €
0 - PRESCRIPTEUR EN MICRONUTRITION	Santé & Force GELLULES- (CARTG)	36	0,15 €	5,51 €
0 - PRESCRIPTEUR EN MICRONUTRITION	Santé & Force SACHETS- (CARTS)	29	0,30 €	8,79 €
0 - PRESCRIPTEUR EN MICRONUTRITION	BARRES DiétéOuest	12	0,61 €	7,38 €
etc.				
...				
	TOTAL			93 169,00 €

Au total, la BU Prescripteurs en micronutrition est affectée d'un coût relatif au processus « Gérer les références produits » de 93 169 € (voir tableau 46).

Ainsi, pour chaque BU, le coût du processus « Gérer les références produits » est affecté comme suit :

Tableau 47 Coût du processus "Gérer les références produits" par BU

BU	Spécialistes en micronutrition	Prescripteurs en micronutrition	Pharmacie	Marketing Direct	Export	TOTAL
Processus "Gérer les références produits"	202 993 €	93 169 €	104 959 €	91 580 €	39 720 €	532 421 €

La première méthode, qui constitue la méthode habituellement retenue dans les modèles ABC, entraîne la manipulation de requêtes importantes au sein du système d'information. Ce qui génère une certaine complexité dans l'obtention des informations. Or les contrôleurs de gestion étaient sensibles, dès la mise en place du modèle, à une maintenance simple du futur modèle comme l'illustre l'extrait de la réunion ci-dessous :

« Il nous faut trouver une solution acceptable qui « n'alourdisse » pas le système d'information. »

Extrait de l'affirmation du contrôleur de gestion lors de la réunion de travail du 28 mars 2007

Pour répondre à cette difficulté, les contrôleurs de gestion ont envisagé une seconde solution : cette deuxième méthode a consisté à affecter aux différents objets de coûts un coût du processus sur la base d'une consommation partagée des références. Les cinq BU consomment la totalité des références, le volume total théorique est donc de 5 x 176, soit 880 références, auquel on ajoute les 16 références spécifiques consommées uniquement par la BU Export, soit 896. Le coût unitaire de l'inducteur est modifié en conséquence : 532 421 €/ 896 références, soit 594 €. La BU prescripteurs est donc affectée d'un coût moyen de 594 € x 176 références, soit 104 583 €. Cette dernière solution présente l'inconvénient d'une répartition égalitaire, donc arbitraire et source de subventionnement croisé, comme le montre le tableau 48.

Tableau 48 Coût du processus "Gérer les références produits" par BU - Répartition égalitaire

BU	Spécialistes en micronutrition	Prescripteurs en micronutrition	Pharmacie	Marketing Direct	Export	TOTAL
Processus "Gérer les références produits"	104 583 €	104 583 €	104 583 €	104 583 €	114 089 €	532 421 €

On constate ainsi, avec cette méthode, un temps envisagée, qu'elle entraîne des écarts trop importants par rapport à la première : la BU spécialiste est affectée d'un coût deux fois inférieur (104 583 € contre 202 993 €) et la BU exprt voit son coût gonfler de 187 % ! Elle a donc été abandonnée.

Une autre solution envisagée conduisait à l'abandon du calcul par processus. En effet, la détermination de la rentabilité des objets de coûts a nécessité la prise en compte d'un calcul par activités et non plus par processus. Pour illustrer cette solution, prenons le cas de la BU Pharmacies. Dans cette BU, nous avons réalisé une analyse de rentabilité par officine pharmaceutique, en distinguant les phases d'acquisition et de fidélisation. Dans cette optique, nous avons envisagé d'attribuer le coût des activités composant le processus « Gérer les références produits » aux pharmacies sur la base des inducteurs de chaque activité, comme le montre le tableau 49.

Tableau 49 Activités et inducteurs du processus "Gérer les références produits"

	<i>Activités</i>	<i>Coût</i>	<i>Inducteur</i>	<i>volume inducteur</i>
Gérer les références produits	Assurer la qualité des approvisionnements	109 919 €	Nb de lots libérés	500
	Assurer le support technico-commercial	54 226 €	Nb d'appels traités	1380
	Assurer les commandes achats	65 789 €	Nb de commandes achats	420
	Gérer la réglementation relative aux produits	47 469 €	Nb de références	896
	Stocker	176 981 €	Nb de références	896
	Gérer le développement des produits	78 037 €	Nb de produits nouveaux	25
		532 421 €		

(1) La deuxième méthode conduisait à un volume théorique de 5 x 176 références + 16 références spécifiques à la BU Export.

Mais là-aussi, le système devenait trop lourd à gérer. Il fallait, pour chaque pharmacie partenaire, déterminer le volume d'inducteurs des six activités composant l'objet de coût. Ainsi pour chaque officine partenaire – l'entreprise en dénombre 420 en 2007 – , il fallait déterminer le nombre de lots libérés, le nombre d'appels traités, le nombre de commandes, le nombre de références et le nombre de produits.

Finalement, nous avons retenu la première méthode : un coût de processus affecté à chaque BU compte tenu du volume de chaque référence consommé. Pour revenir à l'exemple de l'officine pharmaceutique, le coût du processus attribuable à la BU pharmacie selon la méthode standard, était ensuite attribué à chaque officine en fonction du nombre de produits consommés (le nombre de produits a été préféré au nombre de références pour des raisons de simplification du modèle).

Tableau 50 Calcul du coût unitaire attribuable du processus "Gérer les références produits"

	<i>BU Pharmacies</i>	<i>Volume total de produits BU Pharmacie</i>	<i>Coût unitaire par produit</i>
Gérer les références produits	104 959 €	583 105	0,18 €

La BU pharmacies a consommé un volume total de 583 105 produits en 2006. Le coût unitaire de la référence est donc de 104 959 €/ 583 105, soit 0,18 € (tableau 50).

Chaque pharmacie est ensuite affectée d'un coût de ce processus en fonction des volumes de produits consommés, comme l'illustre le tableau 51.

Tableau 51 Coût du processus "Gérer les références par produits" attribuable à la pharmacie

	<i>Volume de produits consommés</i>	<i>Coût unitaire référence</i>	<i>Coût du processus attribuable à la pharmacie</i>
Pharmacie n°34012 (Phase d'acquisition: Juin 2006)	89	0,18 €	16,02 €

En définitive, la solution retenue est la première méthode – qui tient compte du poids des références – adaptée au contexte de l'entreprise. Pour évaluer le coût des pharmacies, nous avons simplifié le calcul en appliquant le volume de produits consommés par chaque pharmacie, et non le volume de références.

2 - Des difficultés liées à l'insuffisance de l'outil CRM

Il est à noter que la GRC est un outil mais elle doit aussi être conçue comme une stratégie. La stratégie CRM consistant alors en un ensemble d'activités qu'une entreprise met en place pour confirmer et traduire sa stratégie clients, en se focalisant sur l'identification, la fixation des priorités et la mise en place de nouvelles capacités et pratiques d'approches du client visant à améliorer les opérations et la rentabilité par segment (MOSES 2005). NutriOuest a utilisé uniquement le volet « technique » de l'outil, ce qui ne lui a pas permis d'appréhender l'ensemble des enjeux liés à la valeur perçue par les clients.

En ce qui concerne le segment Pharmacies, la GRC permet de savoir quelle pharmacie a suivi la formation, ainsi que ses caractéristiques, à l'aide de la « store check ». Il s'agit d'une « carte d'identité » de l'officine qui indique son profil, son potentiel, son espace parapharmacie, la hauteur des rayons NutriOuest (yeux, mains hautes), le nombre de mètres linéaires NutriOuest, le type de ventes,...

Nous constatons une sous-exploitation des informations contenues dans la GRC, notamment via la « store check ». Le CRM vise à améliorer la connaissance du client : il s'agit d'anticiper les besoins actuels et potentiels des clients dans un souci d'une satisfaction clients sans cesse améliorée, afin d'accroître le chiffre d'affaires de l'entreprise (BROWN 2001). Cette stratégie suppose de détenir une quantité importante d'informations sur le client – NutriOuest est, de ce point de vue, pourvue en informations commerciales, notamment sur les pharmacies – mais aussi et surtout d'utiliser ces informations, notamment dans un souci de pilotage performant du coût et de la valeur. Dans notre entreprise, la responsable des forces de vente soulignait cette carence, comme l'illustre l'extrait de ses propos :

« De nombreuses informations sont saisies dans la GRC pour alimenter la « Store-Check » d'une pharmacie. Mais elles sont peu utilisées pour des analyses ».

Extrait de l'entretien du 30 septembre 2005 avec la responsable des forces de vente

En outre, l'axe consommateurs est peu utilisé. L'entreprise ne connaît donc pas ou peu les attentes de la clientèle finale. L'outil GRC ne leur permet pas de collecter des informations précieuses pour le dialogue ABC/CRM. La responsable des centres d'appels des professionnels de la santé, des particuliers et des pharmacies souligne cette difficulté, lors de la réunion du 29 août 2005 :

« La GRC est actuellement peu active sur l'axe « Consommateurs ». Notre souhait est de développer l'outil pour améliorer notre connaissance des consommateurs ».

Extrait de la réunion du 29 août 2005 avec la Responsable des centres d'appels

La GRC ne permet pas de déterminer, par exemple, le taux de réponse aux différentes actions de l'entreprise, telles que les mailings et les offres d'échantillons ou de cadeaux.

Elle ne permet pas non plus d'assurer une traçabilité satisfaisante entre le médecin prescripteur et le consommateur final. En effet, les consommateurs ayant commandé des produits NutriOuest, suite à la prescription d'un médecin, par exemple le médecin n°02034 (cf. tableau 52) sont enregistrés dans la base GRC de manière à connaître l'origine de la vente. Le code client enregistré dans la base, commence par le code prescripteur, ici dans notre exemple, n°02034. Mais, si le particulier change de médecin en cours de vie, son code restera identique. La traçabilité n'évolue pas en fonction des changements de médecins (suite à un déménagement par exemple). Une extraction de la liste des clients dont le code commence par 02034 indiquera le chiffre d'affaires issu de ces clients, dont une partie sera issue de médecins autres que le prescripteur n°02034. La capture d'écran relative à cette base clients figure en annexe A46. Nous avons souligné, dans la partie 1 relative aux besoins d'analyse, la complexité du modèle liée à l'existence de prescripteurs, récepteurs des ressources de l'entreprise, mais qui ne génèrent pas directement de chiffre d'affaires.

La connaissance du montant des ventes généré grâce aux prescriptions des médecins est fondamentale dans une optique de gestion simultanée des coûts et de la valeur du segment « prescripteurs », ce qui semble ici compromis par la limite technique de l'outil GRC.

Tableau 52 Extrait de la base clients consommateurs de la GRC

Liste des Clients/ Prospects⁹⁵				
<i>Code client</i>	<i>Code prescripteur</i>	<i>Nom</i>	<i>Prénom</i>	<i>Adresse</i>
0203402594	02034	DUPOND	Jacques	12 rue des alizés
0203405296	02034	DURAND	Paul	15 avenue des acacias
0203402600	02034	DUCHEMIN	Jean	13 impasse des olives
0203402601	02034	MONDO	Alexandre	124 Bd De Gaulle
etc.

La mise en place d'une traçabilité complète semble difficile. L'entreprise tente pourtant des solutions permettant de résoudre ce type de difficulté. L'entreprise est confrontée au même problème de traçabilité entre prescripteurs et pharmacies. À ce titre, elle cherche à mettre en place une collaboration avec les pharmacies visant à connaître l'origine du prescripteur pour les commandes de produits NutriOuest.

Les responsables de service eux-mêmes semblent déplorer une insuffisance de l'outil CRM. Ainsi, la responsable des forces de vente – qui est, depuis la mise en place du modèle 2 (modèle PAOT), responsable du processus « Recruter et faire progresser les prescripteurs » du pôle « Animer », DAS micronutrition – constate que certaines informations qui alimentent la GRC font également l'objet de plusieurs autres saisies. Cette multiple saisie constitue une source d'erreurs potentielles⁹⁶. C'est pourquoi, lors de l'entretien auprès du responsable de ce processus le 2 avril 2008⁹⁷, celui-ci émet le souhait d'investir dans un outil de connaissances clients, destiné notamment aux forces de ventes itinérantes.

⁹⁵ Les coordonnées des clients ont été volontairement modifiées pour des raisons de confidentialité.

⁹⁶ Ce qui générerait, selon les estimations du responsable du processus, un sur-coût mensuel de 3 500 €.

⁹⁷ Suite à la mise en place du modèle 2, nous avons conduit, à partir d'avril 2008, des entretiens auprès des différents responsables de processus afin de définir avec eux, les livrables, inducteurs de coût et indicateurs de performance de leurs processus.

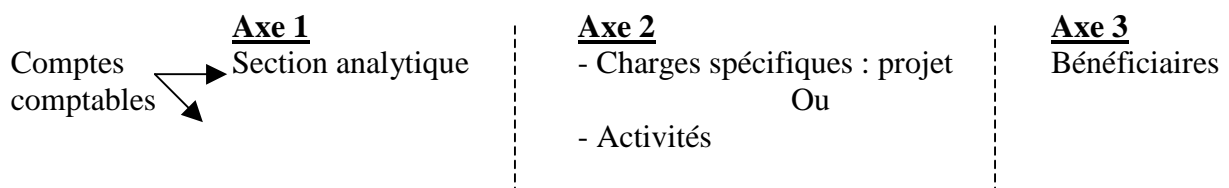
Pour résoudre cette difficulté technique, l'entreprise a réalisé un appel d'offres auprès de prestataires en avril 2008. Cet outil de connaissance clients, spécifique aux forces de vente, sera connecté à la GRC actuel de l'entreprise. Il s'agit de l'outil « Aquarelle » de SOLO, très adapté aux commerciaux. En effet, sur une journée de travail d'un commercial, le temps effectif « productif » est de seulement une à deux heures par jour (5 visites x 20 minutes d'entretien avec les clients)⁹⁸ ; le reste du temps étant consacré au déplacement et au travail administratif de saisie des comptes-rendus. Pour le directeur commercial, il est donc nécessaire de rentabiliser cette activité commerciale, ce temps effectif en obtenant le plus rapidement possible les informations. L'objectif est de généraliser cet outil aux autres services. L'outil permet, à l'aide de tableaux croisés dynamiques, d'exploiter les statistiques de vente en volume et en chiffre d'affaires à partir d'une base unique. Ce qui réduit les sources d'erreur et permet également d'exploiter de nombreuses informations commerciales par segment de clients. Mais l'outil n'apporte qu'une vision en termes de chiffre d'affaires et non en termes de ressources consommées. Il demeure donc uniquement un outil d'analyse des ventes.

3 - Des difficultés d'interconnexion CRM/ABC

La réalisation d'analyse de rentabilité des acteurs est confrontée, dans son opérationnalisation, à des obstacles techniques. Dans le cadre du modèle 1, le service marketing avait exprimé de nombreux besoins d'analyse. Il souhaitait notamment connaître la rentabilité de ses différentes opérations commerciales, par exemple déterminer la rentabilité d'une opération de mailing à destination des particuliers.

Dans le cadre du modèle 1, l'architecture qui avait été retenue reposait sur trois axes analytiques, comme l'illustre la figure 46

Figure 46 Schéma général d'affectation des ressources (Modèle 1)



⁹⁸ D'après le directeur commercial, lors de l'entretien du 19 mai 2008.

Par exemple, si le projet est constitué par l'opération commerciale OP102 (mailing consommateurs), le système actuel nous permet de connaître les coûts spécifiques liés à cette opération. Ces coûts sont essentiellement constitués des frais d'affranchissement, de routage et d'impression.

La combinaison axe 1/axe 2 nous permet de connaître ce coût spécifique, en éditant la balance « axe 2 ». Le coût de revient du produit est fourni par le modèle : coût d'achat et coût de processus lié au produit. De même, la gestion commerciale permet de connaître le chiffre d'affaires attaché à cette opération. En effet, lorsque le client, contacté par l'opération de mailing, appelle l'entreprise pour effectuer une commande, il communique le code lié à l'opération OP102. Un cadeau offert au client permet de l'inciter à transmettre ce code.

Un problème se pose pour déterminer la rentabilité de cette opération : le système d'information ne permet pas de connaître les bénéficiaires de cette opération commerciale, c'est-à-dire l'axe 3. Faut-il alors considérer l'opération commerciale OP102 comme un objet de coût ?

Dans cette optique, deux scénarios ont été envisagés :

- Identifier des couples produits-opérations ou des couples clients-opérations commerciales. Dans ce cas, afin de répondre aux attentes du service marketing, il serait nécessaire de dédoubler les produits. La volumétrie liée à cette solution risquerait d'alourdir le système.
- Déterminer, de manière prévisionnelle – sur la base d'éléments standards – le volume de retour minimum en fonction des produits et des coûts d'opération pour dégager un résultat positif. Il s'agit ensuite de calculer la rentabilité réelle globale du segment visé. L'outil Pilotaj nous fournit toutes les informations permettant de déterminer cette rentabilité globale. Si le service marketing souhaite une analyse plus détaillée, il s'agira de répondre de manière « extra-modèle » à cette demande.

Le deuxième scénario, basé sur un standard, ne permet pas de résoudre cette difficulté. L'objectif général est de conserver un modèle simple tout en nous permettant de répondre aux attentes des responsables de service.

Dans le cadre du premier modèle, nous avons réalisé une première tentative de dialogue entre le modèle ABC et la GRC sur le segment des Pharmacies partenaires de l'entreprise. Cette première expérimentation nous a permis de mettre à jour les difficultés suivantes : difficulté pour différencier un client nouveau et un client fidélisé, difficulté de suivi temporel d'objets de coûts « dédoublés », et difficulté liée aux processus support. Pour chacune de ces trois difficultés, nous avons proposé une solution adaptée au contexte de l'entreprise.

4 - La distinction acquisition/fidélisation des clients Pharmacie

Nous avons réalisé de nombreuses simulations permettant de fixer une convention de détermination d'un client acquis et d'un client fidélisé. Ce qui a donné lieu à de nombreux débats entre le chercheur, les contrôleurs de gestion et le service marketing, car un concept théorique qui semble assez simple, doit répondre aux contraintes empiriques au sein des entreprises.

L'expérimentation sur le segment Pharmacies nécessitait de mettre en évidence la distinction entre une pharmacie nouvellement acquise et une pharmacie fidélisée. Pour BLATTBERG et *al.* (2001), il existe deux façons de définir l'acquisition des clients. La conception transactionnelle des clients considère que la phase d'acquisition se termine lors du premier achat. La conception relationnelle, adoptée par les auteurs, considère la phase d'acquisition comme un processus qui ne s'arrête pas au premier achat mais inclut également l'ensemble des contacts du client avec la firme qui n'aboutissent pas forcément à un achat. Un client fidélisé est celui qui renouvelle son achat (REICHHELD 1996; BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Nous nous sommes ainsi inspirés de la littérature sur le marketing relationnel afin de distinguer une pharmacie partenaire acquise d'une pharmacie partenaire fidélisée.

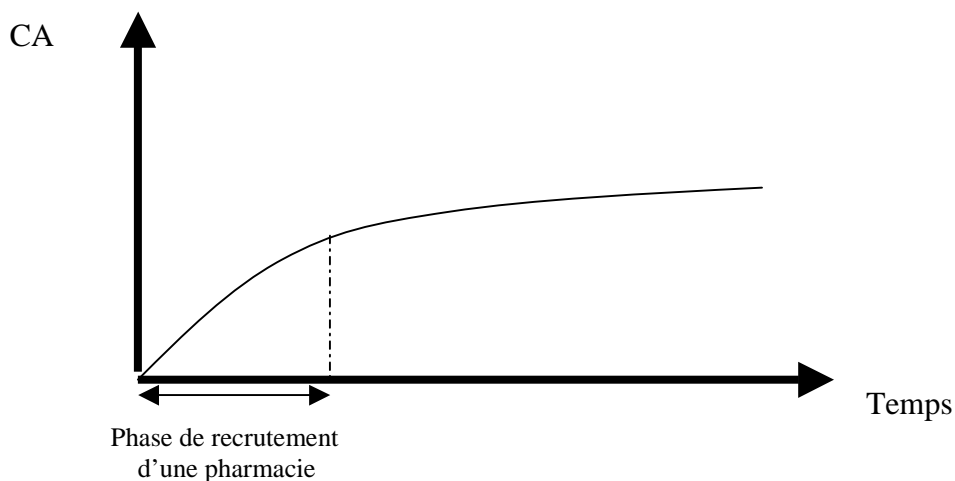
Un nouveau partenaire est considéré, dans la GRC comme nouveau client pendant six mois à compter de la date de signature du contrat de partenariat entre l'entreprise et l'officine, celui-ci étant renouvelé tous les six mois. Un nouveau partenaire est considéré comme ancien, donc entrant dans le champ de la rétention, après un délai de six mois.

Lors de la signature du contrat avec le partenaire, l'entreprise signe sur la totalité du catalogue de produits (et non sur une gamme particulière) : la pharmacie partenaire est tenue de respecter des volumes d'achat. Elle sera également incitée à effectuer des achats supplémentaires sur des gammes faisant l'objet d'actions promotionnelles de la part de l'entreprise.

L'objectif est de connecter le coût d'acquisition avec le chiffre d'affaires d'une pharmacie partenaire pendant ses six premiers mois de vie – c'est l'objet de la phase d'acquisition – ; le coût d'« entretien »/fidélisation avec le chiffre d'affaires généré par la pharmacie partenaire au-delà des six premiers mois (phase de fidélisation) ; et le coût des ventes additionnelles/croisées avec le chiffre d'affaires des offres promotionnelles.

La GRC applique donc un critère contractuel pour définir un nouveau partenaire. Conformément à la littérature sur le marketing relationnel, ce critère permet de définir le cycle de vie d'une pharmacie partenaire, comme l'illustre la figure 47.

Figure 47 Cycle de vie d'une pharmacie partenaire



Néanmoins, il semble que le critère des six mois (renouvellement du contrat) ne soit qu'un critère purement contractuel et non économique. Il faut, en effet, déterminer le critère qui permette de passer du statut de nouveau client à client ancien. Ce qui conduit à analyser le cycle de vie d'une pharmacie en prenant en compte la date du premier contact avec ce prospect, et non la date de signature du contrat. Les frais d'acquisition d'une pharmacie débutent dès le premier contact (et non à la signature du contrat).

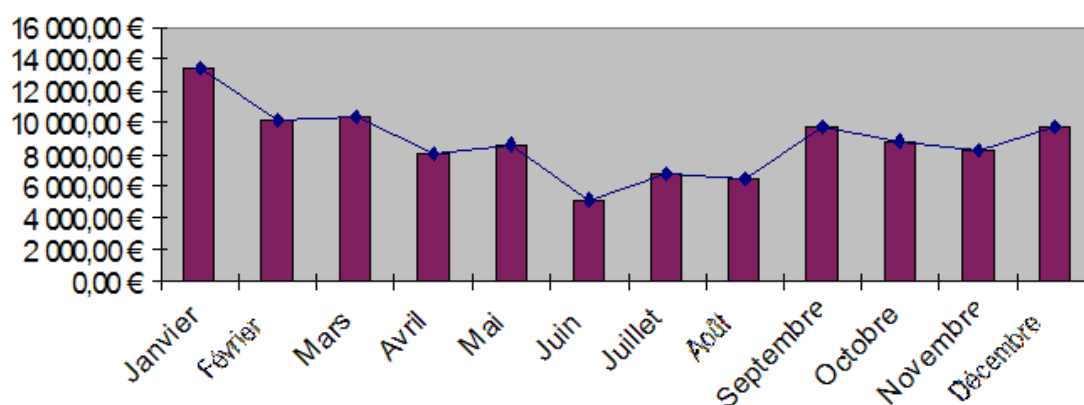
Le point de départ du cycle de vie est la date du premier contact, nous permettant ensuite de déterminer le délai durant lequel le niveau des ventes se stabilise. Nous supposons ainsi que c'est à partir de ce moment que la pharmacie acquise passe dans la phase de rétention. Pour déterminer ce délai de transition entre les deux phases (acquisition et rétention), nous avons sélectionné un échantillon de pharmacies partenaires nouvellement recrutées et analysé leur cycle de vie en termes de commandes et de chiffres d'affaires.

À l'aide de l'outil de gestion commerciale, nous procédons à l'extraction d'un fichier de clients pharmacie sélectionnés selon le critère de la date de création de la fiche qui constitue la date du premier contact. Notre échantillon d'analyse est constitué, dans un premier temps, de l'ensemble des pharmacies dont la date de création (dans la base de NutriOuest) est comprise entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 janvier 2006. Nous exportons cette liste des pharmacies acquises pendant cette période sur Excel, puis nous y importons, depuis le logiciel comptable CEGID, le chiffre d'affaires mensuel de ces pharmacies, de janvier à décembre 2006. Ce qui donne les tableau et graphique suivants (l'ensemble des données figurant en annexe A47) :

Tableau 53 Chiffre d'affaires des pharmacies contactées en janvier 2006

	Jan	fév	Mars	Avril	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
CA de l'ensemble des pharmacies contactées en janvier 2006	13 432	10 138	10 328	8 018	8 576	5 128	6 765	6 470	9 680	8 801	8 325	9 726

Figure 48 Évolution du CA des pharmacies contactées en janvier 2006



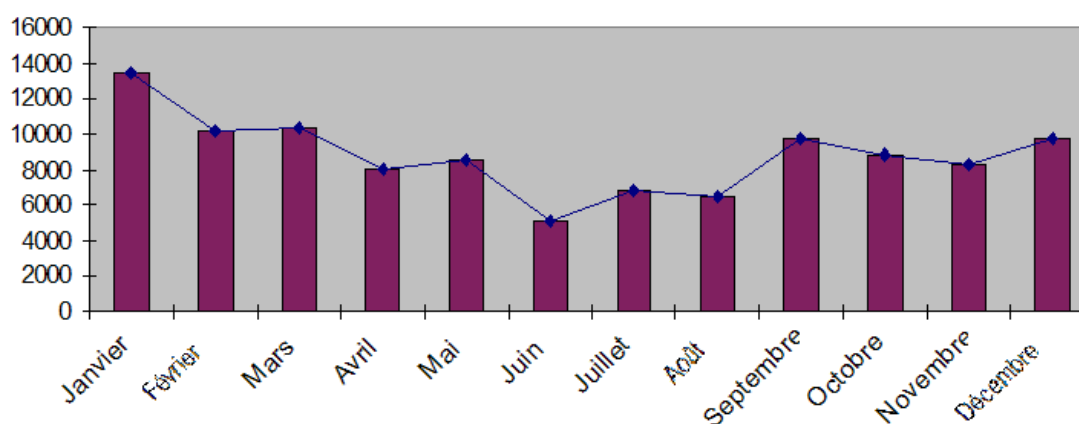
Ce premier graphique, qui représente l'évolution du chiffre d'affaires mensuel pour une classe entrante en janvier 2006, ne nous apporte pas d'informations pertinentes. Nous réalisons un deuxième graphique, en supprimant les valeurs extrêmes : nous supprimons de notre échantillon les pharmacies ayant seulement un chiffre d'affaires en janvier. Ne générant plus de ventes sur les périodes suivantes (février à décembre 2006), on peut les considérer comme des défections.

Nous établissons les tableau et graphique suivants :

Tableau 54 CA des pharmacies contactées en janvier 2006 (hors valeurs extrêmes)

	Jan	fév	Mars	Avril	Mai	Jun	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
CA de l'ensemble des pharmacies contactées en janvier 2006 (hors valeurs "extrêmes")	11 236	10 138	10 328	8 018	8 576	5 128	6 765	6 470	9 680	8 801	8 325	9 726

Figure 49 Évolution du CA des pharmacies contactées en janvier 2006 (hors valeurs extrêmes)

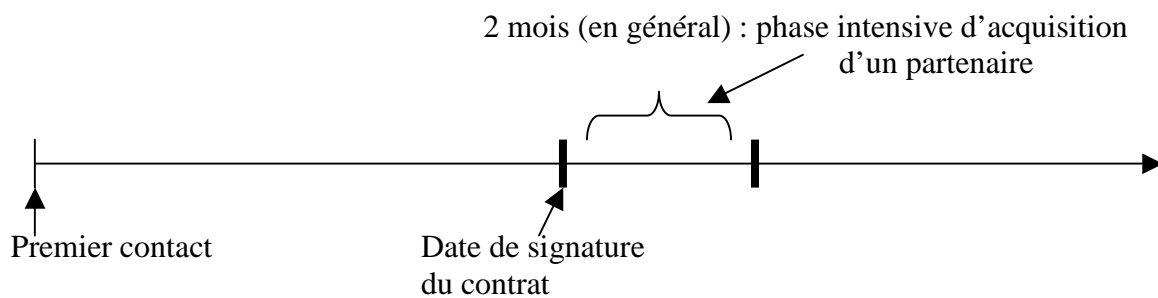


Ce graphique semble être également peu pertinent au regard de la détermination du cycle de vie d'une pharmacie. En effet, pour le contrôleur de gestion, « en quoi la stabilité du chiffre d'affaires constitue un critère permettant de définir une pharmacie comme étant fidèle à l'entreprise ? »⁹⁹. Le chiffre d'affaires est une donnée exogène : il dépend du comportement des pharmacies que nous ne pouvons pas anticiper. Il semble donc nécessaire de suivre les classes entrantes sur la base d'un autre critère.

⁹⁹ Lors de la réunion du 12 avril 2007 entre le chercheur et les contrôleurs de gestion.

En accord avec les contrôleurs de gestion et le service marketing, nous avons donc décidé d'analyser le processus de recrutement d'une pharmacie partenaire de l'entreprise. Suite à un entretien avec la responsable du service commercial pharmacies, le recrutement d'une pharmacie partenaire suit un processus spécifique qui ne permet pas d'appliquer les concepts préconisés par la littérature sur le marketing relationnel, comme l'illustre la figure 50.

Figure 50 Processus de recrutement d'un partenaire



Dès le premier contact jusqu'à la date de signature, ce sont des dépenses courantes quelle que soit la pharmacie (partenaire ou non). Pendant cette période, elle n'est pas encore partenaire et subit donc, en tant que pharmacie « classique », des dépenses courantes. Ce ne sont pas ces dépenses qui différencient les partenaires des autres pharmacies.

La phase d'acquisition d'un partenaire court donc de la date de signature jusqu'à une période de deux mois, où d'importantes dépenses sont consacrées au nouveau partenaire.

La date de signature du contrat est le point de départ de la phase d'acquisition. Ce critère est tenu statistiquement dans la GRC qui ne fournit que l'année de la signature. L'évolution de l'outil GRC devient une nécessité pour obtenir le jour et/ou le mois de signature du contrat.

Le contrôleur de gestion, propose « une analyse de la valeur des clients pharmacies par exercice comptable », comme l'illustre l'extrait du compte-rendu de la réunion du 5 juin 2007 :

« Par exemple, un client acquis en juin 2006 aura une phase d'acquisition de deux mois soit juin à juillet 2006 ; puis, la phase de fidélisation court d'août 2006 au 31 décembre 2006, afin de cadrer avec l'exercice comptable ».

Extrait de la réunion du 5 juin 2007 entre les contrôleurs de gestion et le chercheur

Il s'agit ici d'un « réflexe comptable », cherchant à adapter les éléments d'analyse – ici, en l'occurrence la valeur client – à une vision interne qui correspond à une vision comptable. Mais, il est indispensable de sortir de cette vision comptable car la valeur client ne tient pas compte des frontières organisationnelles, artificielles (l'exercice comptable) et suit plutôt une évolution économique selon le cycle de vie du client.

Face à la difficulté de distinguer un client nouveau d'un client fidélisé, nous avons adapté les concepts théoriques au contexte de l'entreprise. En effet, plutôt que de prendre comme point de départ de l'acquisition d'un nouveau client la date de son premier achat – comme le préconise la littérature –, nous avons fixé la date de signature du contrat de partenariat comme point d'amorçage de la phase d'acquisition. Cette situation correspond mieux à la spécificité du recrutement des pharmacies partenaires de l'entreprise.

5 - Des difficultés liées à l'affectation des processus support

Une fois définis les paramètres de chaque objet de coût – acquisition d'un partenaire et fidélisation d'un partenaire –, il est nécessaire d'intégrer l'ensemble des données dans l'outil Pilotaj afin de permettre des analyses de rentabilité sur ces deux objets de marge. Cette phase technique a été réalisée entre avril et septembre 2007.

Durant cette étape, nous avons été confrontés à un problème de volumétrie : en effet, l'intégration de données relatives à 8 239 pharmacies et de l'ensemble des combinaisons produit/volume des ventes/prix de vente, afin d'alimenter la table des ventes dans Pilotaj, a généré quelques ralentissements du système. Mais, une nouvelle version du logiciel permettra de résoudre sans difficulté ce problème de capacité.

D'autres obstacles ont été plus difficiles à solutionner. L'allocation inter-processus et la distinction acquisition/fidélisation pour un même objet de coût ont ralenti l'avancement du projet. L'outil Pilotaj permet de réaliser des allocations inter-processus, comme l'illustre le tableau 55, la capture d'écran étant visible en annexe A48 : c'est le cas lorsque par exemple les processus support se déversent sur les processus opérationnels via un inducteur de coût.

Tableau 55 Extrait du tableau d'allocation inter-processus

Processus supports (source)	Mise à disposition du personnel et des fournitures	Garantir l'accès au système d'information	Gérer le système d'information
Ressources initiales	124 000 €	250 000 €	100 000 €
Inducteur de coût	Nombre de salariés	Nombre de postes	Nombre de postes
Processus opérationnels (destinataires)			
<i>Animer et accroître le réseau de prescripteurs</i>	20 000 €	34 000 €	17 000 €
<i>Animer et servir le réseau de pharmacies</i>	10 000 €	18 500 €	9 870 €
<i>Gérer les références produits</i>	3 000 €	4 890 €	1 560 €
<i>Etc.</i>
...
Ressources finales (après répartition)	0 €	0 €	0 €

Les processus support (dans le cadre du modèle 1) « Mise à disposition du personnel et des fournitures », « Garantir le système d'information » et « Gérer le système d'information » sont déversés sur les processus opérationnels en fonction du nombre de salariés et du nombre de postes consommés par les processus opérationnels.

L'outil Pilotaj ne peut faire que des allocations entre processus, et non entre processus et activités. Or, l'établissement des objets de coûts relatifs aux pharmacies nous a conduit à élaborer une matrice de consommation des activités pour chaque pharmacie partenaire, comme l'illustre le tableau 56.

Tableau 56 Extrait de la nomenclature des activités - Pharmacies partenaire N° 34012 acquise en juin 2006

Processus	Activités	Inducteur	Consommation de l'activité	Pharmacie N°34012 en Phase d'acquisition
Animer et accroître le réseau de prescripteurs	- Organiser les réunions	Nb de médecins		
	- Animer les médecins experts	Nb de médecins expert		
	- Assurer la logistique des réunions de promotion médicale	Nb de réunions		
	- Élaborer l'offre pédagogique médicale	Nb de dossiers pédag.		
	- Gérer les contacts médecin			
Animer et servir le réseau de pharmacies	- Organiser les symposiums	Nb d'appels entrant		
	- Visiter un prescripteur	Nb de participants	X	1 413,27 €
	- Saisir les compte-rendu de visites	Nb de visites	X	25,94 €
	- Assurer la formalisation et la revue des PA Prescripteurs	Nb de compte-rendu		
	- Traiter les appels médecin	Nb de médecins Nb d'appels sortants		
Animer et servir le réseau de pharmacies	- Gérer l'activité commerciale Pharmacie	Nb de pharmacies PTN	X	130,56 €
	- Assurer la formalisation et la revue des PA Pharmacies	Nb de pharmacies PTN	X	66,47 €
	- Gérer les contacts pharmacie	Nb de contacts Pharmacies	X	103,45 €

Les processus support doivent être reversés sur les activités impactées par l'objet de coût « pharmacies partenaire en phase d'acquisition », ce que le système ne permettait pas. Plusieurs solutions ont été étudiées : il est possible de considérer l'ensemble des activités du modèle comme des processus dans Pilotaj, ce qui permettrait de résoudre la répartition des processus support dans les activités concernées. Mais, les contrôleurs de gestion ont contesté cette solution du fait de perte de visibilité qu'entraînerait la suppression de la couche « activités » dans le logiciel, comme le souligne l'affirmation d'un des contrôleurs de gestion :

« On risque de s'éloigner de la logique de la méthode ABC ».

Extrait de la réunion du 18 juillet 2007 entre les contrôleurs de gestion et le chercheur

Nous avons résolu cette difficulté en configurant, dans le logiciel, l'ensemble des processus supports (Gérer le système d'information, Garantir l'accès au système d'information et Mise à disposition du personnel et des fournitures) en affectation directe. Cette solution a permis de répartir le coût des processus support seulement sur les activités concernées par les objets de coûts, comme l'illustre le tableau 57.

Tableau 57 Affectation directe aux activités - Exemple du processus "Gérer le système d'information"

Processus « Gérer le système d'information »				
Code activité	Libellé activité	Inducteur (unité)	Quantité	Montant
PAS03	Visiter un prescripteur	Nbre de postes	20	25 823 €
PAS05	Animer les médecins enseignants	Nbre de postes	10	11 432 €
PES01	Créer le message de communication	Nbre de postes	13	14 112 €
PAS04	Élaborer l'offre pédagogique médicale	Nbre de postes	11	11 798 €
...

La capture d'écran est visible en annexe A49. Cette solution présente néanmoins l'inconvénient de supprimer la vision « processus » dans le logiciel. En effet, les activités de service, comme c'est le cas pour l'entreprise (groupe de distribution), sont caractérisées par une personnalisation de la prestation. C'est pourquoi, un calcul des coûts des clients sur la base des processus – au lieu des activités – risque de conduire à des analyses approximatives. Il est donc souhaitable d'utiliser la maille « activités » dans le cadre de calcul des coûts au niveau des clients, afin d'assurer des données plus concises. Or, nous l'avons vu, ceci constitue une contrainte technique pour le logiciel ABC.

L'affirmation ci-dessus des contrôleurs de gestion est à relativiser. En effet, une des solutions permises par le logiciel est de gérer deux modèles distincts : un modèle par processus permettant d'assurer la gestion de la performance via les tableaux de bord notamment (MEVELLEC et BERTRAND 2005), et un modèle par activités destiné au calcul des coûts par client. Ce qui suppose de manipuler deux modèles, constituant alors une autre difficulté.

6 - Les difficultés liées au suivi du cycle de vie des pharmacies

L'objectif de l'élaboration des objets de coûts concernant les pharmacies partenaires est de proposer des analyses de rentabilité pour chaque pharmacie partenaire, en distinguant les deux grandes phases de leur cycle de vie. Ce qui permettra aux acteurs de disposer d'outils visant à optimiser l'acquisition de clients et identifier ceux qui offrent la meilleure rentabilité (REICHELLED 1996; BERGER et NASR 1998; BLATTBERG, GETZ et al. 2001; ANDON, BAXTER et al. 2002; CUGINI et MICHELON 2007).

