



Le modèle ABC face aux mutations des fonctions opérationnelles

The ABC model, a costing system to meet the new needs resulting from business functions transformation?

Zouhair DJERBI, Docteur en Sciences de gestion, ESSCA École de Management,
Zouhair_d@yahoo.fr

Samir AYOUB, Docteur en Sciences de gestion, ESSCA École de Management,
Samir.AYOUB@essca.fr

Résumé : Le contrôle de gestion a connu une mutation par l'adoption de nouvelles méthodes de comptabilité de gestion. L'apparition du modèle ABC témoigne de cette mutation. Parallèlement à cette évolution, les fonctions opérationnelles ont connu d'importantes transformations, conduisant à une nouvelle approche en matière de pilotage des coûts et de la valeur. L'objectif de l'article est d'étudier l'impact du modèle ABC face aux attentes des acteurs liées aux changements dans les fonctions opérationnelles, en nous intéressant particulièrement aux fonctions amont (gestion de la chaîne logistique) et aval (gestion de la relation clients). Ces deux fonctions ont en effet connu des mutations majeures, faisant naître de nouveaux besoins en contrôle de gestion.

Mots clés : modèle ABC, SCM, GRC, approvisionnement, marketing.

Abstract: In view of important change on the firm environment, management accounting experienced transformation, by adopting new costing methods. ABC is an evidence of this change. At the same time, business functions faced important change, which lead to a new approach in terms of cost-value management. The paper aims at exploring the impact of ABC on the new needs of business functions, particularly the upstream (Supply chain management) and downstream (customer relationship management) functions. Indeed, supply and marketing have experienced large mutation, which lead to new costing information needs.

Key words: ABC, SCM, CRM, logistics, marketing.

Le contrôle de gestion, fonction transversale et de support par excellence, a vu ses compétences s'étendre à un nombre toujours croissant de fonctions opérationnelles ces dernières années. Au regard des changements importants intervenus sur l'environnement même de l'entreprise, cette fonction a connu une mutation par l'adoption – plus ou moins forte selon les pays et selon les secteurs d'activité – de nouvelles méthodes de comptabilité de gestion. L'apparition du modèle ABC (*Activity-Based Costing*, Comptabilité par activités) témoigne de cette mutation en proposant une analyse assise sur les activités et les processus. Parallèlement à cette évolution, les fonctions opérationnelles ont connu d'importantes transformations. Les nouveaux défis des entreprises – intensification de la concurrence, mondialisation – les conduisent à bouleverser leur fonctionnement. Dans ce contexte, la chaîne de valeur de l'entreprise connaît une mutation importante, ce qui conduit à une nouvelle approche en matière de pilotage des coûts et de la valeur.

L'objectif de l'article est d'étudier l'impact de l'adoption du modèle ABC sur la performance de la chaîne de valeur de l'entreprise. Plus précisément, nous souhaitons nous intéresser à l'impact du modèle ABC sur les nouvelles attentes liées aux changements dans les fonctions opérationnelles. La chaîne de valeur est définie comme étant l'imbrication d'activités principales et de soutien, créatrices de valeur (Porter 2003). Cette question est d'autant plus d'actualité qu'il semblerait que la compétitivité d'une organisation repose largement sur sa capacité à faire articuler les fonctions entre elles (Oriot 1999), et notamment entre les fonctions contrôle de gestion et les fonctions opérationnelles. Nous limitons le champ de la chaîne de valeur aux fonctions approvisionnement et marketing/commercial. En effet, ce sont au sein de ces deux fonctions que des bouleversements majeurs sont intervenus. Ce choix se justifie également par le fait que ces deux fonctions majeures dans l'entreprise ont connu des évolutions plus rapides que les autres fonctions, ce qui conduit à une adaptation des besoins en termes d'apports du contrôle de gestion.

L'article est composé de deux parties. Dans la première partie, nous exposerons les apports et les limites du modèle ABC traités dans la littérature jusqu'à nos jours, suivie d'une brève revue de la littérature permettant d'appréhender les apports potentiels du modèle ABC face aux mutations des principales fonctions de la chaîne de valeur. Dans la seconde partie, il s'agira, dans un premier temps, d'exposer le matériau empirique et la méthodologie adoptée pour traiter de cette problématique. Il s'agit d'une recherche exploratoire basée sur une étude qualitative concernant deux entreprises ayant adopté la démarche ABC. Dans un second temps, l'analyse des résultats obtenus et leur mise en perspective permettront de mettre en évidence l'impact du modèle ABC sur les attentes des managers appartenant aux fonctions étudiées, sur la base de l'analyse de leurs perceptions.

1. Revue de la littérature

En premier lieu, nous étudierons les apports et les limites du modèle ABC. Nous étudierons en second lieu l'apport potentiel de l'ABC à la fonction approvisionnement, d'une part, et à la fonction marketing d'autre part.

1.1 La méthode ABC : apports et limites

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. Celles-ci ne permettent pas d'affecter de manière pertinente les charges indirectes, du fait entre autres de l'hétérogénéité des centres de responsabilité. Celle-ci rend impossible l'identification de liens de causalité entre les coûts et les produits-services de l'entreprise (Mevellec 1990). 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.

De nombreux auteurs ont ainsi mis en évidence la capacité du modèle ABC à assurer une traçabilité des charges indirectes (Mevellec 1990, 2005 ; Cokins 2003 ; Alcouffe et Malleret 2004). De même, face aux mutations de la fonction production, avec notamment la mise en place de système de gestion de production de type « Juste-à-Temps », le modèle ABC constitue, selon Travaillé (1998) un outil adéquat de mesure et de gestion de la performance de la production. En effet, face à des interdépendances fortes, l'outil ABC permet de piloter la fonction en mettant en évidence des activités ou processus à l'origine de la performance. La transversalité introduite par le modèle est ainsi en phase avec les défis de la fonction production, en se centrant sur les processus et activités plutôt que sur les centres de responsabilité (Travaillé 1998). Le modèle ABC assure un pilotage stratégique-opérationnelle (Lorino 2001) mieux à même de rendre compte de la complexité des processus de production.

Il convient de préciser que la méthode ABC n'est plus une méthode de calcul de coût nouvelle, elle est apparue en 1985 (il y a déjà 25 ans) ; en outre, ce modèle, malgré les atouts soulignés plus haut, est loin de faire l'unanimité auprès des chercheurs et des entreprises car elle présente un certain nombre de faiblesses (Zelinschi, 2009). Les dysfonctionnements que l'on prête aux méthodes traditionnelles – essentiellement le coût complet par la méthode des centres d'analyses – semblent exagérés (Macintosh 1994, 1998 ; Lukka et Granlund (2002). La diffusion marketing du « produit ABC » par les consultants, conduit à rester septique face aux performances annoncées de ce modèle (Noreen, 1987, p. 116). De plus, sa mise en œuvre pose des difficultés, qui réduisent alors ses avantages. Dans le cadre d'une recherche empirique basée sur huit études de cas, Cooper, Kaplan et al. (1992) analysent les raisons expliquant les difficultés d'implémentation de système 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. En outre, les salariés étant fréquemment réfractaires au changement impliqué par les informations issues du modèle ABC, cela accroît les possibilités d'échec. 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.

De nombreux auteurs soulignent également l'importance des entreprises ayant stoppé le processus d'implémentation du modèle ABC (Horngren, 1990; Innes et Mitchell, 1991; Nanni *et al.*, 1992; Madison et Power, 1993). Ce qui explique, entre autres, la faible diffusion de l'outil au sein des entreprises, alors même que l'outil bénéficie paradoxalement d'une opinion positive (Gosselin 1997).

Plus proche de nous, Bertrand (2000) analyse les difficultés d'implantation du modèle ABC mis en place au sein d'une PME. Il montre que le modèle ABC a été dévoyé par les commerciaux puis progressivement abandonnée.

Il convient de préciser les objectifs de la recherche dans le cadre de cet article : en premier lieu, il ne s'agit pas ici de porter un jugement sur la qualité de la démarche ABC ni sur les évolutions du modèle avec notamment le Time-driven ABC (Kaplan et Anderson 2003), mais de tester l'impact de cette méthode de calcul de coût adoptée par deux entreprises, sur la performance de la chaîne de valeur, en nous appuyant sur les perceptions des acteurs. En second lieu, nous souhaitons préciser le vocabulaire utilisé dans cet article : nous qualifions de méthode « traditionnelle », la méthode de calcul de coût complet par les centres d'analyses, qui est répandue en France et de « nouvelle » la méthode ABC, au sens où elle est perçue comme nouvelle par les acteurs qui l'adoptent (Alcouffe et al. 2003, Rogers 2003).

Dans les sections qui suivent, nous allons nous intéresser à l'impact du modèle ABC sur les attentes des fonctions marketing et logistique en pleine mutation. Ce qui implique d'explicitier au préalable les concepts nouveaux ayant émergé au sein des deux disciplines.

1.2 La gestion de la chaîne logistique

La fonction logistique a connu une mutation importante par la mise en place de la SCM (*Supply Chain Management*, Gestion de la chaîne logistique). Le développement de la SCM répond au besoin de maîtrise et d'optimisation de la chaîne logistique dans ses deux dimensions : optimiser les coûts logistiques et accroître la valeur. Cet objectif est également celui du modèle ABC, ce qui accentue l'intérêt du contrôleur de gestion pour cette fonction.

1.2.1 La chaîne logistique en mutation

Selon l'AFNOR (Association Française de Normalisation), la *Supply Chain* ou Chaîne Logistique est une fonction dont « la finalité est la satisfaction des besoins exprimés ou latents, aux meilleures conditions économiques pour l'entreprise et pour un niveau de service déterminé. Les besoins sont de nature interne (approvisionnement de biens et de services pour assurer le fonctionnement de l'entreprise) ou externe (satisfaction des clients). La logistique fait appel à plusieurs métiers et savoir-faire qui concourent à la gestion et à la maîtrise des flux physiques et d'informations ainsi que des moyens¹ ».

