

L'articulation ABC-CRM au service d'une gestion du couple coût-valeur : le cas d'une entreprise de micronutrition

Zouhair DJERBI*

Université de Nantes, LEMNA

Classification JEL : M31, M41 – *Réception* : septembre 2008 ; *Acceptation* : juillet 2009

Correspondance : zouhair_d@yahoo.fr

Résumé : Cet article décrit l'expérimentation visant à concilier consommation de ressources, à l'aide de la démarche ABC/M (Activity-based costing/management ou comptabilité et gestion par activités) et valeur client, au travers du CRM (Customer Relationship Management). Nous verrons, au travers d'un cas, que l'articulation entre ces deux approches permet de progresser dans la gestion simultanée des coûts et de la valeur. Le changement de stratégie intervenu dans l'entreprise au cours de l'expérimentation – au lieu de faire évoluer l'outillage mis en place – a conduit à son abandon. Les raisons de cet abandon trouvent en partie leur origine dans la confrontation du modèle aux règles et routines de l'organisation.

Mots clés : coût-valeur, ABC, CRM, valeur client, activité, processus, articulation ABC-CRM.

Abstract: This work aims at questioning the articulation between resource management and customer relationship management. The purpose is to reconcile resources use, through ABC/M, and value for customer through CRM. We will see – through a case study - that this articulation ensures the way to simultaneous management of value and costs. Change in strategy occurs during the experimentation. Instead of matching management accounting system with the new strategy, this led to its failure. The reasons lie in the fact that the new management accounting system challenges rules and routines of the organization.

Key words : cost-value, ABC, CRM, customer value, activity, process, ABC-CRM articulation

Introduction¹

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 entreprises et les chercheurs en marketing s'intéressent de plus en plus au concept de marketing relationnel, par opposition au marketing transactionnel (Peelen et Jallat 2006). Ce dernier se focalise sur la transaction entre le fournisseur et le client, sans s'attarder sur la continuité de ces transactions tout au long d'une relation commerciale.

Par opposition le marketing relationnel se caractérise par la mise en place d'une relation dans la durée impliquant plusieurs dimensions clés comme l'engagement et la confiance. Il contribue, grâce notamment à la différenciation des produits et à la création de barrières à la sortie du client, à l'avantage compétitif. Sous l'impulsion de ce courant, le marketing a connu une « révolution » dans ses pratiques et dans l'objet même de ses préoccupations (Crie 2002). En effet, d'un marketing transactionnel, centré sur le produit, on est passé au marketing relationnel qui place la qualité de la relation avec le client au cœur de son dispositif (Morgan et Hunt 1994).

La montée en puissance de l'exigence des clients explique en partie ce glissement vers le marketing relationnel. Celui-ci s'est développé grâce aux avantages qu'il procure au client : les bénéfices sociaux tirés des contacts interpersonnels qui offrent une forme d'intimité avec son fournisseur (Berry, 1995 ; Barnes, 1997), les bénéfices psychologiques avec le développement de la confiance entre les parties, et les bénéfices d'adaptation liés aux pratiques de personnalisation de l'offre par le fournisseur afin de retenir ses clients (Benamour et Prim, 2000).

De son côté, comme toutes les fonctions de l'entreprise le contrôle de gestion s'est développé autour des notions de produits et de responsabilité.

Les analyses produites par le contrôle de gestion en matière de rentabilité, centrées sur les produits se sont trouvées en phase avec les besoins du marketing transactionnel.

¹ L'auteur remercie Pierre Mévellec et François Meyssonier pour leurs remarques critiques sur cet article.

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 besoins d'analyse de la relation clients, le contrôle de gestion a répondu par l'agrégation des marges des produits consommés par ces derniers. Un agrégat nouveau est apparu – 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.

La valeur client (Reichheld 1996) et l'actif client (Blattberg et al. 2001) proposent une assise économique au modèle relationnel. Il s'agit d'appréhender la valeur tirée des clients sur la base du tryptique « acquisition – fidélisation – développement ». Parallèlement à ces concepts, les systèmes d'information du marketing se sont enrichis et ont donné naissance à la Gestion de la Relation Client (GRC ou CRM, *Customer Relationship Management*). Les recherches en contrôle de gestion se sont intéressées à ce paradigme marketing. Mais ce n'est que très récemment que certains chercheurs en contrôle de gestion ont senti la nécessité de mettre en phase le calcul économique et les assises du marketing relationnel (Cugini et Michelon 2007 ; Gosman et al. 2004 ; Guerreiro 2007 ; Krakhamal et Harris 2007 ; Visani 2007 ; Wall et Schröder 2007). Or paradoxalement sur la même période le contrôle de gestion, tout spécialement dans sa dimension calcul de coûts, connaissait lui aussi une mutation majeure.