En identifiant le volume d'inducteurs consommés par chacun de ces trois objets de coûts, on identifie son coût et donc sa rentabilité. Mais, il est indispensable de mettre en place un suivi des cohortes de pharmacies, c'est-à-dire des classes entrantes (BLATTBERG, GETZ et al. 2001), par date de négociation du contrat. Il est nécessaire de vérifier si le système d'information – principalement la GRC et la gestion commerciale – est capable d'extraire ce type d'informations.

La question est donc de savoir s'il est techniquement possible de lier le chiffre d'affaires et les ressources consommées par les pharmacies partenaires d'une part en phase d'acquisition et, d'autre part, en phase de fidélisation, et de faire un suivi de manière longitudinale. Il faut croiser deux critères : le critère du partenariat (une pharmacie cliente n'est pas forcément partenaire de l'entreprise) et celui de la date de signature du contrat, afin d'effectuer un suivi des pharmacies partenaires par cohorte.

L'actif d'acquisition d'une officine partenaire est calculé en soustrayant de son chiffre d'affaires les coûts de recrutement d'une pharmacie. La période d'acquisition a été fixée à deux mois après la signature du contrat de partenariat. Par exemple, la phase d'acquisition d'une pharmacie ayant signé un contrat de partenariat avec l'entreprise le 1er février 2006 court du 1er février au 31 mars 2006, durée de prise en compte des coûts et des revenus.

En ce qui concerne l'actif de fidélisation d'une pharmacie partenaire, il s'agit de soustraire du montant de ses ventes, les coûts de fidélisation. La période de rétention débute à l'issue de la période d'acquisition et prend fin au bout de 12 mois (glissant). Par exemple, la phase de fidélisation d'une pharmacie acquise le 1^{er} février 2006 court du 1er avril 2006 au 31 mars 2007 (indépendamment de la clôture de l'exercice comptable).

L'« industrialisation » de ces concepts théoriques au sein du logiciel Pilotaj fait néanmoins problème dans la mesure où le suivi temporel d'un même objet de coût, dédoublé en fonction des phases du cycle de vie n'est pas conforme à l'objet de coût manipulé par le logiciel ABC. Celui-ci ne peut calculer que le coût d'une pharmacie, sans distinguer ces deux phases (acquisition et fidélisation). Il s'agit donc de répondre aux questions suivantes : est-il possible de gérer deux périodes différentes pour un même objet de coût ? Doit-on "découper" un même objet de coût en fonction de ces deux phases ? La question a été soumise à l'éditeur du logiciel, la société Akipaj et a fait l'objet d'un retour réflexif au sein du laboratoire de recherche. L'ensemble de ces démarches a permis de faire émerger un certain nombre de solutions.

Pour faciliter la gestion temporelle des objets de coûts dans Pilotaj, l'éditeur préconise d'affecter à chaque pharmacie un attribut qui permettrait de faire la distinction entre l'acquisition et la fidélisation. D'autres solutions ont été proposées : intégrer chaque nouveau client dans Pilotaj et extraire une analyse de rentabilité des clients nouveaux au bout d'un délai de deux mois. Ou encore dédoubler les clients ou leur affecter un attribut temporel, valable durant une période de deux mois.

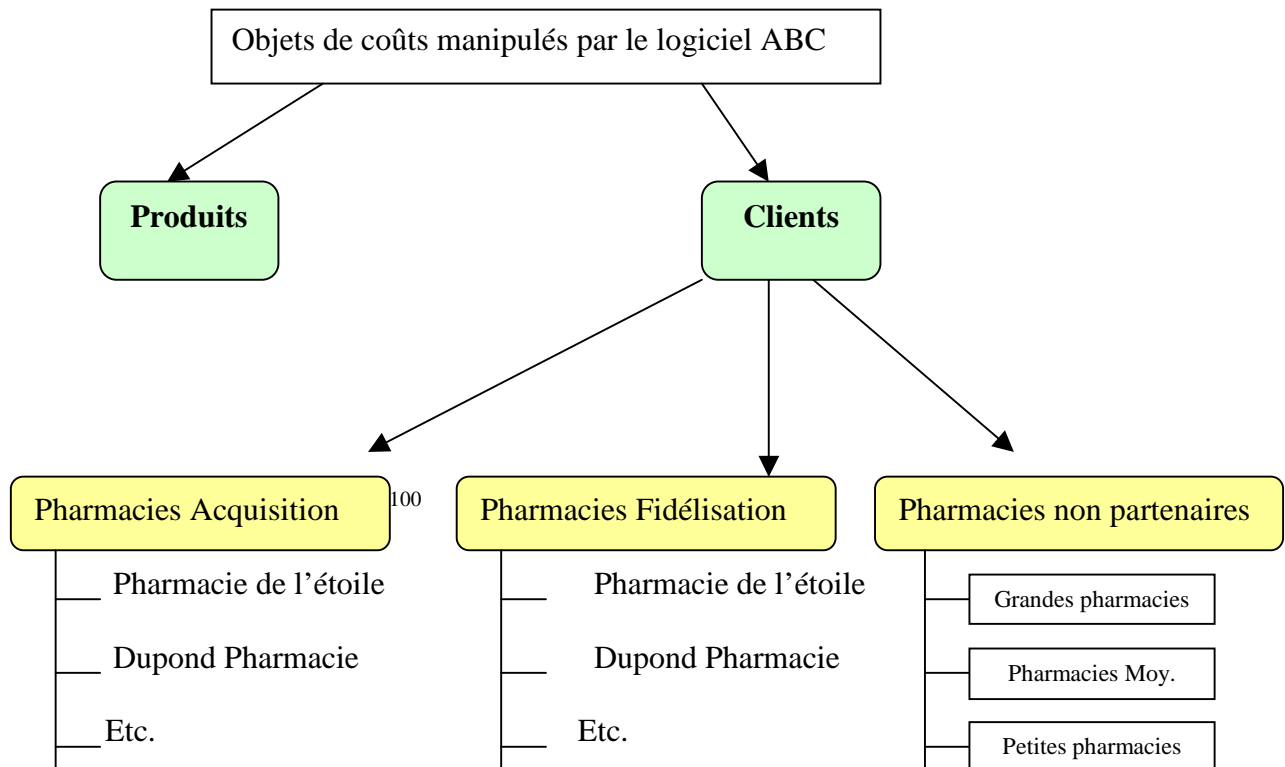
La solution proposée par le contrôleur de gestion est de réaliser un historique des ventes des clients en phase d'acquisition : lorsque le client intègre la phase de fidélisation, l'historique permet de comparer son actif de fidélisation avec son actif d'acquisition. Ainsi, le contrôleur de gestion propose d'indiquer, pour chaque nouveau client, l'attribut qui correspond au mois de création de ce client.

Par exemple, une pharmacie acquise en janvier 2007 sera enregistrée dans la base Pilotaj avec l'attribut « janvier 07 », ainsi de suite pour tous les clients créés. Un inventaire mensuel des clients par cohorte est réalisé. À fin mars, par exemple, une analyse de rentabilité des clients ayant l'attribut « janvier 2007 » est réalisée avec l'outil Pilotaj : cette analyse est ensuite exportée vers Excel pour conserver l'historique.

Nous avons décidé de choisir l'option de dédoublement des pharmacies partenaires, pour chaque nouvelle pharmacie intégrée dans la base. À ce titre, nous avons créé trois catégories de clients pharmacies dans Pilotaj.

Chaque client est intégré simultanément dans la catégorie « Pharmacie Acquisition » et la catégorie « Pharmacie Fidélisation ». L'objectif est d'effectuer un suivi individuel des pharmacies partenaires et un suivi par groupe de clients concernant les non-partenaires. Pour cette dernière catégorie, trois groupes ont été créés – petites, moyennes et grandes pharmacies – en fonction de la taille de leur chiffre d'affaires. Ces trois sous-groupes permettent d'éviter les problèmes de volumétrie liés au grand nombre de pharmacies non-partenaires, compte-tenu de l'absence de besoin de suivre individuellement ces clients. La figure 51 illustre l'intégration des clients pharmacies dans le logiciel Pilotaj, la capture d'écran étant visible en annexe A50.

Figure 51 Liste des clients par catégorie



En outre, la création d'un attribut « date de signature du PTN » (Annexe A51), et l'affectation de la valeur de cet attribut (c'est-à-dire la date de signature du contrat de partenariat : sept. 2007, oct. 2007, ...) à chaque pharmacie partenaire permet d'obtenir un historique des actifs d'acquisition et de fidélisation. Par exemple, la pharmacie « Pharmacie du Centre » a signé son contrat de partenariat avec l'entreprise en juillet 2007 : elle est donc considérée comme acquise à cette date, grâce à l'affectation des attributs correspondants comme le montre le tableau 58.

¹⁰⁰ Les noms des pharmacies ont été volontairement modifiés pour des raisons de confidentialité.

Tableau 58 Création de l'attribut "Date de signature du contrat de partenariat"

		Pharmacie du centre
Attribut Type	<i>Partenaire</i>	<i>x</i>
Attribut date de signature du contrat	<i>Juillet 2007</i>	<i>x</i>
	<i>Août 2007</i>	
	<i>Septembre 2007</i>	
	<i>Octobre 2007</i>	
	<i>Novembre 2007</i>	
	<i>Décembre 2007</i>	

Il s'agit ensuite d'affecter les coûts spécifiques ainsi que les coûts des activités à chaque pharmacie, selon la phase à laquelle elle appartient ; il conviendra alors de conserver un historique des analyses de rentabilité, car, dans le cadre d'une analyse longitudinale, l'objectif est de comparer les résultats des actifs d'acquisition aux résultats des phases de fidélisation. L'exemple (tableau 59, dont la capture d'écran figure en annexe A52) concernant l'analyse de rentabilité de l'échantillon de pharmacies illustre bien cette possibilité.

Tableau 59 Analyse de rentabilité des pharmacies partenaires

Exploitation du modèle/ Rentabilité des clients							
Clients/produits	Quantités vendues	Chiffre d'affaires	Coût total	Coûts clients	Coûts produits	Rentabilité	Taux de rentabilité
Total	85 788	1 225 566 €	197 840 €	4 651 €	193 190 €	1 027 726 €	84%
Pharmacie Acquisition	42 096	592 162 €	102 754 €	1 550 €	101 205 €	489 408 €	83%
Pharmacie du centre	106	1 340 €	653 €	358 €	295 €	687 €	51%
Pharmacie de l'étoile	579	8 731 €	2 098 €	386 €	1 712 €	6 633 €	76%
Dupond Pharmacie	519	7 102 €	1 822 €	582 €	1 240 €	5 280 €	74%
Durand Pharmacie	40 893	574 988 €	98 180 €	223 €	97 957 €	476 808 €	83%
Pharmacie Fidélisation	1 605	3 839 €	4 409 €	3 101 €	1 308 €	-570 €	-15%
Pharmacie du centre	560	2 409 €	1 247 €	716 €	531 €	1 162 €	48%
Pharmacie de l'étoile	190	560 €	1 118 €	773 €	345 €	-558 €	-100%
Dupond Pharmacie	768	800 €	1 254 €	1 167 €	87 €	-454 €	-57%
Durand Pharmacie	87	70 €	790 €	445 €	345 €	-720 €	-1028%
Pharmacies non partenaires	42 087	629 565 €	90 677 €	0 €	90 677 €	538 888 €	86%

Cette analyse de rentabilité permet d'effectuer une segmentation selon la valeur (REICHHELD 1996; BLATTBERG, GETZ et al. 2001; COKINS 2004). Il est possible de distinguer les segments de clients « très rentables », « rentables » et « non rentables » puis de croiser cette segmentation avec la segmentation classique réalisée par le service commercial : taille de la parapharmacie, montant du chiffre d'affaires, lieu de vente, type de vente. Cette analyse, par la valeur, croisée avec les critères classiques de segmentation, permet de définir des profils de pharmacie que l'entreprise peut cibler. Elle constitue une base de réflexion pour la mise en place de tableaux de bord et de plans d'action.

La pertinence du modèle a été l'un des principes qui a guidé la construction du modèle 1. Dans cette optique, il a fait l'objet d'un certain nombre de réglages au niveau technique. En effet, le modèle ABC ne s'applique pas tel que le préconise la littérature ; il a dû faire l'objet de réglages assez fins. Il convient désormais de s'interroger sur les caractéristiques techniques du modèle 2, qui a pris le relais du modèle 1. En particulier, par rapport à l'ensemble des difficultés techniques que nous venons d'étudier, le modèle 2 permet-il des améliorations ?

Section 2 Les difficultés techniques liées au modèle 2

Le modèle 2 qui, rappelons-le, a été adopté dès le premier janvier 2008, a instauré une structure différente : l'organisation est ainsi modélisée en DAS, pôles, processus et activités. Cette nouvelle structure s'est heurtée à certaines difficultés techniques.

1 - Intégration dans Pilotaj

Le modèle PAOT décline les pôles en processus et activités. Ces dernières sont ensuite déclinées en opérations et tâches. Nous nous sommes donc interrogés sur le niveau d'intégration dans l'outil Pilotaj : la décision a été prise de n'intégrer que les niveaux pôles et processus, celui-ci étant le maillon de gestion. Les exceptions seront gérées en dehors du modèle Pilotaj. Le souhait d'un responsable de processus d'agir au niveau des activités, voire des opérations conduira à établir des analyses à partir du système d'information CEGID, à l'aide de liens OLE.

Le logiciel Pilotaj ne gère que les processus et activités (les tâches étant renseignées dans un but uniquement de documentation de l'activité). Le processus au sens PAOT constitue l'activité dans le langage de Pilotaj. Mais un débat s'engage entre les contrôleurs de gestion et le chercheur pour intégrer le pôle comme un processus au sens Pilotaj, comme le souligne l'extrait de l'entrevue entre les contrôleurs de gestion et les chercheurs :

Le chercheur : « Il me semble important de faire apparaître la notion de Pôle, qui correspond à un centre de regroupement, dans Pilotaj ».

Contrôleur de gestion 1 : « Non, je pense que seuls les processus doivent apparaître ; car les gens se retrouveront grâce aux processus. »

Contrôleur de gestion 2 : « Effectivement, les pôles ne doivent pas être intégrés dans Pilotaj »

Extrait de la réunion du 8 septembre 2008 entre les contrôleurs de gestion et le chercheur

Les contrôleurs de gestion ne souhaitent pas gérer au niveau du pôle ; ils ne souhaitent afficher que la maille « Processus » (au sens PAOT) dans la base Pilotaj. Or, nous avons décidé de raisonner par centre de regroupement, c'est-à-dire par pôle car il avait été décidé de définir des inducteurs de coût par chaîne de valeur c'est-à-dire par pôle.

Nous avons donc proposé aux contrôleurs de gestion de faire apparaître la maille « Pôle », afin de proposer un outil de pilotage qui puisse également interagir avec le pôle. Finalement, dans Pilotaj, chaque processus est composé d'une activité (l'activité étant un processus pour NutriOuest) ; puis, au niveau de chaque activité (au sens de Pilotaj), on affecte un attribut permettant de regrouper les activités par pôle.

Cet attribut « pôle » est nécessaire car le pôle est considéré comme un centre de l'organigramme. Chez NutriOuest, la notion de service n'existe plus. Les responsabilités budgétaires s'exercent autour des pôles et processus créés conformément au modèle PAOT, comme le montre le tableau 60 (la capture d'écran figure en annexe A53).

Tableau 60 Intégration de l'organigramme du modèle 2 (Extrait) - DAS Micronutrition

Direction	
Pôle 20	TOTAL POLE DIRIGER
	DECLINER LA STRATEGIE DU GROUPE POUR LE DAS CONDUIRE ET PILOTER LE GROUPE DISTRIBUTION PILOTER RESSOURCES HUMAINES DU DAS
Pôle 21	TOTAL POLE INNOVER
	ETABLIR PLAN MKT INTEGRANT EXPORT DVP RECHERCHE MEDICO SCIENTIFIQUE ELABORER ET DEVELOPPER LES PROJETS ACHETER LES PRODUITS PILOTER LANCEMENT ET ASSURER CYCLE POLE INNOVER
Pôle 12	TOTAL POLE COMMUNIQUER
	ELABORER & PILOTER PAC PROMOUVOIR COMMUNIQUER SUR LOFFRE PHYTOTHERAPIE ANIMER & DEVELOPPER PARTENARIATS CONCEVOIR ET ORGANISER EVEN ET SEMINAIRES CONCEVOIR & ELABORER ACTION CONSULT CONCEVOIR & DVP RESEAU CONSULTANTS GERER LA COMMUN ON LINE TOUT PUBLIC
Pôle 23	TOTAL POLE ANIMER
	ELABORER PILOTER PAC PRESCRIPT OBJO RECRUTER FAIRE PROGRESSER PRESCRIPT FIDELISER LES PRESCRIPTEURS ASSURER LADMIN DES RELATION PRESCR POLE ANIMER

L'ensemble des processus (qui correspondent à la notion d'activité dans Pilotaj) est ensuite intégré (voir tableau 61). La capture d'écran est visible en annexe A54.

Tableau 61 Intégration des processus du modèle 2 (Extrait) - DAS Micronutrition

Direction	
Pôle 20	TOTAL POLE DIRIGER
	DECLINER LA STRATEGIE DU GROUPE POUR LE DAS ↳ (A) DECLINER LA STRATEGIE DU GROUPE POUR LE DAS
	CONDUIRE ET PILOTER LE GROUPE DISTRIBUTION ↳ (A) CONDUIRE ET PILOTER LE GROUPE DISTRIBUTION
	PILOTER RESSOURCES HUMAINES DU DAS ↳ (A) PILOTER RESSOURCES HUMAINES DU DAS
Pôle 21	TOTAL POLE INNOVER
	ETABLIR PLAN MKT INTEGRANT EXPORT ↳ (A) ETABLIR PLAN MKT INTEGRANT EXPORT
	DVP RECHERCHE MEDICO SCIENTIFIQUE ↳ (A) DVP RECHERCHE MEDICO SCIENTIFIQUE
	ELABORER ET DEVELOPPER LES PROJETS ↳ (A) ELABORER ET DEVELOPPER LES PROJETS
	ACHETER LES PRODUITS ↳ (A) ACHETER LES PRODUITS
	PILOTER LANCEMENT ET ASSURER CYCLE ↳ (A) PILOTER LANCEMENT ET ASSURER CYCLE

Cette intégration résout ainsi le problème lié à l'absence de la notion d'organigramme (services) au sein de l'entreprise. Par exemple, le processus « Développer la recherche médico-scientifique » constitue une activité du compte d'organigramme portant le même nom, qui lui-même est rattaché au centre d'organigramme « Pôle Innover » (voir figure 61).

La mise en évidence de processus et pôles transversaux aux DAS Phytothérapie et Micronutrition, c'est-à-dire mutualisés au niveau du DAS Groupe a entraîné une difficulté technique liée à l'intégration du modèle dans Pilotaj.

En effet, nous avons décidé, à l'origine, d'intégrer trois bases dans Pilotaj, correspondant aux trois DAS : DAS groupe de distribution, DAS Micronutrition et DAS Phytothérapie. Un objet de coût (par exemple, une pharmacie) peut consommer des ressources issues du DAS Micronutrition et du DAS Phytothérapie. Pour connaître le coût total de processus de cet objet de coût, il est nécessaire de sommer, via un export Excel, les ressources issues des deux bases. Pour concilier l'objectif de la direction consistant à disposer d'une vision par DAS et les contraintes d'analyse du contrôle de gestion, nous décidons de créer deux bases Pilotaj par DAS : une base « vue économique », avec intégration des allocations inter-processus, (car les DAS micronutrition et Phytothérapie consomment des processus support issus notamment du DAS groupe) et une base « vue budgétaire », c'est-à-dire les processus du DAS hors allocation inter-processus, permettant une gestion budgétaire pour les responsables.

Nous avons ainsi créé six bases : deux pour le DAS micronutrition, deux pour le DAS phytothérapie, une base Groupe correspondant à la holding chargée de manager les processus centraux et mutualisés, et une base permettant un récapitulatif total qui consolide l'ensemble des processus et permettant de déterminer le coût « consolidé » des processus au sein du groupe. La multiplicité des bases constitue un handicap dans l'harmonisation des informations issues du modèle ABC. Pour résoudre cette difficulté, nous avons fait appel à l'éditeur du logiciel afin de trouver une solution technique satisfaisante.

Pour les contrôleurs de gestion, le logiciel ABC doit permettre de comparer les DAS entre eux. L'assistance fournie par l'éditeur du logiciel, lors de la présentation de la version 2 de Pilotaj à l'entreprise le 29 octobre 2008, nous a permis de résoudre cette difficulté technique. Il est ainsi possible d'intégrer les trois DAS dans une seule base. La version 2 permet d'améliorer la traçabilité des coûts : à partir de l'objet de coût, il est possible de connaître son origine en remontant jusqu'au DAS.

2 - Des difficultés liées à la valorisation des processus

En outre, la nouvelle organisation, née de l'adoption du modèle 2, a entraîné un certain nombre de difficultés dans la construction budgétaire. Certains acteurs rencontrent des difficultés dans la définition claire de leur budget avec la vision PAOT. C'est le cas par exemple, de la responsable des processus « Recruter les distributeurs Export » et « Animer les distributeurs Export » du DAS Groupe.

Ces processus sont mutualisés au sein du DAS Groupe, mais l'enregistrement comptable est effectué par structure juridique. La responsable estime qu'il risque d'y avoir des difficultés pour effectuer une répartition entre les deux DAS « opérationnels » (DAS micronutrition et DAS Phytothérapie).

Avant la mise en place du modèle 2, les dépenses export spécifiques aux structures juridiques étaient enregistrées dans chaque structure. Les dépenses communes aux structures étaient enregistrées dans la holding Omegaouest puis réparties entre les autres structures au prorata du chiffre d'affaires. Avec la mise en place du modèle 2, les contrôleurs de gestion expliquent que les enregistrements comptables ne seront pas modifiés. Ainsi, les dépenses export communes seront enregistrées au sein de la structure juridique Omegaouest, comme auparavant.

Les contrôleurs de gestion ont décidé de conserver la même clé de répartition pour répartir ces charges communes. Néanmoins, la responsable explique qu'elle souhaite assurer une traçabilité des ressources de manière à distinguer le recrutement de l'animation des distributeurs export. Elle estime qu'une répartition des dépenses liées au processus « Animer les distributeurs export » sur la base du chiffre d'affaires est cohérente. Par contre, cette clé de répartition devient inopérante dès lors qu'il s'agit d'affecter les dépenses liées au processus de recrutement des distributeurs. Pour la responsable, il est nécessaire de trouver une répartition plus pertinente, comme le souligne l'extrait de son intervention :

Cela fausserait les résultats !

Quand les dépenses communes, enregistrées dans la structure Omegaouest, concernent des dépenses d'animation, elles sont refacturées au prorata du CA. Par contre, pour les dépenses de recrutement, il faudra, en amont, connaître la destination de la ressource, ou trouver une clé de répartition plus pertinente que le CA.

Extrait de la réunion de préparation du budget Export selon le modèle PAOT, du 27 juin 2008, entre la responsable des processus Export « recruter » et « animer », le contrôleur de gestion et le chercheur.

Cet acteur propose de distinguer, dans le grand livre des services extérieurs, les dépenses concernant les deux processus (« recruter » et « animer ») : son objectif est d'affecter à chaque poste de dépense le code processus, ainsi qu'un code pays. Cette finesse d'analyse améliorera la pertinence du budget Export, selon cet acteur.

Il souligne que cette difficulté se retrouve également dans la répartition des dépenses salariales entre les deux processus. Il illustre cette difficulté à l'aide de l'exemple suivant :

Sur 2007, le CA export chez Plantaouest était de 400 k€ et chez NutriOuest de 1 700 k€. Si l'on conserve le CA comme clé de répartition, cela signifie que l'on répartit 1 700/ (1700 + 400) = 80% pour la structure NutriOuest et 20% pour Plantaouest au titre des dépenses salariales export.

On ne peut pas utiliser cette clé de répartition si l'on a passé 50 % du temps sur Plantaouest et 50 % chez NutriOuest, dans le cadre du processus « Recruter les distributeurs export » : il y a un risque de subventionnement croisé !

Extrait de la réunion de préparation du budget Export selon le modèle PAOT, du 27 juin 2008, entre la responsable des processus Export « recruter » et « animer », le contrôleur de gestion et le chercheur.

L'organisation PAOT est différente des structures juridiques, d'où cette difficulté dans la traçabilité des ressources budgétaires.

Pour aider les acteurs à mieux appréhender la logique budgétaire issue du modèle PAOT, les contrôleurs de gestion ont décidé d'accompagner chaque responsable de processus dans la constitution de leur budget par processus. Un exemple leur a été fourni afin de les aider à intégrer cette logique, comme le souligne l'extrait du mail envoyé par le contrôleur de gestion aux responsables de processus le 8 octobre 2008.

Tableau 62 Mail envoyé par le contrôleur de gestion aux responsables de processus le 8 octobre 2008

« Pour vous faciliter la compréhension, prenons l'exemple du processus 25A " Approvisionner les produits " :

- Montant du budget 2008 : 95 500 €
- Inducteur de coût : Nombre de références
- Volume d'inducteur en 2008: 180 références
- Soit un coût unitaire 2008 : 530 € (95 500€ / 180 réf)

Voici les étapes avec l'illustration du processus 25A (ce ne sont que des simulations) :

Étape	Action	Application à l'exemple ci-dessus (hypothèse)
1	Déterminer les processus consommés par les plans d'action (volume d'inducteur)	Résultat des Plans d'actions 2009 : le catalogue passe à 190 références
2	Déterminer le budget global par processus en fonction des besoins d'inducteur résultant des plans d'actions	Raisonnement rapide : le coût unitaire du processus est de 530 €. Soit pour 190 références, l'enveloppe globale budgétaire 2009 sera de 100 700 €. ATTENTION !!! Ce raisonnement ne doit pas être systématique. L'objectif est de gagner en efficacité. Un même budget peut absorber un volume d'inducteur supérieur.
3	Vérifier la composition du coût des processus	Valider avec le responsable (ici M. X) que les dépenses composant le budget global 2008 (95 500 €) sont correctement affectées.
4	Déterminer la masse salariale	Au-delà des salaires, c'est l'affectation de chaque personne qui est visée ici : Quelles compétences M.X a besoin pour réaliser ce processus ? (Quel %)

Les contrôleurs de gestion proposent d'articuler la construction budgétaire avec les plans d'action 2009. Il s'agit finalement d'assurer une adéquation entre les objectifs opérationnels – traduits dans les plans d'action – et les ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs, traduites par le budget 2009. Cette articulation se fait par le biais de l'inducteur de coût défini au niveau de chaque processus et qui avait été validé par chaque responsable de processus. L'objectif est de faciliter la réflexion de chaque acteur dans la construction budgétaire. Les contrôleurs budgétaires estiment que cet accompagnement cognitif des acteurs est nécessaire car ils ne disposent pas de « repères ». La logique budgétaire constitue une nouvelle règle (SCAPENS et BURNS 2000) et doit suivre celle du modèle PAOT.

Ces difficultés techniques liées au modèle 2 résultent du choix des paramètres de conception du système de coût (MEVELLEC 2005) effectué par l'entreprise. En effet, les activités ont été définies par regroupement de tâches provenant de diverses fonctions dans l'entreprise. Par exemple, l'activité « Décider, élaborer et piloter le plan d'action prescripteurs pour servir les objectifs du plan MKT du DAS MN » est le regroupement d'opérations émanant de la direction commerciale, de la direction marketing et du département forces de vente. De même, l'activité « Décider, élaborer et piloter le plan d'action pharmacies et autres distributeurs pour servir les objectifs du plan MKT du DAS MN » est issue de la fonction commerciale, marketing, centre d'appels et administration des ventes. Cette situation correspond au modèle canonique 2 (MEVELLEC et BERTRAND 2005) qui correspond au modèle où les activités sont de nature transfonctionnelle et ne font pas l'objet de regroupement. Mais, avec le modèle 2, il n'y a plus de transversalité car NutriOuest a supprimé les services. Ce modèle ne permet pas de mettre en évidence la coopération entre processus. Cette contrainte limite fortement la contribution du modèle à la gestion de la performance.

Cette situation serait alors contradictoire avec l'objectif initial de la direction générale de faire du modèle une base pour l'animation de gestion dans une logique transversale. En effet, le directeur général souhaite s'appuyer sur le modèle de calcul de coût pour instaurer une nouvelle animation de gestion au sein de l'entreprise. Les caractéristiques du modèle 2 et les difficultés techniques qui en découlent semblent éloigner l'entreprise de l'objectif de la direction générale.

Au-delà des contraintes techniques, l'implémentation du modèle ABC et son articulation avec la GRC constituent un profond changement pour les acteurs. Les difficultés humaines et organisationnelles ont contribué à perturber le dialogue ABC-GRC. Elles concernent, pour le modèle 1, deux groupes de difficulté : la représentation mentale des acteurs et la contestation d'un groupe d'acteurs. À la lumière de cette analyse, nous examinerons les capacités du modèle 2 à répondre aux défis portés par ces difficultés.

Chapitre 12 Les difficultés humaines et organisationnelles

Section 1 Représentation mentale des acteurs et représentation du modèle 1 : une dialectique difficile

A) Difficulté organisationnelle

Nous avons souligné que le modèle 1 avait mis en évidence des processus créateurs de valeur, répondant en cela, à une logique de transversalité spécifique. En effet, la transversalité inhérente aux modèles ABC/M recouvre des réalités bien différentes selon l'angle de vue adoptée (MEVELLEC et BERTRAND 2005). Le tableau 63 illustre les différents cas de transversalité.

Tableau 63 Les différents cas de transversalité au sein des modèles ABC

<i>Modalités de regroupement</i> Nature de l'activité	Pas de regroupement	Regroupement en processus « fonctionnels »		Regroupement en processus créateurs de valeur
Activités non transfonctionnelles	Modèle canonique 1 (Méthode des sections homogènes, sans sections auxiliaires)	Sections homogènes		MEVELLEC (1990)
Activités transfonctionnelles	Modèle canonique 2 LEBAS (1991)	COOPER (1988)	BRIMSON (1988) LORINO (1991)	RAVIGNON et al. (1998)

Source : (MEVELLEC et BERTRAND 2005), p.9

Les zones grisées du tableau correspondent aux modèles ABC. Le modèle 1 se situe dans le quadrant droit supérieur : les activités ont été définies à l'intérieur de chaque fonction dans l'entreprise, puis ont été regroupées en processus en tant que « mini-chaînes de valeur » (MEVELLEC et BERTRAND 2005).

Cette vision en processus créateurs de valeur est à la base de la gestion de la performance, et particulièrement du pilotage des coûts et de la valeur, point que nous aborderons ultérieurement. Mais cette architecture n'empêche pas d'utiliser la maille « activités » pour le calcul de coût, comme nous l'avons expérimenté lors du calcul du coût des pharmacies.

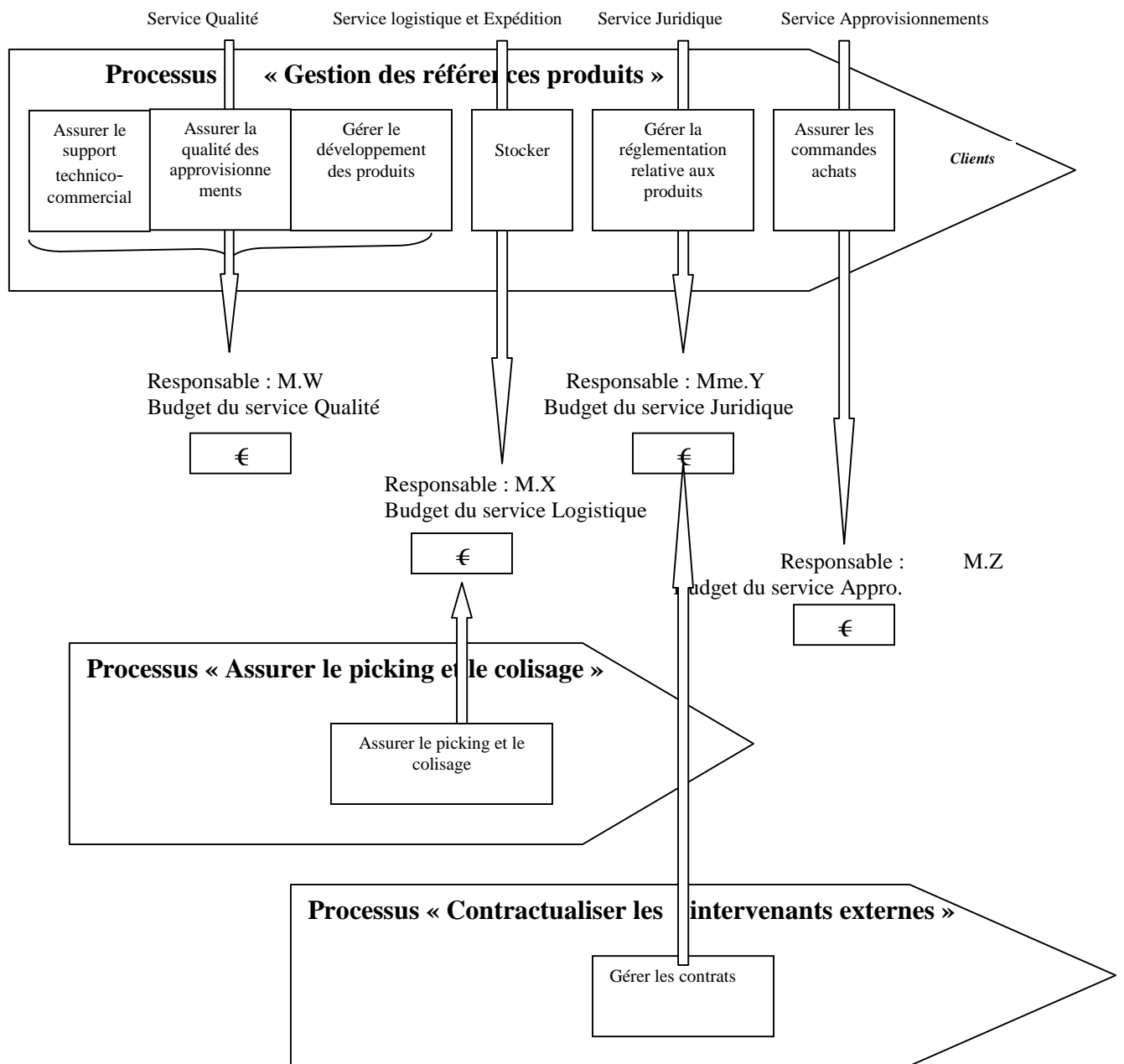
Le modèle 1, en opérant ce choix de transversalité, a des conséquences non négligeables sur l'organisation et l'animation de gestion. En effet, les lieux de gestion de la performance – les processus – sont découplés de l'organisation hiérarchique, qui, dans le cadre du modèle 1, demeure axée sur les services. Le modèle 1 coexiste ainsi avec la structure hiérarchique existante : les responsables de service animent les acteurs opérationnels sous leur responsabilité, au travers notamment de la construction budgétaire. À cette animation de gestion préexistante, vient se greffer le modèle 1 qui intègre une logique transversale. Or, comme le soulignent MEVELLEC et BERTRAND (2005) « Cette ambition a pour corollaire un risque symétrique de découplage du modèle sous-jacent à l'outil par rapport à l'organisation formelle »¹⁰¹.

Néanmoins, notre modèle a été bâti à partir d'activités intrafonctionnelles, respectant en cela la logique fonctionnelle en amont. L'activité constitue alors une brique de base commune au modèle ABC et à l'organisation dans son fonctionnement et animation de gestion. Ainsi, comme le soulignent MEVELLEC et BERTRAND (2005), « Il devient alors possible, par exemple, de mettre en place une gestion budgétaire par activités en croisant la problématique de mutualisation et de gestion à long terme des ressources au sein des fonctions avec celle de l'optimisation de la valeur obtenue par la mise en oeuvre opérationnelle de ces ressources au sein de processus »¹⁰². Le processus budgétaire constitue le moment privilégié pour l'articulation des logiques transversales (ABC) et des logiques verticales (budget fonctionnel), comme l'illustre la figure 52. Mais la perte de cohérence psychologique (BOURGUIGNON et JENKINS 2004) vécue par les acteurs a empêché cette articulation de se réaliser. En effet, cela a sans doute posé des problèmes aux acteurs et suscité des réactions négatives.

¹⁰¹ p.18

¹⁰² p.21

Figure 52 Articulation processus - organisation : cas du processus "Gestion des références produits"



Le processus « Gestion des références produits » est le résultat du regroupement d'activités émanant de différents centres de responsabilité. L'inducteur de coût de ce processus, nombre de références, est porteur de valeur pour le client. Mais, les lieux de responsabilité, les services, demeurent intacts avec la mise en place du modèle 1. Ce qui génère des tensions cognitives dans la mesure où les acteurs continuent de construire et gérer leur budget sur la base de leur service, alors que la gestion de la performance s'analyse sur d'autres lieux : les processus. De même, les budgets des services se retrouvent dans plusieurs processus, comme le montre la figure 52. Pour que l'apport du modèle ABC soit durable et solide, « il faut que l'animation de gestion intègre la nouvelle dimension de transversalité à celles qui sont déjà présentes » (MEVELLEC et BERTRAND 2005)¹⁰³.

Dans le cadre du modèle, son articulation avec l'organisation n'a pas été suffisante pour porter le changement. Cette difficulté a été amplifiée par la culture de l'entreprise.

B) Une culture d'entreprise peu propice à la coopération entre processus

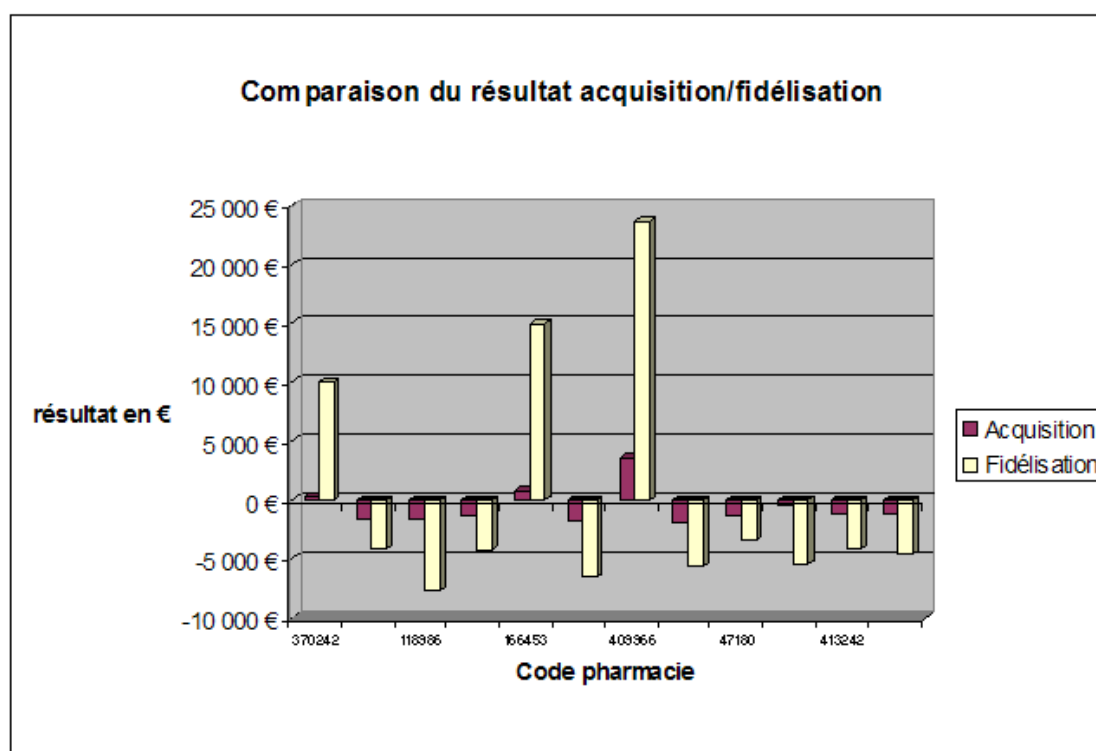
Les contrôleurs de gestion pensent que les acteurs ne s'intéressent qu'à leur travail, et que la coopération entre processus n'a pas de résonance pour eux. Nous avons montré, à l'aide de l'exemple du responsable des approvisionnements (chapitre 9, section 2), que la coopération inter-processus ne correspondait pas à la culture des acteurs.