La gestion de la chaîne logistique est basée sur la coordination de deux entreprises ou plus afin d'améliorer la rentabilité de la chaîne visant à fournir des biens ou services aux clients. Les premières traces de la SCM peuvent être trouvées chez Forrester (1958). Cet auteur analyse, dans ses travaux théoriques, l'optimisation des flux d'information et de biens et conclut à la supériorité de l'optimisation intégrée face à l'optimisation individuelle. Le terme de SCM a été utilisé pour la première fois par Oliver et Webber (1982) dans leurs travaux sur la théorie du management stratégique de la logistique. Forrester identifie quatre raisons principales conduisant à l'importance croissante de la SCM dans l'environnement économique actuel. En premier lieu, la globalisation des marchés pousse les entreprises à développer de nouveaux avantages concurrentiels.

¹ Norme X50-600 (www.afnor.fr).

En second lieu, les firmes se concentrent actuellement sur leurs compétences distinctives, abandonnant les compétences non stratégiques (Lummus et Vokurka 1999). En troisième lieu, ces deux facteurs – globalisation et externalisation ou outsourcing² – contribuent à une concurrence mondiale croissante, qui en retour, accroît le degré d'incertitude pour la firme (Bandinelli et al. 2006). Cette incertitude peut être réduite par l'action de la coopération avec d'autres firmes. En quatrième lieu, de nouvelles possibilités sont offertes par les technologies de l'information afin de coordonner les unités géographiquement « déconnectés » (Meredith 2001).

La SCM est caractérisée par un certain niveau de complexité. Celle-ci s'exprime notamment au travers du phénomène de l'amplification de la variabilité de la demande (AVD)³, du stock en consignation, de l'utilisation de l'EDI (échange de données informatisées) et de la fréquence des livraisons. L'amplification de la variabilité de la demande représente l'incertitude causée par un manque de communication entre les différents maillons de la chaîne d'approvisionnement. Ce phénomène est d'autant plus grand qu'une distance importante existe entre les entités amont et les entités aval de la chaîne. La méthode de l'inventaire géré par le fournisseur (*Vendor Managed inventory*, VMI) permet de traiter du problème lié à l'amplification de la variété de la demande (AVD) en permettant à l'entité amont de gérer les stocks pour le compte des entités en aval de la chaîne d'approvisionnement. Quant au stock en consignation, il s'agit d'un accord contractuel entre le fournisseur et l'acheteur dans lequel le fournisseur accepte de rester propriétaire des marchandises stockées chez l'acheteur. L'acheteur ne paye les marchandises que lorsqu'elles sont retirées du stock. Les invendus sont ainsi retournés au vendeur.

1.2.2 Les nouveaux défis en matière de calcul de coûts

Agndal et Nilsson (2009) identifient plusieurs raisons justifiant l'utilisation d'un système de calcul économique dans la SCM, c'est-à-dire d'un « système de coût inter-organisationnel » : évaluation des fournisseurs, développement conjoint, révision des prix et re-conception. Seal et al. (1999) identifie trois rôles supplémentaires dévolus au système de coût inter-organisationnel : aide à la décision de faire ou faire-faire, gestion des partenaires (basée sur les coûts plutôt que sur les prix) et évaluation des avantages d'un partenariat. Ramos (2004) propose une analyse des méthodes de calcul de coûts dans leur capacité à répondre aux attentes de la SCM. Il identifie sept méthodes pouvant être utilisées par la SCM : ABC, coût cible, comptabilité à livre ouvert, Kaizein de coûts, Tableau de bord prospectif, analyse de la chaîne de valeur et coût total de possession (TCO, *Total Cost of Ownership*). La variété des méthodes proposées s'explique, selon l'auteur, par la complexité de la SCM et par les nouveaux défis qu'il soulève. Quant à la méthode de la comptabilité à livre ouvert, elle requiert un degré de coopération et d'intégration entre firmes très élevé, ce qui suppose une relation de confiance importante et difficile à obtenir. En effet, Kajüter et Kulmala (2005) ont identifié trois facteurs principaux qui influencent la volonté de partager des informations relatives aux coûts au sein d'un système de comptabilité à livre ouvert : l'intensité de la concurrence, la spécificité du réseau (c'est-à-dire le type de réseau) et la spécificité de la firme (c'est-à-dire la taille).

² Outsourcing: il s'agit de l'externalisation d'activités, de connaissances ou de capacités réalisées auparavant par la firme qui externalise.

³ Également connu sous le terme de *Bullwhip effect*.

L'auteur ne propose pas d'application pratique. Ce qui démontre la difficulté de mise en œuvre d'une telle coopération. Dans cette optique, il convient d'analyser les apports éventuels du modèle ABC.

1.2.3 L'impact du modèle ABC sur la SCM

On constate ainsi, à partir de cette brève revue de la littérature, que le niveau de complexité de la SCM est tel que les systèmes classiques de calcul de coût deviennent inopérant dès lors qu'il s'agit de proposer une base pertinente pour la prise de décisions. Le modèle ABC ne constitue sans doute pas la solution parfaite à cette problématique, mais il peut permettre de fournir une approximation raisonnable. Les difficultés entravant le processus de prise de décisions dans le cadre d'une SCM sont liées au fait que les différents concepts manipulés par la SCM (VMI, stock en consignation, EDI, fréquence de livraisons) utilisent différents critères d'optimisation (gestion des stocks, coûts du capital, quantité reçue).

L'identification, la compréhension et la présentation de l'état réel de la structure de coûts constitue la base pour de plus amples analyses et pour la prise de décisions. Dans cette optique, le modèle ABC constitue –t-il l'outil adéquat ? En outre, les managers souhaitent disposer d'outils leur permettant de réaliser des prévisions et d'identifier les variables pouvant être manipulées afin d'atteindre la situation désirée. Ce besoin de planification est essentiel dans le cadre de la SCM ; les inducteurs de coûts mis en évidence par le modèle ABC peuvent –ils constituer de véritables leviers d'actions essentiels pour la gestion de la SCM ? De même, pour Axelsson et al. (2002), le modèle ABC offre une vision basée sur les activités et processus, ce qui permet d'évaluer les coûts des activités liés aux fournisseurs et d'assurer ainsi un meilleur contrôle de la fonction approvisionnement. La question est dès lors de savoir, dans le cadre de cette recherche, si le modèle ABC, en fournissant une transparence dans les coûts, permet une réduction des coûts de transaction et, par là-même, une réduction de l'incertitude née des opérations au sein de la SCM. Dans cette hypothèse, les relations de causalité dans la consommation de ressources deviennent plus visibles. L'identification de liens de causalité dans la consommation des ressources permettrait de réduire les risques liés aux prises de décisions impliquant l'entité amont et l'entité aval de la chaîne de valeur – relations inter-organisationnelles – dans la mesure où les conséquences financières de telles décisions seraient mieux cernées.

Nous limitons la revue de littérature à l'examen des potentialités offertes par le modèle ABC dans le cadre de la mesure de la performance, son influence sur la structure organisationnelle et son influence sur l'ensemble des activités collaboratives de l'entreprise.

1.3 Le marketing relationnel

La fonction marketing a également connu une mutation en adoptant une logique relationnelle. Nous nous intéresserons particulièrement aux apports du modèle ABC aux utilisateurs de la GRC (Gestion de la relation clients) ; ces derniers pouvant appartenir à la sphère marketing et commerciale. Un nouveau 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. Il convient d'examiner ce nouveau paradigme en marketing.

1.3.1 Les concepts liés au 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. La relation clients/fournisseurs devient le support d'un « capital relationnel » (Brulhart 2005). 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 (Peelen et al. 2006) : cette phase se caractérise par une relation solide entretenue avec lui à tel point que l'on peut parler d'intimité. Le marketing relationnel a notamment métamorphosé la relation qu'entretiennent les banques avec leurs clients (Des Garets et al. 2009). Cette nouvelle conception de la relation clients conduit les chercheurs en marketing à appréhender 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.

La valeur pour le client se mesure par la valeur totale du produit ou service, déduction faite de son prix. 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 client 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.

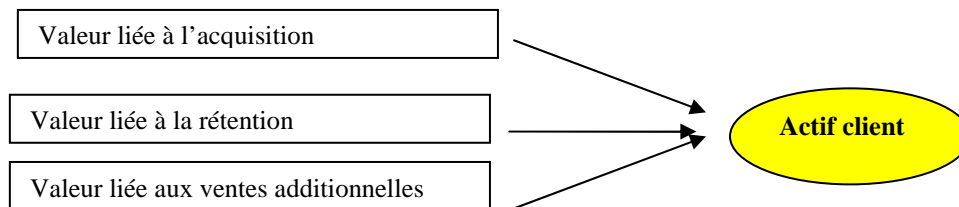
1.3.2 Les nouveaux défis de la fonction marketing

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 client 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 client. Cet outil fait la distinction entre nouveaux clients et clients existants. Une distinction qui révèle les différences de rentabilité 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 (Blattberg et al. 2001). 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 : *Customer Equity*, Robert C. 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.

Le système d'informations marketing a suivi cette évolution en proposant un outil spécifique : la GRC (ou CRM, *Customer Relationship Management*) qui aborde le client non plus comme une transaction mais comme une relation à gérer tout au long d'un cycle de vie.

1.3.2 Les apports de la démarche ABC à cette nouvelle évolution

Certains auteurs ont déjà étudié les apports potentiels du contrôle de gestion à la fonction commerciale : les travaux de Capelletti (2008) montrent notamment, au travers d'un cas d'expérimentation, la contribution positive du contrôle de gestion dans le décloisonnement de la fonction commerciale et dans sa capacité à l'aider au diagnostic et au traitement des dysfonctionnements de la fonction commerciale. Mais ces travaux concernent la fonction contrôle de gestion articulée avec une fonction commerciale, et non la capacité des nouvelles formes de contrôle de gestion à être en phase avec les mutations de la fonction marketing et commerciale.