Au lieu de calquer son architecture sur le seul produit et l'organisation formelle, le contrôle de gestion a développé une approche en termes 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 outil 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. L'objectif étant d'expérimenter le dialogue entre ces deux dispositifs.

Cet article analyse la première phase de la recherche action celle qui consiste à « changer d'instrumentation ». Partant du constat de la mise en place d'une gestion de la relation client et donc de la nécessité de proposer de nouvelles analyses de rentabilité, un modèle ABC a été développé pour l'entreprise, ses résultats ont été utilisés pour proposer de nouveaux agrégats de gestion aux responsables de marketing.

L'article est structuré en quatre parties. La première est consacrée à une brève présentation du marketing relationnel et des concepts économiques suggérés pour son pilotage.

La seconde partie présente succinctement l'entreprise et ses particularités et se termine par une description rapide du modèle ABC obtenu. La troisième partie montre la faisabilité d'un outillage pertinent au regard du marketing relationnel, tout en soulignant les difficultés techniques. La quatrième partie discutera l'échec de cette phase et en cherchera les causes. La perspective de cette recherche s'inscrit dans le domaine du contrôle de gestion. À ce titre, nous prenons le CRM comme donné, devant être capable de fournir au contrôle de gestion les données nécessaires. En outre, cela suppose que les acteurs s'intéressent à l'utilisation de l'outillage proposé. Or cette absence de volonté est en partie à l'origine de l'échec de la construction de liens entre ABC et CRM.

Dans la conclusion nous proposons d'inverser la démarche de construction des outils pour le marketing relationnel en nous appuyant sur le changement organisationnel et stratégique intervenu depuis dans

l'entreprise. Il s'agira désormais d'« outiller le changement » et non plus de changer l'instrumentation.

1. Les cadres conceptuels mobilisés : marketing relationnel et pilotage de la valeur client

1.1. Le marketing relationnel

Dwyer 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. Il 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 incluent une réduction de l'incertitude, une dépendance gérée, une efficacité de l'échange et une satisfaction sociale issue de l'association.

La perception de l'acheteur sur l'efficacité de la relation d'échange est donc 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.

La relation clients/fournisseurs devient le support d'un « capital relationnel » (Brulhart 2005). Ce « capital relationnel », défini comme l'ensemble des interactions personnelles et d'estime entre deux parties nouant des relations de coopération, 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 (Peelen et Jallat 2006) : cette phase se caractérise par une relation solide entretenue avec lui à tel point que l'on peut parler d'intimité. 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 confiance et rendent possible l'acceptation d'un « sur-

prix » par le client (Reichheld 1996). Notons que le concept de confiance a fait l'objet d'une littérature foisonnante¹ : il fait l'objet de définitions nombreuses selon les domaines de recherche (Siriex et Dubois 1999). D'autres auteurs proposent une perspective béhavioriste de ce concept (Frisou 2000) ou une échelle de mesure multidimensionnelle, notamment en ce qui concerne la marque (Gurviez et Korchia 2002).

La multitude des définitions de ce concept constitue d'ailleurs un frein à sa compréhension dans le cadre de relations d'échanges (Guibert 1999). Dans le cadre de cet article, nous retenons la définition suivante : « 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, p. 174). Ce qui permet une réduction des coûts de la relation, constitués essentiellement des coûts de service au client.

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.

1.2. 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. Nous allons examiner les différentes « facettes » de la valeur vue au travers du prisme des chercheurs en marketing.

Le marketing appréhende la valeur à travers deux concepts fondamentaux : la valeur client et l'actif clients. Il convient donc de clarifier ces deux concepts avant de mener plus avant la réflexion. Signalons, ici, la complexité pour cerner le concept de valeur², tant il

¹ La confiance est un concept polymorphe, suggérant de nombreuses recherches que nous ne pouvons pas exposer dans le cadre de cet article.

² Ce concept mériterait un développement plus approfondi, notamment la valeur du point de vue du consommateur (voir à ce sujet Aurier, Evrard *et al.* (2004), « Comprendre et mesurer la valeur du point de vue du consommateur », *Recherche et Applications Marketing*, vol.19, n°3), mais que nous n'exposons pas ici pour les besoins de l'article.

relève de réalités différentes, selon la perspective de la partie prenante : valeur actionnariale (actionnaire gestionnaire) ou valeur pour le client, pour ne citer que les deux champs concernés. Nous limiterons l'analyse à l'occasion de notre expérimentation à la valeur pour les actionnaires, et particulièrement la profitabilité tirée des clients.

La valeur pour le client se mesure par la valeur totale du produit ou service, déduction faite de son prix (Reichheld 1996). La valeur pour l'entreprise est constituée par le prix diminué du coût, c'est-à-dire le profit (Reichheld 1996). A 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. Le cycle de vie du client a un effet sur cette relation.