Nous avons montré dans le point précédent que l'entreprise a fait le choix de conserver le découpage hiérarchique de son organisation. Un découpage qui reflète une logique fonctionnelle où l'activité constitue le pivot de l'articulation avec les processus. Mais les acteurs n'ont pas intégré cette articulation : ils construisent leur budget sur une logique fonctionnelle, sans se préoccuper de l'apport informationnel issu du modèle ABC en termes de causalité. L'animation de gestion n'a pas permis de commencer à utiliser le volet gestion des coûts et de la performance de l'ABC, laissant chacun dans sa logique ancienne.

¹⁰³ p.22

Cette difficulté cognitive s'est également exprimée à l'occasion de l'expérimentation sur l'analyse de la valeur des pharmacies. Passer d'une culture du chiffre d'affaires à une culture de la rentabilité représente un saut cognitif important pour les acteurs de l'organisation. Lorsque nous avons expérimenté l'analyse de rentabilité des clients Pharmacies, nous avons souligné¹⁰⁴ les apports qu'un tel modèle d'analyse pouvait apporter à la direction commerciale, aux acteurs du marketing ainsi qu'aux contrôleurs de gestion. Nous avons réalisé une synthèse de ces travaux que nous avons transmis aux différents acteurs concernés. La figure 53 est extraite du compte rendu de synthèse sur l'analyse de rentabilité des pharmacies (Annexe A55), envoyé à la direction générale, au directeur commercial et au responsable commercial Pharmacies.

Figure 53 Graphique comparant la valeur d'acquisition et de fidélisation des pharmacies



¹⁰⁴ Voir Chapitre 7, section 3.

Mais cette analyse est restée lettre morte, liée sans doute à une persistance de la culture du chiffre d'affaires, très présente dans l'entreprise. En effet, en ce qui concerne les clients Pharmacies, les remises de fin d'années (RFA) par exemple, sont établies en fonction de l'atteinte du chiffre d'affaires des pharmacies, en dehors de toute autre considération. De même en ce qui concerne le suivi de l'activité, comme l'illustre l'extrait de l'entretien suivant :

« Je vérifie que l'objectif a bien été atteint, et, avec la force de vente, nous appelons souvent la pharmacie avant la fin d'année pour faire le point sur leur chiffre d'affaires ; notamment afin de voir si elle doit prendre une commande supplémentaire pour pouvoir obtenir la RFA. Mme C. élabore un tableau de suivi des chiffres d'affaires qu'elle m'envoie pour validation. »

Extrait de l'entretien avec la responsable du service commercial Pharmacies du 4 novembre 2005.

L'objectif de ce service se résume à un développement du chiffre d'affaires, comme le montre l'extrait de l'entretien :

« La mise en place d'un plan de développement vise à développer le chiffre d'affaires. Nous nous assurons que les objectifs de développement en termes de chiffre d'affaires ont été atteints. »

Extrait de l'entretien avec la responsable du service commercial Pharmacies du 4 novembre 2005.

En outre, comme le montre la figure 53, l'introduction de notions d'acquisition et de fidélisation constitue un apport supplémentaire à l'objectif d'analyse de rentabilité. Ce qui constitue une difficulté supplémentaire dans la mesure où les acteurs sont amenés à passer d'un modèle ultra-simple – basé sur l'analyse du chiffre d'affaires – à un modèle multidimensionnel, combinant le cycle de vie du client et l'analyse de rentabilité.

C) Les difficultés liées à un éclatement géographique des sites

La mise en place du modèle 1 s'est heurtée à l'éclatement géographique des sites : le site logistique ainsi que la comptabilité et le contrôle de gestion sont situés en province. La recherche-développement, la direction commerciale et l'export sont localisés à Paris. Cette dispersion géographique ne contribue pas à assurer une harmonie d'ensemble du modèle, dans la mesure où les pratiques de gestion sont différentes entre Paris et la province, selon les affirmations du directeur général. À cette dispersion géographique s'est ajoutée une dispersion « juridique ». En effet, la holding Omegaouest, situé à Paris, refacture aux structures opérationnelles – NutriOuest et Distriouest essentiellement – les prestations de service. Le modèle 1 a donc été réalisé dans un contexte d'éclatement juridique et géographique, ce qui n'a pas facilité sa mise en place. Pour illustrer cette difficulté, prenons le cas des salariés. Les salariés réalisant la comptabilité et le contrôle de gestion, situés physiquement en province sont juridiquement des salariés Omegaouest (leur contrat de travail est réalisé avec la structure Omegaouest), tandis que les salariés du service logistique expédition, situés également sur le site provincial sont juridiquement des salariés NutriOuest ! Le modèle 1 a donc dû tenir compte de ces refacturations internes. Ces difficultés humaines et organisationnelles ont atteint leur paroxysme lorsque le modèle a été remis en cause par un groupe d'acteurs.

D) Un groupe d'acteurs contestataire du modèle 1

Nous avons mis en place le modèle 1 au sein de l'entreprise afin de répondre, entre autres, aux attentes du service marketing. Celui-ci a montré un intérêt assez marqué pour le projet : la responsable du service marketing qui avait participé aux réunions de mise en place du projet nous avait témoigné de son enthousiasme et de son intérêt pour ce projet. Mais, au fur et à mesure de l'avancement des travaux, le service marketing a montré un certain « détachement » vis-à-vis du projet et a choisi de faire « cavalier seul » en quelque sorte. Nous faisons l'hypothèse que cet acteur, en développant ses propres outils, une sorte de modèle parallèle coexistant avec le modèle « légal » – qui devait être le standard dans une analyse ABC – serait l'une des explications de l'arrêt du modèle 1.

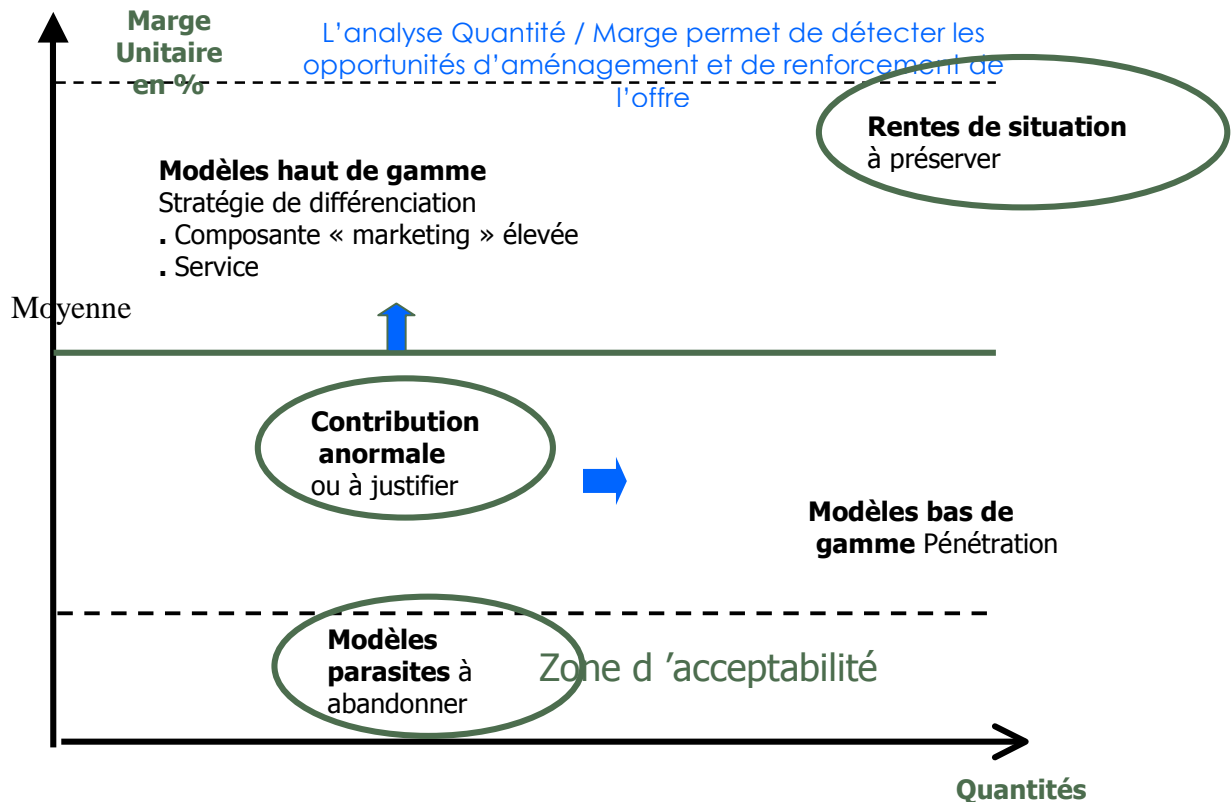
L'analyse des besoins du service marketing nous permettra de mieux comprendre les raisons de ce comportement. Nous analyserons ensuite ses conséquences organisationnelles.

1) La constitution d'outils de gestion parallèles

Une analyse marketing externe a été réalisée (notamment une analyse de la concurrence et du marché). Suite à cette analyse, l'entreprise a décidé de se recentrer sur son métier de base, le conseil médicalisé, et éviter de saisir des opportunités non pertinentes par rapport à sa stratégie (par exemple, le segment « surpoids » a été abandonné car il a été jugé non pertinent par rapport aux objectifs de l'entreprise).

Le service marketing a mené une analyse de la demande des clients (consommateurs, prescripteurs, pharmacies) sur la base de « tables rondes » réalisées par un cabinet extérieur, courant 2007. Sur la base de ces études, le service marketing a précisé les contours de ses besoins d'analyse. Ceux-ci font l'objet d'outils élaborés par le service du contrôle de gestion, mais également d'outils « en propre » élaborés par le service marketing. Différents outils permettent de répondre à ces besoins, comme « l'analyse quantité/marge » illustrée par la figure 54.

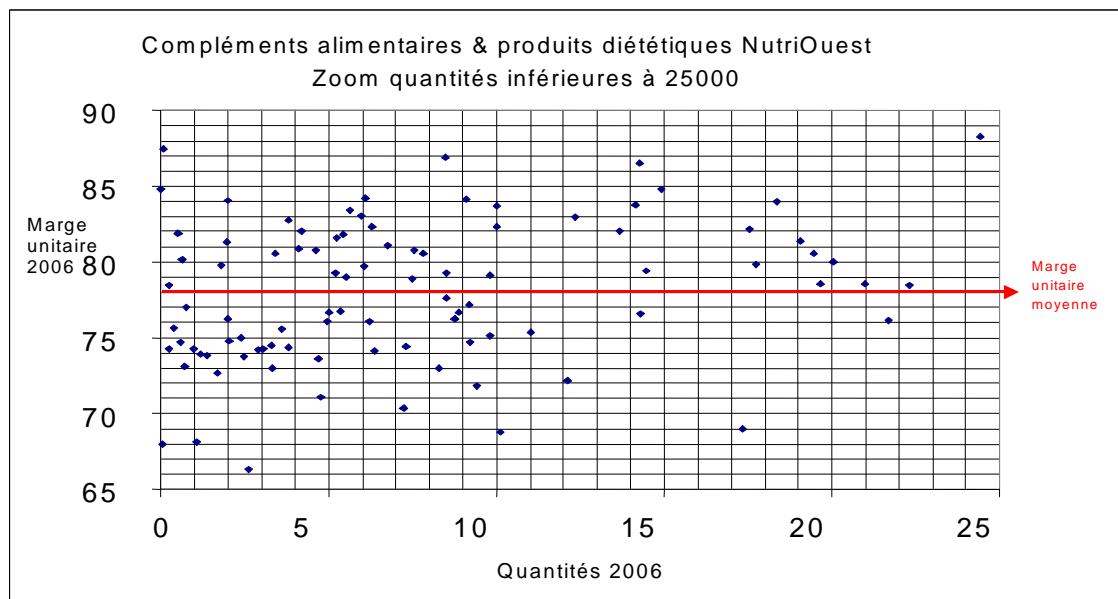
Figure 54 L'analyse Quantité/Marge



Source : Point d'étape « Démarche Marketing » présenté au CODIR, le 17 avril 2007

Cet outil permet de positionner l'offre de l'entreprise en détectant ainsi les « opportunités d'aménagement et de renforcement ». Ce premier outil donne lieu à une analyse des produits, formalisée par la figure 55.

Figure 55 Zoom Quantité/ marge

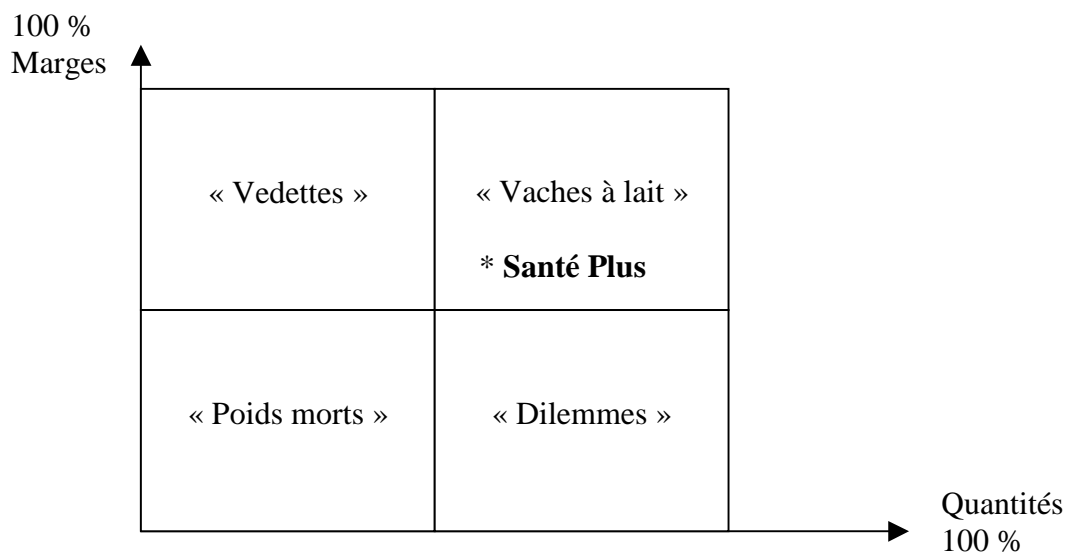


Le service marketing souhaite une analyse des marges commerciales (prix de vente moins prix d'achat) par article et par circuit de distribution (avec neutralisation des ventes intra-groupes NutriOuest/Diétéouest car le PCI (qui est égal au coût d'achat x X €) ne correspond pas au prix du marché. Il utilise ces données pour une analyse « 20/80 » (Annexe A56) : environ 20% des articles représentent 69 % des marges. Ce qui lui permet d'élaborer des offres. Le service évite ainsi de réaliser des opérations promotionnelles (ou produits gratuits) sur les articles à forte marge commerciale.

Le service analyse également l'évolution des marges commerciales : analyse des causes d'évolution à la hausse ou à la baisse par des effets volumes (augmentation ou diminution du volume des ventes) et/ou effets prix (augmentation ou diminution de la marge unitaire).

En outre, un graphique permet de positionner les produits. Ce graphique s'inspire de la matrice BCG en identifiant quatre quadrants :

Figure 56 Analyse du positionnement



L'objectif pour le service marketing est de faire évoluer les produits « vedettes » en « vaches à lait » et les produits « dilemmes » en « vedettes ». Le produit Santé Plus est par exemple un produit situé dans ce quadrant, et constitue un produit « vache à lait ». Le service marketing réfléchit aux actions à réaliser pour faire évoluer les produits dans ce quadrant « idéal ».

Il est ainsi arrivé que l'entreprise ait abandonné des produits grâce aux informations fournies par ce graphique, notamment pour les produits situés en bas à gauche (faibles volumes, faibles marges). Mais il faut souligner ici que les marges analysées sont des marges brutes (commerciales), et n'intègrent donc pas les autres charges de l'entreprise.

Le service marketing analyse également l'évolution du chiffre d'affaires des nouveaux produits dans leur année de lancement ; l'objectif est de valider la pertinence ou non de lancement des nouveaux produits. Il s'agit ici d'une analyse sur l'axe produit ; elle est complétée par une analyse sur l'axe client.

Les segments de clients analysés sont la VAD (Vente à distance), les pharmacies et l'export (Annexe A57). L'analyse concerne un taux de marge globale appliqué aux segments. Après déduction des frais d'envois, les charges indirectes sont réparties par segment de clients, mais selon des critères arbitraires et peu précis. En effet, ces charges sont réparties de manière égalitaire ou au prorata du chiffre d'affaires (Annexe A57).

Les analyses de rentabilité effectuées par le service marketing ont donc été faites sur la base de la marge commerciale. Or, si nous avons construit le modèle 1, c'est parce que l'entreprise a estimé que la marge commerciale n'était pas suffisante. Il existe ici une contradiction entre la volonté de la direction générale de tendre vers une plus grande pertinence dans la gestion des ressources et les actes du service marketing marqués par une forme de conservatisme « instrumental ». Les acteurs de ce service développent et utilisent leurs propres outils.

On peut noter que ces différents outils mis en place par ou pour le service marketing témoignent du développement d'un modèle parallèle au modèle officiel. La responsable du service marketing a mis en place, au sein de son service, un « contrôle de gestion parallèle ». Elle semble ne pas accorder une grande confiance aux chiffres fournis par les autres services (notamment par le contrôle de gestion « officiel »). De même, le service marketing élabore son propre budget. Après le modèle 1, il montrait également peu d'intérêt pour le travail du chercheur, comme l'illustre l'extrait du compte-rendu téléphonique ci-dessous, à propos d'une analyse des besoins de ce service :

« Nous disposons déjà d'un interlocuteur, il s'agit du cabinet de conseil « X Conseils ». Nous n'avons donc pas besoin de vous... »

**Extrait du compte-rendu téléphonique avec la responsable du service marketing,
le 28 janvier 2008.**

Les instruments de gestion, développés par le service marketing, constituent des artefacts représentationnels (LORINO 2006) : ils constituent le support de leur propre représentation. Les acteurs de ce service collectent ainsi les données de l'environnement. Pour réduire leur incertitude née des informations de l'environnement, ils vont développer des outils propres à leur vision.

2) *La coexistence de deux systèmes : contradiction ou complémentarité ?*

L'entreprise s'oriente donc vers une structure à deux systèmes :

- un système ad hoc marketing, qui va servir à nourrir la réflexion stratégique du marketing et donc de l'entreprise. (Car le service marketing fait ses propres analyses de rentabilité).
- Et un système « légal » global de l'entreprise qui potentiellement servirait à analyser la rentabilité différemment.

Mais la question qui surgit de cette situation est de savoir si ces deux systèmes sont complémentaires ou antagonistes. L'entreprise prend-t-elle la voie de l'abandon du modèle mis en place ? Ce qui signifierait que le service marketing a « pris le pouvoir » dans l'entreprise – une sorte de mise sous tutelle de l'organisation – et que la stratégie serait dictée par le service marketing. En effet, le service marketing a défini son propre système. Il s'agit d'un phénomène de « blocage » de la part du marketing.

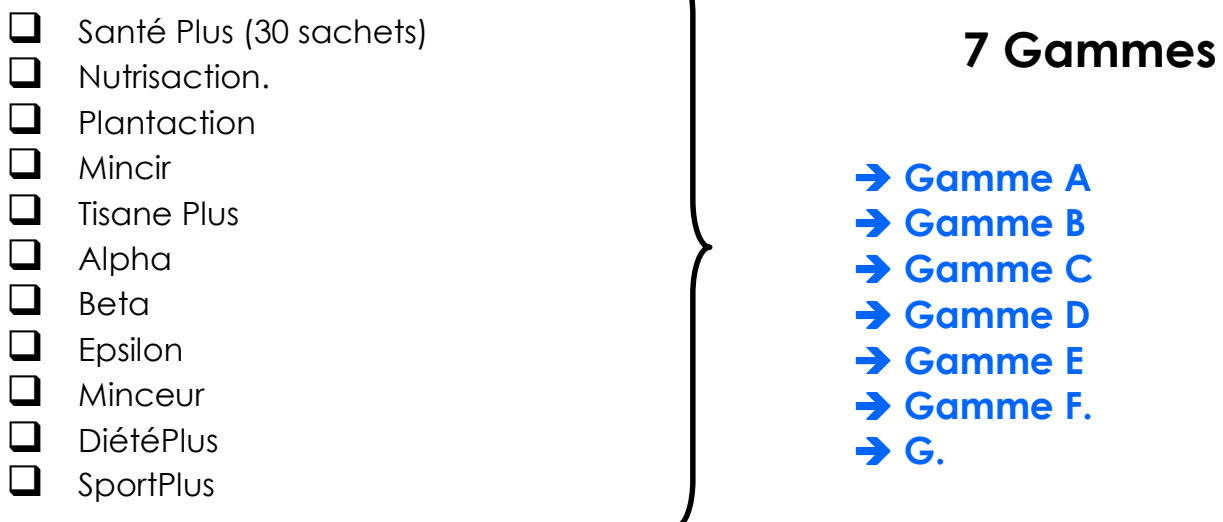
L'objectif de changement dans l'organisation coïncide avec notre objet de recherche. Cela a été un des facteurs de succès de la première partie de notre travail. Aujourd'hui, nous nous posons d'autres questions : le changement en cours reste -t-il compatible avec le modèle mis en place ?

Deux outils parallèles véhiculent deux logiques différentes : une logique fonctionnelle liée aux outils développés par le service marketing et une logique transversale, portée par le modèle 1. L'entreprise risque alors de perdre une certaine visibilité globale.

Or la manière d'utiliser l'outil a un impact sur son efficacité (WEICK et SWIERINGA 1987). Lorsque le service marketing calcule la contribution des produits à la marge commerciale, il en déduit un classement des produits selon leur performance contributive, mais en ne prenant pas en compte les autres ressources de l'entreprise, puisqu'il ne s'agit que d'une marge commerciale. De même, lorsque les acteurs du service marketing développent l'outil d'analyse du segment client, la rentabilité des clients est analysée en intégrant de manière arbitraire et non pertinente les charges indirectes sur la base de clés de répartition telles que le chiffre d'affaires ou une répartition égalitaire. Sur la base de cet outil, le service marketing a conclu au développement commercial de plusieurs produits, comme l'illustre la figure 57.

Figure 57 Top 11 produits

NutriOuest doit prendre des décisions sur ces 11 produits¹⁰⁵



Source : Point d'étape « Démarche Marketing » présenté au CODIR, le 17 avril 2007

Ces outils de gestion conduisent les acteurs à privilégier les produits offrant les meilleures perspectives, alors même que l'outil intègre des informations biaisées. L'outil impose alors des « formes spécifiques d'agir » (LORINO 2006).

Il convient de noter que la mise en place de notre modèle avait notamment pour objectif de répondre aux insuffisances du système d'information actuel qui n'intégrait pas les charges indirectes. Or, le service marketing semble agir en ignorant les apports potentiels du modèle et préfère développer son propre modèle.

¹⁰⁵ Les noms des produits et gammes ont été volontairement modifiés pour des raisons de confidentialité.

Ce phénomène a été renforcé par « l'esthétique de l'instrument » (LORINO 2006) : l'outil de gestion développé par le service marketing offre une vision séduisante du monde. Les graphiques, les tableaux ainsi que le vocabulaire utilisés constituent des indices de cette « esthétique » de l'outil : le service marketing utilise ainsi les termes de « zones d'acceptabilité », de scoring, de rentes de situation.

Ces éléments ont un pouvoir de « séduction » vis-à-vis des acteurs. De même, l'outil visant à calculer le coût « complet » des segments de clients offre une « illusion » de maîtrise du réel (WEICK et SWIERINGA 1987). Ce qui participe à une activité de production de sens.

3) *Comportements du marketing : une démarche de « sensemaking »*

Pour WEICK (1995), la création de sens est rétrospective et non prospective. Les individus génèrent du sens à partir de leur expérience passée. L'expérience accumulée du service marketing, son importance historique¹⁰⁶ en font un acteur incontournable. Son poids culturel dans l'organisation aurait été ainsi capitalisé afin que le service marketing produise son « propre » sens, indépendamment des actions globales de l'entreprise. Lors de la réunion d'étape du 14 février 2008 entre la direction de l'entreprise, les contrôleurs de gestion et le chercheur, le directeur général avait qualifié le service marketing de « territoire de décisions », montrant par-là une « zone » d'autonomie. Le service marketing s'est ainsi mis en scène afin d'« échapper » aux projets de la direction. Face à une situation de crise, ici le projet de la direction de mettre en place des analyses de rentabilité (remettant en cause les outils, et donc la vision, développés par le service marketing), celui-ci devient acteur du changement. De victime, il devient acteur et développe des actions de résistance, productrices de sens. En effet, « il peut en ce cas adopter une attitude résiliente, utiliser son expérience passée comme guide, « bricoler » une expérimentation et improviser une nouvelle réponse » (GIROUX 2006).

¹⁰⁶ Ce service est dirigé par l'une des filles du PDG du groupe.

On peut s'étonner de voir une forme de déviance dans le comportement des acteurs du marketing : dans une conception traditionnelle des organisations, celles-ci cherchent à atteindre l'efficacité et la performance. Pour ce faire, les membres partagent les mêmes valeurs afin d'atteindre l'organisation idéale. La réalité est en fait beaucoup plus complexe. En effet, pour WEICK (1995), il s'agit d'«*organizing* » plutôt que d'organisation, c'est-à-dire d'un « processus de résorption de l'ambiguïté dans un environnement mis en acte, au moyen de comportements enchevêtrés, enchâssés dans des processus reliés de manière conditionnelle »¹⁰⁷.

Parallèlement au changement impulsé par la direction (processus top-down), l'organisation subit un changement continu. Face à des situations plus ou moins problématiques, les acteurs improvisent en capitalisant leur expérience et connaissances. Cette « improvisation théâtrale » (WEICK 1998) explique le comportement du service marketing dans sa quête de sens. Ces deux types de changement – changement impulsé par la direction et micro-changements au niveau des acteurs – ne sont pas contradictoires : ils s'enrichissent mutuellement à condition que les managers facilitent ce processus de création collective de sens (GIROUX 2006).

Mais LORINO (2006) souligne que la « mise en scène » au sens de WEICK occulte les outils. Or les outils participent de la « mise en scène » des données. Si l'on veut s'intéresser aux activités humaines, on ne peut occulter les outils de gestion. Or WEICK considère ces outils comme une contrainte venant appauvrir la qualité des interactions. Pour LORINO (2006), « les interactions peuvent au contraire s'enrichir d'une présence importante d'instruments formels qui construisent des langages et, dans une approche conversationnelle de l'activité collective, enrichissent les possibilités discursives d'échange et de communication, donc d'interaction ». Le service marketing, sentant le poids du « quantitatif », développe un « contre-feux » : il se « met en scène » pour « éviter » notre modèle, le modèle 1.

L'instrument de gestion développé par le service marketing ne peut être compris que dans l'action développée par celui-ci. Il s'agit de passer du paradigme décisionnel au paradigme actionnel, pour reprendre les termes de LORINO (2006).

¹⁰⁷ Cité dans GIROUX (2006).

Il convient ici de souligner l'une des critiques importantes de WEICK sur les instruments de gestion en tant que représentation partagée par les acteurs. Au-delà de l'approche cognitiviste et rationaliste des outils de gestion, WEICK propose une lecture psychologique, affective de ceux-ci. Ils ont un pouvoir sur la motivation et l'engagement des acteurs. Le pouvoir de séduction évoqué précédemment participe de cette approche affective. L'outil de gestion serait plutôt une « illusion partagée » (LORINO 2006). En effet, lorsque le service marketing élabore ses propres outils, il crée une « illusion », partagée par les membres du service marketing, mais qu'il souhaite également faire partager (ou imposer ?) au reste de l'entreprise. Cette forme de « prise de pouvoir » n'est pas un phénomène rare et semble se rencontrer dans un certain nombre d'organisations. Par exemple, l'entreprise SOFREL, spécialisée dans l'assemblage électronique et située en Pays de Loire, a souhaité modifier son outil de calcul de coût en 1996, en décidant la mise en place de l'outil ABC. Celui-ci, censé renforcer le rôle du service commercial dans le pilotage coût/valeur, s'est heurté à sa résistance « passive » (peu d'utilisation), ayant pour conséquence l'abandon du projet. Le service commercial a développé son propre outil, officieux, coexistant avec le système « légal ». Le développement de cet outil « parallèle » par les commerciaux témoigne de leur mise en scène (*enactment*) visant à contrer un projet mettant en péril leur propre vision du monde. « Ils perçoivent le système non comme une aide potentielle à la négociation mais comme une contrainte limitant leur marge de manœuvre » (BERTRAND 2000).

Chacun des commerciaux avait son propre outil de gestion pour les demandes des clients (devis), avant la mise en place de l'ABC ; il s'agissait d'outils officieux quasiment personnels. Cette situation ne générait pas de conflits tant que la direction tolérait ce phénomène. Mais dès lors que la direction a souhaité mettre en place une modélisation par activités, les commerciaux ont commencé à faire de la résistance car ce nouvel outil remettait en cause leur « pouvoir ». Ils ont alors cherché les points faibles du système, ce qui a conduit dans un premier temps à une altération de sa logique de construction puis à son abandon (BERTRAND 2000).

Il convient de s'interroger sur les raisons de cette résistance vis-à-vis des outils de type ABC de la part du marketing. Il s'agit de la fonction la plus lourdement impactée par un changement de système de coût. La représentation du monde – au travers des marges – est complètement bouleversée. Il ne s'agit pas d'adaptation marginale mais d'un choc « frontal ». L'instrument de gestion est porteur de symboles – d'ordre affectif notamment – qui sont alors de puissants vecteurs de l'action (WEICK 1995). Mais pour LORINO, il faut concilier ces deux visions de l'instrument de gestion : la vision rationaliste où l'outil est support de la représentation commune et la vision émotive où l'outil est porteur de symbole entraînant l'action.

En effet, tout outil possède ces deux qualités à des degrés variables selon les contextes (LORINO 2006) ; en période de stabilité, l'outil est appréhendé dans une approche instrumentale et assure une représentation commune des acteurs. En période de crise ou de changement important, le schéma représentationnel devient inopérant. Les acteurs ne peuvent plus utiliser des schémas d'analyses présents qui sont en inadéquation avec les événements de changement. Le service marketing a ainsi déployé des instruments de gestion, non en tant qu'outil rationnel, mais pour construire un sens par rapport aux événements qu'ils vivent : intensification de la concurrence, risque de « monopolisation » par la direction de la vision partagée, en imposant un nouveau modèle.

Ces outils, développés par le service marketing, leur permettent d'agir. Mais, comme le souligne très justement LORINO (2006), encore faut-il que ces actions soient pertinentes. En effet, orienter ses choix sur la base d'une vision partielle (calcul des marges commerciales) ou biaisée (analyse des segments de clients sur la base de clés de répartition arbitraires), alors même que l'entreprise développe un outil pertinent d'analyse basée sur les activités et processus, amène à réfléchir sur les véritables objectifs du service marketing.

Ne cherche-t-il pas à développer une « résilience » face à la direction générale ? Ne cherche-t-il pas à conserver ses prérogatives, qui semblent être remises en cause par le nouveau modèle ? En clair, il faut s'assurer que les instruments de gestion, notamment ceux développés par le service marketing, n'agissent pas en contradiction avec la raison d'être de l'organisation, « le sens transactionnel global de l'organisation » (LORINO 2006).

La défiance vis-à-vis du modèle 1 montre que les « projets de changement sont inévitablement « culturels » et souvent « politiques » » (BOURGUIGNON et JENKINS 2004)¹⁰⁸. Ces auteurs reconnaissent qu'il est nécessaire de tenir compte de ces difficultés politiques : leur étude empirique sur une organisation ferroviaire, basée sur une observation participante, conclut à la coexistence de « vrais conflits de conception du monde »¹⁰⁹, à l'occasion de la mise en place d'un nouvel outil de gestion. En ce qui concerne notre entreprise, l'abandon du modèle 1 peut s'analyser comme un échec imputable à l'absence d'une profonde analyse des « circuits de pouvoirs » (CLEGG 1989).

On voit donc que l'introduction d'un nouvel outil, qui au départ était en harmonie avec la vision de la direction générale, a eu pour effet de modifier le comportement de certains acteurs organisationnels. Le modèle 1 a ainsi laissé place au modèle 2. Bien que ce dernier ne soit pas entré dans une phase de routinisation au sein de l'organisation, il est possible d'esquisser, au travers de ses caractéristiques et à la lumière de l'analyse tirée du modèle 1, les difficultés potentielles au niveau organisationnel et humain.

Section 2 L'ambition du modèle 2 par rapport à ces difficultés

Nous avons déjà évoqué la prégnance de la fonction marketing dans le modèle 2¹¹⁰, montrant par là la « prise de pouvoir » du marketing. Signalons également les craintes de certains acteurs quant à la réticence de ces acteurs face au modèle 2. En effet, pour le directeur général, le nouveau modèle doit assurer un comportement homogène des acteurs dans leur façon d'appréhender les besoins d'analyse de rentabilité. Un langage commun à tous les acteurs dans ces analyses s'impose comme une nécessité pour assurer une cohérence et une lisibilité globale. Or il semble que les craintes relatives à la coexistence d'un second modèle officieux, développé par le service marketing, subsistent. En effet, le responsable des Ressources Humaines redoute une résistance de la part des acteurs du marketing qui « n'ont pas la culture de la rentabilité ». Pour le directeur général, ils sont « les plus difficiles à convaincre ». Le risque de développement d'une stratégie d'évitement par le service marketing est donc bien réel.

¹⁰⁸ p.36.

¹⁰⁹ p.58.

¹¹⁰ voir Partie 2

Pour remédier à cette difficulté, le directeur général a nommé un acteur du marketing comme responsable du pôle « Innover ». Ce qui constitue un bouleversement par rapport au passé et à la culture de l'entreprise. L'objectif est également d'instaurer une culture marketing qui faisait défaut aux acteurs de la recherche-développement, comme le souligne l'extrait de l'affirmation du directeur général :

« Ceci permet d'avoir une démarche d'offre innovante, en permettant de révéler le marché, et non le créer (ce qui est une utopie) »

Extrait de la réunion d'étape du 19 juin 2008 entre la direction, les contrôleurs de gestion, le directeur de recherche et le chercheur.

L'état d'avancement du modèle 2 au sein de l'organisation ne nous permet pas de conclure quant à la réussite de cette solution. Par contre, nous pouvons apporter un examen des autres difficultés rencontrées par le modèle 2.

A) Le modèle 2 et sa capacité à assurer l'articulation organisationnelle

Il semble que la direction et les contrôleurs de gestion accordent un crédit au modèle 2 dans sa capacité à résoudre la difficulté évoquée précédemment, relative à l'articulation du modèle avec l'organisation. Au-delà des ambitions affichées du modèle 2, il convient d'examiner en profondeur ses possibilités réelles.

Pour le directeur général, le modèle 2 permet de distinguer, au sein de chaque processus, les activités, opérations et tâches. L'intérêt de cette granularité du modèle réside dans le fait qu'elle permet aux acteurs de rendre visible ce qu'ils font. Ce qui constitue leur fiche de poste.

En ce qui concerne la vision fonctionnelle offerte par le modèle, elle est représentée par la structuration des responsabilités selon les lieux d'exercice des compétences : pôles, processus, activités, opérations et tâches. Les activités, processus et pôles sont dotés de responsables qui pilotent un budget. Ces responsables sont codifiés dans le modèle selon la terminologie suivante : R (pour responsable), avec différents niveaux : R1, R2 et R3, comme le montre l'extrait du courrier électronique suivant.

« Concernant la double classification : Une correspond à la classification des responsabilités opérationnelles, dite R : responsable de DAS, Pôle, Processus, Activité.

L'autre correspond à la classification hiérarchique, dite N : management d'équipe »

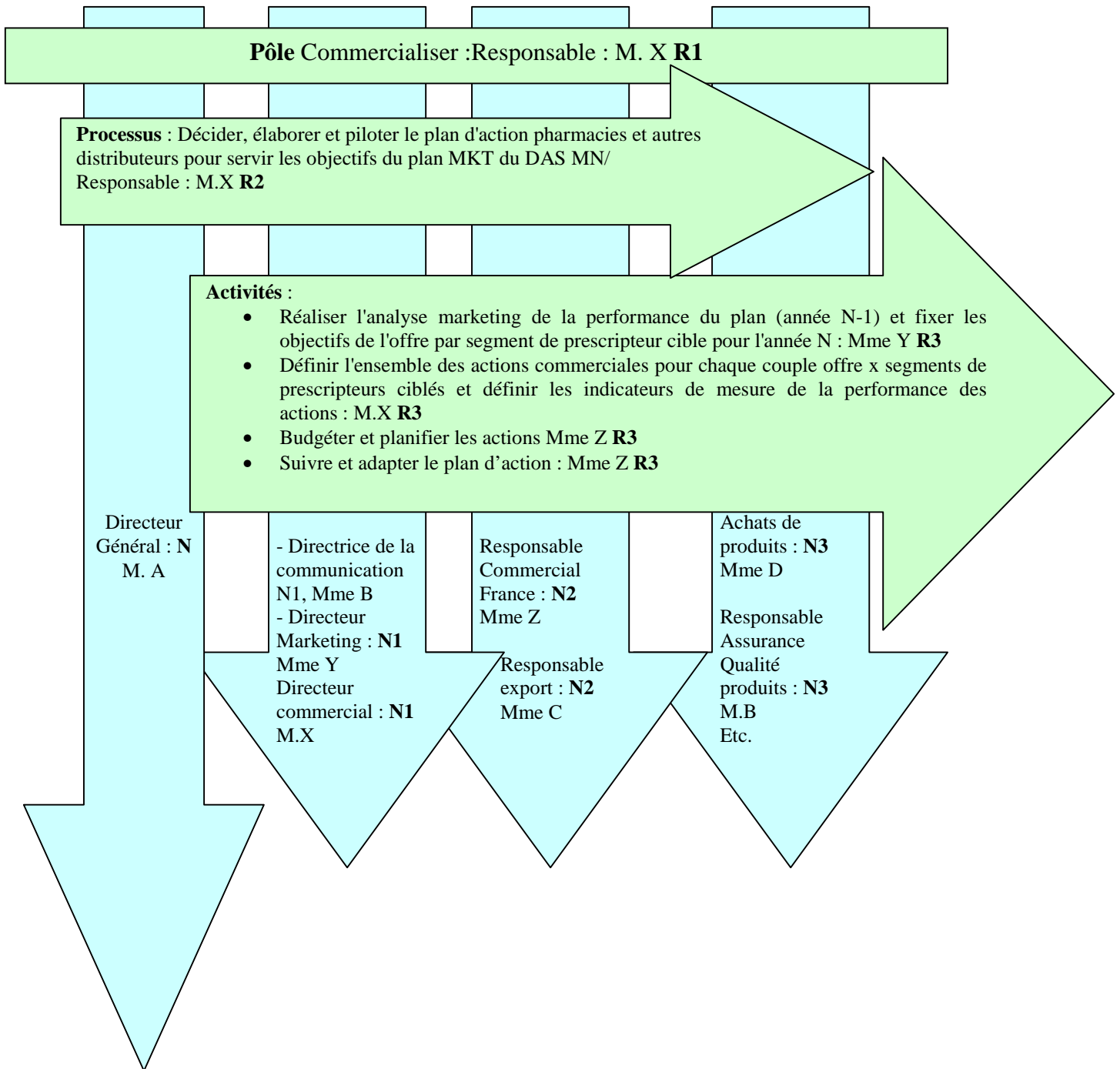
Extrait du courrier électronique envoyé par le responsable des Ressources Humaines au chercheur le 1^{ier} décembre 2008.