D'autres auteurs se sont intéressés aux apports des innovations en contrôle de gestion aux fonctions marketing et commerciales en préconisant d'utiliser l'outil ABC pour une analyse de la rentabilité des clients (Kaplan 1989 ; Turney et Stratton 1992 ; Lewis 1993 ; Foster et al. 1996 ; Kaplan et Cooper 1998 ; Stapleton et al. 2004). En particulier, certains auteurs comme McNair et al. (2001), proposent un modèle ABM (*Activity-Based Management*) 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 (McNair et al. 2001) : les activités ajoutant de la valeur (*value adding activities* (VA)), les activités support (*supporting activities* (SA)), les activités « inutiles » (*waste activities* (WA)). Les auteurs précités proposent ainsi des modèles séduisants 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 en 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 (1993), 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.

2. Méthodologie

Pour répondre à notre problématique, nous nous proposons de mener une recherche exploratoire permettant de mesurer l'impact du modèle ABC sur la performance des fonctions marketing et logistique, au travers de l'analyse des perceptions des acteurs vis-à-vis du modèle ABC. Dans cette optique, des entretiens semi-directifs ont été menés au sein de deux entreprises différentes : il s'agit de deux entreprises situées en France, qui ne sont pas des filiales mais des maisons mères. La décision d'adoption du modèle ABC relève donc de leur responsabilité. L'objectif de l'article ne consistant pas à juger de la qualité du modèle ABC utilisé ni de sa méthodologie de mise en œuvre, nous limitons la présentation du modèle ABC aux deux fonctions précitées. Dans les deux entreprises, la maille d'analyse utilisée est constituée principalement du processus, même si la maille activité est parfois utilisée. Le processus a été constitué à partir de la structure organisationnelle existante, la transversalité du modèle est introduite lors du regroupement des activités pour former des processus. Le modèle est assimilé au modèle « ABC011 » selon la classification de Mevellec (2005). Nous présentons plus loin, les processus et les inducteurs des deux fonctions étudiées.

Il convient de préciser que la méthodologie utilisée – la conduite d'entretiens semi-directifs – est identique pour les deux entreprises, et le même guide d'entretien est utilisé dans les deux cas. Nous avons volontairement choisi deux entreprises appartenant à deux secteurs d'activité différents et ayant adopté le modèle ABC. En effet, ce choix permet d'éviter que les biais liés à l'adoption de l'ABC au sein d'une fonction de ne se propagent à une autre fonction. En outre, le degré d'ancienneté de mise en place de l'ABC est le même dans les deux entreprises. Ces deux entreprises ont connu les mutations mentionnées précédemment, par l'adoption de la GRC dans la première entreprise, et par la mise en place de la SCM dans la seconde entreprise. Il convient enfin de souligner la difficulté de trouver deux entreprises qui à la fois connaissent une mutation de leur fonction amont ou aval et en même temps adoptent le modèle ABC.

La conduite d'entretiens semi-directifs – dont la structure figure en annexe 1 – a pour objet d'étudier l'impact de l'ABC pour les acteurs de deux fonctions ayant connu des mutations. L'entretien semi-directif constitue la porte d'entrée essentielle pour la collecte de données primaires. Cette méthode de collecte des données nous permet de mettre en évidence les pistes de recherche sur l'impact de l'ABC sur les deux fonctions. Ces entretiens ont été conduits en suivant le principe de non – directivité. Celui-ci repose sur « une attention positive inconditionnelle » (Evrard et al. 1994) permettant d'exploiter l'ensemble des données fournies par le sujet. Ce dernier peut tout dire, ce qui permet d'enrichir la collecte des données dans la mesure où tout ce qu'il dit renvoie directement ou indirectement à l'objet de recherche. En outre, conformément à ce même principe, le chercheur a adopté une attitude d'empathie afin d'appréhender le cadre de références du sujet.

La première entreprise, NutriOuest⁴ est spécialisée dans la recherche, la production et la distribution de compléments alimentaires et aliments santé. Elle emploie 86 salariés et s'appuie sur un réseau de médecins prescripteurs et de pharmaciens pour vendre ces produits au consommateur final. Le consommateur bénéficie d'un conseil médical auprès du prescripteur formé par l'entreprise, et peut ensuite acheter le produit directement auprès de l'entreprise (vente par correspondance, VPC) ou auprès d'un réseau de pharmaciens partenaires de l'entreprise. Le modèle ABC a été mis en place au sein de l'entreprise en 2008 (cf. tableau 1).

Tableau 1 Extrait du modèle ABC de l'entreprise NutriOuest – Fonction marketing et commercial

Processus	Inducteur
Animer le réseau de prescripteurs	Nombre de prescripteurs
Animer le réseau de pharmacies	Nombre de pharmacies partenaires
Servir les consommateurs	Nombre de lignes de commandes
Promouvoir	Nombre de messages spécifiques
Recruter les distributeurs export	Nombre de pays prospectés
Animer les distributeurs export	Nombre de distributeurs

Une connexion des données issues de l'ABC avec la GRC a été mise en place courant 2008/2009 sur le segment des pharmacies partenaires, afin de répondre aux attentes des acteurs du département marketing et commercial. Les entretiens mis en place visent à analyser la capacité du modèle ABC à répondre aux attentes des ces acteurs dans un contexte de mutation de la fonction marketing. Dans ce contexte, 15 entretiens semi-directifs ont été conduits auprès des différents acteurs du département marketing et commercial, comme l'illustre le tableau 2.

Tableau 2 Liste des interviewés – entreprise NutriOuest

N°	Fonction	Nom	Durée	Code	Type entretien
1	Directeur général	M.A	1.5 h	DG1	Face à face
2	Directrice marketing	Mme B	1.5 h	DM2	Face à face
3	Directeur commercial	M.C	1.5 h	DC3	Face à face
4	Responsable des ventes export	Mme D	1.5 h	DE4	Face à face
5	Responsable ADV Export	Mme E	1 h	DAdv5	Face à face
6	Contrôleur de gestion 1	M.F	1.5 h	CG6	Face à face
7	Contrôleur de gestion 2	M.G	1.5 h	CG7	Face à face
8	Chef de produit 1	Mme H	1 h	CP8	Face à face
9	Chef de produit 2	Mme I	1 h	CP9	Téléphone
10	Chef de produit 3	M.J	1 h	CP10	Face à face
11	Chef de produit 4	Mme K	1 h	CP11	Face à face
12	Responsable Forces de vente	M.L	1 h	FDV12	Téléphone
13	Commercial 2	M.M	1 h	CO13	Téléphone
14	Commercial 3	Mme N	1 h	CO14	Téléphone
15	Responsable commerciale Pharmacies	Mme O	1.5 h	RCP15	Face à face

⁴ Nous avons modifié les noms des entreprises et de leurs marques, sur demande de celles-ci, pour des raisons de confidentialité.

La seconde entreprise, CosmétiquesPlus⁵ est spécialisée dans la fabrication de produits cosmétiques. Il s'agit d'une entreprise très innovante qui emploie environ 110 salariés. Son activité de recherche-développement inclut la réalisation de 133 brevets et le lancement de près de 100 produits nouveaux chaque année. Le modèle ABC a également été mis en place au sein de cette structure, en 2008 (cf. tableau 3).

Tableau 3 Extrait du modèle ABC de l'entreprise CosmétiquePlus - Fonction approvisionnement

Processus	Inducteur
Certifier les fournisseurs	Nombre d'accords-cadres signés
Gérer les stocks	Nombre de références
Gérer la qualité des approvisionnements	Nombre de lots analysés
Gérer les retours fournisseurs	Nombre de références retournées

Dix-neuf entretiens semi-directifs ont été conduits en 2009 et 2010 auprès de différents acteurs de la chaîne logistique de l'entreprise, comme le montre le tableau 4.

Tableau 4 Liste des interviewés – entreprise CosmétiquePlus

N°	Fonction	Nom	Durée	Code	Type entretien
1	Contrôleur de gestion 1	M.A	1.5 h	CG1	Face à face
2	Contrôleur de gestion 2	Mme B	1.5 h	CG2	Face à face
3	Cadre logistique 3	M.C	1.5 h	Clog3	Face à face
4	Cadre marketing 1	Mme D	1 h	CM4	Face à face
5	Cadre marketing 2	Mme E	1.5 h	CM5	Face à face
6	Cadre marketing 3	Mme F	1.5 h	CM6	Face à face
7	Responsable marketing	Mme G	1.5 h	RM7	Face à fa
8	Cadre approvisionnement 1	Mme H	1.5 h	CA8	Face à face
9	Cadre approvisionnement 2	M.I	1.5 h	CA9	Face à face
10	Responsable approvisionnement 1	Mme J	1 h	RA10	Face à face
11	Responsable approvisionnement 2	M.K	2.5 h	RA11	Téléphone
12	Responsable approvisionnement 3	M.L	1.5 h	RA12	Face à face
13	Responsable approvisionnement 4	Mme N	1.5 h	RA13	Téléphone
14	Directeur des approvisionnements	Mme M	1.5 h	DA14	Face à face
15	Directeur du management qualité	M.O	1.5 h	DMQ15	Face à face
16	Directeur recherche et développement	Mme P	1.5 h	DRD16	Face à face
17	Responsable Supply Chain 1	M.Q	1.5 h	SCM17	Face à face
18	Responsable Supply chain 2	M.R	1.5 h	SCM18	Téléphone
19	Directeur Supply chain	Mme S	1 h	DSC19	Face à face

Il s'agit là-aussi de tester l'efficacité du modèle ABC face aux attentes des acteurs de la chaîne logistique en pleine mutation avec la mise en place d'une SCM. Le nombre d'entretien a été choisi en fonction du principe de la saturation théorique (Thietart 1999). En effet, selon Glaser et Strauss (1967), le niveau de saturation est atteint lorsque la collecte de données n'apporte plus d'informations supplémentaires pour enrichir la théorie. Dans la première entreprise, cette saturation a été atteinte au bout de 15 entretiens et dans la seconde au bout de 19 entretiens.

⁵ Nous avons modifié les noms des entreprises et de leurs marques, sur demande de celles-ci, pour des raisons de confidentialité.