Pour le client, la valeur maximum 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.

Pour Blattberg et *al.* (2001), l'actif clients est constitué des profits, présents et futurs, issus des acquisitions de clients mais également des clients fidélisés. 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. Dans cette optique, le marketing appréhende la valeur de cet actif de manière dynamique, grâce à une analyse cyclique. On retrouve ici une conception chère à Reichheld : le cycle de vie du client.

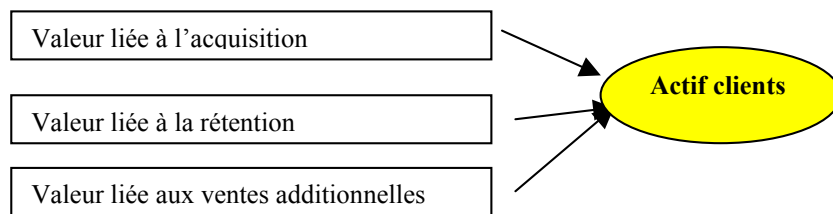
Ce modèle relationnel permet d'établir des stratégies d'acquisition, de fidélisation et de développement des clients. Ces trois stratégies ne sont pas nouvelles en marketing, mais pour Blattberg et *al.* (2001), la façon dont le management de l'actif clients les combine est nouvelle. La plupart des entreprises appliquent ces stratégies de manière isolée et réfléchissent rarement aux liens entre ces stratégies ou ne conduisent pas des analyses financières rigoureuses pour voir quelle stratégie mérite l'investissement le plus important à un moment donné.

Pour mettre en œuvre ces stratégies, un outillage spécifique a été développé par le courant de recherche sur la valeur client. Blattberg et

al. proposent comme outil central le bilan de l'actif clients. Cet outil fait la distinction entre nouveaux clients et clients existants. Une distinction qui révèle les différences de profitabilité des clients à différentes étapes dans leur cycle de vie. L'outil intègre également les cash-flow futurs, évalués sur la base des taux de rétention (c'est-à-dire de fidélisation) et du futur comportement de dépenses à chacune des trois étapes de la vie du client.

La somme de ces trois mesures permet d'évaluer la valeur de l'actif par cohorte ou par client :

Figure 1 - La valeur de l'actif client



Source : Blattberg et *al.* (2001), p. 132

Reichheld, quant à lui, propose des outils de mesure de la valeur client en mettant en évidence le flux jumelé : valeur tirée des clients et valeur reçue par les clients.

La littérature nous offre une « palette » d'outils de mesure et de gestion de la valeur client. Cette base théorique nous permet d'avancer vers l'étape suivante : l'opérationnalisation de la valeur client sur le terrain. Il s'agit d'appliquer les concepts proposés par la théorie au sein de l'entreprise A, notre matériau de recherche.

2. La mise en évidence du modèle ABC, base de l'expérimentation

L'absence de recul sur l'articulation de l'ABC et du CRM, les particularités de l'entreprise (entre nutrition et médecine), l'ambition de la direction (l'articulation stratégique – opérationnel) contribuent à faire de notre objet de recherche un objet complexe et mal défini. La recherche intervention est, dans ce contexte, une méthode appropriée. En effet, cette démarche permet d'étudier en profondeur un phénomène.

Notre intervention a été formalisée par la signature d'un contrat de recherche entre le laboratoire de recherche et l'entreprise A en septembre 2005. Le contrat couvre une durée de trois ans, durée pendant laquelle l'auteur s'est immergé au sein du service de contrôle de gestion, participant ainsi de manière continue au développement et au test de l'instrumentation nouvelle découlant de l'articulation ABC-CRM.

L'entreprise, employant 86 salariés, est spécialisée dans la recherche, la production, la commercialisation de produits diététiques, compléments alimentaires et aliments santé. Elle s'appuie sur un réseau de prescripteurs médicaux (médecins et pharmaciens). L'environnement « médical » et le rôle des prescriptions ajoutent une certaine complexité au calcul des coûts. Le lieu d'engagement de l'essentiel des ressources (les prescripteurs) est différent du lieu d'obtention des ressources (le client final). Cette situation rend nécessaire un travail sur les objets de marge (Lorino 1993).

Les produits sont distribués sur conseil médical : le médecin ou le pharmacien conseille 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. Le prescripteur est au cœur de la relation avec le client : en effet, l'entreprise ne vend pas uniquement des produits physiques mais un ensemble d'attributs dont le cœur du dispositif est constitué par le conseil médicalisé. L'entreprise consacre d'importantes ressources dans la formation à la micronutrition auprès de son réseau de prescripteur : l'analyse relationnelle prend donc tout son sens dans ce contexte, l'échange transactionnel ne constituant pas l'enjeu primordial.