Les responsabilités opérationnelles, structurées par le modèle 2 (modèle PAOT) définissent différents niveaux de responsabilité : R, pour responsable de DAS, R1: Responsable de pôle(s), R2: Responsable de Processus, R3: Responsable d'Activité(s), et A pour Acteur d'Opération(s)/Tâche(s). Mais l'originalité de cette articulation réside dans l'adjonction d'une ligne hiérarchique destinée au « management d'équipe ». Le niveau N correspond à la direction générale, N1 au directeur membre de comité de Direction, N2, Responsable d'équipe et N3, Animateur d'équipe (par délégation de l'action du N2).

Cette configuration pourrait laisser penser que le modèle 2 a maintenu la déclinaison des responsabilités par service. Mais ceci est démenti par la présentation des classifications de responsabilités par la direction générale le 4 septembre 2008, indiquant la « Suppression des services et des responsables de service ».

Pour clarifier la configuration de responsabilités mise en évidence par le modèle 2, il convient de l'illustrer par un exemple. La figure 58 illustre cette configuration.

Figure 58 Articulation Responsabilité PAOT/ Responsabilité hiérarchique : pôle « Commercialiser »



La vision hiérarchique est représentée par la définition de niveaux hiérarchiques (N). Ainsi, un acteur peut être responsable d'un pôle, processus ou activité tout en étant un responsable supérieur d'un certain nombre d'acteurs. Les processus sont transverses par rapport à la structure hiérarchique N, N1, N2, N3. L'articulation se fait au niveau de l'activité (tâche).

Pour le directeur général, cette double articulation va permettre aux acteurs de prendre conscience qu'ils contribuent à la création de valeur au sein d'une chaîne, via les processus et activités. La structure hiérarchique leur permettra de conserver leurs repères traditionnels en termes de management, comme le souligne l'extrait de l'affirmation du directeur général :

« Cette double vision, horizontale et verticale, est importante pour les salariés. L'acteur va se dire qu'il participe à créer quelque chose avec les processus : je participe par exemple à recruter de nouveaux prescripteurs.

En plus, en tant qu'individu je peux être animé hiérarchiquement par quelqu'un qui n'est pas forcément dans le processus où j'interviens. Mon responsable hiérarchique fait de la gestion des ressources humaines : il réalise les EAP (Entretien annuel de progrès), me manage, gère la rémunération. Par contre, le responsable de pôle est là pour créer quelque chose. Le responsable de pôle a autorité sur les processus composant ce pôle. Il va rechercher des ressources matérielles (via les fournisseurs) et humaines (via les responsables hiérarchiques) : le responsable de pôle s'adresse au responsable hiérarchique pour lui dire : j'ai besoin de telle ressource humaine pour faire mes processus.»

Extrait de l'affirmation du directeur général lors de la réunion de travail du 29 octobre 2008.

Pour le directeur général, le modèle 2 offre un découpage matriciel. Cependant, il reconnaît que le modèle est « très détaillé », et qu'il serait nécessaire de « rationaliser » c'est-à-dire de simplifier le modèle en faisant des regroupements.

En outre, le modèle, en combinant plusieurs niveaux – horizontal et vertical – comporte une certaine complexité organisationnelle pouvant conduire à une paralysie. En voulant « aider » les acteurs à mieux s'approprier le modèle – par le déploiement de fiche de poste détaillée et un double niveau de responsabilité – on risque d'aboutir à une machine complexe difficile à mouvoir. Il convient en outre de souligner qu'un même acteur peut gérer une responsabilité horizontale par le biais du budget par processus (niveau R) tout en gérant une responsabilité verticale, par le biais de la gestion des salaires (niveau N). Or cette double articulation n'est pas suivie d'une séparation claire des responsabilités. Ce phénomène est porteur de conflit à terme.

En outre, dans le cas où le responsable de niveau R est différent de celui du niveau N, l'articulation hiérarchique est également porteuse de conflit. En effet, traditionnellement, le découpage hiérarchique est réalisé par métier. Dans le cas du modèle 2, la liaison hiérarchique a été maintenue sans la logique métier qui la sous-tendait. En d'autres termes, un responsable de processus ou d'activité peut avoir une relation hiérarchique avec un acteur n'appartenant pas au même métier. Ce qui peut là aussi générer des conflits potentiels.

Le directeur général justifie cette organisation par la nécessité de décroiser l'entreprise, comme le souligne l'extrait de la réunion suivant :

« Le problème de l'organisation verticale par service : c'était « l'état dans l'état », un cloisonnement des services. On veut éviter cela, en proposant une structure matricielle. Il nous faut développer les liaisons entre processus, au travers de contrat de service (relation client-fournisseur) qui sont en cours d'élaboration au sein de l'entreprise. »

Extrait de l'affirmation du directeur générale lors de la réunion d'étape du 17 décembre 2008.

Le directeur général estime nécessaire cette structure « matricielle », la transversalité du modèle s'établissant, selon lui, sur la base de contrats de service entre processus. Il convient néanmoins de souligner que cette double dimension peut avoir un impact sur les acteurs : en effet, la question est de savoir comment les acteurs vont réinterpréter la « multiplication » de responsables. Le modèle 2 étant toujours en phase de déploiement, nous ne pouvons, à ce stade, qu'émettre des hypothèses.

En l'occurrence, il semble que la mise en place de contrat de service entre processus n'agisse que sur les coûts, elle n'intervient pas, à ce stade, dans la gestion de la valeur. Or, dans le cadre de l'objectif de pilotage des coûts et de la valeur, le modèle 2 reste muet quant à la définition d'objets intermédiaires permettant cette articulation.

En outre, la construction budgétaire sur la base du modèle PAOT qui devait être finalisée pour le 30 juin 2008 a subi d'importants retards. Selon le contrôleur de gestion, « les acteurs semblent être perdus avec les nouvelles règles PAOT ». Le modèle 2 est porteur de nouvelles règles et routines, comme l'illustre l'extrait de la réunion de travail du 10 juillet 2008 avec les contrôleurs de gestion, la direction générale et le cabinet de conseil initiateur de la méthodologie PAOT :

« ... *Il faut absolument définir les nouvelles procédures de travail.* »

Extrait de l'affirmation du consultant externe lors de la réunion du 10 juillet 2008.

Or ce nouveau schéma de règles (procédures) est confronté aux anciennes routines existantes au sein de l'organisation (SCAPENS et BURNS 2000; SCAPENS et SITI-NABIHA 2005). D'où le ralentissement dans la construction budgétaire. Pour le consultant externe, les acteurs doivent adopter de nouvelles procédures, c'est-à-dire qu'ils doivent générer de nouvelles routines à l'aide de ces nouvelles règles. Ces nouvelles routines seront alors compatibles avec le nouveau modèle.

B) Le modèle 2 face à l'éclatement géographique des sites

Le modèle 2 a également rencontré des obstacles du fait de cette dispersion. Selon le directeur général, la mise en place du modèle 2 a été plus facile à réaliser sur le site situé en province. Son organisation est plus volontiers organisée « métiers ». La définition des processus et activités n'a pas posé de problème. Par contre, sur le site parisien, la mise en place du modèle PAOT a été plus problématique, il a fallu plus de remise en cause.

Pour le directeur général, l'entreprise a défini (grâce au modèle PAOT) des zones de responsabilité qui ont supprimé de fait le « flou artistique » qu'il y avait avant la mise en place du modèle. Or certains membres du CODIR défendaient absolument ce « flou artistique », qui constituait leurs « zones d'influence », pour reprendre les termes du directeur général. Le modèle ABC a mis en évidence des conflits d'intérêts et des luttes de pouvoir au sein des cadres parisiens. Ce qui a d'ailleurs conduit au licenciement de l'un des membres du comité de Direction.

Le responsable des ressources humaines indique qu'il y a un risque pour que les membres du CODIR aient peur de faire des analyses de coût et de rentabilité, comme l'illustre l'extrait de la réunion du 18 juin 2008 :

« *Ces analyses pourraient remettre en cause leur légitimité, et donc leur pouvoir en quelque sorte.* »

Extrait de l'affirmation du responsable des ressources humaines lors de la réunion d'étape du 18 juin 2008.

En outre, un des cadres parisiens, en charge des aspects scientifiques et médicaux, a été plus difficile à convaincre. De culture scientifique, il est très réfractaire à une vision marketing de l'organisation et des métiers de l'entreprise. C'est ce qui a retardé, entre autres, la modélisation de l'entreprise.

Le directeur général parle ainsi de « guerre de pouvoir importante¹¹¹ » sur le site parisien. Par exemple, Mme E.L., responsable de l'activité « Conduire les actions de communication interne au niveau du DAS » du DAS micronutrition, voulait « casser la chaîne de valeur » du DAS micronutrition, pour reprendre les termes du directeur général. Sous prétexte d'une responsabilité hiérarchique, elle souhaitait reconfigurer la chaîne de valeur afin d'avoir une visibilité en terme de pouvoir...

Pour faire face à ces difficultés, la direction a mis en place un certain nombre « d'outils ». Par exemple, il a été décidé de mettre en place un séminaire visant à renforcer la cohésion au sein de l'entreprise suite à « l'événement » important que constitue la modélisation PAOT. Les membres du CODIR ont suivi ce séminaire les 16 et 17 juillet 2008. Ce séminaire est qualifié de « *team-building* » car visant à construire cette cohésion d'équipe. Pour le directeur général, les aspects psychologiques du projet sont fondamentaux. Ce *team-building* montre ainsi la nécessité de cimenter les équipes, notamment les équipes parisiennes. Car la modélisation a révélé des failles que la direction souhaite absolument colmater.

¹¹¹ Affirmation du directeur général lors de la réunion d'étape du 17 décembre 2008.

C) Une persistance de la « culture » du chiffre d'affaires

Dans le cadre du modèle 2, les contrôleurs de gestion, accompagnés du chercheur, ont rencontré l'ensemble des responsables de processus afin de définir avec eux les inducteurs de coût, indicateurs de performance et livrables des processus et activités sous leur responsabilité. Lors de ces entretiens, de nombreux acteurs ont mis en avant des indicateurs de chiffre d'affaires pour mesurer la performance de leur processus. Ce qui montre une persistance de la « culture du chiffre d'affaires », pour reprendre les termes du responsable des ressources humaines. Si l'objectif de l'instrumentation de gestion, découlant du modèle 2, est d'instaurer une logique en termes d'analyses de rentabilité et de coopération entre les processus pour parvenir à la performance, alors cette vision de la performance est en contradiction avec celle portée par le modèle, du moins telle que décodée par les acteurs rencontrés.

Par exemple, la responsable du processus « Animer les ventes et développer le conseil en pharmacies et autres distributeurs en France », du pôle commercialiser (DAS micronutrition) proposait les indicateurs de performance suivant pour le suivi de son processus :

« Les indicateurs de performance qui me semblent pertinents pour mon processus sont les suivants :

- Augmentation du Chiffre d'affaires par rapport au nombre de points de vente.*
- Nombre de nouveaux partenaires.*
- Évolution du Chiffre d'affaires par point de vente.*
- Chiffre d'affaires moyen par point de vente en fonction de l'année d'entrée en partenariat »*

Extrait de l'entretien du 17 avril 2008 avec la responsable du processus.

La responsable du processus interviewée ne signale pas les problématiques de rentabilité lorsqu'elle cite les indicateurs de performance. Nous lui signalons qu'il est également nécessaire de prendre en compte la rentabilité des points de vente dans la mise en place d'indicateurs de performance. Mais la responsable du processus nous précise que l'entreprise « est actuellement dans une phase de conquête des clients », et que par conséquent le chiffre d'affaires est un indicateur important.

Elle utilise un mapping permettant de cibler les pharmacies : ce mapping permet de représenter les pharmacies, d'une part en fonction de critères de taille, de zone géographique, etc. (axe des abscisses), et d'autre part, en fonction du ratio chiffre d'affaires NutriOuest/Chiffre d'affaires OTC (*Over the Counter*, c'est-à-dire médicaments sans ordonnance). Ce ratio permet d'évaluer le potentiel des pharmacies.

Un des contrôleurs de gestion appuie l'argumentation de cet acteur, en ce qui concerne ses indicateurs de performance :

« Il faut avant tout développer le chiffre d'affaires pour acquérir des parts de marché (pour être présent sur le marché), puis, ensuite, s'assurer de la rentabilité, une fois que l'on a acquis les clients »

Affirmation de l'un des contrôleurs de gestion lors de l'entretien du 17 avril 2008 avec la responsable du processus.

La responsable du processus nous signale néanmoins être intéressée par les concepts de rentabilité des pharmacies en distinguant les phases du cycle de vie.

Pour le responsable des ressources humaines, la culture « rentabilité » n'est pas acquise au sein de la force de vente. Mais pour le directeur général, l'outil va inspirer les acteurs, entraînant des questionnements de leur part.

Pour répondre à cette lacune, l'entreprise a mis en place, courant 2008, un plan de formation destiné aux forces de vente. La formation met notamment l'accent sur la nécessité d'intégrer la rentabilité dans le pilotage des activités commerciales, et de distinguer l'acquisition des clients et leur fidélisation.

D) Un modèle jugé insuffisamment représentatif par les acteurs

Une première analyse de ce modèle montre le souci d'une description fine des tâches, par rapport au modèle 1, justifiant une transparence dans le travail des acteurs. Mais il s'agit de savoir comment concilier la finesse du modèle avec une vision agrégée du calcul des coûts.

Le modèle doit donc asseoir son analyse de coûts sur les processus uniquement. La direction générale juge indispensable d'annoncer clairement aux acteurs que le calcul économique est réalisé sur la maille « processus ». Une vue plus détaillée – en activités, opérations et tâches – n'est utile, selon la direction, qu'au niveau du pilotage local. L'objectif visé est obtenir un comportement homogène des acteurs. En effet, le problème majeur dans ce type de modélisation est la ventilation du temps sur l'ensemble des briques de base. Plus l'analyse est fine, plus l'erreur est importante et donc moins le modèle est fiable (MEVELLEC 1993; 2005).

Face à l'exigence d'un modèle basé sur des règles simples d'agrégation des ressources, il semble que certains acteurs soient réfractaires au non-affichage de l'intégralité du travail qu'ils fournissent. L'exemple suivant illustre bien cette problématique :

« Elle a demandé de rajouter des opérations telles que « contrôle les fiches mensuelles de temps de travail » ainsi qu'une activité « Animer une équipe ». Car elle estime que ces éléments sont consommateurs de coûts ;

Cet acteur redoute qu'une partie de son travail – le management en l'occurrence – qu'elle estime très importante, soit également occultée par le modèle.

Enfin, elle estime que les activités relatives au centre d'appels sortants n'apparaissent pas dans le modèle ».

Extrait du compte-rendu de l'entretien visant à définir les livrables, inducteurs de coûts et indicateurs de performance, du responsable du centre d'appels, le 2 avril 2008.

Pour reprendre les termes du contrôleur de gestion, « le problème, c'est que les acteurs veulent une déclinaison fine pour « s'y retrouver ». Cela les rassure¹¹². ».

¹¹² Affirmation d'un des contrôleurs de gestion lors de la réunion d'étape du 14 février 2008.

Il est important d'expliquer qu'il existe deux niveaux d'analyse :

- un niveau macro pour le calcul économique, au niveau des processus ;
- un niveau plus fin, en fonction des besoins de chaque responsable, au niveau des opérations et tâches.

Nous cherchons à sensibiliser les acteurs sur le fait que le calcul de coût doit viser un modèle simple et non une « usine à gaz ». L'outil de gestion a une influence sur le comportement des acteurs (MEVELLEC 2005) : si les mailles d'analyse sont trop fines, elles risquent d'être ressenties comme une contrainte par les acteurs qui peuvent alors abandonner le modèle. Le processus de contextualisation s'interrompt (DAVID 1998).

Pour le directeur général, ce sont des « acteurs du 'contenu' » ; ils vont être en prise avec le contenu » du modèle PAOT. La lecture de leur budget par processus est la première étape de leur apprentissage, selon le directeur général.

Aux difficultés techniques et humaines soulevées par les acteurs – principalement les responsables de service, lors de la mise en place du modèle 1 – se sont greffées des difficultés d'ordre théorique.

Chapitre 13 Les difficultés théoriques

Le dialogue coût-valeur, expérimenté dans le cadre du modèle 1, puis en partie dans le cadre du modèle 2, s'est heurté à des difficultés d'ordre théorique. Celles-ci concernent le pilotage du couple coût-valeur, le cadre d'analyse de la valeur et la détermination d'objets de marge pertinents.

Section 1 Des expérimentations sur le pilotage coût-valeur

Il convient dans un premier temps, d'examiner les tentatives de gestion du couple coût-valeur, dans le cadre du modèle 1 et du modèle 2.

1 - Au niveau du modèle 1

Nous avons souligné, dans la partie 1, relative à la mise en oeuvre opérationnelle de concepts de marketing relationnel, l'intérêt de mesurer la valeur des clients en distinguant les phases de leur cycle de vie. Le modèle 1 a permis d'amorcer un pilotage des coûts et de la valeur du point de vue de l'entreprise, à l'aide de l'expérimentation réalisée sur les pharmacies¹¹³.

La difficulté a concerné l'objet de marge « Ventes additionnelles ». Pour BLATTBERG et al. (2001), les ventes additionnelles, qui consistent à réaliser des ventes de produits et services additionnelles aux clients actuels de l'entreprise, constituent un axe fondamental dans la stratégie d'accroissement de la valeur de l'actif clients. Elles permettent d'accroître le profit par client. Mais son intérêt est plus large car elles impactent favorablement l'actif d'acquisition. En effet, une des règles fondamentales de l'acquisition efficace des clients repose sur la valeur future des clients. Une politique de ventes additionnelles réussies permet donc d'accroître l'investissement en acquisition de clients (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

¹¹³ Voir chapitre 7, section 3.

La mesure de la valeur des ventes additionnelles passe par la construction d'un objet de marge « Ventes additionnelles ». Sa valorisation nécessite la connaissance de plusieurs facteurs : le nombre d'offres additionnelles qu'une firme peut économiquement livrer par période, le taux de réponse à ces offres de produits, les quantités vendues par offre, le coût induit par chaque offre, le nombre de clients à qui les ventes additionnelles s'adressent, et les marges sur les produits offerts (BLATTBERG, GETZ et al. 2001).

Dans cette optique, nous avons tenté de construire l'objet de marge « Ventes additionnelles » d'une pharmacie partenaire. Les ventes promotionnelles entraînent la consommation de ressources spécifiques : coût d'achat et frais d'envoi des produits, ressources spécifiques liées à l'opération promotionnelle ; et des ressources liées aux processus. Il s'agit de déterminer les différents processus impactés par l'opération ainsi que le volume d'inducteurs correspondant. Le coût des offres promotionnelles peut être obtenu par le coût d'achat des produits ainsi que le coût généré par le message spécifique inhérent à l'offre promotionnelle.

Mais la commande de la pharmacie suite à une offre comprend également des produits hors promotion. La distinction, au sein même de cette commande, des produits issus des ventes additionnelles des autres produits s'avère constituer un processus trop complexe. À l'heure actuelle, ces offres promotionnelles, élaborées selon les campagnes, ne font pas l'objet de ciblage. Pour le contrôleur de gestion de l'entreprise, « l'offre promotionnelle est un des éléments parmi tant d'autres pour les ventes additionnelles. Celles-ci comprennent la mise en avant des produits, par différents moyens dont l'offre promotionnelle fait partie »¹¹⁴.

Pour l'analyse, il faut tenir compte du facteur temporel : une offre promotionnelle est engagée à un instant T et a des retombées sur une période définie. Il peut exister un certain temps avant qu'une offre promotionnelle se mette en place. Pendant ce temps, l'offre promotionnelle a généré des coûts mais n'a pas encore été lancée. Les retombées en termes de chiffre d'affaires se font à une période ultérieure. Il faut donc tenir compte de ce décalage dans le temps. Il faut comparer les coûts engagés par la vente additionnelle à l'instant T avec le chiffre d'affaires qu'elle a stimulé à l'instant T + N.

¹¹⁴ Affirmation du contrôleur de gestion lors de la réunion du 5 juin 2007.

La construction de l'objet de coût « Ventes additionnelles » nous amène à répondre à diverses interrogations : Quel est le périmètre du chiffre d'affaires ? Quels sont les clients concernés par ces offres promotionnelles ? Quel est l'objectif d'une offre promotionnelle : « booster » ponctuellement les ventes ou améliorer durablement la rentabilité, créer un processus de réachat durable ? Quelles sont les dates de l'offre promotionnelle et sa durée en termes d'impact ?

La difficulté de délimiter le périmètre de l'analyse a conduit l'entreprise à abandonner ce concept théorique proposé par la littérature. À la décharge de l'entreprise on note que BLATTBERG et *al.* (2001) reconnaissent eux-mêmes la nécessité de disposer d'outils et de modèles statistiques élaborés pour mesurer la valeur des ventes additionnelles. En outre, ce concept est contradictoire avec la stratégie du conseil médicalisé et il serait sans doute délicat de le mettre en œuvre car, comme tout indicateur, il risquerait de conduire à des comportements non cohérents du point de vue stratégique.

2 - Au niveau du modèle 2

Quant au modèle 2, sa capacité à répondre à cette problématique n'a pas été testée. La direction générale a proposé un outil permettant de piloter la valeur globale pour l'entreprise, en s'appuyant sur le modèle 2. Dans ce cadre, la direction générale a souhaité disposer d'un outil de simulation de la valeur globale pour l'entreprise (actionnaires). Le directeur général a présenté aux contrôleurs de gestion et au chercheur le 17 octobre 2008, cet outil de simulation.

Tableau 64 Outil de simulation de la valeur pour l'entreprise

	Aujourd'hui			Cible (à 5 ans)
	DAS Micronutrition	DAS Phytothérapie	DAS Groupe de distribution	
CA - Coût d'achat = marge brute - Pôle Innover = Coûts des produits Coûts d'expédition Coûts logistiques (Pôle Assurer la logistique) (coûts logistiques globaux) = Marge sur produits Pôle Communiquer Pôle Animer Pôle Commercialiser Pôle X/Y Pôle Z Pôle Développer l'export (coûts commerciaux) = Marge d'exploitation Pôle Diriger Pôle Gérer et piloter (administration générale) = Résultat d'exploitation - Intéressement/ participation - Impôt sur les sociétés = Résultat - dividendes Résultat Entreprise				

Selon le directeur général, l'objectif de cet outil est de réaliser des simulations et des prévisions sur 5 ans. En fixant un objectif de résultat dans 5 ans, l'idée est de décomposer au niveau de chaque pôle la contribution au résultat. Cette simulation permet à la direction de réaliser des arbitrages au niveau de chaque pôle par DAS, en fonction des objectifs de chiffre d'affaires, comme l'illustre l'affirmation du directeur général.

*« On fixe des objectifs de coûts à chaque niveau : par exemple, on souhaite 28 % de coûts des produits, 9% dans les coûts logistiques, 41 % dans les coûts commerciaux, etc.
Sachant que mon objectif est d'avoir 10 % de résultat net. »*

Extrait de la réunion du 17 octobre 2008.

Le directeur général fixe un objectif de « partage de la valeur » entre les parties prenantes de l'entreprise : 25 % du résultat après impôt (et avant calcul de la participation) pour les salariés, 25 % pour les actionnaires et 50 % pour l'entreprise elle-même afin de financer la croissance. À partir de ces objectifs cibles, on déduit le résultat d'exploitation cible, permettant de réaliser des arbitrages sur les ressources.

Cet arbitrage global, réalisé sur les ressources par le comité de direction, permet ensuite à chaque responsable de pôle de gérer les ressources propres à son domaine de responsabilité.

Cet outil de gestion comporte certaines similitudes avec les outils de gestion des flux jumelés de la valeur proposés par REICHHELD (1996), dans la mesure où la direction identifie deux parties prenantes au processus de création de valeur : les salariés et les actionnaires. Mais, à la différence des outils de REICHHELD, le modèle proposé par le directeur général ne permet qu'un partage de la valeur. Il ne permet pas d'identifier les leviers à l'origine de la création de valeur, aussi bien pour l'entreprise – et ses salariés et actionnaires – que pour ses clients. En ce sens, le modèle 2 a une portée limitée vis-à-vis de l'objectif de pilotage des coûts et de la valeur. Cet outil continue de véhiculer l'approche traditionnelle de l'entreprise, d'un côté on gère la valeur en cherchant à maximiser le chiffre d'affaires et d'un autre côté on cherche à contrôler les coûts globaux. Mais aucune articulation entre les coûts et la valeur n'est construite faute d'objet de coût intermédiaire.

Pour construire des objets de coûts, l'entreprise doit disposer d'un modèle de coût pertinent. Ce modèle doit permettre d'identifier les liens de causalité et connaître les contributeurs à la performance. Il doit également mettre en évidence la coopération entre les pôles et processus. Enfin pour assurer sa pérennité, le modèle doit être simple : simplicité pour faciliter la communication et donner du sens aux chiffres.

Le modèle 1 disposait de l'essentiel de ces caractéristiques et le prédisposait donc à répondre favorablement aux attentes de l'entreprise. La question est de savoir si le modèle 2 dispose de ces caractéristiques. La direction générale souhaite asseoir sa réflexion relative aux objets de coûts sur les résultats tirés d'une analyse interne menée en 2007 et 2008 par le service marketing. Cette analyse a pour objectif de définir les différentes segmentations par médecins, pharmacie, et consommateurs. Cette segmentation marketing a un double objectif : faciliter la détermination des objets de coûts et convaincre les acteurs du service marketing de la pertinence d'une analyse convergente avec l'ensemble de l'entreprise sur ces problématiques. Mais, il faut pour cela définir des processus créateurs de valeur. Or nous avons vu dans le chapitre précédent que l'entreprise avait fait le choix d'utiliser le processus (correspondant à l'activité, dans le modèle 1) comme maille de gestion : ces processus ont une vue fonctionnelle et sont analysés de manière indépendante. En l'état actuel d'avancement du modèle, il n'y a pas encore de tentative d'analyse de rentabilité sur des objets intermédiaires. Nous avons défini, avec l'entreprise, un certain nombre d'objectifs visant à répondre aux besoins d'analyse de la performance. Mais ces objectifs s'inscrivent dans une double complexité – liée à la valeur et à la multiplicité des clients. La mise en évidence des difficultés liées à la construction des objets de marge nous conduit à proposer de modifier le paradigme lié aux objets de coûts, visant à répondre, aux moins partiellement, aux difficultés théoriques qui découlent de cette complexité.

Section 2 La prégnance de difficultés théoriques

1 - Des propositions pour assurer le pilotage de la valeur du point de vue du client

L'idée est de définir une nomenclature de l'offre de l'entreprise. Un client final achète, au travers du produit, des attributs relatifs à l'aspect innovant du produit, à la mise à disposition (par exemple en officine), au conseil médical, etc. Ces attributs sont construits par les processus de la chaîne de valeur de l'entreprise, tels que « Assurer la logistique », « Innover », « Animer un réseau de prescripteurs », « Animer un réseau de pharmacies »...

L'objectif d'une nomenclature d'attributs de ce type est d'aider le service marketing à se positionner sur le marché, en identifiant les attributs les plus importants en terme de création de valeur par segment de clients. Le modèle 1 cherche à attribuer de manière pertinente les coûts et non de calculer un coût complet. Il était en mesure de nourrir une dialectique entre coût de ces attributs – au travers des processus – et valeur de ces attributs, permettant d'enclencher un processus vertueux d'apprentissage par la valeur (MEVELLEC et LEBAS 1999), par la réduction de l'écart entre le coût et la valorisation par le client.

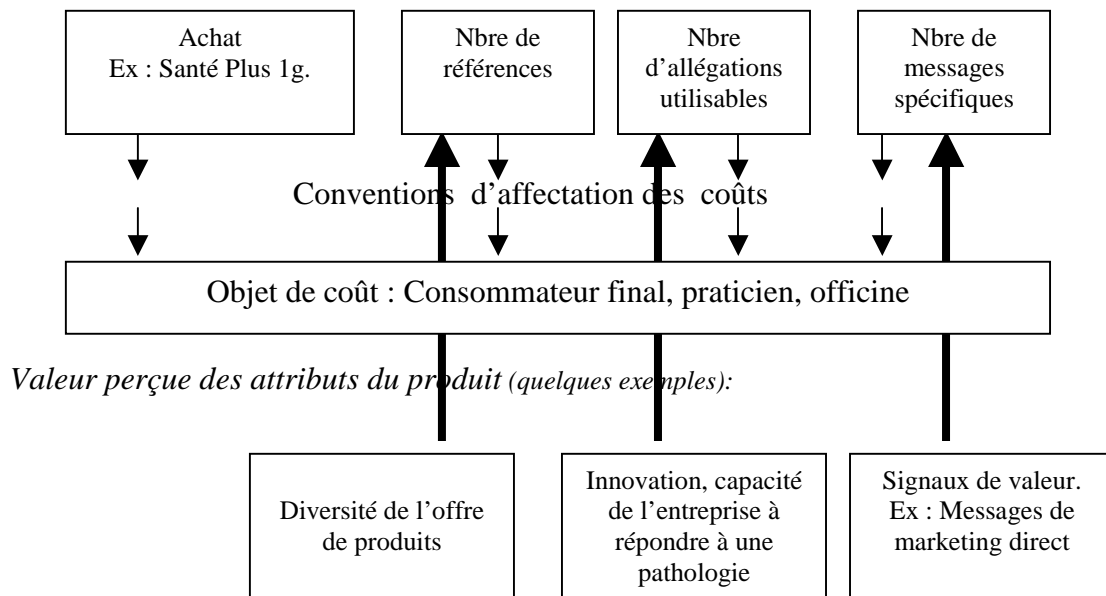
Pour avancer dans l'objectif de pilotage des coûts et de la valeur du point de vue du client, nous proposons d'appliquer le modèle de MEVELLEC et LEBAS au cas de notre entreprise. Il s'agit ici d'effectuer un test de cohérence de ce modèle, du fait de l'impossibilité de réaliser une expérimentation.

Pour illustrer nos propos, nous utilisons trois processus significatifs issus du modèle 1 : Gérer les références produits avec l'inducteur « nombre de références », Innover, avec l'inducteur « nombre d'allégations utilisables » et Promouvoir, avec l'inducteur « nombre de messages spécifiques ». Ces trois processus contribuent à créer de la valeur au client final, en proposant une offre diversifiée de produits, qui permettent une réponse scientifique aux pathologies. Le caractère médical des produits est communiqué aux consommateurs finaux via notamment les messages de marketing direct ou les conférences grands publics sur la micronutrition.

Ces trois attributs de valeur¹¹⁵ concourent à la valeur perçue du client. Ils sont mesurés respectivement par le nombre de références, le nombre d'allégations utilisables et le nombre de messages spécifiques. À l'aide des conventions d'affectation des coûts au niveau des processus, le modèle propose ainsi d'articuler les coûts aux attributs porteurs de valeur. Si les clients exigent une offre plus diversifiée, le nombre de références constitue le « repère » de gestion de l'entreprise en termes d'affectation des ressources.

¹¹⁵ Nous n'avons sélectionné ici que trois attributs de valeur pour faciliter la démonstration et ne pas surcharger le schéma. Il est bien sûr possible d'étendre l'exemple à d'autres attributs et d'autres processus.

Figure 59 Mécanisme de simulation de la valeur appliqué à l'entreprise



Source : d'après MEVELLEC et LEBAS (1999)

À la lecture de ce schéma (figure 59) appliqué à trois processus créateurs de valeur fondamentaux, on constate que le client final n'est pas le seul à percevoir la valeur. La raison d'être de l'entreprise est de ne pas distribuer ses produits en grande surface, comme les grands groupes pharmaceutiques, où le client est dans ce cas le seul « intervenant » dans la perception de la valeur. Sa stratégie, comme nous l'avons vue, consiste à proposer une solution de santé : celle-ci est constituée d'un bouquet d'attributs porteurs de valeur. L'un des attributs les plus importants est le conseil médicalisé, passant par la consultation auprès d'un prescripteur et/ou le conseil officinal. Le conseil médicalisé n'est pas produit par l'entreprise mais entre dans le système de création de valeur (PAROLINI 1999) au sein de laquelle s'insère NutriOuest.

Dans cette optique, c'est d'abord le praticien qui est en mesure de décoder une allégation et non le client final, c'est aussi lui qui dans le cadre de la prescription peut mieux tirer parti d'une diversité de l'offre ce qui lui permet des ajustements du traitement au cas par cas. Ceci veut dire que les attributs sont perceptibles par les différents clients mais avec des intensités différentes.

L'entreprise est soumise à une double complexité : en premier lieu, les attributs porteurs de valeur sont effectivement perçus par le client final. Mais celui-ci ne constitue que l'aboutissement final d'un processus médical. L'entreprise développe un réseau de prescripteurs et de pharmaciens dans le but de proposer un conseil médicalisé. La multiplicité des clients de l'entreprise – acheteur, prescripteur, pharmacien – rend le modèle développé ci-dessus inopérant.

En second lieu, les prescripteurs et les pharmaciens interviennent dans le processus de création de valeur : ils sont eux-mêmes percepteurs de la valeur produite par l'entreprise et influencent la valeur perçue par le client.

La littérature expose ainsi les possibilités de pilotage du couple coût-valeur. Néanmoins, ces propositions s'inscrivent dans le schéma classique de la chaîne de valeur, où celle-ci est créée de façon séquentielle. Or la réalité de notre entreprise conduit à adopter un autre « paradigme » de la valeur. En effet, ses spécificités ne permettent pas d'adopter les propositions des auteurs cités précédemment.

2 - Un outillage inadéquat, compte-tenu des spécificités de l'entreprise

Nous avons souligné l'importance du client final dans le système de création de valeur. Pour appréhender toute la complexité et la réalité économique du système de création de valeur, centré sur le client final, il convient d'obtenir les informations pertinentes sur celui-ci. Or l'entreprise est confrontée à une difficulté liée à la traçabilité. Actuellement, lorsqu'un consommateur achète en direct (vente à distance ou VAD), il fournit son code médecin au centre d'appels, permettant ainsi à l'entreprise d'affecter le chiffre d'affaires aux prescripteurs concernés. Lorsque l'entreprise mesure le chiffre d'affaires par prescripteur, elle y intègre le chiffre d'affaires des consommateurs qui ne sont pas allés consulter leur médecin, même si cet achat résulte de l'influence initiale du médecin. Ce qui surestime le chiffre d'affaires « prescripteur ». On ne peut donc pas faire d'analyse sur un objet simple.

L'analyse du prescripteur sans prise en compte du client n'est pas porteuse de sens. La réciproque est également vraie. Ainsi, le message délivré en marketing direct est un message de type « non VPC classique » : il a un contenu scientifique, visant à inciter le client à s'adresser à son prescripteur. Ce qui conforte l'idée selon laquelle il est nécessaire d'analyser des couples ou triplets, que le client s'adresse à son pharmacien, ou qu'il achète directement à l'entreprise.

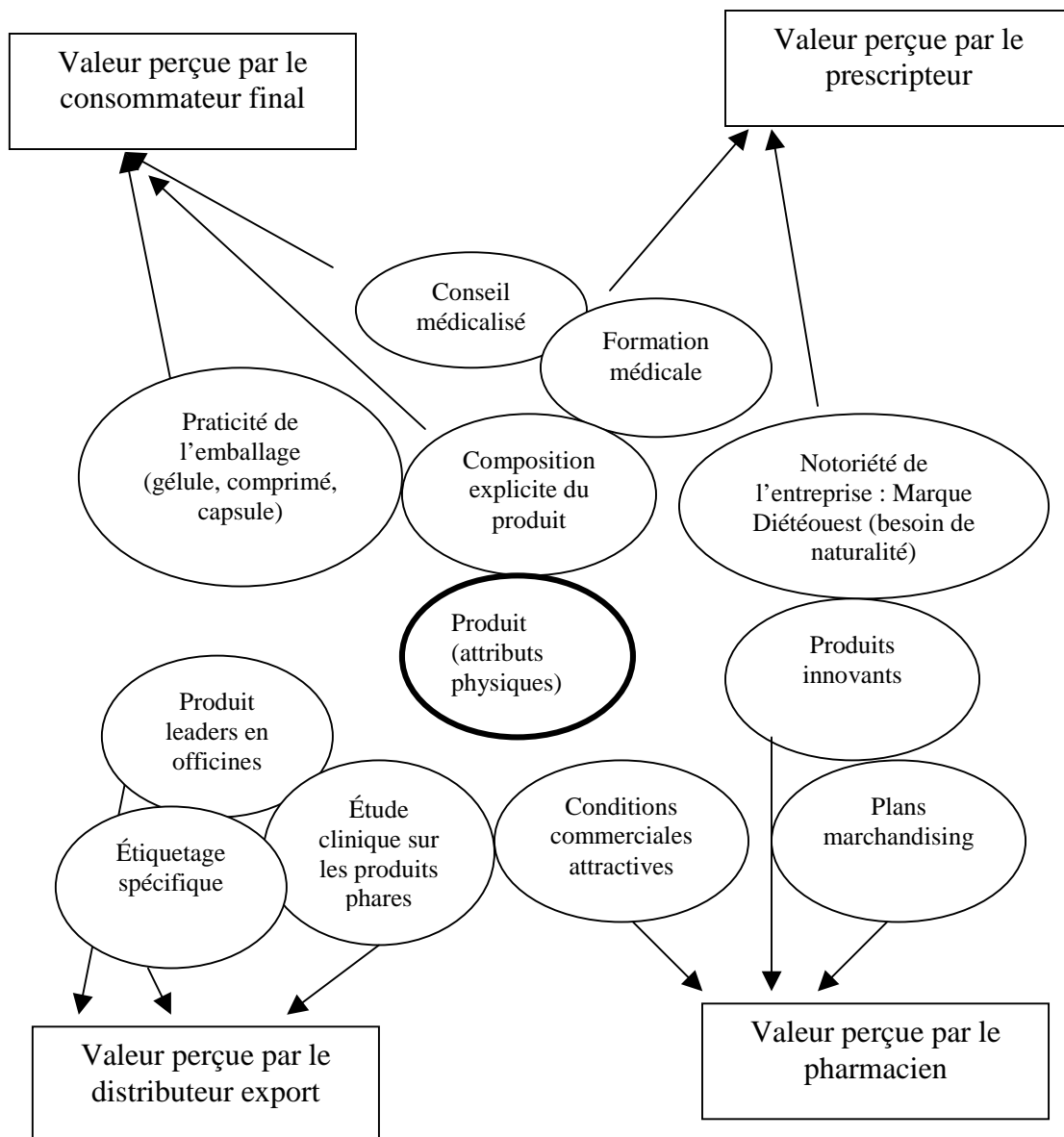
Cette première approche, relative aux objets de marge, montre qu'il existe en réalité des difficultés plus profondes marquées par une complexité liée à la valeur et à la multiplicité des clients.