Enfin, dans la mesure où la SCM constitue un processus transversal, nous avons élargi la population des personnes interviewées aux acteurs du département marketing, recherche-développement et management de la qualité. Pour ce qui concerne la GRC et la SCM, il nous a semblé également opportun d'interroger les contrôleurs de gestion dans la mesure où l'articulation ABC-GRC et ABC- SCM interpelle directement leur compétence et leur intérêt. La structure des entretiens suit celle de notre argumentation. En premier lieu, il s'agit de savoir quels sont les facteurs influençant la consommation des ressources de la fonction. En second lieu, il s'agit de savoir si le modèle ABC est perçu comme un outil de mesure efficace vis-à-vis de ces facteurs influençant la consommation de ressources, et plus largement si le modèle ABC contribue à améliorer la gestion de la performance de la fonction. En troisième lieu, il s'agit d'étudier les autres potentialités du modèle ABC perçues par les acteurs.

3. Résultats empiriques

Nous allons présenter les résultats issus de l'analyse des entretiens réalisés auprès des deux entreprises. Il convient de préciser que les résultats sont spécifiques à l'entreprise concernée et à la fonction étudiée. De fait, les secteurs d'activité des deux entreprises, ainsi que les fonctions sont différents. Mais le caractère contingent des résultats n'est pas un obstacle à l'étude de l'impact du modèle ABC sur la gestion de la performance de ces deux fonctions opérationnelles. Pour les deux fonctions – marketing et logistique – la présentation des résultats suit la structuration du guide d'entretien.

Nous exposerons en premier lieu les facteurs qui expliquent la consommation de ressources de la fonction concernée. En second lieu seront analysés les apports actuels du modèle ABC pour les utilisateurs de la fonction, compte tenu des facteurs évoqués au premier point. En troisième lieu, nous analyserons les apports potentiels du modèle ABC à la fonction perçus par les utilisateurs.

3.1 Les résultats issus de la fonction logistique

Les acteurs de la SCM estiment que la méthode ABC est plus apte à aider à la mesure de la performance de la chaîne logistique du fait notamment que ce système de coût propose une granularité plus importante dans les informations relatives aux coûts. Il convient de préciser qu'une partie des coûts de l'entreprise dépendent des caractéristiques et comportements des autres membres de la chaîne logistique. C'est pourquoi il est nécessaire d'étudier également l'influence des caractéristiques des membres en amont de la chaîne sur la performance de l'entité en aval.

3.1.1 Les facteurs influençant la consommation des ressources

Les acteurs interviewés identifient plusieurs facteurs de consommation des ressources internes liés aux caractéristiques de l'entité amont. Ces caractéristiques ont été regroupées en différentes catégories afin de faciliter la compréhension par le lecteur. Les caractéristiques de l'organisation amont susceptibles d'influer sur la consommation des ressources de l'entité aval sont nombreuses et il n'est pas possible de les étudier toutes. Nous nous focaliserons sur les caractéristiques ayant le plus d'impact sur la performance de l'entité aval.

Il s'agit de la qualité, la flexibilité, la coopération et le modèle logistique. Clairement l'analyse des entretiens montrent qu'au sein de l'entreprise, les acteurs interviewés estiment que ces différents facteurs influencent la performance du département SCM.

a) La qualité

La qualité se définit comme, d'une part, la capacité de l'entité amont à respecter les spécifications de l'entité aval et d'autre part, à maintenir ce respect des spécifications durables dans le temps. C'est-à-dire à minimiser les dérives par rapport aux spécifications, ce qui constitue sa fiabilité. La qualité a un impact sur l'utilisation des ressources. En effet, dans un premier temps, plus le fournisseur répond de manière adéquate aux demandes de l'entreprise, et moins celle-ci est amenée à engager un processus de traitement des dysfonctionnements liés à une inadéquation de la demande, telles que la ré-explication des spécifications des produits exigée par l'entité aval, la recherche des produits avariés, le refaçonnage et restockage des produits, la mesure de l'éventuel impact sur la valeur perçue par le client... C'est ce que souligne le contrôleur de gestion (code CG1) : « ...si les fournisseurs par exemple, mettent un prix incorrect sur la facture, une des conséquences est que nos stocks seront mal évalués (ou nous payons trop cher les matières). » Dans un second temps, cela réduit également les conflits potentiels entre entités amont et aval de la chaîne. La stabilité du respect de la qualité a un effet positif sur les ventes et sur la stabilité du processus de SCM. Ainsi, certains fournisseurs de l'entreprise ne sont pas dotés de système de management de la qualité, entraînant un travail important de contrôle qualité réalisé par l'entité aval elle-même. La plupart des interviewés exprimaient leur préférence pour des fournisseurs délivrant une qualité constante de leurs produits. En effet, cette constance entraînait moins de travail car gérer un taux de défautuosité attendu mais constant consommait moins de ressources que le traitement de défauts survenus plus tard dans la chaîne de valeur. Les propos du directeur de la Supply Chain (code DSC19) illustrent bien cette idée : « ...certains de nos fournisseurs sont connus pour le fait qu'ils tentent de masquer des problèmes qui ne surviendront qu'à une étape ultérieure du processus. Dans ce cas, cela prend beaucoup plus de temps pour corriger ces problèmes... ».

a) La coopération

La coopération est la volonté (et non la capacité) du fournisseur à réagir suite aux demandes de l'entreprise pour définir, reporter ou avancer certains processus ou activités. En termes de consommation de ressources, plus cette volonté de coopérer est importante, plus forte est la probabilité pour les deux firmes de synchroniser leurs « empreintes organisationnelles ». Et plus ces empreintes sont compatibles, et plus la probabilité de survenance de difficultés est faible, comme le souligne le directeur des approvisionnements (code DA14) : « ...Nous voulons réduire les coûts de transport et les émissions de CO₂ ; par conséquent, nous souhaitons transporter par mer deux palettes l'une sur l'autre. Actuellement, nous chargeons les palettes sur une hauteur de 1.55 m. Si nous réduisons cette hauteur à 1.20 m, nous pouvons transporter deux palettes l'une sur l'autre. Pour ce travail, les fournisseurs devront également ajuster la hauteur de leur système de stockage à 1.20 m. Certains fournisseurs sont très coopératif et acceptent de réaliser cette opération, d'autres le sont moins et exigent une compensation financière ».

b) La flexibilité

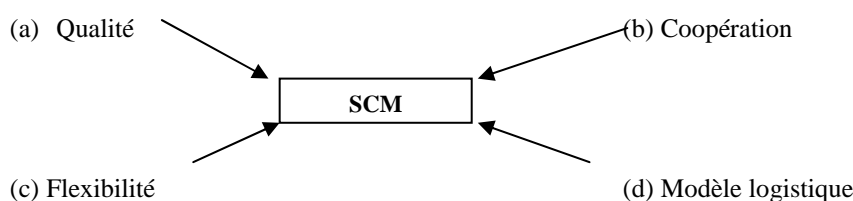
En ce qui concerne la flexibilité, il s'agit de la capacité du fournisseur à réagir suite à une demande de l'entreprise de définir, reporter ou avancer certains processus ou activités. Cette caractéristique est très fortement liée au délai (entre la demande et la réaction) et à la vitesse (temps de réalisation de la demande), comme l'explique le directeur du management de la qualité (code DMQ15) : « ...si un fournisseur est capable (et a la volonté) d'être flexible, dans le sens être capable d'accepter de nouveaux standards de qualité (par exemple 3 ppm) en un temps court, cela réduit nos efforts pour traiter nos produits défectueux... ». Ainsi, plus le fournisseur est capable de réagir rapidement et précisément aux demandes de l'entreprise, plus le temps qu'elle devra mettre pour réaliser avec ses propres ressources cette demande sera réduit. Cet aspect est fondamental dans la mesure où l'entreprise évolue dans un secteur hautement compétitif où les goûts des consommateurs évoluent très rapidement et une absence de réactivité signifie une perte de part de marché. De même, les interviewés soulignent que certains fournisseurs exigent un respect des procédures administratives internes pour répondre aux requêtes de l'entité aval. Lors de situations critiques, ce strict respect des procédures administratives entraîne une perte de temps très précieux pour l'entité aval.

c) Le modèle logistique

Les processus logistiques regroupent la logistique elle-même et le modèle d'approvisionnement adopté. En ce qui concerne la logistique, il s'agit de la capacité du fournisseur à sécuriser les approvisionnements de l'entité aval en fournissant la quantité demandée, au bon moment et au bon endroit. Une logistique défaillante de la part du fournisseur signifie une livraison précoce ou tardive, ce qui perturbe le processus logistique de l'entreprise. Les autres fournisseurs sont alors obligés d'attendre. De même, cela peut entraîner des hausses inopinées de la surface de stockage occupée. En ce qui concerne les retards de livraison, ils entraînent des consommations de ressources liées aux appels et demandes d'explication au fournisseur sur le retard, le recomptage des stocks, etc. comme le souligne un cadre logistique (code Clog3) : « ... il est très important que le fournisseur soit capable de nous réapprovisionner. Si ce n'est pas le cas, tous les autres facteurs deviennent inopérants. Sa capacité à nous réapprovisionner dépend également de sa capacité à nous fournir la bonne qualité, car tous les produits ne correspondant pas à nos standards seront inutiles pour la production... ».

Nous avons ainsi identifié quatre catégories principales de caractéristiques des entités amont (fournisseur) qui influencent la consommation des ressources de l'entité aval. Dans leur ensemble, les interviewés indiquent que ces facteurs que nous venons de décrire, et qui sont résumés dans la figure 2, influencent grandement la consommation des ressources de l'entité aval.

Figure 2 Principaux facteurs influençant la consommation de ressources de la SCM



La deuxième partie du guide d'entretien permet d'analyser la capacité du modèle ABC à répondre aux attentes des acteurs de la SCM.