En accord avec la direction, nous avons entrepris de modéliser l'entreprise selon la démarche ABC. L'identification des activités et processus – réalisée de septembre 2005 à avril 2006 – s'est appuyée sur une démarche couramment préconisée par la littérature : réalisation des entretiens auprès des acteurs, validation par ces mêmes acteurs et par la direction générale, retour d'information aux acteurs.

L'auteur et le contrôleur de gestion ont rencontré l'ensemble des acteurs de l'entreprise afin d'obtenir une vision du fonctionnement de l'organisation. Ces entretiens débouchent ainsi sur une radioscopie complète de l'entreprise.

Lors de chaque entretien, les acteurs ont décrit leurs missions : sur la base de cette description, nous avons pu élaborer une carte des activités.

Ces dernières ont été définies de deux manières : une façon directe, à l'aide de la description fournie par le salarié. C'est le cas du centre d'appels sortants, où trois activités ont été définies sans aucun retraitement :

Tableau 1 - Liste des activités du Centre d'appels sortants

Activité	Inducteur
Émettre des appels vers les médecins	Nombre de médecins
Réceptionner des appels suite aux appels sortants	<i>Idem</i>
Saisir les comptes-rendus de visite	<i>Nombre de compte-rendu de visite</i>

La deuxième méthode consistait à effectuer un retraitement : c'est le cas du service communication où un certain nombre d'activités, dans la version « brute » ont été fusionnées pour donner naissance à un nombre réduit d'activités :

Tableau 2 - Liste des activités du service communication

Activité (version brute)	Activités (après simplification)	Inducteur
Assurer le management du service	Créer le message de communication	<i>Nombre de type de communications</i>
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 mise en forme technique et la transmission du message	<i>Nombre d'unités de communication</i>
Assurer la communication "Consommateurs"		
Assurer l'interface avec les commerciaux		
Assurer l'interface avec les fournisseurs		
Gérer le portail Internet de l'entreprise		

La mise en évidence des facteurs de causalité des activités a permis d'établir une matrice aboutissant à la définition de processus. 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.

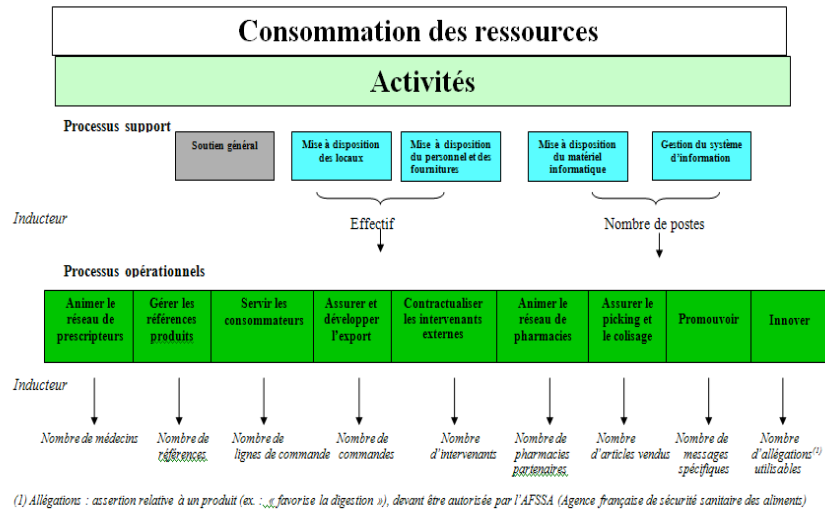
Nous avons eu le souci constant, dès le démarrage du projet, d'impliquer l'ensemble des acteurs. En effet, le modèle était conçu comme devant être l'outil des acteurs et non le domaine réservé de la direction générale ou du chercheur. Au-delà de l'aspect technique, le modèle ambitionne d'être un projet mobilisateur. En effet, le système de coûts se conçoit comme un projet stratégique (Mevellec 2005).

Notre intervention s'est ainsi déroulée sans difficultés majeures. L'équipe dirigeante a accueilli positivement notre proposition et a soutenu l'initiative. L'ensemble de l'encadrement de l'entreprise, c'est-à-dire tous les chefs de service, 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.

A la suite des 31 entretiens auprès de l'ensemble des responsables de service, et en respectant la méthode brièvement rappelée plus haut, nous avons abouti au modèle présenté dans la figure 2.

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. Dans cette optique, neuf processus opérationnels et cinq processus support ont été identifiés. Les processus opérationnels correspondent à des chaînes de valeur contribuant à créer de la valeur pour le client (Mevellec 2005) (cf. Figure 2).