A) La complexité liée à la valeur

Nous avons exposé, dans le chapitre relatif à la problématique, les différentes facettes de la valeur. Il s'agit ici de souligner la complexité liée à son évaluation, ce qui n'est pas sans impact sur le pilotage coût-valeur.

Comme le souligne la figure 60, cet « exercice » s'inscrit dans un cadre complexe.

Figure 60 Vue d'ensemble de la nébuleuse d'attributs pour l'entreprise



À l'analyse de ce schéma, on constate que le produit est à la fois au cœur du dispositif, car sans le produit, l'ensemble des autres attributs n'a plus de raison d'être. Mais, en même temps, il ne constitue qu'un attribut au sein d'une nébuleuse d'autres attributs porteurs de valeur. Ce schéma montre également la multiplicité des clients de l'entreprise.

Nous proposons d'étudier les implications liées à cette double complexité valeur et client.

B) La complexité liée aux objets de coûts

Nous avons proposé un outil de gestion des coûts et de la valeur sur les clients pharmacies. Ces clients font partie d'un « réseau » d'acteurs où la création de valeur devient plus complexe à appréhender. Le marché à prescriptions confère aux frontières traditionnelles entre l'entreprise et ses clients, un flou rendant difficile la délimitation d'objets de coûts.

1) Des difficultés liées aux clients...

Face à l'évolution des goûts des consommateurs, il devient difficile de définir un panier d'attributs ainsi que la hiérarchisation de ces attributs compte tenu du caractère subjectif et très évolutif des préférences des consommateurs (BRECHET et DESRUMEAUX 2001). De même, pour MEVELLEC (2000a), « la valeur est une notion floue tant en raison des fluctuations des comportements des clients que de la difficulté à interpréter les signaux reçus de l'environnement »¹¹⁶.

Face à cette complexité d'appréhender le client, un courant de recherche en marketing a développé le concept de marketing situationnel, cherchant à mettre au cœur de l'évaluation non pas les clients mais les situations d'achat. Ainsi, les attributs de valeur dépendraient plus des situations que des clients eux-mêmes.

Dans notre entreprise, il existe plusieurs évaluations de la valeur. La valeur offerte par l'entreprise est appréciée par le prescripteur, qui bénéficie d'une formation sur la micronutrition par l'entreprise. Elle est également appréciée par le pharmacien, qui joue le rôle de distributeur mais aussi conseil et qui reçoit les produits mais également une prestation commerciale (référencement, linéaire, communication, formalisés dans un contrat de partenariat). Le client final, consommateur du produit, a également une appréciation de la valeur selon ses propres critères, différents de celle du médecin ou du pharmacien.

¹¹⁶ cité dans MALLERET (2006), p.11.

Cette multiplicité des clients s'exprime aussi au niveau de l'export. L'entreprise réalise des ventes de ses produits à l'étranger. Selon les pays, la vente se fait soit directement auprès des particuliers, soit auprès des grossistes. Pour la Suisse, par exemple, l'entreprise n'entretient pas de relation directe avec les consommateurs, mais passe par un grossiste. Alors que pour l'Espagne, ce n'est pas le cas. À terme, l'entreprise souhaite disposer d'un interlocuteur unique par pays, le grossiste.

Mais, il convient de différencier, par pays, les grossistes et les particuliers car ces deux types de clients ont des règles de consommation de ressources très différentes. Or une analyse trop globalisante (par pays) ne permet pas de savoir si la rentabilité d'un pays est issue essentiellement des grossistes ou des particuliers. La GRC affecte le même code « EXP » aux particuliers et aux grossistes. Cette difficulté, d'ordre technique, masque en réalité une difficulté théorique liée à la multiplicité des clients.

2) *...Accentuées par la spécificité des marchés à prescripteur*

La définition d'objets de marge à évaluer au sein de l'entreprise s'inscrit dans une perspective plus large de marché à prescription. En effet, le modèle économique de l'entreprise, loin d'être canonique – du type fournisseur/client – est articulé autour d'un troisième acteur, fondamental pour celle-ci : le prescripteur.

Nous avons développé les spécificités liées aux marchés à prescripteur dans la première partie de la thèse. Pour l'entreprise, le prescripteur est un acteur externe fondamental dans sa chaîne de valeur ; et c'est vers lui que des ressources importantes vont être dirigées afin justement de renforcer ce rôle d'expert en micronutrition et phytothérapie. Notons toutefois que la réglementation interdit toute rémunération directe aux médecins, ce qui n'est pas de nature à faciliter la relation entre offreur et prescripteur ; le modèle du contrat d'agence, stipulant une rémunération versée par l'offreur en échange du rôle de facilitateur ou de conseil du prescripteur (HACKETT 1992) n'est pas applicable ici.

NutriOuest a mis le prescripteur au cœur de son dispositif. Des clients achetant directement en VPC ou en pharmacie constituent une sorte de fuite par rapport au modèle de base. Ces clients « hors-circuit » compliquent la traçabilité en termes de chiffres d'affaires et de ressources de l'entreprise et renforce la complexité de définition d'objets de coûts à évaluer.

En outre, le prescripteur participe à l'évaluation de la valeur par le client : son rôle d'expert constitue aux yeux du client un vecteur essentiel de la valeur perçue. Comme le souligne BENGHOZI et PARIS (2003), « le consommateur se disqualifie lui-même comme acteur de ses propres choix en faisant appel à un tiers "prescripteur". »¹¹⁷ Les produits de micronutrition et de phytothérapie constituent des produits nécessitant un apport informationnel de la part d'un tiers.

La relation de prescription impose une mise à jour constante des connaissances. L'entreprise réalise ainsi régulièrement des réunions de formation médicale à destination des médecins. De même, un programme universitaire – le Diplôme Universitaire en Micronutrition, mis en place en partenariat avec l'entreprise – participe à cette logique d'amélioration des connaissances. Celle-ci est une condition de survie des prescripteurs, car la connaissance est le fondement même de leur rôle de prescripteur (HATCHUEL 1998). Mais elle l'est également pour l'entreprise. En effet, la médecine préventive et ses corollaires (micronutrition et phytothérapie) est liée à une évolution constante des connaissances scientifiques. L'entreprise participe à la production de cette connaissance (elle dispose d'une équipe de chercheurs importante, le processus Innover dans le modèle 1 ou pôle Innover dans le modèle 2), connaissance qu'elle transfère aux prescripteurs. Cette production de connaissances, puis son transfert vers des prescripteurs légitimés par leur statut de médecin, est au cœur de la stratégie de différenciation de l'entreprise vis-à-vis des grands groupes pharmaceutiques.

Le symposium, organisé annuellement par l'entreprise, est ainsi l'occasion de présenter aux prescripteurs les avancées scientifiques de l'entreprise, comme en témoigne l'extrait de l'entretien suivant :

« À chaque réunion plénière du symposium, j'interviens sur la partie physico-pathologique, surtout au niveau des produits NutriOuest. L'objectif est de mettre en avant les avancées scientifiques et médicales de nos produits »

Extrait de l'entretien du 22 novembre 2005 avec M.A.B, responsable scientifique.

¹¹⁷ P.6

L'entreprise doit consacrer des ressources importantes à la production, puis au transfert de connaissances. La conception, qui « consiste à élaborer ou combiner des connaissances » (GAUTIER 2003)¹¹⁸ et le développement de nouveaux produits sont au cœur de sa stratégie. Mais le chiffre d'affaires est généré par un acteur étranger à ce modèle économique : le consommateur. Évaluer la rentabilité d'un client ne sera pas porteur de sens sans la prise en compte de l'origine de l'acte d'achat : la prescription. On voit bien ici se dessiner des doublets (client/médecin) voire des triplets selon que l'on souhaite connaître le lieu de mise à disposition du produit : VPC ou pharmacie. La pharmacie qui constitue un lieu privilégié d'achat des produits de micronutrition, peut aussi être considérée comme un prescripteur. Ce professionnel de la santé joue le rôle de conseiller auprès de ses « clients-patients ». Ce deuxième acteur de la prescription ajoute une nouvelle couche de complexité à notre modèle. L'entreprise a d'ailleurs pris en compte ce phénomène puisque certaines officines pharmaceutiques (essentiellement celles qui ont signé un contrat de partenariat avec l'entreprise) sont invitées – et donc formées c'est-à-dire réceptrices des connaissances produites par l'entreprise – à des réunions de promotions médicales.

On peut considérer ici que le contenu informationnel de l'offre est fondamental et est dissocié de la mise à disposition physique du produit. Le prescripteur est le vecteur essentiel du contenu informationnel de l'offre, mais le consommateur peut acquérir les produits soit directement, par la VPC, soit via un autre professionnel de la santé, la pharmacie.

Cette relation spécifique prescripteur – acheteur est qualifiée de « critique » par HATCHUEL (1998) car le prescripteur qui apporte une connaissance importante au « prescrit », doit le faire de façon indépendante et de manière permanente. L'auteur rappelle ainsi « les interdits récents frappant les "invitations" diverses que les laboratoires pharmaceutiques proposaient aux médecins-prescripteurs »¹¹⁹. Or le maintien d'un réseau de médecins spécialisés en micronutrition rend parfois délicat ce statut d'indépendance. En effet, la mise à disposition de bons de commande des produits NutriOuest dans les salles d'attentes des médecins, leur participation au symposium ou autres réunions médicales organisées par l'entreprise et à ses frais risquent de mettre à mal ce statut et de décrédibiliser le prescripteur.

¹¹⁸ P.34

¹¹⁹ P. 61

Un concept fondamental dans la relation qui lie le prescripteur à son prescrit est la confiance. La confiance comme donnée relationnelle fondamentale conditionne l'existence même de la relation de prescription médicale et donc le développement de l'entreprise. Celle-ci cherche d'ailleurs à fournir une caution scientifique par ses allégations permettant aux prescripteurs formés d'obtenir le statut d'expert en micronutrition. Ce statut participe ainsi à construire la confiance avec le patient, confiance établie également du fait du statut même de médecin. Celui-ci étant protégé par un code de déontologie très stricte.

Mais ce qu'il convient de souligner ici, c'est la capacité de la prescription à créer de la valeur. En effet, on peut parler de « valeur de prescription » (BENGHOZI et PARIS 2003), c'est-à-dire la capacité du prescripteur à offrir une expertise médicale personnalisée au consommateur. Cette valeur de prescription est indéniablement liée à la capacité d'innovation de la firme. En effet, les innovations scientifiques et médicales (processus Innover dans le modèle 1 ou pôle Innover dans le modèle 2) générées par l'entreprise se cristallisent sous deux formes :

- une forme physique, où les attributs physiques du produit concourent à créer une valeur de consommation, c'est-à-dire répondant aux pathologies du consommateur entre autres ;
- une forme informationnelle, où l'entreprise transfère ses connaissances au prescripteur qui devient spécialiste en micronutrition. Sa capacité à répondre à une demande de traitement médical personnalisé du patient (suite à une pathologie quelconque) créée également de la valeur aussi bien pour le prescripteur que pour le client final.

La valeur est donc ici imbriquée au sein de nœuds relationnels entre prescripteur, entreprise et client. La valeur est co-produite au sein d'une constellation de valeur (NORMANN et RAMIREZ 2000), ce qui entraîne des difficultés de traçabilité. Dans le cadre de l'élaboration d'objets de marge – vecteurs de la création de valeur –, l'entreprise est confrontée à des difficultés théoriques. Celles-ci nous amènent à adopter une posture différente vis-à-vis de l'appréhension des objets de marge.

C) D'une analyse « mono-client » à une analyse « constellation »

Les analyses de rentabilité formulées par la direction se rattachent tous à un seul client, le client final. C'est la logique séquentielle de création de valeur de PORTER (1999). Or, les réalités de l'entreprise conduisent plutôt à concevoir la valeur au sein d'une constellation de valeur.

Nous avons souligné les difficultés liées à la valeur, amplifiées par le phénomène de prescription. Elles trouvent, dans le cas de notre entreprise, une forte résonance. Les difficultés de délimitation d'objets de marge sont renforcées par le caractère « volatil » du client lui-même. En effet, le « percepteur de la valeur » change au cours de son cycle de vie. Lors de l'acquisition du client final, c'est le prescripteur qui perçoit la valeur et la transmet au client final grâce à ses conseils médicaux : par sa pratique de la médecine, le prescripteur influence le consommateur final dans sa perception de la valeur des produits de l'entreprise. Lors de la phase de rétention, le client final devient ce « percepteur de la valeur ».

Mais la valeur pour le médecin n'est pas indépendante de celle du client : le médecin va l'anticiper. Néanmoins, si le client ne revient pas chez son médecin, lors de son ré-achat, la valeur est faible pour le prescripteur. Ce phénomène soulève plusieurs questions importantes du point de vue de la détermination d'objets de marge. Quelle est la fidélité du patient une fois qu'il y a eu prescription ? Comment le dialogue avec le praticien change la valeur perçue ? Peut-on identifier les attributs de valeur pour les clients et les prescripteurs ? De plus, le prescripteur ne joue-t-il pas le rôle de relais du consommateur auprès de NutriOuest ? Dans ce cas, suivre les attributs de valeur du prescripteur reviendrait à suivre les attributs de valeur perçus par le consommateur. Ceci montre qu'il existe trois formes de fidélisation : la fidélisation du praticien à l'entreprise NutriOuest, la fidélisation du patient à son praticien et la fidélisation du patient à l'entreprise (lors de l'achat des produits). La fidélisation du prescripteur à l'égard de l'entreprise ne constitue qu'une forme de fidélisation parmi les trois citées.

Il est possible de résumer la problématique de l'entreprise par l'affirmation suivante : « Dans un univers où la valeur est générée non par une chaîne séquentielle d'activités, mais par une constellation complexe, le but des entreprises est de mobiliser les clients afin qu'ils puissent créer de la valeur pour eux-mêmes » (NORMANN et RAMIREZ 1993).

Dans le cas de notre entreprise, il convient de tisser un réseau de relations – avec les prescripteurs, les pharmaciens, mais aussi les fournisseurs – pour servir le client final. L'entreprise doit mobiliser ses ressources pour que le client interagisse dans ce réseau afin qu'il crée de la valeur pour lui-même. L'entreprise vend des solutions de santé : elle incite donc les consommateurs à prendre en charge leur santé en allant consulter un prescripteur membre de leur réseau de nutritionniste.

L'entreprise est une composante d'un système de création de valeur (VCS, *Value Creating System*), dont nous avons défini les contours dans la première partie relative aux besoins d'analyses. Dans cette optique, il convient de proposer une alternative aux propositions classiques d'élaboration et d'analyse d'objets de marge.

Le système d'information doit être capable de collecter les informations sur les bénéfices reçus et les sacrifices consentis afin d'une part de mesurer la valeur perçue par l'ensemble des clients (prescripteur, pharmacie, client final), et d'autre part, de le piloter en liens avec les coûts tirés du modèle ABC.

La valeur perçue par les clients des offres de l'entreprise est importante. Le directeur général estime ainsi que les attentes des clients sont les mêmes, pour les deux DAS : micronutrition et phytothérapie. On peut penser en effet que les composantes de la valeur de consommation sont les mêmes compte tenu du fait que micronutrition et phytothérapie participent à un même objectif global pour l'entreprise : le bien-être et la médecine préventive.

Pour le directeur général, il convient d'identifier ces combinaisons de client multiple.

« La différenciation se fait sur la sensibilité du couple client/médecin (voir triptyque client/médecin/pharmacie) dans une approche médicale, et non sur le produit ».

Extrait de la réunion du 29 octobre 2008 entre le chercheur, le directeur général, les contrôleurs de gestion et l'éditeur du logiciel.

La distinction entre micronutrition et phytothérapie se justifie plutôt par le fait que l'approche médicale n'est pas la même entre ces deux domaines. En effet, la nécessité d'identifier des couples « client/médecin » s'explique par la prégnance du conseil du professionnel de la santé. Ce qui intéresse un client final, c'est l'efficacité par rapport à un symptôme identifié. Pour le directeur général, « le client c'est d'abord le prescripteur ». Ce qui rend le modèle complexe, car l'action stratégique de l'entreprise se situe au niveau de la prescription, et non de la vente finale.

Le directeur général souligne ainsi la nécessité pour l'entreprise d'agir sur la prescription – y compris auprès des pharmaciens – mais également auprès des consommateurs finaux à l'aide des actions de marketing direct.

La problématique de l'entreprise est illustrée par l'affirmation du directeur général :

« On vend des produits et des services qui sont tous deux portés par le prix de vente. On vend de plus en plus de service et de moins en moins de produits. Quelle valeur apporte tel ou tel service, par exemple le conseil médical ? »

Affirmation du directeur général lors de la réunion d'étape du 19 juin 2008 entre le directeur de recherche, le chercheur, les contrôleurs de gestion et la direction.

Il convient de souligner que cette difficulté théorique se heurte à une difficulté humaine : en effet, les acteurs internes, nous l'avons vu, ont une « culture » du chiffre d'affaires qui constitue un obstacle à ce changement de paradigme. La nécessité de faire prendre conscience aux acteurs du marketing, notamment, d'intégrer la logique de services ou combinaison de produits services constitue un saut cognitif important. Le service marketing continue de réaliser des analyses en termes de produits. Le directeur général affirme également qu'il convient de modifier cette vision, mais reconnaît que le comité décisionnel de l'offre (CDO)¹²⁰ raisonne toujours en termes de produits.

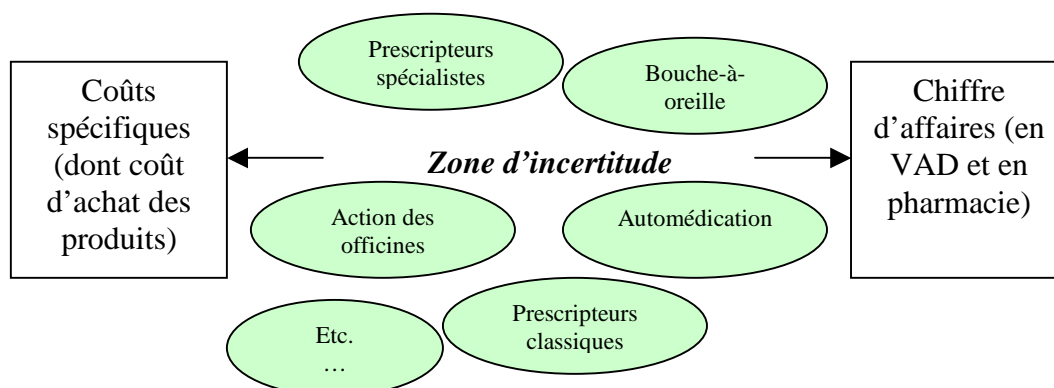
Toutes les difficultés que nous venons d'évoquer, rendent obsolètes la notion classique d'objet de coût certain et nécessite de revoir le paradigme relatif aux objets de coûts.

¹²⁰ Instance animée par le comité de direction pour élaborer la stratégie produits de l'entreprise.

3 - D'objets de coûts certains à des objets de coûts incertains

Finalement, on passe d'un modèle basé sur des objets de coûts certains (clients, produits) à un modèle à base d'objets de coûts aléatoires. En effet, ces objets de coûts statistiques dépendent de plusieurs paramètres, rendant sa mesure aléatoire, comme le souligne la figure 61.

Figure 61 Zone d'incertitude de l'entreprise NutriOuest



Entre les coûts spécifiques et le chiffre d'affaires, il existe une zone d'incertitude qui tient aux difficultés évoquées plus haut – volatilité de la valeur, multiplicité des clients, spécificité des marchés à prescripteur. C'est dans le cadre de cette zone d'incertitude que nous avons mis en place le modèle ABC. Celui-ci doit conduire à la construction d'objets d'évaluation de rentabilité adaptés à cette configuration.

L'achat de produits de micronutrition par le patient et le fait qu'il renouvelle ses prescriptions suivent une certaine forme d'incertitude. Le patient peut acheter les produits de micronutrition sur conseil de son médecin, une première fois puis décider de réaliser une automédication ou bien rester fidèle à son médecin. Ou encore, délaisser son médecin, et réaliser ses achats auprès de son pharmacien, qui devient son « nouveau conseiller médical ». Il n'existe pas de parcours normalisé dans l'acte d'achat, rendant difficile la définition d'objets de coûts certains, dès lors que la traçabilité est hors de portée du système d'informations.

Le renforcement de l'incertitude légitime encore plus le recours aux outils de contrôle de gestion. Mais ceux-ci doivent être adaptés à ce type d'environnement. Notre environnement peut être qualifié ici de « futurs alternatifs » : plusieurs situations sont possibles avec des probabilités de survenance différentes (TOUCHAIS 2001).

L'objectif est de permettre à l'organisation d'avoir une représentation du futur avec des cas possibles, lui permettant de réduire sa marge d'incertitude concernant les configurations relatives aux objets de coûts, et par la-même, à sa rentabilité. Pour répondre à ce défi, il convient de s'orienter vers des outils de gestion adaptés aux univers à avenir incertain (JAEDICKE et ROBICHEK 1964 ; MAWSEN 1975 ; BENAVENT 1995). En effet, les concepts d'ignorance partielle et de rationalité limitée (TELLER 1977) s'appliquent à l'évaluation des objets de coûts de notre entreprise. Cet état d'ignorance partielle montre qu'il faut mettre en évidence des probabilités attachées à chaque cas possible.

Face à l'état d'incertitude auquel l'entreprise fait face dans le cadre de ses prévisions, TELLER (1977) préconise de formaliser de manière rigoureuse les différentes possibilités, par une distribution subjective des probabilités. Ce courant de recherche n'a pas retenu l'attention des chercheurs. En témoigne la critique formulée à la même période, en 1979, par BATAILLIE (1979), qui affirme, dans sa thèse de doctorat : «[...] les approches basées sur les probabilités sont critiquables dans de nombreux cas, même si elles sont cohérentes, car elles simplifient et limitent le problème de la décision et de la planification »¹²¹. Cette subjectivité est également critiquée par d'autres auteurs dans la mesure où elle rend les résultats moins fiables (LESAGE 2001). Mais, au-delà de cette critique, il nous semble que l'approche bayésienne mérite une forme de réhabilitation car elle permet, justement, une approche plus réaliste des objets de coûts, tant que la traçabilité ne pourra pas être assurée au sein du VCS.

Il convient en effet, sur la base d'analyse statistique de l'historique, d'affecter à chaque état possible de l'objet de coût une probabilité. Ce qui permettra d'affiner l'analyse car celle-ci intégrera l'incertitude. L'approche probabiliste permet ainsi une prise en compte plus précise de la réalité (CASTERAN 2004).

Avant d'illustrer nos propos par le cas de l'entreprise, nous proposons de définir les contours de ce modèle en avenir aléatoire.

¹²¹ p.3

Dans ce modèle, basé sur le théorème de Bayes, il convient de faire la liste des états de la nature possible, et des différentes décisions possibles en fonction de ces états de la nature (TELLER 1977). L'entreprise cherchera alors à réduire l'incertitude en essayant de trouver l'état de la nature « vrai ». Pour l'aider, il faut rechercher les informations permettant d'accroître sa connaissance du marché et donc de réduire son incertitude. L'auteur qualifie cette action de calcul du coût de l'incertitude¹²². Ce dernier est défini par l'auteur comme « la perte d'opportunité attendue de la meilleure décision possible compte tenu de l'information a priori se traduisant par l'affectation d'une distribution de probabilités aux états de la nature¹²³ ». Ce coût d'incertitude sera comparé à la valeur attendue d'une information supplémentaire (TELLER 1977).

En utilisant, par exemple, les propriétés de la loi Normale, la moyenne et l'écart-type, il est possible de calculer la probabilité de réalisation d'un état de l'objet de coût. De même, la loi Normale permet de dresser la courbe de l'ensemble des probabilités, fournissant ainsi un portrait complet des configurations possibles des objets à évaluer. Néanmoins, les critiques formulées à l'égard des approches fréquentistes (Loi normale entre autres) conduisent à adopter l'approche Bayésienne (LESAGE 2001).

Ainsi, plutôt que de déterminer une seule situation possible – la plus probable – d'un objet de coût, il est préférable de mettre en évidence l'ensemble des possibilités avec leur espérance de gain et leur risque associé, mesuré par l'écart-type. Ce qui permet de faire des choix plus rationnels. « Ce modèle de gestion tient compte de la réalisation possible d'autres hypothèses et leur affecte une probabilité » (TELLER 1977)¹²⁴. Cette connaissance permet ainsi à l'entreprise de dresser des plans d'action probabilisés. Ceux-ci conduisent ensuite à mettre en place des budgets par processus et par activité probabilisés, en chiffrant diverses hypothèses. La mise en place d'une telle simulation facilite ainsi les arbitrages de la direction car elle sera basée sur différentes hypothèses probabilisées d'objet de coût (et leur risque associé).

Pour mieux appréhender les apports potentiels de ce modèle, nous proposons d'appliquer ces concepts aux cas de notre entreprise.

¹²² p.13

¹²³ p.16

¹²⁴ p.28

A) L'univers probabilisé appliqué à l'entreprise

Pour notre entreprise, les différents objets de coûts concernent les couples prescripteur – consommateur, prescripteur – pharmacien, pharmacien – consommateur, voire triplet prescripteur – pharmacien – consommateur. De même, un objet de coût peut concerner une opération commerciale : opération de marketing direct – segment de consommateur final, réunion médicale – catégorie de prescripteur, symposium – catégorie de prescripteurs, réunions/formation médicale – pharmacie partenaire. En outre, un objet de coût peut concerner une phase du cycle de vie : actif d'acquisition d'un prescripteur, actif de fidélisation d'un prescripteur spécialiste ou classique, actif d'acquisition d'une pharmacie partenaire, actif de fidélisation d'une pharmacie partenaire, actif d'acquisition d'un distributeur export, actif de développement/fidélisation d'un distributeur export.

Nous proposons d'illustrer ces propos par un exemple numérique. Supposons un client, n°2 attaché au prescripteur X : on peut dresser différentes hypothèses.

- 1) Probabilité que ce client poursuive la relation avec ce prescripteur : 65 %
- 2) Probabilité que ce client s'oriente vers l'automédication - VPC : 15 %
- 3) Probabilité que ce client s'adresse dorénavant exclusivement à son pharmacien, le pharmacien Lambda : 20 %

À partir des ces différentes hypothèses, il est alors possible de dresser une matrice des cas possibles.

Tableau 65 Matrice des cas possibles - Prescripteur - client

Situations possibles	Poursuite de la relation Prescripteur – client - VPC	Client en automédication - VPC	Client s'appuyant que le conseil officinal.
CA réalisé	10 000	3 000	7 000
Probabilité	0,65	0,15	0,20

L'objet de coût prescripteur-client est la combinaison du chiffre d'affaires du prescripteur, supposé à 10 000 €, affecté au client grâce au code prescripteur. Nous ne savons pas si le montant de ces ventes provient exclusivement de la relation prescripteur-médecin ou de l'automédication ou encore de la vente en pharmacie.

Le système d'information nous fournit pour le client n°2 (avec code prescripteur X), un chiffre d'affaires de 10 000 €, mais rien ne garantit une traçabilité parfaite entre ce prescripteur et le client concerné, suite aux difficultés que nous avons évoquées plus haut. Ce chiffre d'affaires aura 65 % de chance de provenir d'une relation continue Prescripteur- client, 15 % de chance de provenir du client ayant commandé lui-même en VPC et 20 % de chance de provenir des ventes en pharmacies.

Il est ainsi possible de dresser différents états des objets de coûts en fonction de leur niveau de chiffre d'affaires et de risque. Ainsi, le prescripteur X est affecté des hypothèses développées plus haut, chaque hypothèse pouvant faire l'objet de plusieurs scénarios.

Poursuivons notre démonstration. À ces trois états différents, correspondants à des états de la nature, peuvent être associées différentes décisions. Pour des raisons de simplification, supposons que l'entreprise ait le choix entre deux décisions seulement : développer le conseil officinal (visites des pharmacies essentiellement), décision appelée D1. Développer le conseil médicinal (formation et visites auprès des prescripteurs essentiellement), décision appelée D2. Le gain attendu de la décision D1 dépend des états de la nature et du coût de la relation auprès des pharmacies. De même, la décision D2 entraîne un gain qui dépend de ces états ainsi que du coût de la relation prescripteur. En prenant comme hypothèse de coût de relation pharmacie de 1 000 €, et le coût de la relation prescripteur de 2 000 €¹²⁵, il est possible de dresser une matrice des différents cas possibles (tableau 66).

Tableau 66 Tableau des gains

Situations possibles	Poursuite de la relation Prescripteur - client - VPC	Client en automédication - VPC	Client ne s'appuyant que sur le conseil officinal.
<i>Décision D1</i>	9 000	2 000	6 000
<i>Décision D2</i>	8 000	1 000	5 000
Probabilité	0,65	0,15	0,20

¹²⁵ Le coût plus élevé de la relation prescripteur est lié à l'importance des ressources employées pour former les médecins à la micronutrition. Les pharmacies sont supposées, dans notre hypothèse, ne faire l'objet que de visites et de marchandisage.

La décision D1 entraînera un gain de $10\ 000 - 1\ 000 = 9\ 000$ € dans le cas où le consommateur poursuit la relation avec le prescripteur, un gain de $3\ 000 - 1\ 000 = 2\ 000$ € dans le cas où il s'oriente vers l'automédication et de $7\ 000 - 1\ 000 = 6\ 000$ € dans le cas où il s'oriente vers une relation officinale.

Le choix optimal peut être déduit du calcul matriciel suivant, en tenant compte des probabilités attachées à chacun des états possibles de la nature.

Tableau 67 Détermination du choix optimal

$$\begin{pmatrix} 9\ 000 & 2\ 000 & 6\ 000 \\ 8\ 000 & 1\ 000 & 5\ 000 \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} 0,65 \\ 0,15 \\ 0,20 \end{pmatrix} = \begin{matrix} \mathbf{D1 = 7\ 350\ €} \\ \mathbf{D2 = 6\ 350\ €} \end{matrix}$$

Le choix se porterait ici sur la décision D1, c'est-à-dire sur le développement du conseil officinal. Malgré les possibilités réelles offertes par cet outil, il convient de nuancer ces résultats, et plus généralement, de mieux prendre en compte la complexité de notre entreprise. En effet, ce modèle probabiliste ne prend pas en compte les effets du conseil médical sur les ventes en pharmacie. Des interdépendances entre les trois états – relation prescripteur, automédication et conseil en pharmacie – existent et doivent être prises en compte. Ainsi, un consommateur peut très bien décider de poursuivre la relation avec son médecin micronutritionniste (premier état de la nature évoqué plus haut) et acheter ses produits en pharmacie pour bénéficier également des conseils du pharmacien.

En outre, ce modèle ne prend pas en compte les effets dynamiques liés aux évolutions des différents intervenants dans leur cycle de vie respectif.

Une autre possibilité consiste à réaliser différents scénarios possibles afin d'éviter de baser ses décisions sur une seule situation. Supposons, dans ce cas, que le chiffre d'affaires probable attaché à un prescripteur est de 10 000 €. Pour un prix de vente moyen de 10 €, les quantités prévisibles sont de 1 000 avec une dispersion de 300, il est possible de dresser trois scénarios, correspondant à l'hypothèse vraisemblable, l'hypothèse pessimiste et l'hypothèse optimiste (TELLER 1977).

Sur la base des propriétés de la loi Normale, on détermine les différents scénarios. L'hypothèse vraisemblable est comprise entre la moyenne plus l'écart type et la moyenne moins écart type. La probabilité correspondante est de 68,2 % car on sait que la surface totale de la loi normale centrée est comprise entre plus ou moins un écart type. De même, sachant que cette probabilité est de 95,45 % pour la surface comprise entre plus ou moins deux écarts types (TELLER 1977), l'hypothèse pessimiste est comprise entre la moyenne moins deux écarts types et la moyenne plus deux écarts types. Sa probabilité est de $(0,9545 - 0,682) / 2$, soit 13,6 %¹²⁶.

Du fait de la symétrie de la courbe de la loi Normale, la probabilité que l'hypothèse optimiste soit comprise entre la moyenne plus écart type et la moyenne plus deux écarts types est également de 13,6 %. Les trois hypothèses sont résumées dans le tableau 68.

Tableau 68 Différents scénarios et leur probabilité de survenance

Soit Q, les quantités vendues

	Hypothèse pessimiste	Hypothèse vraisemblable	Hypothèse optimiste
Bornes	$E(Q) - 2\sigma(Q)$ et $E(Q) - \sigma(Q)$	$E(Q) - \sigma(Q)$ et $E(Q) + \sigma(Q)$	$E(Q) + \sigma(Q)$ et $E(Q) + 2\sigma(Q)$
Probabilité associée	13,6 %	68,2 %	13,6 %

Ce qui permet d'obtenir les trois hypothèses suivantes, en se basant sur les centres de classe :

Tableau 69 Les trois hypothèses

	Hypothèse pessimiste	Hypothèse vraisemblable	Hypothèse optimiste
	$E(Q) - 1,5\sigma(Q)$	$E(Q)$	$E(Q) + 1,5\sigma(Q)$
Probabilité associée	13,6 %	68,2 %	13,6 %

¹²⁶ Pour une démonstration plus approfondie, voir notamment TELLER (1977), p.30.

Appliquons ces trois hypothèses à notre cas. Rappelons que le chiffre d'affaires prévisionnel attaché au prescripteur est de 10 000 €, selon l'hypothèse la plus probable et que le coût de gestion de sa relation est de 2 000 €. Sur la base d'un prix de vente moyen de 10 € par produit, d'un coût variable unitaire du produit de 6,50 € (essentiellement le coût d'achat), nous pouvons dresser trois scénarios possibles de résultat de ce prescripteur.

Tableau 70 Résultats selon les trois hypothèses

	Hypothèse pessimiste	Hypothèse vraisemblable	Hypothèse optimiste
Ventes prévues, en quantité	$E(Q) - 1,5\sigma(Q)$ $1\ 000 - 1,5 \times 300 = 550$	$E(Q)$ 1 000	$E(Q) + 1,5\sigma(Q)$ $1\ 000 + 1,5 \times 300 = 1\ 450$
Probabilité associée	13,6 %	68,2 %	13,6 %
CA attendu	5 500 €	10 000 €	14 500 €
Coût spécifique (coût d'achat)	$550 \times 6,5 = 3\ 575$ €	6 500 €	9 425 €
Coût de la relation prescripteur (coût des processus concernés)	2 000 €	2 000 €	2 000 €
Coût total attendu	5 575 €	8 500 €	11 425 €
Résultat attendu	-75 €	+ 1 500 €	+ 3 075 €

L'intérêt du modèle est de permettre à l'entreprise d'arbitrer les budgets relatifs à l'animation des prescripteurs en se basant non pas sur une mais plusieurs hypothèses possibles : l'évaluation probabilisée de l'objet de marge « Prescripteur » permet ainsi de tenir compte des différentes situations. Dans notre cas, il est important de souligner qu'en développant la relation de ce prescripteur, il y a un risque non négligeable (13,6 %) que l'hypothèse pessimiste se réalise. Dans ce cas, cela signifie que les efforts de promotion médicale sur le prescripteur peuvent ne pas porter leurs fruits, compte tenu de la faiblesse de ses prescriptions par exemple, ce qui ne permet pas de développer suffisamment le chiffre d'affaires de l'entreprise. Il convient de souligner également, dans ce cas, les limites inhérentes à ce type de simulation, compte tenu des hypothèses assez simples prises en compte.

Le modèle peut être ensuite affiné en fonction d'informations supplémentaires qui permettent de réviser les hypothèses initiales. Le coût de ces informations supplémentaires sera comparé à sa valeur attendue. Si l'entreprise juge le coût de l'incertitude trop élevé, elle pourra chercher à le réduire en recherchant des informations supplémentaires : étude de marché, analyse de satisfaction des prescripteurs, mise en place d'une traçabilité des ordonnances en pharmacie, etc. La révision des hypothèses initiales permet d'affiner les arbitrages en matière budgétaire : par exemple, un objet de coût considéré au départ comme insuffisamment rentable, peut s'avérer en réalité rentable et faire l'objet d'un arbitrage favorable au niveau du plan d'action.

Il est possible d'affiner l'analyse en tenant compte des probabilités dans la fixation du prix de vente ; dans ce cas, l'entreprise se fonde sur des décisions subjectives de fixation des prix qui viennent affiner le modèle en avenir incertain. On est alors amené à déterminer des courbes d'iso-probabilité des ventes, en fonction de décisions subjectives relatives aux prix et aux quantités. On réalise également des courbes d'iso-probabilité des profits attendus (TELLER 1977). En effet, « l'information sur la demande attendue est davantage de nature conjecturale qu'objective et peut se matérialiser par une probabilité estimée de vendre une certaine quantité de produits à différents prix »¹²⁷.

¹²⁷ p.84

Dans le cadre d'une analyse cyclique des objets de coûts clients, il convient d'utiliser le modèle bayésien sur une période supérieure à douze mois de façon à tenir compte des différentes phases dans le cycle de vie. Dans cette optique, il est possible d'intégrer dans le modèle les flux de trésorerie actualisés. En outre, les modèles bayésiens permettent de tenir compte des liens de dépendance existants entre les différents objets de coûts (prescripteur – VAD, VAD sans prescripteur, prescripteur – pharmacie) à l'instar des liens de dépendance entre les produits liés aux effets de substitution ou de complémentarité au sein d'une gamme (TELLER 1977). On peut également étendre le modèle d'avenir incertain à l'analyse du cycle de vie du client. Pour reprendre l'exemple de la pharmacie partenaire, il est possible de déterminer les probabilités de fuite, d'acquisition de nouvelles pharmacies, et celles qui poursuivront leur relation. Il convient de souligner que cette brève analyse probabiliste des objets de coûts ouvre un champ important de recherche dans ce domaine. Les démonstrations réalisées précédemment ne constituent que des exemples d'analyse permettant de répondre, au moins partiellement, aux problématiques théoriques liées aux objets de coûts. Elles n'ont pas pour ambition de proposer un nouveau paradigme mais simplement d'offrir quelques pistes de réflexion permettant de répondre aux difficultés théoriques rencontrées par l'entreprise. Il faut en outre ajouter que la prise en compte de l'incertitude entraîne des difficultés techniques. Car aucun logiciel ABC sur le marché ne traite d'objets de coûts en tant qu'objet statistique.