3.1.2 Les apports de l'ABC à la SCM

Nous avons demandé aux acteurs de l'entreprise d'indiquer s'ils étaient satisfaits des mesures effectuées à l'aide du modèle ABC. C'est pourquoi, nous examinerons, au regard des facteurs de consommations de ressources exposés plus haut, les apports du modèle ABC à la fonction.

a) La qualité

La qualité est une catégorie de facteurs qui fait référence à la capacité du fournisseur à fournir les produits conformément aux spécifications exigées par l'entité aval. Comme pour la logistique, l'entité aval ne peut prévoir le niveau de déviance par rapport à ses spécifications, mais elle peut identifier un ou plusieurs processus standards qui doivent être réalisés afin de corriger les dysfonctionnements nés de ces déviations. En outre, les processus liés à la qualité – gérer la qualité des approvisionnements et gérer les retours fournisseurs – sont composés d'activités standardisées : c'est le cas des activités « traitement des mauvais produits » et « test des produits » par exemple. En conséquence, le manager est en mesure d'identifier les inducteurs de coûts et de calculer ainsi leur coût unitaire, utilisés comme levier d'action, comme le souligne un responsable approvisionnements (code RA13) : « *Lorsqu'il s'agit de processus qualitatifs/créatifs, il est plus difficile de calculer des inducteurs de coûts ABC. En revanche, comme la plupart de nos processus sont standardisés, l'utilisation de nos inducteurs de coûts ABC pour optimiser nos processus a du sens. Par exemple, je fais un suivi rigoureux du coût de lot analysé. Cet inducteur a augmenté de 15 % sur le second trimestre 2009. En fait, notre processus « Gérer la qualité » était mal structuré. Nous avons pu « réorganisé » ce processus pour réduire le coût de gestion de la qualité* ».

b) La coopération

En ce qui concerne la coopération, les accords contractuels permettent de réduire le nombre d'articles qui doivent faire l'objet de négociation annuelle. Le nombre d'accord-cadre signés constitue un inducteur de coût adéquat. C'est ce qu'explique un responsable Supply Chain (code SCM18) : « *Les inducteurs ABC sont très utiles selon les situations. Ainsi, cela nous permet d'évaluer le temps et les ressources supplémentaires nécessaires pour la négociation avec des fournisseurs qui refusent d'intégrer les accords cadres que nous avons mis en place* ».

Nous avons ainsi montré comment la connaissance des coûts d'inducteurs ABC influence l'optimisation intra-organisationnelle. Les interviewés ont identifié que le principal avantage des coûts d'inducteurs ABC était la possibilité de comparer de manière rationnelle différentes alternatives. Cette comparaison est rendue possible car les coûts d'inducteurs sont exprimés en unité monétaire. Il convient, dans le point suivant, d'évaluer les effets de la connaissance des coûts d'inducteurs ABC sur l'optimisation inter-organisationnelle, c'est-à-dire au niveau de la flexibilité et du modèle logistique. Le terme d'optimisation organisationnelle recouvre un champ large de concepts, tels que la réaffectation des capacités existantes, la modification des plannings de production, etc. Cette connaissance altère la perception de la réalité de l'entité aval, ce qui en retour a un effet sur la façon dont les managers de l'entité aval évaluent le fournisseur.

Ce qui permet de démarrer un processus de renégociation/ réorganisation du cadre inter-organisationnel. Dans ce sens, pour les acteurs, le modèle ABC contribue à appréhender la flexibilité des partenaires de l'entreprise. La perception de la qualité de l'effet (positif ou négatif) dépend du point de vue (entité aval ou fournisseur) et, dans une situation dynamique, cela dépend de la réaction de chaque acteur/joueur au sein d'un réseau complexe d'entités.

c) La flexibilité

En disposant des inducteurs de coûts ABC, les acteurs de la fonction logistique indiquent que les informations supplémentaires obtenues leur permettent de savoir comment le fournisseur utilise ses ressources (notamment par comparaison avec les autres fournisseurs), comme l'illustrent les propos du directeur Supply Chain (code DSC19) : *« Auparavant, nous utilisions des modèles de scoring pour évaluer nos fournisseurs. Le problème de ce système d'évaluation est qu'il n'utilise pas le même « langage ». Les inducteurs ABC tels que le nombre de références retournées, le nombre d'accord-cadre signés, etc., que nous utilisons désormais, ont l'avantage d'exprimer toute l'évaluation du fournisseur en unités monétaires. Ce qui évite des erreurs d'allocations dues par exemple aux échelles discriminantes ou à l'interprétation des échelles »*. Ce qui en retour change la perception qu'ils ont sur leur relation ou confirme ce qu'ils savaient déjà. Si cette information change leur perception, cela signifie que le fournisseur est plus performant ou moins performant qu'initialement. En conséquence, les acteurs de la fonction logistique recherchent les raisons, notamment en comparant avec les autres fournisseurs. Ils essaient, par exemple, de transférer les causes de bonne performance aux fournisseurs les moins performants. Pour ces derniers, ils utilisent cette information dans le cadre de négociations avec eux afin de les inciter à s'améliorer. Les relations inter-organisationnelles sont alors impactées par le modèle ABC. C'est ce qu'explique le responsable marketing (code RM7) : *« Nous entrons couramment en discussion avec un de nos nouveaux fournisseurs du fait qu'il livre en retard une marchandise de mauvaise qualité. Nos départements marketing, approvisionnement et qualité doivent alors dépenser d'importantes ressources en temps pour identifier et résoudre les problèmes causés par le fournisseur. Les inducteurs de coûts ABC nous permettent dans ce cas d'évaluer les ressources consommées et ainsi d'exiger d'éventuelles compensations. »*

La connaissance des inducteurs de coûts ABC permet ainsi d'améliorer la qualité des négociations avec les fournisseurs pour lesquels l'entreprise leur demanderait d'améliorer leur qualité au sein de leurs usines, comme le montrent les propos du directeur des approvisionnements (code DA14) : *« J'ai exigé de nos fournisseurs qu'ils utilisent des palettes à double couche (il s'agit de réduire le poids de l'emballage des palettes) afin de réduire les coûts de transport. Les fournisseurs ont dû modifier leur entrepôt afin de répondre à ma requête. Certains des fournisseurs ont exigé une compensation sous la forme de prix plus élevés. Je n'étais pas sûr du montant que nous allions effectivement économiser en mettant en place cette mesure, étant donné qu'à ce moment là, nous ne disposions pas encore du système ABC. Celui-ci m'aurait été ainsi très utile pour évaluer l'économie réalisée... »*

Les informations issues du modèle ABC permettent en outre une sélection des « meilleurs » fournisseurs, à l'image de la segmentation des clients réalisée par la fonction marketing, permettant une sélection des clients les plus profitables. C'est ce qu'explique le responsable des approvisionnements (code RA12) : *« La méthode ABC me permet de faire une segmentation de nos fournisseurs »*.

d) Modèle logistique

Le processus logistique est un processus relativement stable où les responsabilités sont clairement établies. En conséquence, les effets d'un changement dans ce processus peuvent être facilement prédictibles, ce qui permet aux managers d'identifier clairement des inducteurs de coûts tels que le nombre de commandes, les transports par semaine, les références stockées, comme le souligne le responsable Supply Chain (code SCM17) : « *les inducteurs de coûts ABC nous sont très utiles pour nos prises de décisions ; d'autant qu'ils sont pertinents car ils sont calculés sur la base de nos processus, qui sont pour la plupart standardisés, tels que : certifier les fournisseurs, gérer les stocks et gérer la qualité des approvisionnements* ».

De même, les conséquences d'une absence de réassortiment sont prédictibles. La plupart des acteurs interviewés ont indiqué qu'ils utilisent les coûts unitaires d'inducteurs afin d'exiger des compensations aux fournisseurs dans le cas de situation de goulet d'étranglement. Néanmoins d'autres facteurs – qualitatifs et/ou stratégiques – se prêtent mal à une telle mesure comme l'indique le directeur recherche et développement (code DRD16) : « *Nous pouvons calculer les inducteurs de coûts pour les processus standardisés, mais cela n'est pas possible pour le facteur le plus important : l'innovation. Ce facteur est déterminant pour la réussite future de notre entreprise. Il est très difficile de le mesurer, mais chacun sait (par expérience et intuition) qu'il est plus important que des processus 100 % efficaces* ».

On peut donc conclure, sur la base des réponses analysées, que les acteurs perçoivent le modèle ABC comme étant un système adéquat pour mesurer les effets des facteurs influençant la consommation de ressources et ainsi pour permettre une amélioration de la gestion de la performance de la fonction.

3.1.3 Les autres apports possibles du modèle ABC

Les potentialités du modèle ABC, révélées par l'analyse des entretiens, se situent à deux niveaux : le partage de l'information ABC avec les fournisseurs et la mise en place d'un système de gestion des coûts inter-organisationnel.

Alors qu'il semble clair pour l'ensemble des interviewés que les relations entre l'entité aval et ses fournisseurs sont modifiées en fonction des informations obtenues à l'aide du modèle ABC, leurs opinions quant au partage de ces informations avec le fournisseur divergent. Trois groupes d'interviewés se détachent. Le premier groupe ne souhaite pas partager ces informations tirées des inducteurs ABC. Pour eux, si de telles informations étaient partagées avec les fournisseurs, cela accroîtrait inutilement leur position de négociation. En outre, certains interviewés pensent que certains fournisseurs tenteraient de tromper le système.

Le second groupe d'interviewés acceptent de partager ces informations tirées du modèle ABC car ils pensent que cela permettrait aux fournisseurs d'identifier leurs forces et faiblesses. En outre, ces interviewés indiquent que la stratégie implicite du premier groupe d'interviewés conduirait à des mésententes et incompréhensions entre les managers de l'entreprise et le fournisseur. Cette attitude constitue une tactique de négociation coopérative.

Le troisième groupe décide au cas par cas. C'est seulement avec des fournisseurs privilégiés que ces interviewés sont en mesure de vouloir partager les informations tirées des inducteurs ABC. Pour les autres fournisseurs, les interviewés expliquent qu'ils poursuivent avec eux une relation classique fournisseur – acheteur.

Enfin, d'autres acteurs estiment que le modèle ABC devrait leur permettre de pousser plus loin encore l'amélioration de la gestion de la performance de la fonction logistique en mettant en place un véritable pilotage simultané des coûts et de la valeur.

La mise en place de la SCM au sein de la fonction logistique de l'entité aval soulève des défis importants : les acteurs interviewés estiment que le modèle ABC a su y répondre en partie. Les acteurs de la fonction ont en outre évoqué les potentialités du modèle ABC. Le contrôle de gestion, dans sa forme « innovante », répond aux attentes de la fonction en amont de la chaîne de valeur. La question est maintenant de déterminer son impact sur la gestion de la fonction en aval de la chaîne de valeur : la fonction marketing.