Figure 2 - Modèle ABC de l'entreprise A



Néanmoins, il n'existe pas d'objet de marge évident car l'entreprise ne connaît pas le client final. En outre, le prescripteur est le bénéficiaire des services de l'entreprise, mais il ne génère pas directement de chiffre d'affaires et le produit ne constitue qu'une partie de l'offre. Un éclairage sur la rentabilité des différents segments identifiés est donc nécessaire. Ce qui suppose de bien comprendre les métiers de l'entreprise (c'est l'objet de la modélisation ABC) et de construire des objets intermédiaires pertinents.

Ce modèle ABC s'appuie sur les données fournies par le CRM de l'entreprise. Avant d'analyser ce que le contrôle de gestion attend du CRM, examinons les attentes de l'entreprise vis-à-vis de cet outil. Pour l'entreprise, le CRM est avant tout un outil de connaissance des clients. Grâce aux données collectées sur le terrain par les commerciaux, le CRM dresse une sorte de fiche d'identité des clients¹. Cet outil de connaissance constitue une aide à la segmentation des clients, permettant ainsi de calibrer, entre autres, les campagnes de prospection et de promotion.

¹ Par exemple, le CRM permet d'établir une « store-check » par pharmacie, c'est-à-dire une fiche d'identité exposant les caractéristiques de la pharmacie (taille, chiffre d'affaires, linéaire consacré aux produits de l'entreprise, etc.)

Le contrôle de gestion attend du CRM qu'il fournisse les données utiles pour les analyses de rentabilité : dans sa dimension « valeur pour l'entreprise », il s'agit, pour le contrôle de gestion, de connaître tout au long du cycle de vie du client, les ressources consommées par client.

Dans cette optique, l'objectif du contrôleur de gestion est de connaître, pour chaque phase du cycle de vie, les facteurs impactant la consommation de ressources, tels que, par exemple, le nombre de contacts consacrés à une pharmacie en phase d'acquisition, le nombre de réunions médicales organisées par l'entreprise auxquelles un prescripteur précis a participé, etc.

Poursuivant notre objectif, articuler ABC et CRM, nous avons tenté 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 ?

À l'aide de l'expérimentation sur l'un des segments stratégiques de l'entreprise, les pharmacies, nous tenterons de répondre à cette question.

3. Une première tentative d'articulation 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 et *al.* 1996 ; Kaplan 1989 ; Kaplan et Cooper 1998 ; Lewis 1991 ; Stapleton et *al.* 2004 ; Turney et Stratton 1992).

En particulier, certains auteurs comme McNair 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 plus floue ; plutôt que d'opérer une telle segmentation, il conviendrait d'évaluer la contribution de chaque

activité à la création de valeur. Les auteurs précités proposent ainsi des modèles d'analyse de la valeur client couplés au calcul de coût ABC.

Mais ces propositions 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), entre autres, 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.

Nous nous proposons d'examiner la capacité de notre modèle ABC à opérationnaliser l'un des concepts de la valeur client vu sous l'angle du marketing relationnel, la valeur du client pour l'entreprise.

3.1. Le modèle ABC au service de l'analyse d'un des flux de valeur : la valeur économique du client

Le modèle mis en place au sein de l'organisation constitue un terrain propice à cette analyse. Les activités ont été « classées » selon le segment stratégique auquel elles se destinent : prescripteurs, spécialistes, pharmacies, export et marketing direct (qui, in fine, concerne le consommateur final).

Les activités sont orientées « clients », ce qui facilite la gestion de la valeur économique des clients, c'est-à-dire la rentabilité des clients. En outre, dans la perspective du marketing relationnel, nous souhaitons distinguer les phases du cycle de vie d'un client : la rentabilité analysée aux différentes phases permettrait une gestion optimale de la valeur des clients (en optimisant les politiques d'acquisition, de fidélisation et de ventes additionnelles).

Notre modèle doit donc répondre à cette double ambition : analyser la valeur économique des clients, et « ventiler » cette valeur en fonction des phases du cycle de vie. 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 coût 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.

3.2. La mise en œuvre du concept d'actif clients

Les processus créateurs de valeur identifiés précédemment doivent être analysés en lien avec les clients. Les officines pharmaceutiques constituent l'un des segments de client de l'entreprise. Une analyse de la rentabilité globale du segment pharmacie offrirait 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. 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. Et de proposer les outputs du modèle pour les utilisateurs de la GRC qui utiliseront ces analyses de rentabilité pour assurer une optimisation 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 3, 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 3 - Processus impactés lors du cycle de vie d'une pharmacie

	Actif d'une pharmacie acquise	Actif d'une pharmacie fidélisée	Actif des ventes additionnelles
<i>CA</i>			
- <u>Coût d'achat des produits</u>			
- <u>Coût des processus liés aux produits</u> ¹ :			
• 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			
• Promouvoir	X	X	
• Innover			
• Contractualiser les intervenants extérieurs	X	X	
<i>Résultat</i>			

La deuxième étape consistait à examiner si l'ensemble des activités du processus était concerné par chaque actif puis à mesurer le volume

¹ 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.