Nous avons évoqué l'ensemble des difficultés rencontrées lors de la mise en place du dialogue ABC-GRC. Face aux difficultés techniques, nous avons pu mettre en œuvre un certain nombre de solutions. En ce qui concerne les difficultés humaines et organisationnelles, elles s'inscrivent dans une dynamique à long terme de gestion du changement et d'apprentissage organisationnel. Il nous semble que la dynamique est lancée, et que ces difficultés rencontreront un certain nombre d'issues. Enfin, au niveau théorique, les difficultés demeurent. La littérature est muette quant aux spécificités liées à l'entreprise. C'est pourquoi, nous avons proposé d'adopter une vision « constellaire » et non pas séquentielle de la création de valeur. Ce qui nous a conduits à proposer une analyse probabiliste des objets de marge. Cette proposition ouvre un champ très large d'investigation pour de futures recherches.

Conclusion

Conclusion

Section 1 Synthèse

L'objectif de cette thèse était de proposer une articulation entre les coûts et la valeur, à l'aide d'un dialogue entre modèle ABC et outil GRC. Pour atteindre cet objectif, nous avons, dans une première partie, mis en place un modèle par activités et processus au sein de l'entreprise. La présentation des spécificités du secteur de la micronutrition et de l'entreprise ont permis d'appréhender la complexité dans laquelle s'insère cette thèse : la gestion de la performance s'inscrit en effet dans un univers médicalisé où la relation triviale fournisseur – client ne suffit pas à comprendre la logique économique de l'entreprise.

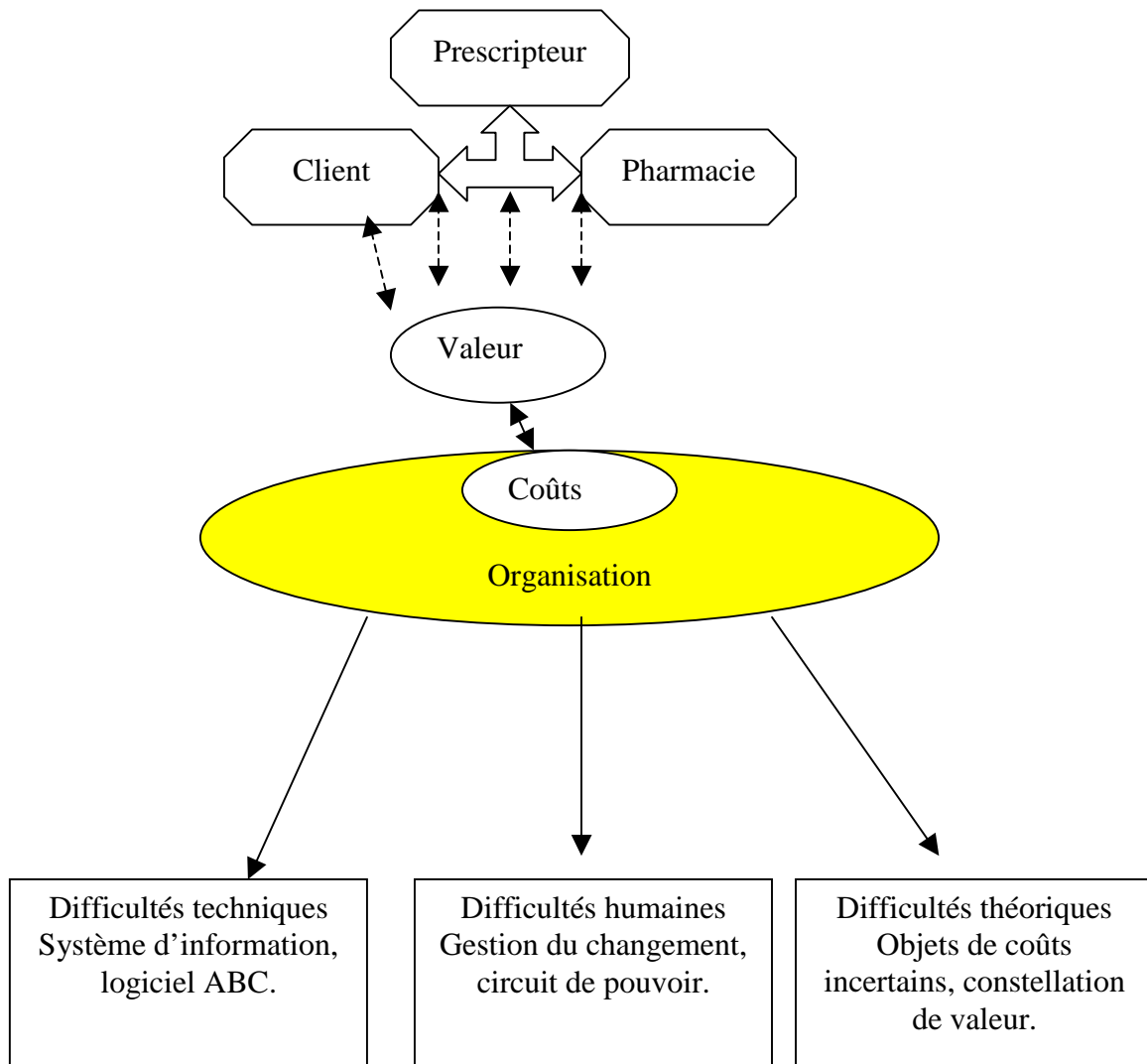
Une revue de la littérature sur les apports potentiels d'une analyse de la valeur client nous a permis de rechercher des éléments de réponse à notre problématique. Les cadres conceptuels mobilisés – interactions outils/organisation, changement en contrôle de gestion, marketing relationnel – nous ont permis de progresser dans la compréhension des implications de la problématique de gestion simultanée des coûts et de la valeur. La revue sur la valeur client, et particulièrement le marketing relationnel, a constitué une porte d'entrée pour notre projet. Elle a permis d'appréhender les enjeux essentiels d'une lecture de la valeur client, au travers notamment du cycle de vie.

Nous avons réalisé une première tentative de dialogue entre ABC et CRM à l'aide de l'expérimentation sur le segment pharmacies. Les résultats de cette expérimentation devaient amorcer une nouvelle gestion de la performance dans l'entreprise. Mais celle-ci a connu une rupture stratégique ayant conduit à l'abandon du modèle ABC que nous avons élaboré. Cet abandon a été suivi par la mise en place d'un nouveau modèle, le modèle 2, également inspiré par l'analyse des activités, et dérivé de la réorganisation intervenue en 2008.

La seconde partie de la thèse montre l'impact du changement en contrôle de gestion au sein des organisations. Le cadre conceptuel fourni par SCAPENS et BURNS nous a permis une lecture théorique du changement intervenu. Le modèle 2 est toujours dans sa phase de mise en place, mais une première analyse tend à montrer qu'il n'apporte pas de réponses immédiates aux attentes de la direction.

Enfin, la troisième partie de la thèse met en lumière les difficultés liées à la mise en place d'un projet d'articulation ABC et GRC. Ces difficultés, d'ordre technique, organisationnel, humain et théorique, ont perturbé le dialogue coût-valeur, rendant son opérationnalisation ardue, comme le rappelle la figure 62.

Figure 62 Le dialogue ABC - GRC et ses implications



Nous souhaitons préciser, dans cette conclusion, que nous considérons qu'une organisation ne peut gérer complètement sa performance sans un pilotage des deux volets de la performance : les coûts et la valeur. Cela signifie que toute gestion des ressources doit être mise en perspective avec les clients, nécessitant la mise en place d'un outillage adapté.

La valeur qu'ils demandent et la valeur qu'ils créent pour l'organisation ne sont pas sans impact sur la gestion des ressources. La mesure de la valeur est considérée comme un obstacle, par un certain nombre d'auteurs. Mais il convient d'élargir le stock de connaissances et de savoirs actionnables dans ce sens.

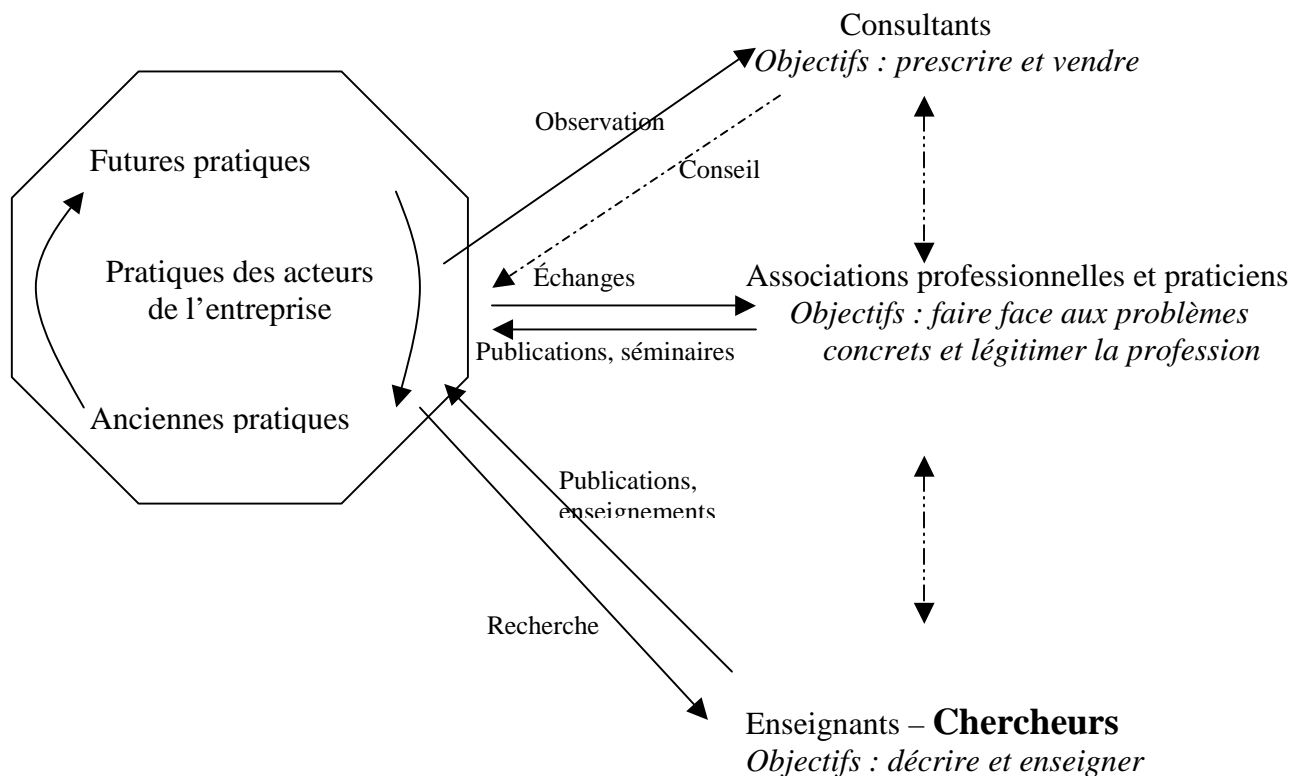
Plusieurs enseignements peuvent être tirés de ces difficultés. Les premiers enseignements concernent l'absence de mise en évidence, dans la littérature, des difficultés techniques lors de la mise en place des modèles ABC. De même, celle-ci reste muette quant aux propositions d'outillage du couple coût-valeur, dès lors que l'entreprise est confrontée d'une part à une multiplicité des clients et d'autre part à une complexité dans l'évaluation des attributs porteurs de valeur. Ceci nous a conduit à proposer de « réhabiliter » les outils de contrôle de gestion en avenir incertain. Ceux-ci peuvent en effet trouver place dans une modélisation adéquate des objets de coûts statistiques tels que ceux que nous avons relevés pour le cas de notre entreprise.

Les difficultés théoriques nous ont conduit à proposer une application des modèles aléatoires pour les entreprises soumises à une double complexité, liée à la valeur et aux clients. Il nous semble que la constellation de valeur et le système de création de valeur, sont mieux à même d'expliquer les fondements de la création de valeur pour les clients. Le concept de chaîne de valeur nous paraît trop strict, en tous cas pour ce type d'organisation. Il convient donc d'élargir le champ de la recherche sur le thème de la constellation de valeur afin, par exemple, d'aider les managers à élaborer leurs choix stratégiques.

Section 2 Les apports de la thèse : contribution à l'augmentation du stock de connaissances

Notre recherche s'inscrit dans la tradition de la contribution de la recherche aux savoirs actionnables. Le chercheur fait partie d'une organisation complexe où il participe à la réflexion et à la construction de savoirs en management et contrôle de gestion, comme le souligne la figure 63.

Figure 63 Schéma dynamique de construction des savoirs en sciences de gestion



Source : d'après BOUGLET, CHARPENTIER et al. (2008)

Les pratiques des entreprises se forment au travers d'un dialogue permanent entre pratiques anciennes et futures pratiques. Ces pratiques sont questionnées par trois pôles fondamentaux dans la constitution des savoirs en sciences de gestion : les consultants, les associations professionnelles et les enseignants-chercheurs. Ces derniers participent à la constitution et au renouvellement du stock de connaissances grâce aux travaux de recherche et à l'enseignement. Le premier vecteur de constitution et de diffusion des savoirs des chercheurs passe par la publication de la recherche. Nous souhaitons mettre en évidence notre contribution à ce stock de connaissances.

Grâce au langage, l'homme est capable de créer une connaissance en rendant sa subjectivité objective (BERGER et LUCKMANN 1966). Ce processus d'objectivation est l'un des axes importants de la sociologie de la connaissance. En sciences de gestion, la notion de stock de connaissances fait partie implicite des objectifs des chercheurs, notamment ceux qui s'intéressent aux compétences collectives (ARNAUD 2007). Au travers de cette thèse, nous avons construit, avec les acteurs de l'organisation, une compétence collective centrée sur l'évaluation de la performance et la mise en place d'une organisation transversale.

Notre recherche s'inscrit dans la logique de création de connaissances, de compétences collectives. Notre statut de chercheur-intervenant nous a permis de produire de la connaissance en coopération avec les acteurs de l'organisation. Ce processus de création de connaissances s'est accompagné d'un processus de production de changement, ce qui confère à notre recherche un caractère éthnométhodologique (PLANE 1999). Cette recherche interactive s'appuie sur quatre spécificités (GIRIN 1986) : en premier lieu, la plus grande partie des données produites le sont à partir du terrain ; ce sont des données primaires qui n'ont pas fait l'objet d'autres travaux ou études. En ce sens, la production de la connaissance est spécifique à l'organisation étudiée. En second lieu, le travail de terrain s'adapte à l'évolution des événements au sein de l'organisation. Il ne suit pas un protocole élaboré en avance (LALLE 2004). Les changements intervenus au sein de l'organisation ont modifié le « cours » de la recherche. Il y a bien production de connaissance et production de changement. En troisième lieu, les acteurs du terrain – les « autochtones » pour reprendre les termes de LALLE (2004) – participent à la construction des connaissances, ils interviennent dans le déroulement de la recherche et sont, dans notre cas, les initiateurs du changement. Enfin, Les chercheurs, c'est-à-dire « ceux qui ont la responsabilité de l'interprétation et de l'élaboration théorique » (LALLE 2004), mènent la recherche.

Les connaissances qui ont été produites permettent à l'organisation de renouveler son stock de compétences collectives. Celui-ci permet aux acteurs de s'y référer pour résoudre les problèmes spécifiques de l'organisation.

Quelles sont ces compétences collectives développées au sein de l'organisation ? La mise en place du modèle ABC a permis d'enclencher un processus vertueux d'apprentissage. Les acteurs, habitués à travailler au sein de territoires délimités, ont pris conscience de la nécessité de décloisonner leur vision. En effet, la coopération entre les processus, indispensable pour piloter et améliorer la performance de l'organisation, a permis d'introduire de la transversalité dans les schémas cognitifs, même si le modèle 2 a quelque peu réduit cet impact.

La prise en compte de la nécessité de mesurer la rentabilité et pas uniquement le chiffre d'affaires a permis aux acteurs d'améliorer leur mode de fonctionnement sur le pilotage de leur activité. L'expérimentation sur le segment pharmacie a entraîné un saut cognitif important pour les acteurs, et on peut penser qu'il constitue le point de départ d'une vision cyclique de la valeur des clients.

Du point de vue technique, les difficultés que nous avons rencontrées ont pu trouver une solution. La littérature insiste très peu sur le volet technique des difficultés lors de la mise en place des modèles ABC. Nous avons, au travers de cette thèse, contribué à enrichir les connaissances sur ces aspects.

Sur le plan humain et organisationnel, nous avons souligné la prégnance des formes culturelles et politiques de la résistance au changement. La prise en compte des circuits de pouvoir (CLEGG 1989) et de la culture de l'entreprise, ses règles et routines (SCAPENS et BURNS 2000) constituent une condition indispensable à la réussite de la mise en place d'un projet d'envergure tel que l'articulation coûts-valeur par le dialogue ABC-GRC. L'abandon du modèle 1 s'explique en partie par l'absence de prise en compte du pouvoir du service marketing.

Sur le plan théorique, nous avons souligné que le dialogue ABC-GRC permettait de progresser dans le pilotage des coûts et de la valeur. L'expérimentation sur les pharmacies a permis de montrer la faisabilité d'un tel projet. La distinction des différentes phases dans le cycle de vie des clients a permis d'offrir une base pour piloter la valeur des clients selon ces différentes phases. Malgré ce succès, les résultats issus de cette expérimentation n'ont pas trouvé l'écho escompté. Cette expérimentation a mis en lumière des difficultés techniques – en particulier la difficulté de distinguer les phases d'acquisition et de fidélisation dans le logiciel ABC – et humaines. La pression en termes de pouvoir exercée par le service marketing n'a pas été propice à la diffusion de ces concepts.

En outre, du fait du caractère constellaire de la valeur et de la multiplicité des clients, l'analyse classique de la gestion du couple coût-valeur devient inopérante. L'entreprise évolue dans le secteur particulier du conseil médicalisé, faisant intervenir un acteur incontournable, le prescripteur. La particularité des marchés à prescripteur rend difficile l'application d'un cadre classique d'analyse de la création de valeur. Dans cette optique, nous avons préconisé d'utiliser le cadre d'analyse de la constellation de valeur et de prendre en compte le caractère aléatoire des objets de coûts.

Il convient ici de mettre en évidence les savoirs issus de cette thèse que les praticiens peuvent mobiliser pour l'action (MARTINET 2000). Distinguons tout d'abord deux types de savoirs : les savoirs sur le pilotage des coûts et de la valeur et les savoirs pour le pilotage des coûts et de la valeur (AVENIER et SCHMITT 2005). Nous avons pu apporter des informations et des connaissances pour le pilotage des coûts et de la valeur. Mais la configuration spécifique de notre cas et son histoire marquée par la rupture de 2008, ne nous a pas permis d'observer et d'apporter des connaissances sur le pilotage des coûts et de la valeur.

Les apports de la thèse sont à rapprocher des objectifs initiaux : assurer une articulation coût-valeur par le dialogue ABC/M – CRM. Notre thèse a contribué à enrichir la base de données empiriques sur les problématiques de pilotage des coûts et de la valeur.

Le modèle ABC doit intégrer une dimension relationnelle pour véritablement connaître sa naissance, sa « seconde vie » (MOISDON, HATCHUEL et al. 1997), ce qui n'a pas pu être réalisé par le modèle 1. Mais il doit également pendre en compte les rapports de pouvoir au sein des organisations, ce que le modèle 1 n'a pas su faire.

Notre thèse confirme également la nécessité de prendre en compte l'architecture organisationnelle. En effet, il convient d'assurer une pertinence entre la logique transversale du modèle ABC et le découpage organisationnel de l'entreprise. En particulier, dans le cadre du modèle 2, l'entreprise a aligné la structure de responsabilité et le modèle ABC, en mettant en place des responsabilités par processus et activité. La présence d'une ligne hiérarchique verticale amène à se poser des questions sur la pérennité de la structuration du modèle PAOT. Nous avons montré que la gestion cyclique du portefeuille clients – et par là-même, une gestion relationnelle – et non plus transactionnelle – des clients constitue une approche potentiellement riche pour avancer dans la voie de la création de valeur. Les dispositifs ABC/M permettent de soutenir cette approche de l'analyse de la rentabilité.

Pour résumer, nous pouvons formuler les propositions suivantes :

- Proposition 1 :

Les difficultés techniques dans la mise en place d'un modèle ABC doivent faire l'objet d'une plus grande attention en termes de recherche. Les clients de ce type d'investigation sont les concepteurs de solutions informatiques. Ces enrichissements sont de nature à diminuer le poids des contraintes de l'informatique sur les systèmes de gestion.

- Proposition 2 :

Le dialogue entre le modèle ABC et la GRC permet effectivement de progresser dans la compréhension de la création de valeur. L'expérimentation sur le segment pharmacie nous a conforté dans l'idée que l'utilisation du modèle ABC permet d'améliorer la gestion de la performance lorsque les données issues de l'ABC sont articulées avec le contenu informationnel de la GRC. De plus, l'efficacité de cette articulation est stimulée par la prise en compte du cycle de vie du client. Cette expérimentation confirme l'analyse de BLATTEBERG, GETZ *et al.* (2001) selon laquelle les entreprises se focalisent sur les clients non rentables, en les incitant à accroître leurs ventes par des actions promotionnelles. Or les clients de valeur nécessitent une attention toute particulière parce qu'ils constituent le cœur de la création de valeur et donc des profits futurs.

Cette recherche a permis également de mettre en évidence la nécessité de la formalisation d'objets intermédiaires potentiels. Le contrôle de gestion constitue une aide à cette formalisation. Les objets potentiels « obtention de la prescription » et « mise à disposition des produits » permettent de comparer l'obtention d'une prescription et la mise à disposition des produits. Ces objets intermédiaires peuvent être affinés en intégrant les concepts du marketing relationnel relatifs à l'acquisition et à la fidélisation.

L'amélioration de la gestion de la performance passe par un investissement intellectuel du contrôle de gestion dans les spécificités des métiers et fonctions qu'il aborde.

- Proposition 3 :

Si l'investissement intellectuel du contrôle de gestion rend possible cette connaissance, cela n'est pas suffisant. Il faut aussi que s'opère un apprentissage au sein de la fonction concernée. Cet apprentissage est la clé du succès de l'innovation de gestion.

Cette thèse concerne le dialogue entre le modèle ABC et la GRC. Le dialogue suppose une communication entre ces deux outils de gestion. Or ils ne parlent pas le même langage. Pour que le contrôle de gestion puisse outiller ce dialogue, il a besoin de comprendre la GRC, et doit donc sortir de son cadre « traditionnel ». De même, ce dialogue suppose un effort pédagogique pour expliquer le modèle ABC aux utilisateurs de la GRC entre autres.

Il y a donc un effort intellectuel important à réaliser pour articuler des outils qui sont finalement relativement simples à manipuler. C'est sans doute cet effort intellectuel qui a fait défaut au sein de l'entreprise NutriOuest. La direction générale n'a pas fait l'effort explicatif qu'exigeait la mise en place du modèle ABC. De même, le contrôle de gestion n'est pas parvenu à sortir de son cadre pour mieux comprendre la GRC et ses enjeux.

Ce problème lié à l'absence d'effort intellectuel et cognitif est assez récurrent dans le cas d'outils de gestion. Le contrôle de gestion doit être le miroir des opérations. Mais personne ne se préoccupe de savoir si le miroir reflète bien les opérations. Les opérationnels risquent alors de ne pas disposer des bonnes informations pour prendre leur décision. En outre, le contrôle de gestion ne dispose pas des informations pour construire des modèles pertinents (MEVELLEC 1990).

- Proposition 4 :

Dans la pratique, il n'existe pas de méthodologie pour permettre ce dialogue. Chaque outil, est vendu avec sa propre logique, sous-tendant implicitement qu'il fonctionnera parfaitement seul, ce qui n'est jamais le cas. Pour permettre aux managers d'intégrer cet effort cognitif véhiculé par le nécessaire dialogue entre les outils de gestion, et par là-même, entre le contrôle de gestion et les autres fonctions, il convient d'adapter l'enseignement de la gestion à ce défi contemporain en réduisant le gap entre contenu de l'enseignement et pratiques des entreprises (DUPUY 1999). Pour cela, il convient de stimuler la réflexion pédagogique en assurant une animation de cas. FABRE et BESSIRE (2006) plaident pour une plus grande place de l'enseignement de la conception des systèmes de comptabilité de gestion dans les formations supérieures en comptabilité et gestion. La conception des systèmes de coûts est absente des cas d'application (MEVELLEC 2005), alors même que « l'ingénierie des coûts » (BARANGER 1995) devient une nécessité croissante au sein des entreprises.

Cette thèse a contribué à éclairer le chemin difficile du dialogue entre le modèle ABC et la GRC. Le travail de recherche s'inscrit dans un environnement et une méthodologie spécifiques, rendant nécessaire l'examen de ses limites.

Section 3 *Les limites de la recherche*

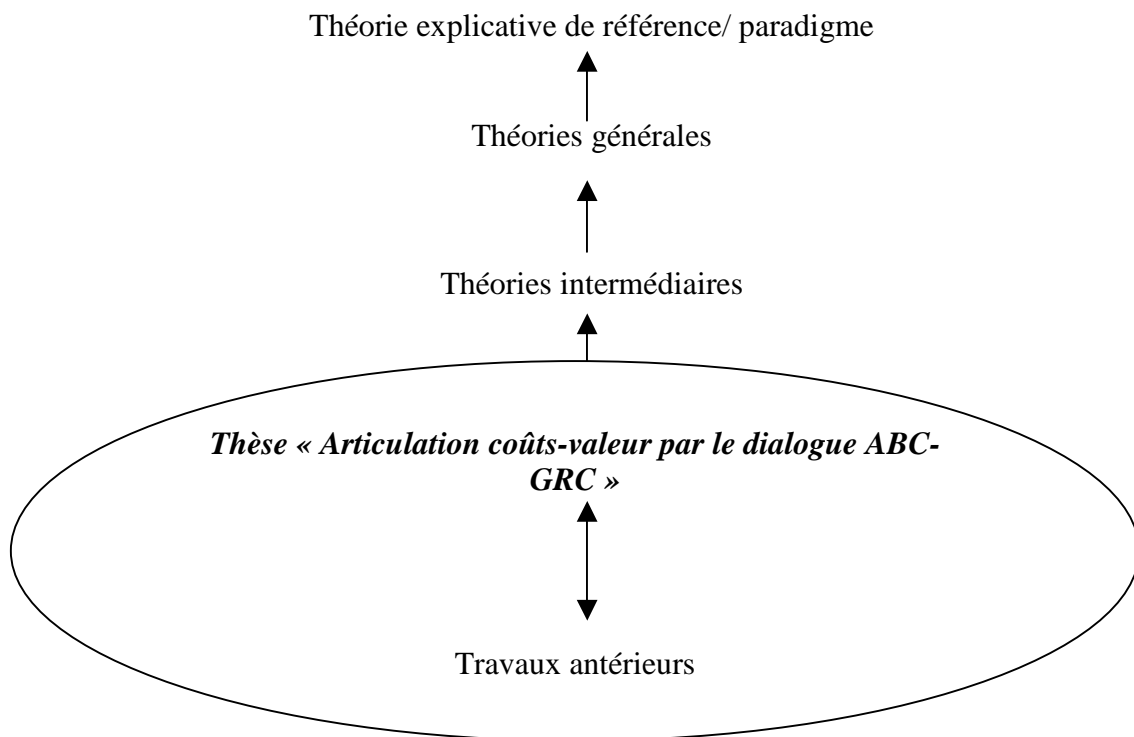
Les limites de la thèse sont dans d'ordre contextuel et temporel. En effet, l'étude de cas a concerné une entreprise au sein d'un secteur spécifique, la micronutrition, dans un domaine paramédical. De nombreux facteurs de contingence rendent la généralisation des résultats délicate. En outre, le temps de l'entreprise ne correspond pas au temps de la recherche : lors de la finalisation de la thèse, le modèle 2 n'est toujours pas entré dans sa phase opérationnelle. Il convient également de s'assurer de la validité et de la fiabilité de notre thèse.

En premier lieu, la validité interne de notre recherche consiste à s'assurer de sa pertinence et de sa cohérence. Nous nous sommes attachés à vérifier qu'il n'existait pas d'« explication rivale » à nos travaux (THIETART, ALLARD-POESI et al. 1999). Pour ce faire, nous nous sommes assurés que les biais identifiés par CAMPBELL et STANLEY (1966), spécifiques à une recherche qualitative, ont été écartés : la circonscription de l'étude à la période de recherche (3 ans) et son analyse critique ont permis d'écarter l'effet d'histoire. Quant à l'effet de maturation, nous avons pris en compte les changements intervenus au cours de l'étude : changement de stratégie, de structure et d'hommes. L'effet d'instrumentation et de test ont été absents dans la mesure où nous avons mis en place une procédure rigoureuse de collecte des données et adopté un design de la recherche conforme aux objectifs recherchés. Enfin, l'effet de contamination a été réduit dans la mesure où nous étions « partie prenante » dans l'équipe projet chargé de la mise en place du modèle. Nous faisons partie « des murs » pour reprendre les termes du directeur général.

En second lieu, la fiabilité de la recherche consiste à s'assurer que les résultats de notre recherche sont reproductibles dans d'autres terrains ou à d'autres moments. Elle fait référence à la notion anglo-saxonne de *reliability* (THIETART, ALLARD-POESI et al. 1999). Notre thèse ne consiste pas à énoncer une règle générale valide pour tous les contextes semblables. Elle cherche à contribuer au renouvellement des connaissances scientifiques.

Notre travail constitue un maillon dans la chaîne de création ou renouvellement des connaissances dans les innovations de gestion. Il s'insère ainsi dans cette chaîne en poursuivant les travaux des chercheurs précédents. Il constitue en outre le point de départ d'autres recherches. En ce sens, il s'agit d'une « procédure de suspension provisoire du jugement et de révision des croyances, la construction d'un réseau de règles et d'exceptions » (DAVID 2007), comme le souligne la figure 64.

Figure 64 Processus de généralisation en sciences de gestion



Source : d'après DAVID (2007)

Le processus de généralisation est donc diachronique et collectif. D'autres chercheurs poursuivent le processus d'élargissement du champ des connaissances (DAVID 2007). La description précise de la méthodologie utilisée et du contexte organisationnel constituent des garanties pour assurer ce processus de généralisation.

Les récits ont constitué le principal matériau de recherche. Nous avons cherché, tout au long de cette thèse, à respecter ces conditions de validité des récits, qui in fine, contribue à la fiabilité de notre recherche. En tant que partie prenante de l'élaboration de l'innovation de gestion, nous avons pu saisir l'ensemble des spécificités de l'organisation. Ce qui nous a permis de bien comprendre le contexte d'élaboration des récits. Le cadrage avec le directeur de thèse a permis, d'une part, de s'assurer de la véracité des informations, et du véritable destinataire des messages. D'autre part, l'analyse des récits a également fait l'objet d'un aller-retour avec le laboratoire de recherche, pour s'assurer de bien « décoder » le contenu des récits.

Le travail d'écriture de la thèse consiste, à partir des récits notamment, à produire un « espace de formalisation qui a pour « sens » de renvoyer à la réalité dont il a été distingué en vue de la changer » (DE LA VILLE 2007). Nous avons ainsi transformé, par un jeu scripturaire, l'ensemble des récits en concepts scientifiques.

Section 4 Vers de nouvelles pistes de recherche

Nous avons souligné que notre recherche s'inscrit dans la continuité des autres recherches. Elle constitue ainsi le point de départ pour amorcer de nouvelles réflexions. Cette thèse a finalement étudié le processus de mise en place du modèle ABC et son interaction avec la gestion de la relation client, en deux grandes étapes : mise en place du modèle 1, échec puis mise en place du modèle 2. Au moment où se termine la thèse, ni le modèle 1 ni le modèle 2 ne sont entrés dans la phase d'utilisation par les acteurs. Une piste de recherche intéressante consisterait ainsi à suivre le processus de mise en place pour évaluer sa réussite ou son échec. Une autre piste consisterait à rechercher d'autres configurations faisant intervenir des prescripteurs pour analyser les systèmes de pilotage en place. Enfin, l'apprentissage organisationnel, né de l'implémentation du nouvel outillage, offre des perspectives futures intéressantes en matière de recherche.

Liste des tableaux

Liste des tableaux

Tableau 1 Exemple de suivi budgétaire pour 2005 concernant les frais de personnel de la section 05308 « frais de visiteurs médicaux », en k€.....	57
Tableau 2 Extrait du compte-rendu d'entretien du centre d'appels sortants.....	74
Tableau 3 Liste des activités du centre d'appels sortant.....	75
Tableau 4 Extrait du compte-rendu d'entretien avec le centre d'appels consommateurs.....	75
Tableau 5 Liste des activités retenues pour le centre d'appels consommateurs.....	79
Tableau 6 Liste des activités.....	80
Tableau 7 Extrait de la simplification de la carte des activités : cas de la direction médicale.	87
Tableau 8 Extrait de la simplification de la carte des activités : cas du service communication.....	88
Tableau 9 Liste des activités après simplification.....	90
Tableau 10 Matrice activités - inducteurs de coût.....	94
Tableau 11 Carte des processus de l'entreprise NutriOuest.....	98
Tableau 12 Extrait du tableau d'affectation des ressources aux activités.....	105
Tableau 13 Carte des processus de l'entreprise NutriOuest, et leur coût.....	116
Tableau 14 Codification des processus, activités et tâches - Solution 1.....	124
Tableau 15 Codification des processus, activités et tâches - Solution 2.....	124
Tableau 16 Bilan et compte de flux de valeur de la clientèle.....	164
Tableau 17 Bilan et compte de flux de valeur des salariés.....	168
Tableau 18 Bilan et compte de flux de valeur des actionnaires.....	170
Tableau 19 Matrice articulant BU et processus.....	207
Tableau 20 Détermination des inducteurs prévisionnels 2007 - Centre d'appels.....	213
Tableau 21 Détermination des inducteurs prévisionnels 2007 - Service qualité.....	214
Tableau 22 Rentabilité des BU - données 2006.....	215
Tableau 23 Processus (modèle 1) impactés lors du cycle de vie d'une pharmacie.....	220
Tableau 24 Extrait de la nomenclature des activités.....	221
Tableau 25 Extrait du tableau d'analyse des pharmacies.....	222
Tableau 26 Évolution du vocabulaire chez NutriOuest.....	247
Tableau 27 Instance de gouvernance du DAS Micronutrition.....	252
Tableau 28 Instances de gouvernance du DAS groupe.....	253
Tableau 29 Extrait du plan comptable analytique - Version initiale (2007).....	254
Tableau 30 Extrait du nouveau plan comptable analytique.....	255
Tableau 31 Extrait de la structure hiérarchique PAOT.....	257
Tableau 32 Les cinq modèles d'implémentation managériale.....	276
Tableau 33 Extrait du nouveau plan analytique 2008.....	278
Tableau 34 Extrait de la carte des processus - modèle 2.....	281
Tableau 35 Correspondance entre le modèle 1 et le modèle 2 - Processus opérationnels et support.....	283
Tableau 36 Correspondance entre le modèle 1 et le modèle 2: maille "Activités".....	285
Tableau 37 Extrait du pôle "Commercialiser" DAS micronutrition.....	287
Tableau 38 Processus associés au marketing - DAS Micronutrition et DAS Phytothérapie.....	293
Tableau 39 Processus associés au marketing - DAS Groupe.....	293
Tableau 40 Chaînes de valeur du DAS Micronutrition - version 10 juin 2008.....	296
Tableau 41 Chaînes de valeur du DAS Micronutrition - version 16 juillet 2008.....	298
Tableau 42 Les principales études sur les facteurs de réussite du modèle ABC.....	309
Tableau 43 Interprétation des principaux facteurs d'adoption du modèle ABC chez NutriOuest.....	314

Tableau 44	Détail du coût du processus "Gérer les références produits"	318
Tableau 45	Calcul du coût de processus attaché à chaque référence	319
Tableau 46	Extrait de la requête "produits consommés par BU"	319
Tableau 47	Coût du processus "Gérer les références produits" par BU.....	319
Tableau 48	Coût du processus "Gérer les références produits" par BU - Répartition égalitaire	320
Tableau 49	Activités et inducteurs du processus "Gérer les références produits"	321
Tableau 50	Calcul du coût unitaire attribuable du processus "Gérer les références produits"	322
Tableau 51	Coût du processus "Gérer les références par produits" attribuable à la pharmacie	322
Tableau 52	Extrait de la base clients consommateurs de la GRC	325
Tableau 53	Chiffre d'affaires des pharmacies contactées en janvier 2006.....	330
Tableau 54	CA des pharmacies contactées en janvier 2006 (hors valeurs extrêmes).....	331
Tableau 55	Extrait du tableau d'allocation inter-processus	334
Tableau 56	Extrait de la nomenclature des activités - Pharmacies partenaire N° 34012 acquise en juin 2006	334
Tableau 57	Affectation directe aux activités - Exemple du processus "Gérer le système d'information"	335
Tableau 58	Création de l'attribut "Date de signature du contrat de partenariat"	340
Tableau 59	Analyse de rentabilité des pharmacies partenaires	340
Tableau 60	Intégration de l'organigramme du modèle 2 (Extrait) - DAS Micronutrition	343
Tableau 61	Intégration des processus du modèle 2 (Extrait) - DAS Micronutrition	344
Tableau 62	Mail envoyé par le contrôleur de gestion aux responsables de processus le 8 octobre 2008	348
Tableau 63	Les différents cas de transversalité au sein des modèles ABC.....	350
Tableau 64	Outil de simulation de la valeur pour l'entreprise.....	382
Tableau 65	Matrice des cas possibles - Prescripteur - client.....	401
Tableau 66	Tableau des gains	402
Tableau 67	Détermination du choix optimal.....	403
Tableau 68	Différents scénarios et leur probabilité de survenance.....	404
Tableau 69	Les trois hypothèses	404
Tableau 70	Résultats selon les trois hypothèses.....	405

Liste des figures

Liste des figures

Figure 1 Processus tripartite de validation des données.....	43
Figure 2 Évolution du nombre d'articles scientifiques par thème de 2000 à 2007 (source Pubmed)	48
Figure 3 Répartition des compléments alimentaires par circuit de distribution.....	49
Figure 4 Répartition par circuits de distribution 2007	49
Figure 5 Organigramme du groupe	50
Figure 6 Système de distribution en amont de la chaîne.....	53
Figure 7 Exemple de refacturation de la prestation Omegaouest.....	56
Figure 8 La base "médecins" de la GRC.....	61
Figure 9 Affectation des ressources 2006 aux activités - Cas 1	106
Figure 10 Affectation des ressources 2006 aux activités - Cas 2.....	107
Figure 11 Retraitement des ressources du processus "Soutien général"	111
Figure 12 Capture d'écran du logiciel Pilotaj.....	118
Figure 13 Modèle prévisionnel intégré dans Pilotaj.....	120
Figure 14 Détermination du coût d'une réunion de formation médicale.....	121
Figure 15 Décomposition du coût d'une activité	123
Figure 16 La relation dynamique entre coût, prix et valeur client	130
Figure 17 Le corridor du client : exemple de la banque de réseau.....	133
Figure 18 État des flux de l'actif clients	162
Figure 19 Le CLV comme levier d'action.....	172
Figure 20 Répartition du profit pendant le cycle de vie des clients dans le secteur des cartes de crédit, en	173
Figure 21 La mesure de l'actif clients.....	174
Figure 22 Mesure de l'actif clients : application	176
Figure 23 Classification des clients selon leur valeur contributive.....	186
Figure 24 Des processus au client final.....	197
Figure 25 Le cheminement de l'acte d'achat	198
Figure 26 Combinatoire possible d'objet de coût	200
Figure 27 Système de création de valeur de NutriOuest.....	203
Figure 28 Schéma de construction de l'analyse de rentabilité des BU.....	212
Figure 29 BU et objets intermédiaires.....	216
Figure 30 Courbe en "dos de baleine " - « Customer profitability at Kanthal ».....	223
Figure 31 Déroulement des étapes	228
Figure 32 Chaîne du produit NutriOuest.....	233
Figure 33 Déclinaison des objectifs stratégiques - Première version de la stratégie, avant le changement - lors de la réunion du 5 décembre 2006 - exemples des BU Export et Sur-Poids.....	240
Figure 34 Reconfiguration des BU "Export" et "Surpoids" après le changement de stratégie	241
Figure 35 Modèle de l'amalgame	245
Figure 36 Lien structure -DAS, suite à la modification de stratégie.....	249
Figure 37 Organigramme du groupe Omegaouest - Version antérieure à Septembre 2007 ..	250
Figure 38 Organigramme du groupe de distribution - Version 2008.....	251
Figure 39 Extrait de l'organigramme de NutriOuest avant le changement de stratégie	256
Figure 40 Déterminants du rythme d'adoption d'une innovation (d'après ROGERS, 1995, p.207).....	260
Figure 41 La boucle de décision	262

Figure 42 Capture d'écran du logiciel Pilotaj - module "Exploitation du modèle"	265
Figure 43 Extrait du guide méthodologique PAOT	279
Figure 44 Attribution des domaines de responsabilité et définition de la fiche de missions .	290
Figure 45 Schéma diachronique du modèle de gestion au sein de l'entreprise Omegaouest - NutriOuest	300
Figure 46 Schéma général d'affectation des ressources (Modèle 1)	326
Figure 47 Cycle de vie d'une pharmacie partenaire	329
Figure 48 Évolution du CA des pharmacies contactées en janvier 2006	330
Figure 49 Évolution du CA des pharmacies contactées en janvier 2006 (hors valeurs extrêmes)	331
Figure 50 Processus de recrutement d'un partenaire	332
Figure 51 Liste des clients par catégorie	339
Figure 52 Articulation processus - organisation : cas du processus "Gestion des références produits"	352
Figure 53 Graphique comparant la valeur d'acquisition et de fidélisation des pharmacies ...	354
Figure 54 L'analyse Quantité/Marge	358
Figure 55 Zoom Quantité/ marge	358
Figure 56 Analyse du positionnement.....	359
Figure 57 Top 11 produits	362
Figure 58 Articulation Responsabilité PAOT/ Responsabilité hiérarchique : Cas du pôle « Commercialiser »	370
Figure 59 Mécanisme de simulation de la valeur appliqué à l'entreprise.....	386
Figure 60 Vue d'ensemble de la nébuleuse d'attributs pour l'entreprise.....	389
Figure 61 Zone d'incertitude de l'entreprise NutriOuest	398
Figure 62 Le dialogue ABC - GRC et ses implications	410
Figure 63 Schéma dynamique de construction des savoirs en sciences de gestion	412
Figure 64 Processus de généralisation en sciences de gestion	419

Bibliographie

Bibliographie

- ABELSON, R. P., E. ARONSON, et al. (1968). Theories of Cognitives Consistency, Rand McNally.
- ABRAHAMSON, E. (1991). "Managerial fads and fashions : the diffusion and rejection of innovations." Academy of management review Volume n°16: pp. 586-612.
- ALANGE, S. et S. JACOBSSON (1998). "Some aspects of an analytical framework for studying the diffusion of organizational innovation." Technology Analysis & Strategic Management Volume n°10(N°1): pp.3-21.
- ALBOUY, M. (1999). "Théorie, applications et limites de la mesure de la création de valeur." revue française de gestion(122).
- ALCOUFFE, S. (2004). La recherche sur les innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : proposition d'un modèle théorique intégrant les perspectives de diffusion, d'adoption et de mise en oeuvre de l'innovation. Actes du congrès de l'AFC, Orléans.
- ALCOUFFE, S., N. BERLAND, et al. (2003). "Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative." Comptabilité - Contrôle - Audit Numéro spécial: pp. 7-26.
- ALCOUFFE, S. et Z. GUEDRI (2008). "Le rôle des canaux de communication et des caractéristiques perçues de l'innovation dans le processus d'adoption de la comptabilité par activités (méthode ABC)." Comptabilité - Contrôle - Audit n° thématique(décembre 2008): pp.39-66.
- ALCOUFFE, S. et V. MALLERET (2004). "Les fondements conceptuels de l'ABC "à la française"." Comptabilité - Contrôle - Audit Volume n°2(Tome 10): p.155 à 178.
- ALLAIRE, G. et FIRSIROTU, M. (1984). "Cultural Revolutions In Large Corporations: The Management of Strategic Discontinuities." Cahier de Recherches 16-84, Université du Québec, centre de recherche en gestion.: p.34.
- ALLARD-POESI, F. (2003). Coder les données, in "Conduire un projet de recherche - Une perspective qualitative" - GIORDANO, Y. ALLARD-POESI F. et al.EMS - Management et société.
- ALLARD-POESI, F. et C. MARECHAL (2003). La construction de l'objet de recherche, in R.A. THIETART et al., Méthodes de Recherche en Management, Dunod, pp.34-56.