3.2 Les résultats issus de la fonction marketing

L'analyse des entretiens effectués auprès des utilisateurs issus de la fonction marketing et commerciale montre un intérêt certain pour l'outillage proposé – une articulation du modèle ABC à la GRC. En effet, les utilisateurs expliquent que cet outil leur permet d'améliorer le management de leur portefeuille clients. L'analyse des entretiens menés auprès des différents acteurs montre que le modèle ABC a permis de répondre à une double ambition au sein de l'entreprise NutriOuest : analyser la valeur économique des clients, et « ventiler » cette valeur en fonction des phases du cycle de vie.

3.2.1 *Les facteurs influençant la consommation des ressources de la fonction marketing/commerciale*

Suite à l'analyse des entretiens effectués auprès des acteurs de la fonction marketing et commerciale, il est possible de regrouper les facteurs influençant la consommation des ressources de cette fonction, en deux catégories : le management du portefeuille clients et la gestion de la force de vente.

a) Les facteurs liés au management du portefeuille clients

En adoptant une logique relationnelle sur les clients, la fonction marketing et commerciale distingue deux phases dans le cycle de vie des clients : une phase d'acquisition et une phase de fidélisation. Il convient donc d'analyser, pour chacune de ces étapes, les facteurs qui influencent la consommation des ressources. Durant la phase d'acquisition, plusieurs facteurs vont influencer la consommation des ressources de la fonction marketing et commerciale. Ainsi, le coût du recrutement d'un client est important à suivre, comme le souligne le directeur commercial de l'entreprise (code DC3) : « *Il est nécessaire de suivre le coût de recrutement, car un point supplémentaire de PDM coûte de plus en plus cher* ». Le nombre de cibles visés vient ainsi directement influencer sur la consommation des ressources, car la prospection de nouveaux clients nécessite d'investir en temps et en argent. L'explication d'un des commerciaux de l'entreprise (code FDV12) souligne cet aspect : « *Acquérir de nouveaux prescripteurs ou de nouveaux distributeurs nécessite que l'on fixe un objectif de cibles à atteindre. Ce qui génère des coûts d'acquisition importants, y-compris le coût de prospection pour des prospects non transformés en clients* ». En ce qui concerne la phase de fidélisation, l'exigence des clients constitue un facteur influençant la consommation des ressources.

Les clients sollicitent régulièrement les commerciaux de l'entreprise sur la perception du produit par les consommateurs. En effet, les produits de micro-nutrition et compléments alimentaires répondent à des exigences en matière de pathologie. Les principes actifs permettent ainsi de combler un déficit en vitamines ou de renforcer certaines fonctions physiques. Le goût des produits n'est alors que secondaire. Or le client final attache une importance particulière au goût des produits qu'il achète. Les distributeurs, étant en contact direct avec le consommateur final, exigent de Nutriouest des modifications de produits. Ces modifications visent à améliorer le goût mais également la présentation et le packaging du produit. Par exemple, les clients exigent un conditionnement en sachets plutôt qu'en gélules pour certains produits, exigent une boîte blanche plutôt qu'en couleurs pour d'autres produits. Ces exigences, pris régulièrement en compte par Nutriouest, entraînent d'importantes ressources. Ces exigences sont particulièrement importantes lorsque les produits sont destinés à être vendus à l'étranger auprès des distributeurs – directement ou indirectement via un grossiste répartiteur. Dans ce cas, il s'agit d'adapter le conditionnement et l'emballage à la réglementation du pays, mais également aux particularités en termes gustatifs des clients du pays.

b) Les facteurs relatifs à la gestion de la force de vente

La gestion des comptes clés par la force de vente constitue un facteur qui impacte la consommation des ressources. Il s'agit de clients de taille importante qui disposent ainsi d'un nombre de points de vente important. Or les clients partenaires ayant un réseau de points de vente important vont entraîner une plus grande consommation de ressources de la part du service commercial. Ce dernier s'assure que l'ensemble des points de vente respectent les critères de partenariat établis par l'entreprise. L'entreprise doit également prêter une attention particulière à l'acquisition de nouveaux types de prescripteurs dans la mesure où cette dernière peut impacter la consommation des ressources relatives aux clients. Par exemple, l'entreprise a décidé d'acquérir⁶ de nouveaux types de prescripteurs – des médecins spécialistes de la micronutrition. Cette catégorie de prescripteurs oriente leurs patients uniquement vers les distributeurs. Ils ne prennent pas en compte la « fiche d'accès », qui constitue un document présentant l'entreprise et ses produits. Le consommateur final, qui a la possibilité de commander en vente directe les produits auprès de l'entreprise, s'adresse donc à la pharmacie proche de son domicile. Ceci oblige donc la force de vente à assurer une couverture promotionnelle sur l'ensemble des pharmacies de la zone géographique, et pas uniquement les pharmacies partenaires. Enfin, dans le cadre d'événementiels, l'entreprise invite les distributeurs partenaires fidélisés. Ces actions impactent de manière importante la consommation de ressources de la fonction marketing et commerciale, notamment en termes de gestion des équipes commerciales. Comme le souligne la responsable du service commercial pharmacie (Code RCP15), ces actions sont primordiales pour NutriOuest : « *Les campagnes de promotion auprès de nos partenaires sont très importantes. Nous réalisons également des formations à la micro-nutrition auprès de nos partenaires. Moi-même j'en assure quelques unes et je veille au bon cadrage des formations. Il m'arrive ainsi de corriger certaines « dérives » de commerciaux* ».

⁶ Le terme d'acquisition ici n'est pas forcément pertinent car l'entreprise ne peut pas « acquérir » des médecins. Il s'agit en réalité d'intégrer un médecin dans son réseau de prescripteurs en leur offrant des programmes de formation et d'information sur la micronutrition.

Compte tenu de ces différents facteurs de consommation des ressources⁷, représentés dans la figure 3, le modèle ABC apporte selon les utilisateurs de la fonction, une contribution en termes de compréhension et de gestion de leur performance.

Figure 3 Principaux facteurs influençant la consommation de ressources de la fonction marketing



3.2.2 les apports du modèle ABC à la fonction marketing

Les apports de l'ABC aux acteurs peuvent être mis en évidence à deux niveaux : la gestion du portefeuille clients d'une part, et la gestion de la force de vente d'autre part.

a) La gestion du portefeuille clients

Grâce au modèle ABC, l'entreprise est à-même de 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 clients sélectionnées. Elle s'appuie sur le conseil aux pharmaciens et la PLV (Publicité sur le lieu de Vente), entre autres, pour consolider ses relations commerciales. La connaissance de la rentabilité par client permet à l'entreprise d'arbitrer des actions ou de considérer certains clients générant des pertes comme un investissement.

Pour les acteurs de la fonction marketing et commerciale, il est important d'appréhender la valeur du client dans le cadre de son cycle de vie. La valeur d'acquisition d'un client 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 pilotait traditionnellement son activité sur la base du chiffre d'affaires. Avec l'analyse fournie par le modèle ABC, il peut calibrer ses ressources en fonction de la rentabilité dégagée et de la phase du cycle de vie.

⁷ Il n'est pas possible, dans le cadre de cet article, de présenter l'exhaustivité des facteurs de consommation de ressources. Nous présentons les principaux facteurs, permettant ainsi de mieux comprendre la contribution du modèle ABC.

De même, le service marketing peut évaluer l'impact de ses politiques promotionnelles lors de l'acquisition ou de la fidélisation des clients, comme l'explique le contrôleur de gestion (Code CG7) : « *En nous appuyant sur les données de la GRC, le modèle ABC nous permet d'évaluer la rentabilité des clients en distinguant les phases d'acquisition et de fidélisation. Par exemple, la GRC nous indique qu'il y a eu 23 368 contacts clients en 2008. Chaque client consomme, en moyenne, 23 368 contacts/ 420 clients, soit 56 contacts. Comme la durée d'acquisition est de deux mois, nous pondérons ensuite la consommation d'inducteurs pour déterminer le coût de gestion des contacts* ».

Les utilisateurs constatent, à l'aide du modèle ABC, que seuls les clients de taille importante sont rentables : ils « subventionnent », en quelque sorte, les autres clients. Le chef de produit (code CP8) souligne que « *pour ce qui est de la segmentation des clients, il n'y a pas de profil défini : les forces de vente cherchent plutôt les distributeurs à proximité d'un prescripteur, elles se concentrent sur ceux ayant un chiffre d'affaires de deux millions d'euros* ». Un client rentable ne fait l'objet que d'une seule visite, alors qu'un client 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 clients 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 ce qui concerne la phase de fidélisation, certains clients 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 client, comme le souligne le directeur commercial (code DC3) : « *Durant la phase de fidélisation, l'entreprise a continué à investir sur le distributeur x alors qu'il 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 le « mauvais » distributeur pendant la phase de fidélisation* ».

Pour l'export, la responsable des ventes export (code DE4) estime très important l'apport du modèle ABC. En effet, cela lui permet de mettre en place une analyse dynamique de ses clients : « *Dans ce type d'activités, il est important de faire une distinction des phases de cycle de vie du client. Nous faisons face à trois phases : recrutement d'un distributeur, animation d'un distributeur existant récent (dans les deux premières années, on consomme beaucoup de ressources car il y a une phase d'accompagnement) et animation d'un distributeur existant ancien (phase de maturité) où cela coûte moins de ressources* ». Le modèle ABC permet ainsi, selon cet acteur, de prendre en compte le cycle de vie des clients export au travers de la mise en évidence des processus « Recruter les distributeurs export » et « Animer les distributeurs export » afin de distinguer l'acquisition d'un client export de sa fidélisation.

b) La gestion de la force de vente

L'analyse des entretiens montre également que le modèle ABC contribue à améliorer la gestion de la force de vente. Celle-ci est « primée » sur la base du nombre de visites effectuées auprès des clients 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 clients 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 un client partenaire de ce prescripteur. L'analyse de la valeur des clients partenaires a permis ainsi de mettre en évidence ce phénomène et permet au responsable du service commercial de réfléchir au mode de rémunération des commerciaux, entre autres.