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.

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.

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 donnée par le Tableau 4 ci-après. 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.

Tableau 4 - 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>	Nombre de pharmacies partenaires	420	0,2
	<i>Gérer les contacts pharmacies</i>	Nombre de contacts pharmacies	23 368	9

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.

L'outil de mesure de la valeur des pharmacies a été élaboré à l'aide du logiciel Excel. Pour rendre opérationnelle son utilisation, la dernière étape consiste à intégrer cette simulation dans le logiciel supportant le modèle ABC. Mais dès que l'on souhaite industrialiser le processus – c'est-à-dire instaurer des processus d'automatisation via un logiciel ABC – l'outil rencontre des contraintes techniques liées au paramétrage du modèle. En effet, l'introduction d'un critère temporel pour distinguer un même client acquis ou fidélisé suppose de « dédoubler » un même objet de coût. Ce qui n'est pas conforme à la notion d'objet manipulé par le logiciel mis à notre disposition dans le cadre de cette recherche.

Pour contourner ces obstacles techniques, il est possible de fixer des conventions de calcul peu précises. Mais cette démarche conduirait à introduire une dose d'arbitraire dans notre modèle, et nuirait donc à son efficacité et à sa pertinence (Evraert et Mevellec 1990).

3.3. Le modèle ABC au service du management de la valeur tirée des clients

Les résultats qui suivent n'ont aucun caractère normatif, ils sont produits simplement pour illustrer un certain nombre d'investitions et de décisions susceptibles d'améliorer la performance de l'entreprise.

Tableau 5 - 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 5 illustre l'analyse de quelques pharmacies en distinguant la phase d'acquisition et de fidélisation : pour chaque phase, nous avons déterminé le résultat par pharmacie, à l'aide notamment 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 (CA 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 et Cooper (1989) et traduits dans la courbe « en dos de baleine ». 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.

Il semble que le modèle ABC réponde, 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. Par exemple, on constate qu'une pharmacie rentable ne fait l'objet que d'une seule visite, alors qu'une pharmacie non rentable de plusieurs visites. Ceci 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. Bref, d'une segmentation classique, l'outillage permet de passer à une segmentation par la valeur (Peelen et Jallat 2006).

La mise en place du modèle relationnel sur le segment « Pharmacies » n'a pas trouvé l'écho escompté au sein de l'entreprise. Le processus a été stoppé. Il convient donc de s'intéresser aux raisons de cet échec pour en tirer des conclusions.

4. Les raisons de l'échec de l'articulation ABC - GRC

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 conduise une nouvelle gestion de la performance, par la mise en place, entre autres de tableaux de bord de processus. 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, précédée 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 un changement stratégique.

Le changement de stratégie, intervenu au cours de l'année 2007, a entraîné des changements importants dans les structures de l'entreprise et son système d'information. Ces changements ont des conséquences sur le modèle mis en place, et donc sur l'opérationnalisation des concepts du marketing relationnel. Cette réorientation stratégique a consisté à effectuer un repositionnement de l'entreprise au niveau produits et canaux de distribution. Subissant de plein fouet la concurrence de grands groupes et de marques de distributeurs sur les aliments santé (les produits bio commercialisés en grande surface concurrencent directement les aliments santé proposés par l'entreprise), l'entreprise a décidé de rationaliser ses gammes de produits afin de privilégier la micronutrition.

Son repositionnement sur les canaux de distribution l'a conduit à privilégier la vente en pharmacie au détriment de la vente directe. L'objectif stratégique pour 2009 consiste ainsi à augmenter son chiffre d'affaires de 40 %. Ce repositionnement produits – circuits de vente trouve sa source dans la volonté de l'entreprise de se recentrer sur son cœur de métier : le conseil médicalisé.

Le modèle ABC de l'entreprise, reflet de sa chaîne de valeur, constitue un outil potentiel de réflexion stratégique (Chauvey et Naro 2004). Pourtant, au lieu de faire évoluer le modèle ABC, la réorientation stratégique a conduit à son abandon. Celle-ci relègue en fait l'officine au rang de « distributeur relais », le médecin prescripteur étant placé au cœur des préoccupations de l'entreprise. Ce qui n'a pas été sans effet sur notre expérimentation : celle-ci est devenue moins attractive en raison de l'importance stratégique accordée aux prescripteurs. Cette réorientation, conjuguée à des pratiques de gestion existantes, a servi de « prétexte » à son abandon. En effet, le modèle n'a pas résisté à la confrontation entre ce que Scapens et Burns (2000) nomment les « règles et routines » en œuvre dans l'organisation et celles qu'il portait implicitement. Les règles étant les procédures formalisées dans l'organisation et les routines, les procédures effectivement utilisées. De nombreux acteurs se sont en effet plaints du

manque de représentation de leur travail dans le modèle. Le contrôleur de gestion soulignait en effet que « les acteurs ne s’y retrouvent pas »¹.