- ALLARD-POESI, F. et V. PERRET (2003). La recherche-action, in "Conduire un projet de recherche - Une perspective qualitative" - GIORDANO, Y. ALLARD-POESI F. et al. EMS - Management et société: p. 85-132.
- ANDERSON, S. W. (1995). "A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993." Journal of Management Accounting Research 7(Automne 1995): pp.1-52.
- ANDON, P., J. BAXTER, et al. (2002). "Calculating the economic value of customers to an organisation." Merit.
- ANDREWS, K. R. (1980). The concept of Corporate Strategy, Homewood, Irwin.
- ANSOFF, H. I. (1987). Corporate strategy. Harmondsworth, Middlesex, Penguin Books (édition révisée).
- AOKI, M. (1991). "Le management japonais : le modèle J de Aoki." Problèmes économiques N°2225: 1-14.
- ARENA, L. et G. SOLLE (2008). "Apprentissage organisationnel et Contrôle de Gestion : Une lecture possible de l'ABC/ABM ?" Comptabilité - Contrôle - Audit N° thématique(décembre 2008).
- ARGYRIS, C. et D. A. SCHON (1996). Organizational Learning II, Adison Wesley.
- ARGYRIS, C. et R. S. KAPLAN (1994). "Implementing new knowledge: The ease of activity based costing." Accounting Horizons 8(3): pp.83-105.
- ARNAUD, N. (2006). Proposition d'un cadre d'analyse de la coopération interorganisationnelle à travers les notions de communication et de compétence collective. Séminaire CRGNA, Nantes.
- ARNAUD, N. (2007). Construction et management de compétences collectives dans le cadre de relations inter-organisationnelles : une approche communicationnelle. Le cas du transport de meubles neufs en France. Institut d'Economie et de Management/IAE. Nantes, Thèse de Doctorat - Université de Nantes: 428 pages.
- ARTS-CHISS, N. et F. GUILLON (2003). L'alimentation santé, un marché en voie de segmentation : une approche par les bénéfiques produits et les risques perçus. Congrès sur les tendances du marketing, Venise - 28-29 novembre 2003.
- ASANUMA, B. (1989). "Manufacturer-supplier relationships in Japan and the concept of relation-specific skills." Journal of Japanese and International Economies Vol.3(1): pp.1-30.

- AUBERT, B. et D. RAY (2004). "comment rentabiliser les programmes de CRM." Expansion management review(n°115).
- AUBRET, J., P. GILBERT, et al. (2002). Management des compétences. Paris, Dunod.
- AURIER, P. (2008). "La Valeur Du Produit Aux Yeux Du Consommateur." <http://www.crego.univ-montp2.fr/~crego/cahiers/hs3>.
- AURIER, P., Y. EVRARD, et al. (2004). "Comprendre et mesurer la valeur du point de vue du consommateur." Recherche et applications marketing n°19(n°3): pp.1-18.
- AVENIER, M.-J. et C. SCHMITT (2005). La communication des savoirs actionnables à diverses communautés de praticiens : chaînon souvent manquant dans la recherche. XIV^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique, Angers, AIMS.
- AYERBE, C. et A. MISSONIER (2006). Validité externe et validité interne de l'étude de cas : une opposition à dépasser ? Journée "Études de cas" - AIMS - IAE de Lille, Lille.
- BADOT, O., J. BRABET, et al. (2006). Les défis du sensemaking en entreprise - Karl E.WEICK et les sciences de gestion. Paris, Economica - collection "Recherche en gestion".
- BARANGER, P. (1995). "Éléments d'une méthodologie pour l'analyse et le calcul des coûts dans les organisations »." Cahier de Recherches du LARGOR N°67(IGR Rennes).
- BARIBEAU, C. (2005). "Le journal de bord : un instrument de collecte des données indispensable." Recherches Qualitatives Hors-Série(2): pp.98-114.
- BARTUNEK, J. M. (1984). "Changing Interpretive Schemes and Organizational Restructuring: The Example of a Religious Order." Administrative Science Quarterly Volume N°29(N°3): pp.355-372.
- BATAILLIE, A. (1979). Incertitude, adaptation et planification. Application aux entreprises. UFR Institut de préparation aux affaires - Lille, Université de Lille.
- BEAUD, M. (2003). L'art de la thèse. Paris, La découverte - guides repères.
- BELDI, A., W. CHEFFI, et al. (2006). L'utilisation de l'information comptable par les managers. Proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration. 27ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité "Comptabilité, contrôle, audit et institutions", Tunis.
- BEN AHMED, W. et B. YANNOU (2001). "Polysémie du terme valeur ou conflit d'intérêts ? Une analyse à travers les disciplines." Cahier d'Etudes et de Recherches CER 01-04.
- BENAVENT, C. (1995). "Gérer le portefeuille clients : une application au Benelux." Décisions Marketing n°4: pp.35-45.

- BENGHOZI, P.-J. et T. PARIS (2003). "De l'intermédiation à la prescription : le cas de l'audiovisuel." Revue Française de Gestion n°29(n°402): pp.205-227.
- BERGER, P. et T. LUCKMANN (1966). La construction sociale de la réalité. Paris, Masson/Armand Colin - 2ième édition.
- BERGER, P. D. et N. NASR (1998). "Customer lifetime value : marketing models and applications." Journal of interactive marketing n°12(N°1).
- BERTRAND, T. (2000). Difficultés d'implantation des dispositifs ABC/ABM - Contribution à la constitution de savoirs actionnables à partir d'une recherche intervention. Sciences de gestion. Nantes, Université de Nantes.
- BESCOS, P.-L. et C. MENDOZA (1994). Le management de la performance. Paris, Comptables Malesherbes.
- BLATTBERG, C. R., G. GETZ, et al. (2001). Customer equity - Building and managing relationships as valuable assets. Boston - Massachusetts, Harvard Business School Press.
- BLEEKER, R. (2002). "Key features of activity-based budgeting." Engineering Management Review Volume n°30(N°1).
- BONTIS, N., N. C. DRAGONETTI, et al. (1999a). "The Knowledge Toolbox: a Review of the Tools Available to Measure and Manage Intangible Resources." European Management Journal N°17(N°4).
- BONTIS, N., N. C. DRAGONETTI, et al. (1999b). "Les indicateurs de l'immatériel." L'Expansion Management Review N°95: pp.37-46.
- BORJESSON, S. (1997). "A Case Study on Activity-Based Budgeting." Journal of cost management Volume n°7(N°4): pp.7-18.
- BOUGLET, J., P. CHARPENTIER, et al. (2008). Management et contrôle de gestion : Gouvernance et contrôle de gestion. Paris, Cnam - Intec.
- BOUIN, X. et F.-X. SIMON (2004). Les nouveaux visages du contrôle de gestion - Outils et comportements, Dunod 2ième édition.
- BOUQUIN, H. (1993). Comptabilité de gestion. Paris.
- BOURGUIGNON, A. (1998). "Management accounting and value creation : value, yes but what value ?" document de recherche (working paper) DR 98044 - ESSEC.
- BOURGUIGNON, A. et A. JENKINS (2004). "Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique." Finance/Contrôle/Stratégie Volume n°7(n°3): pp.31-61.

- BOWER, J. (1970). "Managing the Resource Allocation Process." Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- BOWER, J. et Y. DOZ (1979). Strategy formulation: A social and political process, Strategic management.
- BRANDENBURGER, A. M. et J. A. STUART (1996). "Value-based Business Strategy." Journal of Economics and Management Strategy n°5(n°1): pp.5-24.
- BRECHET, J.-P. et A. DESREUMAUX (1998). La valeur en science de gestion : représentations et paradoxes. Actes des XIVème Journées nationales des I.A.E., Nantes, p 27-54, Nantes.
- BRECHET, J.-P. et A. DESRUMEAUX (2001). "Le thème de la valeur en sciences de gestion : représentations et paradoxes." Revue Sciences de Gestion n°28: pp.217-245.
- BROMWICH, M. (1990). "The case for strategic management accounting : the role of accounting information for strategy in competitive markets." Accounting, Organizations and Society Volume n° 15(N°1/2): pages 27-46.
- BROWN, S. (2001). CRM Customer Relationship management - la gestion de la relation client. Paris, Village mondial (PricewaterhouseCoopers).
- BRUHN, M. (2002). Relationsuip Marketing: Management of Customer Relationships, Prentice Hall - Financial Times - Pearson Education.
- BRULHART, F. (2005). "Expérience du partenariat, expérience du partenaire, connivence interpersonnelle : quel impact sur la réussite du partenariat vertical ?" M@n@gement Volume n° 8(4): p.167-191.
- BURGELMAN, R. (1983). "A Model of The Interaction of Strategic Behavior, Corporate Context, and The Concept of Strategy." Academy of management review Volume n°8(N°1): pp.61-70.
- BURGESS, R. G. (1984). In the Field. London, George Allen et Unwin.
- CALCLU, M. et F. SALERNO (2002). Modélisation de la valeur client (lifetime value) : synthèse des modèles et propositions d'extension. Actes du congrès de l'AFM, Lille.
- CAMPBELL, D. T. et J. C. STANLEY (1966). Experimental and Quasi Experimental Designs for Research. Chicago, Rand McNally College Publishing Company.
- CASTERAN, H. (2004). "Synthèse des approches probabilistes de la Life TimeValue et premières propositions d'extension." Cahier de recherches n°3 - ESC Pau.

- CAZAVAN-JENY, A. (2004). "Le ratio market-to-book et la reconnaissance des immatériels - une étude du marché français." Comptabilité - Contrôle - Audit N°2(Tome 10): pp.99-124.
- CERULLO, M. J. (1980). "Information system success factors." Journal of Systems Management Décembre: pp.10-19.
- CHANAL, V., H. LESCA, et al. (1997). "Vers une ingénierie de la recherche en sciences de gestion." revue française de gestion(116).
- CHANDLER, A. D. et P. T. SCHAUFELBERGER (1994). Stratégies et structures de l'entreprise. Paris, Editions d'Organisation.
- CHARREAUX, G. et P. DESBRIERES (1998). "Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale." Finance/Contrôle/Stratégie n°1(n°2): pp.57-88.
- CHARREIRE, S. et F. DURIEUX (2003). Explorer et tester : deux voies pour la recherche, in R.A. THIETART et al., *Méthodes de Recherche en Management*, Dunod, pp.57-81.
- CHEDOTEL, F. et L. PUJOL (2008). De la compétence individuelle à la compétence collective : l'influence des processus d'identification sociale. CRGNA, Nantes, le 20 mars 2008.
- CHTIOUI, T. (2007). Vers un modèle de mesure de la communication dans le cadre de processus de contrôle de gestion, Thèse de Doctorat - Université Paris Dauphine.
- CLEGG, S. (1989). Frameworks of Power. London, Sage.
- COHENDET, P. et P. LLERENA (1990). Flexibilité et évaluation des systèmes de production. Paris, in *Gestion industrielle et mesure économique*, Economica.
- COKINS, G. (2004). "How to measure and manage customer profitability." SAS White paper.
- COOPER, R. et R. S. KAPLAN (1988). "Measure Costs Right: Make the Right Decisions." Harvard Business Review(Septembre).
- COOPER, R., R. S. KAPLAN, et al. (1992). Implementing Activities-Based Cost Management: Moving from Action to Analysis. Montvale, NJ: Institute of Management Accountants.
- COURBON, J. C. (1982). "Processus de décision et aide à la décision." Economies et sociétés, séries "Sciences de Gestion" Volume n°16(N°12): pp.1455-1476.
- CROZIER, M. et E. FRIEDBERG (1977). L'acteur et le système - Les contraintes de l'action collective.

- CUGINI, A. et G. MICHELON (2007). Measuring and managing costs from the perspective of customer profitability in B-to-B service companies: the CIM Italia case study. conférence " COST AND PERFORMANCE IN SERVICES AND OPERATIONS", Trento, Italie.
- CYERT, R. M. et J. G. MARCH (1963). A behavioral theory of the firm, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall.
- DAMAK AYADI, S. (2003). La théorie des parties prenantes : théorie empirique ou théorie normative ? Actes du 24^{ème} congrès de l'AFC, Louvain.
- DAVID, A. (1996). Structure et dynamique des innovations managériales. Cinquième conférence de l'AIMS, Lille, 13, 14 et 15 Mai 1996.
- DAVID, A. (1996a). "L'aide à la décision, entre outils et organisation." Entreprise et Histoire n°13 - pages 9 à 26.
- DAVID, A. (1998). "Outils de gestion et dynamique du changement." Revue Française de Gestion (Septembre-octobre 1998): P.44-59.
- DAVID, A. (2004). Etudes de cas et généralisation scientifique en sciences de gestion. 13^{ème} conférence de l'AIMS, Le Havre, 1-4 juin.
- DAVID, A. (2007). Généralisation des résultats en science de gestion. 28^{ème} congrès de l'AFC - Table ronde sur les méthodologies qualitatives de recherche en comptabilité, contrôle, audit, Poitiers - 23, 24 et 25 mai.
- DEGEUSER, F. et M. FIOL (2004). Le contrôle de gestion entre une dérangeante complexité et une indispensable simplification. Journée de recherche AFC "Transversalités et comptabilité, contrôle, audit", Montpellier.
- DE LA VILLE, V.-I. (2007). Validité et récits : une mise en tension ou une remise en question ? 28^{ème} congrès de l'AFC - Table ronde sur les méthodologies qualitatives de recherche en comptabilité, contrôle, audit, Poitiers - 23, 24 et 25 mai 2007.
- DEMERS, C. (2003). L'entretien, in "Conduire un projet de recherche - Une perspective qualitative" GIORDANO Y., ALLARD-POESI F. et al.- Management et Sociétés.
- DENIEL, P. (2007). "Nestlé, la nutrition sur ordonnance." L'Usine Nouvelle N°3078: pp.28-30.
- DJERBI, Z. (2009). "L'articulation ABC - CRM au service d'une gestion du couple coût-valeur : le cas d'une entreprise de micronutrition." Finance/Contrôle/Stratégie à paraître.

- DUPUY, Y. (1999). Faire de la recherche en contrôle de gestion ? Paris, in *Faire de la recherche en contrôle de gestion ? De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*. coordonné par DUPUY Y., FNEGE - Vuibert, pp.1-8.
- DUPUY, Y., M. KALIKA, et al. (1989). Les systèmes de gestion - Introduction au "soft management". Paris, Vuibert Gestion.
- DOZ, Y. et C. K. PRAHALAD (1987). Process Model of Strategic Redirection In Large Complex Firms: The case of Multinational Corporations, S.L.
- DOZ, Y. et C. K. PRAHALAD (1988). A process model of strategic redirection in large complex firms: The case of Multinational Corporations, in PETTIGREW, A. "The Management of Strategic Change", New-York, Basil Blackwell, 1988, pp. 63-84.
- DWYER, R. F., P. H. SCHURR, et al. (1987). "Developing Buyer-Seller relationships." Journal of marketing Volume n° 51: 11-27.
- DWYER, R. F. (1989). "Customer Lifetime Profitability to Support Marketing Decision Making." Journal of Direct Marketing n°3(n°4): pp.8-15.
- EVAN, W. M. et BLACK, G. (1967). "Innovation in business organisations: some factors associated with success or failure of staff proposals." Journal of Business Volume n°40: pp.519-530.
- EVERAERE, C. (1993). "Des coûts aux investissements de transaction. Pour un renversement de la théorie de Williamson." Revue Française d'économie VIII (3): 149-203.
- EVRARD, Y., B. PRAS, et al. (1997). Market. Etudes et recherches en marketing : fondements, méthodes, Nathan.
- FABRE, P. et D. BESSIRE (2006). "Enseigner la conception de systèmes de comptabilité de gestion." Comptabilité - Contrôle - Audit n° thématique: pp.67-85.
- FESTINGER, L. (1962). A Theory of Cognitive Dissonance, Stanford University Press.
- FOSTER, G., M. GUPTA, et al. (1996). "Customer profitability analysis: challenges and new directions." Journal of cost management n°10 - n.01.
- FROELICHER, T., A. KHUN, et al. (2001). Compétences relationnelles et métamorphose des organisations. Paris, ESKA - collection recherche en management.
- FUSTEC, A. (2008). "Valeurs immatérielles, actifs immatériels." Échanges N°250: p.54-56.
- GAUTIER, F. (2003). Pilotage économique des projets de conception et de développement de produits nouveaux. Paris, Economica - collection Gestion.

- GERWIN, D. (1988). "A theory of innovation process for computer-aided manufacturing technology." IEEE Transactions on Engineering Management Volume n°35(n°2): pp. 90-100.
- GIDDENS, A. (1987). La constitution de la société. Paris, Presses Universitaires de France.
- GIORDANO, Y., F. ALLARD-POESI, et al. (2003). Conduire un projet de recherche - Une perspective qualitative, EMS - Management et société.
- GIRIN, J. (1986). L'objectivation des données subjectives. Eléments pour une théorie du dispositif dans la recherche interactive. in Actes du colloque FNEGE-ISEOR des 18 et 19 novembre 1986 sur le thème : "Qualité des informations scientifiques en gestion. Méthodologies fondamentales en gestion", Actes publiés par l'ISEOR, pp. 170-186.
- GIRIN, J. (1989). L'opportunisme méthodologique dans les recherches sur la gestion des organisations. Paris, La recherche en gestion.
- GIRIN, J. (1990). L'analyse empirique des situations de gestion : éléments de théorie et de méthode. Paris, in A.C. Martinet "Epistémologies et sciences de gestion" éditions Economica.
- GIROUX, N. (1990). Le retournement stratégique : le cas de la carte Visa-Desjardins. Montréal, Thèse de doctorat - Université du Québec - 455 pages.
- GIROUX, N. (2003). L'étude de cas, in "Conduire un projet de recherche - une perspective qualitative" GIORDANO, Y. ALLARD-POESI F. et al.EMS - Management et société: p. 41-84.
- GIROUX, N. (2006). La démarche paradoxale de Karl E. Weick, in "Les défis du sensemaking en entreprise - Karl E.WEICK et les sciences de gestion" - Economica - collection "Recherche en Gestion".
- GLASER, B. et A. STRAUSS (1967). The discovery of grounded theory : Strategies for Qualitative Research. Chicago, Aldine.
- GODOWSKI, C. (2004). La qualité des représentations: de l'importance de maîtriser le processus d'assimilation des instruments de gestion - l'exemple de la méthode RAROC. Journée de recherche AFC "Transversalités et comptabilité, contrôle, audit", Montpellier.
- GOSSELIN, M. (1997). "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-based Costing." Accounting, Organizations and Society n°22: pp.105-122.

- GRENIER, C. et E. JOSSERAND (1999). Recherches sur le contenu et recherches sur le processus, In R. A. Thiétart (Ed.), Méthodes de recherche en management, Paris: Dunod.: pp.104-138.
- GROLEAU, C. (2003). L'observation, in "Conduire un projet de recherche - Une perspective qualitative" GIORDANO Y., ALLARD-POESI F. et al.- Management et Sociétés.
- GRÖNROOS, C. (1994). "From Scientific Management to Service Management: A Management Perspective for the Age of Service Competition." International Journal of Service Industry Management Vol.5(1): pp.5-20.
- GUPTA, S., D. R.LEHMANN, et al. (2004). "Evaluer les clients." Recherche et applications marketing 19(2/2004).
- HABHAB RAVE, S. (2006). La rédaction des études de cas dans la recherche en management et sciences sociales. Journée "Etudes de cas" - AIMS - IAE de Lille, Lille.
- HACKETT, H. C. (1992). "A Comparative Analysis of Merchant and Broker Intermediation." Journal of Economic Behavior and Organization n°18(n°3): pp.299-315.
- HAGE, J. et R. DEWAR (1973). "Elite values vs.organizational structure in predicting innovation." Administrative Science Quarterly Volume n°18: pp.279-290.
- HAMEL, G. et C. K. PRAHALAD (1989). "Strategic Intent." Harvard Business Review Volume n°67(N°3).
- HANNAN, M. T. et J. FREEMAN (1977). "The Population Ecology of Organizations." The American Journal of Sociology n°82(N°5): pp.929-964.
- HANNAN, M. T. et J. FREEMAN (1989). Organizational ecology. Cambridge, Harvard University press.
- HATCHUEL, A. (1995). Les marchés à prescripteur. Crises de l'échange et genèse sociale. L'inscription sociale du marché. Paris, L'Harmattan.
- HATCHUEL, A. (1998). Organisations et marchés : la place des prescripteurs. in "Approche pluridisciplinaire de la question des marchés", Actes du Séminaire "Contradictions et Dynamique des Organisations", Fédération de Recherches sur les Organisations et leur gestion.
- HATCHUEL, A. (2001). Quel horizon pour les sciences de gestion ? Vers une théorie de l'action collective, in "Les nouvelles fondations des sciences de gestion- éléments d'épistémologie de la recherche en management" - FNEGE - Vuibert.
- HATCHUEL, A., DAVID, A. et al. (2001). Les nouvelles fondations des sciences de gestion- éléments d'épistémologie de la recherche en management, FNEGE - Vuibert.

- HATCHUEL, A. et MOLET, H. (1986). "Rational Modelling in Understanding Human decision making: About two case studies." European Journal Of Operations Research(n°24).
- HATCHUEL, A. et B. WEIL (1992). L'expert et le système. Paris, Economica.
- HEDBERG, B. et S. JONSSON (1977). "Strategy Formulation as A Discontinuous Process." International Studies of Management and Organizations Volume n°7: pp. 89-109.
- HLADY-RISPAL, M. (2000). "Une stratégie de recherche en gestion: l'étude de cas." revue française de gestion(127).
- HOLBROOK, M. B. et K. P. CORFMAN (1985). Quality and value in the consumption experience: Phaedrus rides again, in *Perceived quality: how consumers view stores and merchandise*, eds. Jacoby et J.C. Olson, Lexington, Massachusetts: Lexington Books, 31-57.
- HUBERMAN, A. M. et M. B. MILES (1991). Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes. Bruxelles, De Boeck.
- HUFF, A. S. (1982). "Industries influences on Strategy Reformulation." Strategic Management Journal N°3: pp.119-131.
- HYUNSEOK, H., J. TAESOO, et al. (2004). "An LTV model and customer segmentation based on customer value: a case study on the wireless telecommunication industry." Expert Systems with Applications n°26: pp.181-188.
- INNES, J. et F. MITCHELL (1995). "A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies." Management Accounting Research n°6: pp.137-153.
- JAEDICKE, R. K. et A. A. ROBICHEK (1964). "Cost-Volume-Profit Analysis under Conditions of Uncertainty." The Accounting Review: pp.917-926.
- JOHNSON, H. T. (1990). Professors, customers and value : Bringing a global perspective to management accounting education. in "Performance excellence in manufacturing and service organizations", proceedings of the Third Annual Management Accounting Symposium, San Diego, Turney PBB - American Accounting Association; pp.7-20.
- JOHNSON, H. T. et R. S. KAPLAN (1987). Relevance lost. The rise and fall of management accounting. Boston (Massachusetts), Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R. S. (1989). "Kanthal (A)." HBS Case 9-190 007.
- KAPLAN, R. S. (1994). Flexible Budgeting in an Activity-Based Costing Framework, American Accounting Assn.
- KAPLAN, R. S. et R. COOPER (1998). "Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo." Futura - Sao Paulo.

- KAPLAN, R. S. et D. P. NORTON (2003). Le tableau de bord prospectif, éditions d'organisation.
- KEANE, T. J. et P. WANG (1995). "Applications for the Lifetime Value Model in Modern Newspaper Publishing." Journal of Direct Marketing n°9(n°2): pp.59-66.
- KHANDWALLA, P. N. (1977). The design of organizations. New-York, Harcourt Brace Jovanovich.
- KOENIG, G. (2005). Etudes de cas et évaluation de programmes : une perspective campbellienne. Actes de la XIVème Conférence de l'Association International de Management Stratégique, Angers.
- KOTLER, P., B. DUBOIS, et al. (2006). Marketing Management, Pearson Education - 12^{ième} édition.
- KRAKHAMAL, V. et P. HARRIS (2007). Implementing an activity-based customer profitability analysis model: a service industry context. COST AND PERFORMANCE IN SERVICES AND OPERATIONS, Trento, Italie.
- KRUMWIEDE, K. R. (1998). "The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors." Journal of Management Accounting Research Volume n°10: pp.239-277.
- LABERE, N., D. UZUNIDIS, et al. (2003). Méthodologie de la thèse et du mémoire. La Flèche, Studyrama - Collection Principes.
- LACROIX, M. (1998). "De la représentation des immatériels en comptabilité." Comptabilité - Contrôle - Audit N°2(Tome 4): pp.89-107.
- LALLE, B. (2004). "Production de la connaissance et de l'action en sciences de gestion - le statut expérimenté de "chercheur-acteur"." Revue Française de Gestion N°30(N°148).
- LANCASTER, J. K. (1966). "A new approach to consumer theory." Journal of political economy N°74: P.132-157.
- LAROCHE, H. et NIOCHE, J.-P (2006). "L'approche cognitive de la stratégie d'entreprise." Revue Française de Gestion N°160: pp.81-105.
- LATIRI DARDOUR, I. (2006). Pilotage du changement organisationnel et recherche intervention en univers hostile. D'un modèle à phases à un modèle à options, sur le cas de la joint venture SGHQ en Chine. Paris, Thèse de Doctorat - Ecole des Mines: 502 pages.
- LEBAS, M. (1991). "Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités." Revue française de comptabilité(N°226): pp. 47-63.

- LECOMPTE, M. et J. P. GOETZ (1982). "Problems of reliability and validity in ethnographic research." Review of Educational Research N°52, N°1: pp. 31-60.
- LECONTE, P., A. MOURRAIN, et al. (2006). Comment optimiser la gestion de sa relation Client ?, Conférence - IAE Brest.
- LEFEBURE, R. et G. VENTURI (2005). Gestion de la relation client. Paris.
- LENDREVIE, J. et LINDON, D. (2000). Mercator. Paris, Dalloz.
- LESAGE, C. (2001). "Modélisation de l'imperfection dans le coût : une interprétation cognitive de résultats expérimentaux obtenus sur le modèle CVP." Finance/Contrôle/Stratégie n°4(n°4): pp.59-83.
- LEWIN, K. (1946). "Action research and minority problems." Journal of social issues 2(Réédité in Lewin K. "Resolving social conflicts and field theory in social science", Washington: American Psychological Association, 1997.).
- LEWIN, K. (1951). Field theory in social science. New-York, Harper.
- LEWIS, R. J. (1991). "Activity-based costing for marketing." Management Accounting (US) November.
- LINDBLOM, C. E. (1968). The Policy-making Process, Prentice Hall.
- LINDBLOM, C. E. et D. BRAYBROOKE (1963). A strategy of decision. New-York, The Free Press.
- LORINO, P. (1991). Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités. Paris.
- LORINO, P. (1993). Le contrôle de gestion stratégique - la gestion par les activités, Dunod.
- LORINO, P. (1995). Comptes et récits de la performance : essai sur le pilotage de l'entreprise, éditions d'organisation.
- LORINO, P. (1995a). "Le déploiement de la valeur par les processus." Revue Française de Gestion juin-juillet-août: pp.55-71.
- LORINO, P. (2005). Méthodes et pratiques de la performance. Paris, Editions d'organisation (3ième édition).
- LORINO, P. (2006). Les instruments, présence fantomatique dans l'oeuvre de Karl E.Weick. Paris, in BADOT, O., BRABET J. et al. " Les défis du sensemaking en entreprise - Karl E.WEICK et les sciences de gestion". Economica.
- MACKENZIE, D. et J. WACJMAN (1998). The social Shaping of Technology, The Open University Press, Milton Keynes (2nd ed.).

- MALLERET, V. (2006). Peut-on gérer le couple coûts-valeur ? 27ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité - "Comptabilité, contrôle, audit et institutions". Tunis.
- MALMI, T. (1997). "Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization." Management Accounting Research n°8: pp.459-480.
- MALTHOUSE, E. et R. C.BLATTBERG, C.R. (2005). "Can we predict customer lifetime value ?" Journal of interactive marketing N°19(N°1).
- MARCH, J. G. et H. A. SIMON (1958). Organizations. New-York, John Wiley.
- MARTINET, A.-C. (2000). Epistémologie de la connaissance praticable : exigences et vertus de l'indiscipline. Paris, in *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, DAVID A., HATCHUEL A. et LAUFER R., Vuibert.
- MATZLER, K. (2000). "Customer Value Management." Die Unternehmung n°54(n°4): pp.289-308.
- MAWSEN, L. (1975). "Model Sampling: A Stochastic Cost-Volume-Profit Analysis." The Accounting Review n°50(n°4): pp.780-790.
- MCGOWAN, A. et T. KLAMMER (1997). "Satisfaction with activity-based cost management implementation." Journal of Management Accounting Research n°9: pp.215-235.
- MCNAIR, C. J., L. POLUTNIK, et al. (2001). "Outside-In: Cost and the Creation of Customer Value." Advances in Management Accounting volume n°9.
- METAIS, E. et C. ROUX-DUFORT (1997). Vision stratégique et formes d'apprentissage organisationnel : des Stratégies d'adéquation aux Stratégies d'intention. Actes de la conférence strategies-AIMS, Montreal.
- MEVEL, J. P., G. CHAUVEAU, et al. (2002). Larousse de la langue française, Larousse 2ième édition - Tome 2.
- MEVELLEC, P. (1990). Outils de gestion - La pertinence retrouvée. Nantes, Editions comptables Malesherbes.
- MEVELLEC, P. (1992). "Qu'est-ce qu'une activité?" Revue Française de Comptabilité N°238: pp. 54-65.
- MEVELLEC, P. (1993). "Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC." Revue française de comptabilité n°251: p.36 - 44.
- MEVELLEC, P. (1995). Le calcul des coûts dans les organisations. Nantes, La découverte.
- MEVELLEC, P. (1998). "La gestion simultanée des coûts et de la valeur : le défi." Cahiers de recherche LRSGUN.

- MEVELLEC, P. (2000). EVA : Creation or Distribution approach, EAA Congress, Munich.
- MEVELLEC, P. (2000a). Comptabilité par activités, in "Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit", sous la direction de COLASSE B., Economica, pp.395-405.
- MEVELLEC, P. (2005). Les systèmes de coûts - Objectifs, paramètres de conception et analyse comparée. Paris, Dunod - Ordre des Experts Comptables.
- MEVELLEC, P. et T. BERTRAND (2004). ABC/M et transversalité. Journée de recherche AFC "Transversalités et comptabilité, contrôle, audit", Montpellier.
- MEVELLEC, P. et T. BERTRAND (2005). Cohérence organisationnelle et structure des modèles ABC/M. 26^{ième} congrès de l'AFC.
- MEVELLEC, P. et J.-P. BRECHET (1997). L'articulation dynamique de la stratégie et du contrôle de gestion - L'apport de la modélisation en termes d'activités et de processus. Actes de la conférence de l'AIMS, Montréal.
- MEVELLEC, P. et M. LEBAS (1999). Simultaneously Managing Cost and Value: The Challenge, in "The role of Management Accounting in Creating Value", IFAC.
- MEYSSONNIER, F. (1999). Au cœur du contrôle de gestion : la mesure., in *Faire de la recherche en contrôle de gestion ? De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*, coordonné par DUPUIS Y. ed. Vuibert – FNEGE, pp.51-60
- MEYSSONNIER, F. et P. GOUREAUX (2009). La gestion des coûts, de la qualité et des délais dans la restauration. Journée d'études sur la gestion conjointe des coûts, de la qualité et des délais, Nantes, IEMM - LEMNA, Université de Nantes.
- MICHEL, D., A. SALLE, et al. (1996). Marketing industriel : stratégies et mise en oeuvre, Economica.
- MILLER, D. (1990). The Icarus paradox : how exceptional companies bring about their own downfall : new lessons in the dynamics of corporate success, decline, and renewal. New-York, HarperBusiness.
- MILLER, D. et P. H. FRIESEN (1982). "Structural Change and Performance: Quantum Versus Piecemeal-Incremental Approaches." Academy of Management Journal N°25(N°4): pp.867-892.
- MINTZBERG, H. (1985). Strategy Formation, Schools of thought, Rough draft.
- MINTZBERG, H., B. AHLSTRAND, et al. (1999). Safari en pays stratégie. Paris, Village mondial.

- MOCH, M. K. et J. M. BARTUNEK (1990). Creating Alternative Realities at Work: The Quality of Work Life Experiment at FoodCom. New York, Harper Business.
- MOISDON, J.-C., A. HATCHUEL, et al. (1997). Du mode d'existence des outils de gestion.
- MONTMORILLON, B. (1989). "La croissance contractuelle." Revue Française de gestion n°72.
- MORROW, M. et T. CONNOLLY (1991). "The emergence of Activity-Based Budgeting." Management Accounting (UK): pp.38-41.
- MORSE, J. M. (1994). Critical Issues in Qualitative Research Methods, Thousand Oaks : Sage Publications.
- MOSES, J. D. (2005). "Can strategy save CRM ?" Inforte White paper - www.inforte.com.
- MULHERN, J. (1999). "Customer Profitability Analysis: Measurement, Concentration, and Research Directions." Journal of interactive marketing n°13(n°1): pp.25-40.
- NICHOLLS, J. (1985). "An alloplastic Approach to Organizational Culture." International Studies of Management and Organization N°14(N°4): pp.32-63.
- NIKITIN, M. (2006). "Qu'est-ce qu'une problématique en science de gestion et comment l'enseigner ?" Comptabilité - Contrôle - Audit Numéro thématique: pp.87-100.
- NORMANN, R. (1977). Management for Growth. New-York, John Wiley.
- NORMANN, R. et R. RAMIREZ (1993). "From value chain to value constellation: Designing interactive strategy." Harvard Business Review 71: 65.
- NORMANN, R. et R. RAMIREZ (2000). Constellations de valeur. Paris.
- OLIVER, R. L. (1999). "Whence consumer loyalty ?" Journal of Marketing 63: pp.33-44.
- PAROLINI, C. (1999). The value net, a tool for competitive strategy, John Wiley Books.
- PEELEN, E., F. JALLAT, et al. (2006). Gestion de la relation client, Pearson education.
- PELLE-CULPIN, C. I. (1998). Du paradoxe de la diffusion d'informations environnementales par les entreprises européennes. Paris, Université de Paris 9 Dauphine.
- PESQUEUX, Y. (2002). Organisations : Modèles et Représentations, Editions PUF.
- PETTIGREW, A. M. (2001). The Politics of Organizational Decision-making, Routledge London.
- PLANE, J. M. (1999). "Considérations sur l'approche éthnométhodologique des organisations." revue française de gestion n°123: pp.44-53.
- PORTER, M. (1999). L'avantage concurrentiel - Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, Dunod.
- QUINN, J. B. (1980). Strategies for change, Logical Incrementalism, Homewood, R.D. Irwin.