Le modèle ABC a permis également d'instaurer une culture de la rentabilité auprès d'acteurs peu habitués à manipuler ce concept. Les commerciaux avaient l'habitude d'utiliser le critère du chiffre d'affaires pour la gestion du portefeuille clients, comme le souligne le directeur général (code DG1) : « *La culture « rentabilité » n'est pas complètement acquise au sein de la force de vente. Mais le besoin pour cette information existe; les outils changent la façon de penser et vice versa : il s'agit d'une boucle permanente. L'outil ABC va inspirer les acteurs, entraînant des questionnements de leur part* ». Le modèle ABC contribue à cette prise de conscience auprès des acteurs de la fonction, comme l'explique la responsable commerciale Pharmacies (code RCP15) : « *Pour le nombre de nouveaux partenaires, nous mesurons le chiffre d'affaires développé. Mais le modèle ABC nous permet également de mesurer les coûts, ce qui nous permet de mesurer la rentabilité. Sur la base des critères de recrutement des clients, j'estime que ces critères permettent de « garantir » la qualité du client recruté. Il y a une prise de conscience de l'importance de la notion de rentabilité* ».

3.2.3 Les autres apports possibles de l'ABC à la fonction marketing

Pour le directeur commercial de l'entreprise, le modèle ABC est très pertinent dans la mesure où la détermination de la valeur d'acquisition et de fidélisation des clients fournit des données intéressantes face à ses questionnements : 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. Mais il souhaite aller plus loin avec le modèle ABC. La fuite des clients (ou « *churn* » (attrition) est un phénomène qui complexifie l'analyse ; en effet, le directeur commercial (code DC3) estime que le cycle de vie des produits de NutriOuest constitue une contrainte. Pour le directeur commercial, la relation se joue dès la première consommation du client. 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. L'objectif du directeur commercial est de s'appuyer sur les données du modèle ABC pour augmenter le taux de transformation en réachat.

À la suite de l'analyse des entretiens menés auprès des acteurs de la fonction marketing et commerciale en mutation, avec l'adoption de la GRC, il est possible de considérer que les acteurs perçoivent le modèle ABC comme un outil contribuant à améliorer la gestion de la performance de la fonction, au travers d'une meilleure gestion du portefeuille clients et de la force de vente.

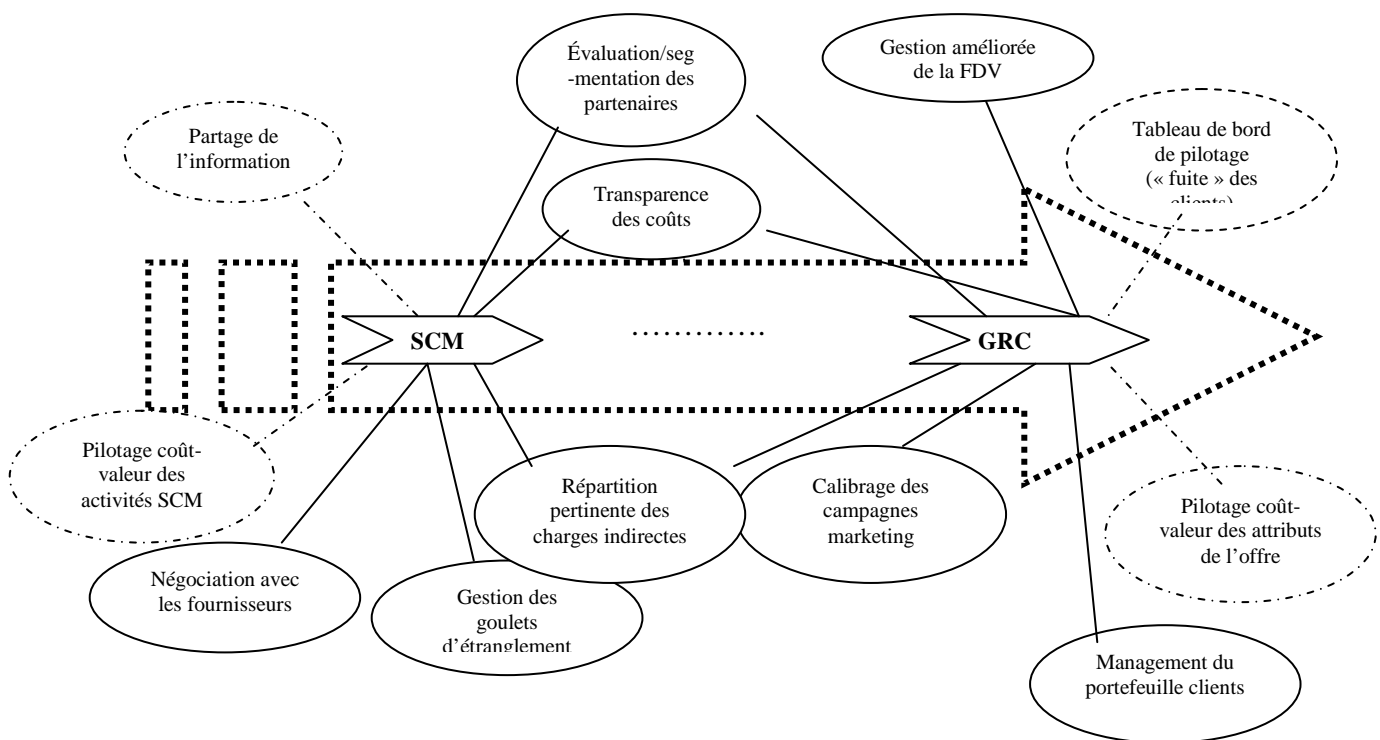
4. Mise en perspective des résultats et conclusion

Si cette étude a révélé les apports, perçus par les acteurs, réels et potentiels du modèle ABC à deux fonctions ayant connu des mutations importantes au sein des organisations, il convient de mettre en perspective ces résultats.

Nous formulons l'hypothèse que la connaissance d'informations issues du système ABC a un effet positif auprès des acteurs. Ces derniers estiment que ces informations accroissent l'optimisation des fonctions amont et aval de la chaîne de valeur. En ce qui concerne la chaîne amont, si des différences de consommation de ressources et les causes de ces différences peuvent être identifiées à l'aide du modèle ABC, alors un processus de justification de ces différences se mettra en place, résultant d'une optimisation interne (relations intra-organisationnelles) et externe (relations inter-organisationnelles). Pour ce qui est de la fonction aval, les acteurs interrogés estiment que le modèle ABC permet de mieux appréhender la valeur des clients, dans une optique relationnelle du marketing. Nous avons constaté également, au travers de cet étude exploratoire que les prévisions des acteurs des deux fonctions étaient optimistes. En effet, ils considèrent que le système ABC actuel au sein de leur organisation est perfectible. Les acteurs ont mis en évidence, au travers des entretiens, des apports non exploités du modèle ABC.

Il convient de mettre en perspective l'ensemble des apports perçus réels et potentiels plus globalement au sein de la chaîne de valeur. La figure 4 intègre les résultats de notre étude exploratoire. On constate que le modèle ABC constitue, aux yeux des acteurs, une approche intéressante d'amélioration du pilotage des fonctions en amont et en aval. Les apports potentiels (représentés par des bulles en pointillés) mettent en lumière l'effet de levier possible d'un déploiement complet de l'outil ABC.

Figure 4 Apports perçus réels et potentiels de l'ABC à la chaîne de valeur



L'étude est basée sur les résultats obtenus par des entretiens menés au sein de deux organisations : NutriOuest et CosmétiquePlus. Les résultats de cette étude sont influencés par les caractéristiques du secteur dans lequel évoluent les deux entreprises : respectivement, les compléments alimentaires et micro nutrition, et les cosmétiques. En outre, cette étude est basée sur les perceptions des acteurs, qui ont donc une valeur subjective. Il conviendrait de réaliser une étude de cas auprès de ces entreprises afin de vérifier, dans les faits, les perceptions des acteurs. Ce qui permettrait de confirmer les résultats de cette étude ou de mettre en évidence un « fossé » entre l'impact réel du modèle ABC sur la performance de la fonction et son impact perçu. En outre, il ne faut pas négliger le biais lié à la contagion entre les interviewés qui se parlent entre eux lors de la réalisation des entretiens. L'étude n'a donc pas un caractère exhaustif. Il serait intéressant de compléter l'analyse avec celle obtenue sur d'autres secteurs industriels. En ce qui concerne la SCM, les interviewés, qui ont contribué aux résultats empiriques, ont adopté le point de vue du client, entité aval de la chaîne logistique. Il serait intéressant d'obtenir également les résultats empiriques d'interviewés adoptant le point de vue du fournisseur. En ce qui concerne la GRC, les interviewés ont adopté le point de vue de l'entreprise, fournisseur. Là aussi, une étude complémentaire analysant le point de vue des clients permettraient d'affiner l'analyse.

Pour conclure, plusieurs enseignements majeurs peuvent être dégagés de notre travail. En premier lieu, les fournisseurs semblent être caractérisés par une variété de facteurs qui influencent l'utilisation des ressources internes de l'entité aval. Comme ces facteurs sont sous le contrôle de l'entité aval, cela peut (ou non) influencer leur développement au profit de l'entité aval. Quant à la fonction marketing, l'exigence des clients et les actions en termes d'acquisition et de fidélisation constituent des facteurs de consommations de ressources. En second lieu, l'utilisation de données issues du modèle ABC permet aux acteurs des deux fonctions d'améliorer la visibilité en termes de consommation des ressources et mettre en place une gestion plus performante : une sélection des clients plus profitables pour la fonction marketing, et une sélection des fournisseurs les plus performants pour la fonction logistique. En troisième lieu, l'étude a révélé les potentialités du modèle ABC pour les deux fonctions. Au niveau de la SCM, dans la mesure où la connaissance des coûts d'inducteurs ABC a un effet sur l'optimisation inter organisationnelle, l'étape suivante logique consisterait à mettre en place un système, basé sur les inducteurs de coûts ABC, permettant de récompenser les bonnes pratiques et de pénaliser les mauvaises pratiques des fournisseurs. C'est ce qui ressort de l'analyse des entretiens. Au niveau de la fonction marketing, les acteurs ont soulevé la possibilité – grâce au modèle ABC – d'alimenter un tableau de bord relatif aux clients permettant d'identifier les « fuites » de clients présents et le nombre de clients nouveaux. L'analyse de ces potentialités ouvre des perspectives de recherche intéressantes : en effet, une étude longitudinale au sein d'une des organisations étudiées permettrait de confirmer – ou d'infirmer – la faisabilité de ces potentialités.