Il nous semble qu’une vision simplifiée de l’organisation portée par l’outil (David, 1998) 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, le développement de la culture de la rentabilité². Il semble donc qu’il faille accompagner tout projet de changement d’outil par un travail de modification processuelle des règles et des routines. L’objectif étant de « doter » les acteurs d’une représentation mentale en accord avec l’outil. 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. 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 ! »*.

L’entreprise a fait le choix de conserver le découpage hiérarchique de son organisation. Un découpage qui reflète une logique fonctionnelle, en contradiction 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).

¹ Affirmation du contrôleur de gestion lors de la réunion d’étape du 14 février 2008, à propos du modèle ABC.

² C’est du moins l’objectif affiché par le directeur général lors de la première phase du cas.

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 témoins de remarques critiques du service qualité à l'égard du service juridique à propos d'une « mauvaise communication »¹, 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.

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 » (David 1998)². Le modèle, 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.

Suite à l'inflexion stratégique, l'opérationnalisation des concepts de marketing relationnel a donc été stoppée.

Conclusion

Le modèle ABC de l'entreprise a offert au chercheur un terrain d'expérimentation des concepts du marketing relationnel. Cette expérimentation a généré des résultats intéressants, malgré les limites d'un tel exercice. En effet, plusieurs implications pratiques peuvent être soulignées : en premier lieu, la construction d'objets de coût mettant en

¹ 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.

² P.53

évidence la valeur créée pour l'entreprise offre à la direction un outil de pilotage stratégique mieux à même de « contrôler » la valeur créée par rapport aux outils de reporting basée sur le chiffre d'affaires. En second lieu, cette expérimentation met en relief les apports potentiels de l'articulation ABC-GRC pour les utilisateurs de la GRC : le service commercial et le service marketing. Elle leur permet d'optimiser les politiques marketing et particulièrement les politiques de recrutement des clients, grâce à l'analyse cyclique de la valeur des clients. Ce qui suppose que les acteurs soient intéressés par les données produites par le modèle.

L'application des concepts du marketing relationnel ne s'est pas greffée sur l'organisation : le nouvel « organe » a été rejeté par le corps organisationnel. Ce « rejet » s'explique essentiellement par de profonds bouleversements qui ont eu lieu parallèlement à notre expérimentation. Ces changements ont abouti à la mise en place d'un nouveau modèle à base d'activités : le modèle PAOT¹. 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 donc 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. Cette ré-orientation de la recherche offre donc de nouvelles perspectives pour étudier le processus « d'outillage » du changement, permettant de répondre à la problématique initiale : assurer le pilotage des coûts et de la valeur.

D'autant plus que le nouveau modèle intègre quelques-uns des concepts que nous avons appliqués lors de la première phase : ainsi, des processus distinguent l'acquisition de la fidélisation des prescripteurs...

La deuxième phase de cette recherche, actuellement en cours, consiste donc d'une part, à analyser ce processus d'outillage du changement, et d'autre part, à appliquer les concepts du marketing relationnel sur la base du nouveau modèle. Ce qui permettra d'analyser la capacité du second modèle – le modèle PAOT – à réussir son implémentation dans le cadre de l'articulation ABC – GRC.

¹ PAOT : Processus Activités Opérations Tâches. Modèle mis en place par un consultant externe dès le début 2008.

En outre, l'échec du premier modèle conduit à ouvrir une piste de recherche intéressante sur les raisons de l'échec de l'adoption d'une innovation managériale (Alcouffe et al. 2003; Alcouffe 2004), alors que celle-ci bénéficiait d'un environnement favorable à son adoption.

De plus, l'expérimentation réalisée sur le segment pharmacie n'a envisagé que l'une des multiples dimensions de la valeur : la valeur des clients pour l'entreprise. La valeur du point de vue du consommateur offre des perspectives de recherche sur la capacité de l'articulation ABC-GRC à piloter cette dimension de la valeur avec les coûts de l'entreprise, ce qui suppose un « dialogue » performant entre contrôle de gestion et marketing.