- REICHHELD, F. (1996). L'effet loyauté – Réussir en fidélisant ses clients, ses salariés et ses actionnaires. Paris, Dunod.
- REROLLE, J.-F. (2008). "Évaluer l'insaisissable: Mission impossible ?" Échanges N°250: p.62-64.
- RHENMAN, E. (1973). Organization theory for long-range planning. New-York, John Wiley.
- RIGBY, D. (2005). "Le palmarès 2005 des outils de management." L'Expansion Management Review N°119: pp.44-59.
- ROGERS, E. M. (1995). Diffusion of Innovations. New York, The Free Press - 4^{ième} édition.
- RUMELT, R. P. (1974). Strategy, structure and economic performance. Boston, Harvard University Press.
- SCAPENS, R. W. et J. BURNS (2000). "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework." Management Accounting Research n°11: pp.3-25.
- SCAPENS, R. W. et A. K. SITI-NABIHA (2005). "Stability and change: an institutionalist study of management accounting change." Accounting, Auditing & Accountability Journal Volume n°18(N°1): pp.44-73.
- SHIELDS, M. D. (1995). "An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing." Journal of Management Accounting Research(automne): pp.148-166.
- SHIELDS, M. D. et S. M. YOUNG (1989). "A behavioral model for implementing cost management systems." Journal of Cost Management Hiver 1989: pp.17-27.
- SELZNICK, P. (1957). Leadership in administration, Evanston: Row, Peterson.
- SENGE, P. (1991). La cinquième Discipline, Editions First.
- SIMONS, R. (1990). "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives." Accounting, Organizations and Society n°15: pp.127-143.
- SIMONS, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Boston, Harvard Business Scholl Press.
- SILVERMAN, D. (1993). Interpreting Qualitative Data, Methods for Analysing Talk, Text, and Interaction. London, SAGE.
- SPEKMAN, R. E., D. STRAUSS, et al. (1985). "Antecedents of collaborative relations between buyers and sellers : An exploratory investigation from the buyer's perspective." mimeo, University of Maryland.

- STAKE, R. E. (1998). Case Studies, in *Strategies of Qualitative Inquiry*, DENZIN N.K. et LINCLON Y.S., Sage Publications, Vol. 2, Chapitre 4 (86-109).
- STAPLETON, D., S. PATI, et al. (2004). "Activity-based costing for logistics and marketing." Business Process Management Journal n°10 - n.5.
- TELLER, R. (1977). Le contrôle de gestion en avenir incertain. Paris, Dunod Entreprise.
- THACHANKARY, T. (1992). "Organization as "Texts": Hermeneutics as a Model for Understanding Organizational Change." Research in Organizational Change and Development JAI Press(N°6): pp.197-233.
- THIETART, R.-A., F. ALLARD-POESI, et al. (1999). Méthodes de recherche en management, Dunod.
- THOMAS, C. (2001). La construction d'actifs relationnels au sein des organisations transversales : quelques pistes d'action. Paris, In "Compétences relationnelles et métamorphose des organisations" éditions ESKA.
- TOUCHAIS, L. (2001). "Le contrôle de gestion en situation d'incertitude : le cas du sport spectacle." Finance/Contrôle/Stratégie n°4(n°1): pp.215-237.
- TRAMBOUZE, C., C. BENAVENT, et al. (2006). "Fidélisation - faire fructifier le capital client." Revue Banque(N° 676).
- TURNEY, P. B. et A. J. STRATTON (1992). "Using ABC to support continuous improvement." Management Accounting (US) September.
- TUSHMAN, M. L., W. H. NEWMAN, et al. (1986). "Convergence and Upheaval: Managing the Unsteady Pace of Organizational Evolution." California Management Review N°29(N°1).
- VAN RAAIJ, E. (2005). "The strategic value of customer profitability analysis." Marketing intelligence and planning n°23(N°4): pp 372-381.
- VERAN, L. (2004). Activités et processus, modélisation gestionnaire et comportements des acteurs, étude de cas. Journée de recherche AFC "Transversalités et comptabilité, contrôle, audit", Montpellier.
- WACHEUX, F. (1996). Méthodes Qualitatives et Recherche en Gestion. Paris, Economica.
- WALL, F. et W. R. SCHRÖDER (2007). Customer Value Accounting for Performance Measurement in Service Management: Conceptual Framework and Instruments. Cost and Performance in services and operations, Trento - Italy.
- WEICK, K. E. (1969). The Social Psychology of Organizing, Reading, MA: Addison-Wesley.
- WEICK, K. E. (1995). Sensemaking in organizations, Foundations for organizational science. Sage Publications.

- WEICK, K. E. (1998). "Introductory Essay: Improvisation as a Mindset for Organizational Analysis." Organization Science Volume n°9(N°5, Special Issue: Jazz Improvisation and Organizing): pp.543-555.
- WEICK, K. E. et L. D. BROWNING (1986). "Arguments and Narration in Organizational Communication." Journal of Management Volume n°12: pp.243-259.
- WEICK, K. E. et R. J. SWIERINGA (1987). "Management accounting and action." Accounting, Organizations and Society Volume n°12(N°3): pp.293-308.
- WINNER, L. (1977). Autonomous Technology, MIT Press.
- WYNER, G. A. (1996). "Customer Profitability: Linking Behavior to Economics." Marketing Research n°8(n°2): pp.36-38.
- YIN, R. K. (2003). Case Study Research, Design and Methods, Newbury Park, CA: Sage.
- ZEITHAML, V. A. (1988). "Consumer perceptions of price, quality, and value: a means-end model and synthesis of evidence." Journal of Marketing 53(2): pp.2-22.

Index

Index

A

acquisition · 15, 17, 21, 22, 113, 131, 133, 134, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 148, 149, 150, 151, 153, 155, 157, 158, 159, 161, 165, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 182, 185, 186, 190, 193, 195, 196, 199, 205, 218, 219, 220, 221, 222, 224, 225, 226, 229, 267, 294, 321, 328, 329, 330, 332, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 339, 340, 354, 355, 376, 379, 395, 401, 407, 414, 416

actif clients · 10, 131, 132, 134, 137, 138, 139, 140, 143, 144, 145, 147, 149, 150, 151, 152, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 174, 175, 176, 180, 182, 183, 219, 379

actif clients · 132, 137, 139, 141, 147, 157, 158, 161, 180, 182, 183, 195

action collective · 15, 16, 17, 34, 100, 204, 211, 235, 433, 437

actionnaire · 6, 10, 27, 158, 163, 166, 180, 181, 182, 193

activités · 7, 8, 14, 18, 22, 25, 28, 60, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 78, 79, 80, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 99, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 117, 118, 119, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 136, 140, 141, 144, 157, 163, 182, 183, 184, 185, 186, 187, 189, 190, 191, 192, 202, 207, 208, 209, 213, 214, 217, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 226, 234, 235, 236, 246, 248, 250, 251, 252, 255, 256, 262, 264, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 278, 282, 284, 286, 287, 288, 289, 291, 294, 301, 302, 303, 307, 317, 321, 323, 334, 335, 336, 340, 341, 342, 349, 350, 351, 353, 364, 365, 366, 368, 371, 373, 375, 376, 377, 378, 395, 409, 428, 439, 440, 442

ALCOUFFE · 24, 71, 92, 99, 104, 259, 260, 261, 307, 312, 428

articulation · 8, 9, 13, 25, 27, 28, 29, 30, 31, 64, 208, 226, 228, 245, 271, 272,

295, 307, 308, 316, 348, 349, 353, 368, 369, 371, 372, 383, 409, 410, 414, 415, 416, 442

attribut · 12, 65, 66, 68, 189, 190, 200, 226, 337, 338, 339, 340, 342, 389

B

BLATTBERG, GETZ et al. · 10, 22, 132, 135, 138, 140, 141, 142, 145, 146, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 158, 161, 163, 174, 176, 178, 180, 181, 182, 183, 184, 195, 328, 336, 341, 379, 380

C

cadres théoriques · 9, 13

changement · 8, 14, 15, 20, 23, 24, 25, 29, 31, 44, 100, 133, 143, 145, 148, 154, 159, 183, 184, 211, 225, 228, 229, 230, 231, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 249, 253, 256, 257, 258, 259, 261, 262, 263, 266, 268, 269, 270, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 294, 299, 300, 301, 302, 305, 307, 309, 311, 314, 316, 349, 353, 361, 363, 364, 366, 367, 397, 407, 409, 413, 414, 418, 434, 439

clients · 6, 7, 8, 10, 11, 15, 17, 20, 21, 22, 27, 28, 31, 54, 59, 60, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 72, 75, 80, 81, 86, 87, 92, 95, 101, 112, 113, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 169, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 195, 196, 198, 199, 201, 205, 209, 216, 217, 218, 219, 220, 222, 223, 224, 225, 226, 229, 233, 236, 264, 265, 266, 267, 270, 285, 289, 293, 295, 299, 302, 303, 304, 323, 324, 325, 326, 327, 328, 330, 332, 336, 337, 338, 339, 341, 354,

355, 357, 360, 362, 363, 365, 366, 375,
376, 379, 380, 381, 383, 384, 385, 386,
387, 388, 389, 390, 391, 393, 395, 396,
398, 407, 410, 411, 414, 415, 416, 430,
437, 444

CLV · 10, 11, 171, 172, 173, 174, 190, 193
compléments alimentaires · 47, 48, 49, 50,
51, 52, 62, 64, 65, 66, 110, 187

comptabilité de gestion · 12, 23, 24, 53, 68,
109, 119, 122, 270, 271, 417, 435

contrôle de gestion · 7, 8, 10, 13, 14, 17,
23, 24, 25, 58, 59, 72, 118, 127, 128,
229, 236, 258, 266, 267, 268, 269, 270,
273, 301, 304, 313, 344, 356, 357, 360,
398, 409, 411, 412, 416, 417, 428, 431,
433, 434, 435, 440, 442, 445

coût · 6, 9, 11, 13, 14, 20, 22, 23, 28, 29,
53, 57, 58, 59, 63, 87, 92, 94, 99, 103,
105, 106, 107, 108, 109, 112, 113, 114,
116, 117, 121, 122, 123, 125, 126, 128,
130, 131, 141, 142, 145, 150, 152, 154,
157, 162, 171, 173, 175, 178, 184, 185,
186, 187, 189, 190, 191, 192, 194, 195,
196, 199, 200, 201, 207, 211, 213, 214,
217, 218, 219, 220, 224, 226, 229, 231,
243, 258, 261, 267, 278, 284, 286, 289,
291, 295, 303, 304, 305, 306, 307, 309,
310, 314, 315, 317, 318, 319, 320, 321,
322, 323, 325, 327, 329, 333, 334, 335,
336, 337, 342, 344, 345, 348, 349, 351,
353, 359, 363, 365, 366, 374, 375, 378,
379, 380, 381, 383, 385, 387, 388, 397,
398, 399, 400, 401, 402, 405, 406, 407,
410, 411, 415, 440

CRM · 7, 8, 28, 29, 59, 60, 62, 63, 192,
200, 219, 220, 221, 222, 224, 317, 323,
324, 325, 326, 409, 415, 430, 432, 443

Customer Lifetime Value · 10, 190

D

DAVID · 8, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 24, 34,
36, 100, 234, 257, 259, 262, 263, 264,
265, 266, 267, 271, 272, 273, 275, 276,
300, 378, 419, 434, 437, 441

défection · 11, 131, 134, 135, 136, 137,
146, 147, 148, 149, 162, 169, 170, 175,
178, 179

dialogue · 6, 8, 13, 19, 29, 31, 217, 219,
226, 305, 306, 307, 316, 324, 328, 349,
379, 395, 407, 409, 410, 412, 414, 415,
416, 417, 418

F

fidélisation · 15, 17, 60, 68, 113, 135, 139,
145, 146, 147, 149, 155, 158, 160, 165,
166, 168, 169, 171, 173, 174, 175, 177,
178, 180, 181, 185, 186, 190, 191, 193,
194, 195, 196, 199, 201, 218, 219, 221,
222, 224, 225, 226, 229, 285, 286, 321,
328, 329, 332, 333, 337, 338, 339, 340,
354, 355, 376

G

Gestion de la relation client · 7, 440, 443

GRC · 1, 8, 13, 25, 29, 31, 38, 59, 60, 61,
62, 63, 74, 101, 103, 128, 186, 191, 192,
219, 228, 229, 258, 271, 307, 308, 316,
318, 323, 324, 325, 326, 328, 329, 332,
336, 349, 391, 407, 409, 410, 414, 416,
417, 418

I

incertitude · 20, 21, 32, 204, 244, 260, 361,
398, 399, 400, 406, 407, 445

innovation managériale · 29, 259, 261,
263, 266, 275, 276, 307, 308, 310

L

l'instrumentation de gestion · 8, 92, 104,
128, 196, 375

M

MALLERET · 12, 68, 71, 92, 99, 104, 130,
165, 390, 428, 441

marketing · 7, 8, 11, 13, 14, 17, 20, 23, 52,
54, 59, 60, 66, 67, 68, 72, 113, 128, 129,
130, 132, 134, 137, 138, 139, 140, 141,
142, 143, 144, 145, 150, 152, 153, 154,
155, 156, 157, 159, 160, 161, 162, 163,
165, 171, 172, 175, 176, 181, 182, 183,

187, 190, 191, 192, 193, 195, 196, 198, 204, 206, 211, 217, 218, 219, 222, 239, 246, 252, 255, 256, 261, 266, 267, 280, 286, 288, 293, 294, 304, 314, 326, 327, 328, 329, 332, 349, 354, 357, 359, 360, 361, 362, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 374, 379, 384, 385, 388, 390, 397, 401, 409, 414, 416, 429, 430, 431, 435, 437, 440, 441, 443, 445

marketing relationnel · 8, 13, 20, 23, 59, 332, 409

marketing transactionnel · 7

micronutrition · 9, 28, 31, 46, 47, 64, 65, 66, 67, 68, 234, 246, 248, 250, 251, 272, 287, 293, 294, 318, 319, 325, 344, 345, 374, 375, 385, 390, 391, 392, 393, 394, 396, 397, 398, 402, 409, 418

modèle 1 · 350

modèle 2 · 29, 122, 273, 274, 277, 280, 281, 283, 284, 285, 286, 287, 291, 292, 294, 295, 299, 301, 302, 303, 305, 307, 310, 316, 325, 341, 343, 344, 345, 349, 367, 368, 369, 371, 372, 373, 375, 379, 381, 383, 384, 392, 394, 409, 414, 415, 418, 420

modèle ABC · 13, 14, 19, 29, 30, 31, 100, 126, 191, 192, 206, 208, 214, 217, 218, 219, 221, 223, 224, 225, 226, 228, 229, 230, 231, 258, 259, 261, 266, 268, 270, 272, 274, 289, 299, 303, 305, 308, 309, 310, 311, 312, 313, 314, 315, 316, 317, 328, 341, 345, 349, 351, 353, 373, 396, 398, 409, 414, 415, 416, 417, 418, 420

mythe rationnel · 15, 16, 17, 100

N

NutriOuest · 13, 16, 25, 28, 31, 34, 38, 43, 50, 51, 52, 53, 55, 56, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 68, 69, 75, 80, 82, 84, 87, 89, 90, 92, 96, 98, 104, 105, 106, 107, 109, 113, 114, 116, 117, 122, 123, 127, 187, 191, 192, 194, 195, 196, 201, 202, 203, 204, 205, 209, 210, 211, 214, 226, 231, 232, 233, 234, 236, 237, 238, 242, 247, 250, 255, 256, 261, 263, 264, 266, 268, 275, 276, 282, 293, 300, 301, 307, 310, 314, 323, 324, 325, 330, 342, 347, 349,

356, 359, 362, 379, 386, 391, 392, 393, 395, 398, 417

O

objets de coûts · 8, 92, 109, 113, 117, 119, 186, 200, 210, 211, 216, 219, 221, 235, 239, 276, 316, 321, 328, 334, 336, 384, 390, 391, 397, 398, 399, 402, 407, 415

organisation · 8, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 31, 32, 33, 37, 40, 41, 42, 52, 53, 70, 71, 74, 84, 85, 91, 92, 96, 99, 100, 101, 117, 126, 128, 129, 152, 157, 177, 179, 181, 182, 184, 187, 191, 193, 194, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 217, 218, 225, 226, 228, 231, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 250, 251, 253, 255, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 278, 280, 283, 286, 291, 292, 294, 299, 300, 301, 302, 303, 305, 307, 314, 316, 341, 345, 347, 351, 352, 353, 354, 361, 363, 364, 366, 367, 368, 372, 373, 374, 399, 409, 410, 411, 412, 413, 414, 420, 429, 434, 439, 440

outil de gestion · 13, 14, 15, 16, 18, 19, 23, 24, 25, 37, 100, 102, 104, 128, 225, 229, 250, 251, 258, 259, 262, 263, 264, 267, 269, 273, 274, 275, 276, 291, 300, 302, 330, 363, 365, 367, 378, 383, 390

P

PAOT · 248, 251, 257, 274, 277, 278, 279, 280, 289, 290, 291, 294, 295, 301, 302, 303, 325, 341, 342, 345, 346, 347, 348, 369, 370, 372, 373, 374, 415

PAROLINI · 96, 202, 204, 386, 443

phytothérapie · 46, 47, 50, 51, 52, 67, 68, 69, 232, 248, 250, 345, 391, 392, 396, 397

pilotage · 5, 6, 7, 10, 12, 17, 27, 91, 101, 103, 128, 129, 157, 177, 185, 187, 191, 192, 193, 195, 196, 207, 209, 211, 219, 224, 229, 231, 258, 263, 264, 291, 304, 305, 307, 323, 342, 351, 365, 372, 376, 377, 379, 383, 384, 385, 387, 388, 410, 414, 415, 420, 440

Pilotaj · 16, 37, 117, 118, 120, 121, 122,
123, 125, 126, 127, 128, 228, 229, 264,
265, 278, 290, 304, 315, 327, 333, 334,
335, 337, 338, 341, 342, 343, 344, 345
pouvoir · 14, 16, 19, 31, 36, 41, 72, 129,
133, 162, 178, 179, 195, 204, 206, 208,
239, 258, 279, 286, 309, 355, 361, 363,
365, 367, 373, 374, 414, 415
prescripteurs · 28, 53, 65, 66, 82, 87, 88,
95, 96, 97, 98, 112, 116, 193, 194, 195,
198, 199, 201, 202, 204, 205, 206, 207,
216, 220, 224, 232, 236, 240, 278, 283,
285, 286, 293, 299, 318, 320, 324, 325,
334, 349, 357, 371, 384, 387, 392, 393,
394, 395, 396, 401, 402, 406, 420, 437
prescription · 17, 61, 62, 69, 96, 198, 199,
201, 204, 205, 233, 237, 278, 324, 386,
391, 392, 393, 394, 395, 397, 416, 431
prix · 11, 12, 13, 20, 21, 58, 59, 65, 66, 67,
80, 95, 130, 131, 134, 136, 138, 143,
146, 148, 151, 153, 154, 163, 173, 176,
178, 188, 189, 190, 201, 225, 226, 236,
255, 359, 397, 403, 405, 406
processus · 7, 8, 18, 22, 23, 24, 25, 31, 32,
34, 35, 40, 43, 44, 46, 60, 70, 73, 82, 85,
86, 91, 92, 93, 95, 96, 97, 98, 99, 100,
101, 103, 104, 105, 107, 108, 109, 111,
112, 113, 114, 115, 116, 117, 120, 121,
122, 124, 126, 127, 128, 137, 140, 142,
143, 148, 149, 152, 157, 165, 166, 182,
185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 197,
205, 207, 208, 209, 210, 211, 213, 214,
216, 218, 219, 220, 221, 224, 226, 228,
229, 232, 234, 235, 236, 237, 238, 239,
242, 243, 244, 245, 246, 248, 249, 251,
252, 253, 255, 256, 258, 260, 262, 263,
264, 266, 271, 272, 273, 274, 275, 276,
277, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 284,
285, 286, 287, 288, 289, 290, 291, 292,
293, 294, 295, 299, 301, 303, 304, 305,
307, 308, 309, 310, 312, 313, 317, 318,
319, 320, 321, 322, 325, 327, 328, 332,
333, 334, 335, 336, 341, 342, 343, 344,
345, 346, 347, 348, 349, 350, 351, 352,
353, 364, 366, 368, 370, 371, 372, 373,
375, 376, 377, 378, 380, 381, 383, 384,
385, 386, 387, 392, 394, 400, 405, 409,
413, 414, 415, 419, 420, 428, 433, 436,
437, 440, 442, 445

profitabilité des clients · 10, 158

R

recherche-action · 8, 33, 34, 429
recherche-intervention · 8, 33, 34, 35, 99,
100
REISCHHELD · 150, 154, 164, 168, 170

S

stratégie · 7, 23, 25, 28, 31, 60, 63, 102,
103, 113, 132, 136, 138, 139, 140, 142,
144, 148, 150, 151, 154, 155, 158, 161,
162, 166, 169, 171, 174, 176, 181, 194,
206, 228, 229, 230, 231, 232, 234, 235,
236, 237, 238, 239, 240, 241, 242, 243,
244, 246, 247, 248, 249, 250, 253, 255,
256, 257, 261, 264, 265, 266, 268, 270,
272, 273, 274, 275, 276, 277, 279, 288,
292, 293, 294, 295, 299, 300, 305, 307,
314, 316, 323, 357, 361, 367, 379, 381,
386, 392, 397, 418, 438, 439, 442

T

transversalité · 14, 18, 20, 89, 303, 349,
350, 351, 353, 372, 414, 442

V

valeur · 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 17,
19, 21, 22, 23, 26, 27, 28, 29, 31, 40, 64,
65, 66, 67, 68, 69, 70, 75, 86, 92, 96,
100, 102, 103, 110, 113, 128, 129, 130,
131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138,
139, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147,
148, 150, 151, 153, 154, 155, 156, 157,
158, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166,
167, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174,
175, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183,
184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191,
192, 193, 194, 195, 196, 199, 200, 202,
203, 204, 207, 217, 218, 219, 224, 225,
226, 229, 232, 236, 237, 241, 244, 248,
251, 252, 258, 264, 266, 272, 292, 294,
295, 296, 297, 298, 299, 301, 303, 305,

306, 307, 316, 323, 324, 332, 333, 339,
341, 342, 350, 351, 353, 354, 365, 371,
372, 374, 379, 380, 381, 382, 383, 384,
385, 386, 387, 388, 389, 390, 391, 392,
394, 395, 396, 397, 398, 400, 406, 407,
409, 410, 411, 414, 415, 416, 428, 430,
432, 433, 440, 441, 443
valeur client · 11, 12, 17, 23, 28, 130, 133,
146, 156, 158, 163, 167, 177, 185, 191,
226, 333, 409
valeur de vie du client · 10, 190, 193, 226

ventes additionnelles · 132, 137, 138, 139,
140, 141, 145, 149, 150, 151, 152, 153,
155, 157, 158, 160, 161, 174, 175, 176,
180, 182, 183, 185, 218, 219, 221, 225,
329, 379, 380, 381

Z

ZEITHAML · 11, 446

Table des matières

Table des matières

<i>Remerciements</i>	2
<i>Sommaire</i>	3
INTRODUCTION GÉNÉRALE : DE L'INTÉRÊT DU PILOTAGE SIMULTANÉ DES COÛTS ET DE LA VALEUR	5
Section 1 La valeur, une revue de la littérature	9
Section 2 Les cadres théoriques mobilisés	13
1 - Interactions outil - organisation.....	14
A) L'outil de gestion comme support de l'organisation « idéale »	15
B) L'outil de gestion est un modèle multiple.....	16
C) La nécessité de réduire la distance outil/organisation.....	18
2 - Le marketing relationnel	20
3 - La mise en place d'un nouvel outil comme processus de changement.....	23
Section 3 Les questions posées par la thèse	26
1 - L'objet de la recherche	26
2 - De l'objet de recherche à l'objet empirique	28
PARTIE 1 – LA MISE EN PLACE DU MODÈLE ABC ET SON ARTICULATION AVEC LA GRC	30
CHAPITRE 1 LA MÉTHODOLOGIE MISE EN ŒUVRE	31
Section 1 Démarche et organisation de la thèse	32
1 - Une recherche de type « qualitative »... ..	32
2 - ...Justifiant une recherche-intervention	33
3 - Des dispositifs méthodologiques pour assurer la solidité du projet.....	35
Section 2 Le positionnement épistémologique	37
Section 3 Une mise sous tension méthodologique	38
1 - Une interaction longue avec le terrain.....	38
2 - La production des données sur le terrain.....	40
A) Collecte des données	40
B) Validation des données.....	44
CHAPITRE 2 L'ENTREPRISE ET LES SPÉCIFICITÉS DU MARCHÉ DE LA MICRONUTRITION	46
Section 1 Dynamique et spécificités de la micronutrition	46
Section 2 Présentation de l'entreprise	50
1 - Le groupe OMEGAOUEST	50

2 -	La société NutriOuest.....	52
A)	Le système d'information financier	53
1)	L'organisation du système d'information	53
2)	Budgets et reporting	55
3)	Calcul des coûts.....	58
B)	Le système d'information commerciale.....	59
1)	Définition	59
2)	L'outil GRC chez NutriOuest	60
Section 3	La valeur : aspects spécifiques au marché de la micronutrition.....	64
Section 4	La valeur pour les clients de l'entreprise	66
CHAPITRE 3	DESCRIPTION DU PROCESSUS D'IDENTIFICATION DES	
ACTIVITÉS ET DES PROCESSUS	70	
Section 1	La phase des entretiens	70
1 -	Objectif de cette étape	70
2 -	Méthodologie suivie	71
3 -	Déroulement des entretiens	73
4 -	Résultats de cette étape	80
Section 2	Première simplification de la carte des activités	85
1 -	Objectif de cette étape	85
2 -	La méthodologie suivie	85
3 -	Analyse des activités et de leurs facteurs de causalité	86
4 -	Résultat de cette étape	90
Section 3	La Mise en évidence des processus	91
1 -	L'intérêt d'identifier les processus	91
2 -	Analyse des processus	93
3 -	Résultat de cette étape	97
Section 4	La démarche ABC comme projet d'entreprise	99
1 -	Interventions du directeur de recherche	101
2 -	Les entretiens : une opportunité pour sensibiliser les acteurs	101
3 -	Des « correspondances » formalisées comme axe complémentaire de la stratégie de communication	102
CHAPITRE 4	DE L'ÉLABORATION DU MODÈLE À L'INSTRUMENTATION DE	
GESTION	104	
Section 1	L'outil de calcul économique.....	104
1 -	L'affectation des ressources aux activités	104
2 -	Une première ébauche de valorisation du modèle	105
3 -	Validation par le laboratoire de recherche	108
4 -	Assurer la pertinence dans l'affectation des ressources	109
5 -	Résultat de cette étape	115

Section 2 Définition de la structure informatique	117
1 - Pilotaj : l'outil « support » de notre démarche	117
2 - Objectif de cette étape	118
3 - Caractéristiques globales du modèle	119
4 - Quel niveau de détail choisir ?	122
5 - Le traitement des ressources par le logiciel Pilotaj	125
6 - Conclusion de ce chapitre.....	128

CHAPITRE 5 LA VALEUR CLIENT : EXPLORATION CRITIQUE DE LA LITTÉRATURE 129

Section 1 Mesure et pilotage de la valeur, le point de vue du marketing 129

1 - Les deux concepts : valeur client, actif clients	130
A) La valeur client	130
B) L'actif clients.....	131
2 - Le modèle relationnel organisé autour du triptyque acquisition/rétention/développement	133
A) Une vision dynamique de la valeur client	133
B) Les apports du management de la clientèle en tant qu'actif	137
3 - La mise en œuvre stratégique du modèle relationnel	139
A) Initier la relation client : stratégie d'acquisition.....	139
B) Entretenir et développer la relation clients.....	145
1) Gérer la rétention des clients	145
2) Accroître l'actif clients par les ventes additionnelles.....	149
C) Un système marketing dynamique pour piloter ces choix stratégiques	152

Section 2 L'outillage de la relation clients..... 155

1 - Les bases de données marketing et comptable	155
A) L'information client : une « matière première » stratégique.....	155
B) De nouveaux outils pour piloter l'actif clients	158
1) Le bilan de l'actif clients	158
2) L'état des flux de l'actif clients	161
C) Des outils de gestion <i>des</i> flux de valeur	163
2 - Les propositions de mesure de la valeur client.....	171
3 - Les limites face à la mesure et au pilotage de la valeur client	177
A) Systèmes de mesure traditionnels inadéquats	177
1) De l'acquisition au suivi de la relation commerciale	178
2) Une image « déformée » de la réalité.....	179
B) Des limites inhérentes à la structure organisationnelle	181

CHAPITRE 6 LE MODÈLE PAR ACTIVITÉS ET PROCESSUS AU SERVICE DU PILOTAGE DE LA VALEUR CLIENT 185

Section 1 Élargir le cadre d'analyse de la création de valeur..... 187

Section 2 Affiner l'analyse de la création de valeur : le concept d'attributs..... 188

Section 3 Une analyse pertinente des coûts au service de la mesure de la valeur client 190

Conclusion.....	191
CHAPITRE 7 LA MISE EN ŒUVRE CHEZ NUTRIOUEST.....	192
Section 1 Les besoins d’analyses identifiés	192
1 - La direction commerciale.....	193
2 - Le service marketing	195
3 - Synthèse des besoins d’analyse.....	196
4 - De la chaîne de valeur au système de création de valeur	202
Section 2 Une nouvelle structure organisationnelle pour répondre aux besoins d’analyse de rentabilité ?	206
1 - Une organisation transversale... ..	206
2 - ... Pour une meilleure évaluation de la performance ?	210
Section 3 L’expérimentation sur la BU Pharmacie	217
1 - Comment assurer le dialogue entre le modèle ABC et la valeur client ?.....	217
2 - Les résultats de l’expérimentation.....	222
3 - Conclusion.....	226
 PARTIE 2 : IMPACT DE LA RESTRUCTURATION SUR LE MODÈLE	 227
CHAPITRE 8 L’INFLEXION STRATÉGIQUE ET SES INTERACTIONS AVEC L’ORGANISATION	231
Section 1 La réflexion stratégique au sein de NutriOuest.....	232
1 - Remettre le médecin au cœur du processus.....	232
2 - L’élaboration de la nouvelle stratégie, fruit d’un processus d’apprentissage	234
Section 2 Les raisons de ce changement	236
Section 3 D’une stratégie à une autre : analyse du processus en œuvre.....	238
1 - Le concept de stratégie	238
2 - Le processus de changement stratégique	242
3 - Une nouvelle organisation ?	247
A) Sémiotique et organisation	247
B) De nouvelles structures	248
C) De nouvelles contraintes	250
1) Vers une organisation structurée par métier.....	250
2) La chaîne de valeur des DAS micronutrition/Phytothérapie.....	251
3) La chaîne de valeur du DAS Groupe de Distribution :	252
4 - Le système d’information et les structures de responsabilité s’alignent sur les nouvelles orientations de la direction.....	254
 CHAPITRE 9 LE RÉ-OUTILLAGE	 258
Section 1 Changer d’outil ou outiller le changement : une mise en perspective.....	258
1. L’outil de gestion comme innovation managériale	259

2-	L'outil de gestion : conséquence du changement ?.....	262
Section 2	Outil-organisation : une relation dynamique	264
1 -	Les caractéristiques de l'outil chez NutriOuest.....	264
2 -	... Propice à un processus de co-construction.....	266
3 -	Changer d'outil de contrôle de gestion : une double exigence instrumentale et psychologique.....	268
4 -	Un modèle qui n'a pas résisté aux forces « internes » de l'organisation ?.....	270
Section 3	Outils le changement.....	273
1 -	Le modèle 2 s'inscrit dans une dynamique de changement initié par le revirement stratégique	273
2 -	Un processus de changement plus en « phase » avec l'organisation ?	275
Section 4	La nouvelle instrumentation de gestion	277
1 -	Une nouvelle organisation comptable depuis le 1 ^{er} janvier 2008.....	277
2 -	Analyse du modèle 2	280
3 -	Analyse comparée des deux modèles.....	282
4 -	Le nouveau modèle porteur de sens ?	287
1)	Les apports du nouveau modèle	287
2)	Le nouveau modèle génère de nouvelles interrogations	292
5 -	Conclusion : un nouveau modèle ?	299
1)	Le modèle 2 : un nouvel outil ?.....	299
2)	Le modèle 1 : échec ou réussite ?.....	302

PARTIE 3 LE DIFFICILE DIALOGUE COÛT-VALEUR 306

CHAPITRE 10 LES FACTEURS EXPLICATIFS DE RÉUSSITE DES MODÈLES ABC : UNE REVUE DE LA LITTÉRATURE 308

CHAPITRE 11 LES DIFFICULTÉS TECHNIQUES 317

Section 1 Problèmes techniques rencontrés lors de la mise en place du modèle 1..... 317

1 -	Les difficultés techniques au niveau du modèle ABC	317
2 -	Des difficultés liées à l'insuffisance de l'outil CRM	323
3 -	Des difficultés d'interconnexion CRM/ABC	326
4 -	La distinction acquisition/fidélisation des clients Pharmacie	328
5 -	Des difficultés liées à l'affectation des processus support.....	333
6 -	Les difficultés liées au suivi du cycle de vie des pharmacies	336

Section 2 Les difficultés techniques liées au modèle 2..... 341

1 -	Intégration dans Pilotaj.....	341
2 -	Des difficultés liées à la valorisation des processus.....	345

CHAPITRE 12 LES DIFFICULTÉS HUMAINES ET ORGANISATIONNELLES . 350

Section 1 Représentation mentale des acteurs et représentation du modèle 1 : une dialectique difficile 350

A)	Difficulté organisationnelle.....	350
----	-----------------------------------	-----

B)	Une culture d'entreprise peu propice à la coopération entre processus	353
C)	Les difficultés liées à un éclatement géographique des sites	356
D)	Un groupe d'acteurs contestataire du modèle 1	357
1)	La constitution d'outils de gestion parallèles	357
2)	La coexistence de deux systèmes : contradiction ou complémentarité ?	361
3)	Comportements du marketing : une démarche de « sensemaking »	363
Section 2	L'ambition du modèle 2 par rapport à ces difficultés.....	367
A)	Le modèle 2 et sa capacité à assurer l'articulation organisationnelle	368
B)	Le modèle 2 face à l'éclatement géographique des sites	373
C)	Une persistance de la « culture » du chiffre d'affaires.....	375
D)	Un modèle jugé insuffisamment représentatif par les acteurs.....	377
 CHAPITRE 13 LES DIFFICULTÉS THÉORIQUES		379
Section 1	Des expérimentations sur le pilotage coût-valeur.....	379
1 -	Au niveau du modèle 1	379
2 -	Au niveau du modèle 2.....	381
Section 2	La prégnance de difficultés théoriques.....	384
1 -	Des propositions pour assurer le pilotage de la valeur du point de vue du client ..	384
2 -	Un outillage inadéquat, compte-tenu des spécificités de l'entreprise	387
A)	La complexité liée à la valeur	388
B)	La complexité liée aux objets de coûts.....	390
1)	Des difficultés liées aux clients... ..	390
2)	...Accentuées par la spécificité des marchés à prescripteur.....	391
C)	D'une analyse « mono-client » à une analyse « constellation ».....	395
3 -	D'objet de coût certains à des objets de coûts incertains	398
A)	L'univers probabilisé appliqué à l'entreprise.....	401
 CONCLUSION		408
Section 1	Synthèse	409
Section 2	Les apports de la thèse : contribution à l'augmentation du stock de connaissances	412
Section 3	Les limites de la recherche.....	418
Section 4	Vers de nouvelles pistes de recherche.....	420
	Liste des tableaux	421
	Liste des figures	424
	Bibliographie	427
	Index	447
	Table des matières.....	453

Résumé : L'objectif de cette thèse est de proposer une articulation entre les coûts et la valeur, à l'aide d'un dialogue entre modèle ABC et outil GRC. Pour atteindre cet objectif, nous avons, dans une première partie, mis en place un modèle par activités et processus au sein d'une entreprise de micronutrition. Nous avons réalisé une première tentative de dialogue entre ABC et CRM à l'aide de l'expérimentation sur le segment pharmacies. Nous avons utilisé le modèle d'acquisition, rétention et développement du marketing relationnel afin de construire les objets intermédiaires support de l'analyse de la rentabilité et donc de la valeur pour l'entreprise. Les résultats de cette expérimentation ont révélé le potentiel d'un tel dialogue. Mais la rupture intervenue au sein de l'organisation, au cours de la recherche, a conduit à l'abandon du modèle ABC que nous avons élaboré. Cet abandon a été suivi par la mise en place d'un nouveau modèle également inspiré par l'analyse des activités, et dérivé de la réorganisation intervenue en 2008. La seconde partie de la thèse montre l'impact du changement en contrôle de gestion au sein de l'entreprise. Enfin, la troisième partie de la thèse met en lumière les difficultés d'ordre technique, organisationnel, humain et théorique, liées à la mise en place d'un projet d'articulation ABC et GRC.

Mots clés : Coût, valeur, dialogue ABC-GRC, changement, contrôle de gestion, micronutrition, processus, modèle ABC, marketing relationnel.

The ABC-CRM dialogue for cost-value management

Abstract: The aim of this thesis is to propose a connection between cost and value by promoting a dialogue between ABC model and CRM. In the first part, to reach this objective, we designed a model based on activities and process within a micronutrition firm. We have attempted to implement the ABC-CRM dialogue and tested it on the pharmacy group. We used the acquisition, retention and additional sales model borrowed from relational marketing to develop intermediate objects, support of the profit analysis, and therefore of value for the firm. The result revealed the potential of this dialogue. But, the change occurred in the organization during the research lead to the abandonment of the ABC model we have developed. A new model, also based on activities and process and generated by the reorganization occurred in 2008, succeeded to the former. The second part analyzes the impact of the accounting management change within the firm. The third part highlights the technical, organizational, human and theoretical difficulties due to the implementation of an ABC-CRM articulation project.

Key words: Cost, value, ABC-CRM dialogue, change, management accounting, micronutrition, process, ABC model, relational marketing.