Au-delà des débats sur la diffusion de l'ABC répondant en partie à des impératifs commerciaux de cabinets de conseils (Zelinski 2009), il nous semble que le modèle ABC demeure une méthode originale au sens où elle offre une modélisation de l'organisation centrée sur des processus et activités créateurs de valeur. Cette modélisation nous semble ouvrir la voie à un dialogue de la fonction contrôle de gestion avec d'autres fonctions opérationnelles, confrontées elles aussi, à la nécessité de piloter leur chaîne de valeur.

Bibliographie

- Alcouffe, S., Malleret, V. (2004). Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française ». *Comptabilité – Contrôle – Audit* 10 (2) : 155-178.
- Alcouffe, S., Berland, N., Levant, Y. (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: une étude comparative. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, n°. spécial, mai.
- Agndal H. Nilsson U. (2009). Inter-organizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research* 20 (2): 85-101.
- Axelsson, B., Laage-Hellman, J., Nilsson, U. (2002). Modern management accounting for modern purchasing. *European Journal of Purchasing & Supply management* 8 (1): 53-62.
- Bandinelli, R., Rapaccini, M., Tucci, M., Visintin, F. (2006). Using simulation for supply chain analysis: reviewing and proposing distributed simulation frameworks. *Production Planning & Control* 17 (2): 167-175.
- Bertrand, T. (2000). Difficultés d'implantation des dispositifs ABC/ABM - Contribution à la constitution de savoirs actionnables à partir d'une recherche intervention. Doctorat en sciences de gestion, Nantes : Université de Nantes.
- Blattberg, C.R., Getz, G., Thomas, J.S. (2001). *Customer equity - Building and managing relationships as valuable assets*. Boston : 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* 8 (4): 167-191.
- Cappelletti, L. (2008). Vers un contrôle de gestion intégré à la fonction commerciale : cas d'expérimentation. *Revue Management et Avenir* 16 (2) : 156-173.
- Cokins, G. (2003). Identifying and measuring the cost of error and waste. *Journal of Cost Management* 17 (2): 6-15.
- Cooper, R., Kaplan R.S., Maisel L., Oehm R.(1992). Implementing Activities-Based Cost Management: Moving from Action to Analysis. *Montvale, NJ: Institute of Management Accountants*.
- Des Garets, V., Paquerot, M., Sueur, I., (2009). L'approche relationnelle dans les banques. Mythe ou réalité ? *Revue Française de Gestion* 191 (1) : 123-138.
- Dwyer, R.F., Schurr, P.H., Sejo, O. (1987). Developing Buyer-Seller relationships. *Journal of marketing* (51): 11-27.
- Evrard, Y., Pras, B., Roux, E., Choffray, J.M., Dussaix, A.M. (1994). *Market : Etudes et recherches en marketing. Fondements, méthodes*. Paris : Nathan.
- Forrester J. (1958). Industrial Dynamics – a major breakthrough for decision makers. *Harvard Business Review* 36 (4): 37-66.
- Foster, G., Gupta, M., Sjoblom, L. (1996). Customer profitability analysis: challenges and new directions. *Journal of Cost Management* 10 (1): 5-17.
- Glaser, B., Strauss, A.L. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for Qualitative Research*. Chicago: AldineTransaction.
- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22, (2).
- Homgren, C. (1990). Contribution margin analysis: no longer relevant: strategic cost management: the new paradigm. *Journal of Management Accounting Research (Fall)*, 1-32.
- Innes, J., Mitchell, F. (1991). ABC: a survey of CIMA members. *Management Accounting (UK)* (October) : 28-30.

- Kajüter, P., Kulmala, H. (2005). Open-book accounting in networks. *Management Accounting Research* 16 (2): 179-204.
- Kaplan, R.S. (1989). *Kanthal (A)*. Harvard University: Harvard Business School.
- Kaplan, R.S., Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Sao Paulo: Futura.
- Kaplan, R.S., Anderson, S.R. (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Harvard Business School Press.
- Lewis, R.J. (1993). *Activity-based costing for marketing and manufacturing*. Quorum Books.
- Lorino, P. (2001). *Méthodes et pratiques de la performance : le pilotage par les processus et les compétences*. Paris : éditions d'Organisation.
- Lukka, K. , Granlund, M. (2002). The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres. *Accounting, Organizations and Society*, 27, (1-2): 165-190.
- Lummus R. R., Vokurka R. J. (1999), Defining supply chain management: a historical perspective and practical guidelines. *Industrial Management & Data Systems* 99 (1): 11-17.
- Macintosh, N. B. (1994) *Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach*, Wiley.
- Macintosh, N. B. (1998). Management accounting in Europe: a view from Canada. *Management Accounting Research*, 9: 495-500.
- Madison, R., et Power, J. (1993). A review of implementing activity-based cost management: moving from analysis to action. *News and Views (Management Accounting Chapter, American Accounting Association, Spring)*, 9.
- McNair, C.J., Polutnik, L., Silvi, R. (2001). Outside-In: Cost and the Creation of Customer Value. *Advances in Management Accounting* 9: 1-12.
- Meredith J. R. (2001). Hopes for the future of operations management. *Journal of Operations Management*. 19 (4): 397-402.
- Mevellec, P., (1990). *Outils de gestion – La pertinence retrouvée*. Paris : Comptables Malesherbes.
- Mevellec, P., (1993). Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC. *Revue Française de Comptabilité* (251) : 36-44.
- Mevellec, P., (2005). *Les systèmes de coûts – Objectifs, paramètres de conception et analyse comparée*. Paris : Dunod – Ordre des Experts-comptables.
- Noreen, E. (1987). Commentary on H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan's Relevance lost: the rise and fall of management accounting. *Accounting Horizons*, dec.
- Nanni, A. J., Dixon, R., & Vollmann, T. E. (1992). Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities. *Journal of Management Accounting Research* (Fall), 1-19.
- Oliver, R. K., Webber, M. D. (1982). Supply Chain Management: Logistics Catches Up with Strategy. *Outlook* 5 (1): 42-47.
- Oriot, F. (1999) Construire des maillages pertinents et cohérents des organisations. In *Faire de la recherche en contrôle de gestion ? De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*. (Dupuy Y.). Paris : Vuibert FNEGE, 61-76.
- Peelen, E., Jallat, F., Stevens, E., Volle, P. (2006). *Gestion de la relation client*. Pearson Education.
- Porter, M. (2003) *L'avantage concurrentiel*. Paris : Dunod.
- Ramos, M. (2004). Interaction between management accounting and supply chain management. *Supply Chain Management* 9 (2): 33-43.

- Reichheld, F. (1996). *L'effet loyauté – Réussir en fidélisant ses clients, ses salariés et ses actionnaires*. Paris : Dunod.
- Rogers, E. M. (2003) Diffusion of innovations. *Free Press*.
- Seal, W., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, T., Ahmed, M., (1999). Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting. *Management Accounting Research* 10 (3): 303-322.
- Stapleton, D., Pati, S., Beach, E., Julmanichoti, P. (2004). Activity-based costing for logistics and marketing. *Business Process Management Journal* 10 (5): 584-597.
- Thietart, R.A.(1999). *Méthodes de recherche en management*. Paris : Dunod.
- Travaillé, D., (1998). *La représentation du juste-à-temps dans les systèmes de contrôle*. Doctorat en sciences de gestion, Montpellier : Université de Montpellier 2.
- Turney, P.B., Stratton (1992). Using ABC to support continuous improvement. *Management Accounting* September : 46-50.
- Zelinschi (2009), Genèse et évolution d'une innovation : la méthode ABC. 30ème congrès l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.

Annexe - guide d'entretien semi-directif

Ce questionnaire est établi uniquement comme un guide pour la collecte des informations auprès de personnes interviewées. Les différentes questions sont adaptées à la fonction concernée.

Partie 1 : identification des facteurs influençant la consommation de ressources au sein de la fonction

- 1) Quels sont les facteurs déterminants de votre département, en termes de consommation de ressources ?
- 2) Quels sont les facteurs sous votre contrôle et en dehors de votre contrôle ?
- 3) Pour les facteurs en dehors de votre contrôle, qui a un impact sur ces facteurs ?
- 4) Mesurez-vous couramment l'influence qu'un changement dans ces facteurs a sur l'utilisation de vos capacités ? Si oui, comment ? Si non, pourquoi ?

Partie 2 : Les apports du modèle ABC à la mesure et à la gestion de la performance de la fonction

- 1) Le système de calcul de coût précédent (avant la mise en place de l'ABC) vous permettait-il de fournir des informations sur les coûts concernant ces facteurs ? Si oui, quels types d'informations ? En-étiez-vous satisfait ? Si non, pourquoi ?
- 2) La méthode ABC vous a-t-elle permis de mesurer les coûts de ces facteurs de manière plus satisfaisante ?
- 3) Quels ont été les actions rendues possibles par une meilleure lecture des coûts ?
- 4) En dehors des coûts, quels sont les principaux apports des informations issues de l'ABC dans votre :
 - Travail quotidien ?
 - La planification de vos objectifs ?
 - Les relations avec la direction générale ?

Partie 3 : Les apports potentiels du modèle ABC à la fonction

- 1) Existe-t-il, au sein de votre fonction, des éléments de coûts non évalués par le modèle ABC ?
- 2) Pensez-vous que le modèle ABC pourrait fournir une aide sur ce type de coûts ?
- 3) Quels sont les autres apports possibles du modèle ABC que vous souhaiteriez mettre en œuvre afin d'améliorer la performance de vos activités et/ou département ?