Bibliographie

- 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. et al. (2003), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro spécial, p. 7-26.
- Barnes J.G. (1997), « Closeness, Strength, and Satisfaction: Examining the Nature of Relationships between Providers of Financial Services and their Retail Customers », *Psychology & Marketing*, vol. n°14, p. 765-790.
- Benamour Y. et Prim I. (2000), « Orientation relationnelle versus transactionnelle du client : développement d'une échelle dans le secteur bancaire français. Une étude exploratoire », *Centre de Recherche DMSP*, n° 279.
- Berry L. (1995), « Relationship Marketing of Services - Growing Interest, Emerging Perspectives », *Journal of the Academy of Marketing Science*, vol. n°23, p. 236-245.
- Bertrand T. et Mevellec P. (2004), « Du projet stratégique à l'action : la délicate configuration des outils ABC/ABM », *Finance Contrôle Stratégie*, volume n°7, p.5-30.
- Blattberg C.R. et al. (2001), *Customer Equity - Building and Managing Relationships as Valuable Assets*, Harvard Business School Press.

- Brulhart F. (2005), « Expérience du partenariat, expérience du partenaire, connivence interpersonnelle : quel impact sur la réussite du partenariat vertical ? », *M@n@gement*, vol. n°8, p.167-191.
- Chauvey J.N. et Naro G. (2004), « Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. n°7, p. 63-89.
- Crie D. (2002), « Du paradigme transactionnel au paradigme relationnel : une approche par les produits fidélisants », *2^{ième} congrès international sur les tendances du marketing en Europe*, Paris – Venise.
- Cugini A. et Michelon G. (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.
- David A. (1996), « Structure et dynamique des innovations managériales », *5^{ième} Conférence de l'AIMS*, Lille.
- David A. (1998), « Outils de gestion et dynamique du changement », *Revue Française de Gestion*, Sept-Oct, p. 44-59.
- Dwer R.F. et al. (1987), « Developing Buyer-Seller relationships », *Journal of Marketing*, vol. n°51, p. 11-27.
- Evraert S. et Mevellec P. (1990), « Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelles », *Revue Française de Gestion*, n°78, p. 12-24.
- Foster G. et al. (1996), « Customer Profitability Analysis: Challenges and New Directions », *Journal of Cost Management*, n°10.
- Frisou J. (2000), « Confiance interpersonnelle et engagement : une réorientation behavioriste », *Recherche et Applications Marketing*, vol. n°15, p.63-80.
- Gosman M. et al. (2004), « The Profitability and Pricing of Major Customers », *Review of Accounting Studies*, n°9, p. 117-139.
- Guerreiro R. (2007), « Customer Profitability Analysis: A New Look at an Old Issue », *Conférence « Cost and Performance in Services and Operations »*, Trento, Italie.
- Guibert N. (1999), « La confiance en marketing : fondements et applications », *Recherche et Applications Marketing*, vol. n°14, p.1-16.
- Gurviez P. et Korchia M. (2002), « Proposition d'une échelle de mesure multidimensionnelle de la confiance dans la marque », *Recherche et Applications Marketing*, vol. n°17, p.41-57.
- Kaplan R.S. (1989), *Kanthal (A)*, Harvard Business School.

- Kaplan R.S. et Cooper R. (1998), *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*, Futura.
- Krakhamal V. et Harris P. (2007), « Implementing an Activity-Based Customer Profitability Analysis Model: a Service Industry Context », *Conférence « Cost and Performance in Services and Operations, Trento, Italie*.
- Lewis R.J. (1991), « Activity-Based Costing for Marketing », *Management Accounting*, Novembre.
- Lorion P. (1993), *Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*, Dunod.
- McNair C.J. et al. (2001), « Outside-In: Cost and the Creation of Customer Value », *Advances in Management Accounting*, vol. n°9.
- Mevellec P. (2005), *Les systèmes de coûts - Objectifs, paramètres de conception et analyse comparée*, Dunod.
- Morgan R.M. et Hunt S.D. (1994), « The Commitment-Trust Theory of Relationship Marketing », *Journal of Marketing*, n°58, p. 20-38.
- Peelen E. et Jallat F. (2006), *Gestion de la relation client*, Pearson Education.
- Reichheld F. (1996), *L'effet loyauté – Réussir en fidélisant ses clients, ses salariés et ses actionnaires*, Dunod.
- Siriex L. et Dubois P.L. (1999), « Vers un modèle qualité-satisfaction intégrant la confiance ? », *Recherche et Applications Marketing*, vol. n° 14, p.1-22.
- Stapleton D. et al. (2004), « Activity-Based Costing for Logistics and Marketing », *Business Process Management Journal*, n°10.
- Turney P.B. et Stratton A.J. (1992), « Using ABC to Support Continuous Improvement », *Management Accounting*, septembre.
- Visani F. (2007), « Process-Based Management: a Value Creation Perspective », *Conférence « Cost and Performance in Services and Operations, Trento, Italie*.
- Wall F. et Schröder W.R. (2007), « Customer Value Accounting for Performance Measurement in Service Management: Conceptual Framework and Instruments », *Conférence « Cost and Performance in Services and Operations », Trento, Italie*.