



UNIVERSITE HASSAN 1^{er}
Faculté des sciences juridiques
Economiques et sociales de
Settat

Master management - finance d'entreprise

Contrôle de gestion

LE PRIX DE CESSION INTERNE

Année Universitaire : 2008-2009

Plan de l'exposé

Introduction

I. Les centres de responsabilité

1. Définition
2. Les différents centres de responsabilité

II. Le prix de cession interne

1. Définition
2. Les objectifs de la détermination du prix de cession
3. Méthodes de fixation des prix de cession interne
 - a. La cession au prix de marché
 - b. La cession au coût de production
 - c. La cession au coût négocié
 - d. La cession au coût administré
4. Choix du prix de cession et influence sur la gestion
5. Conséquences des méthodes de fixation du prix de cession

III. Etude de cas : La société JOLLION

Conclusion

Introduction

À l'heure où la mondialisation de l'économie entraîne la formation de grandes zones de libre-échange, les entreprises multinationales commencent à modifier la façon dont elles exercent leurs activités.

Les membres marocains de groupes multinationaux, qu'ils soient fabricants ou distributeurs de biens, ne fonctionnent plus comme des entités autonomes dont les activités se limitent aux frontières marocaines.

À mesure que les activités évoluent, les méthodes d'établissement des prix entre sociétés du même groupe doivent également évoluer pour refléter le déplacement des fonctions, des risques et des actifs incorporels.

En termes généraux, l'établissement d'un prix de cession interne consiste à attribuer un prix aux biens, services ou actifs incorporels qui font l'objet d'opérations entre apparentés.

Un exemple typique est celui d'une société qui distribue des biens obtenus de sa société mère, qui paie à la société mère des services de gestion et qui utilise sur ses produits une marque de commerce dont la licence lui a été concédée par la société mère et au titre de laquelle elle verse une redevance.

-Qu'entendons-nous par centre de responsabilité ?

- Quelles sont les différentes méthodes de détermination des prix de cession internes ?

I- Les centres de responsabilité

1- Définition

L'objectif principal du contrôle de gestion, c'est de planifier, suivre, motiver et mesurer les performances d'une entreprise. La nécessité de planifier l'activité des entreprises de taille de plus en plus importante sur des marchés complexes, les possibilités ouvertes par la budgétisation pour suivre et mesurer les résultats associées à la prise en compte de la dimension humaine pour motiver ont conduit les directions générales à mettre en place des structures plus décentralisées en instaurant un découpage en unités.

L'entreprise est alors scindée en sous-ensembles, qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie, qu'on appelle centre de responsabilité .

On peut alors définir un centre de responsabilité comme étant une division de l'organisation, dotée d'une certaine autonomie dans l'utilisation des moyens qui lui sont confiés pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés.

Le découpage d'une entreprise en centres de responsabilité doit nécessairement correspondre à l'organigramme de structure, et être l'élément du contrôle de gestion permettant de mesurer la performance de chaque centre.

Pour que les objectifs poursuivis puissent être atteints, il faut une autonomie de gestion organisée de la façon suivante :

- les unités décentralisées ne cherchent pas à privilégier leurs intérêts au détriment de ceux de l'entreprise.

- Les conflits d'intérêt entre les unités ne nuisent pas à la performance globale et que les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter centres soient clairement définies.

- L'on dispose d'outils permettant de mesurer la satisfaction de la performance individuelle. On dispose pour cela de différents modes d'évaluation. Il faut :

- Que les résultats soient mesurables sur la période du contrat de gestion

- Que les ressources nécessaires au résultat visé soient identifiables, correctement évaluées et imputées sans équivoque au centre de responsabilité qui les consomme.

- Que les conséquences d'une action d'une entité s'observent bien chez elle.

Il faut enfin être capable de faire le tri des effets contrôlables par le responsable. Il est nécessaire de valoriser les échanges entre unités internes par la fixation de prix de cession interne.

2- Les différents centres de responsabilité

Un centre de responsabilité est une subdivision de l'entreprise qui n'est pas forcément physique, géographique ou fonctionnel. Son existence est justifiée dans la mesure où leurs missions et préférences peuvent être clairement identifiés et associés.

Les centres peuvent être imbriqués en créant des centres quasi hiérarchiques.

On peut calquer la nature des centres de responsabilité sur un modèle comptable amélioré : cela permet de mieux cerner la nature de ces centres.

Ainsi les centres de responsabilité n'ayant une action que sur des éléments situés au débit sont des centres de coût. Ceux dont le levier est essentiellement au crédit (pas de coûts de fonctionnement) sont des centres de revenus ou de recettes. Les centres de profit ont une maîtrise des coûts et du Chiffre d'Affaires : on parle de centre de responsabilité et de délégation (ils ont une influence sur tout le compte de résultat). Ceux qui ont une influence sur des éléments d'actifs et donc une influence sur le bilan sont des centres d'investissement. Ces éléments du bilan sont : stocks, immobilisations, créances client.

Pour être centre d'investissement il faut d'abord être centre de profit : il faut maîtriser un élément d'actif en retour du profit.

a- Les centres de coût

Un centre de coût est une unité qui a pour mission de réaliser un produit ou un service à moindre coût.

L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité possible. Le pouvoir de décision porte donc sur les consommations. Le responsable n'a aucun moyen sur les recettes et les investissements.

On distingue :

- **Le centre de coûts productifs** : les coûts sont estimés par rapport aux volumes de production. La méthode de contrôle est celle des coûts standard, budget flexible, analyse d'écarts sur prix, quantité, qualité.

- **Le centre de coûts discrétionnaires** : un centre de dépense discrétionnaire est un centre de coûts avec un budget fixé pour au mieux l'opération d'un service fonctionnel, dont la mission est d'aider une activité opérationnelle. Pour ce type de centre de coûts il est difficile d'établir un lien entre le niveau des coûts et la mesure de la prestation. C'est le management qui décide du niveau des coûts. Ce sont souvent des activités de soutien.

b- Les centres de revenus

Un centre de recette est une unité créée pour maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée. Cette unité qui doit assurer le revenu principal de l'entreprise dispose d'une force de vente et de moyen matériel pour réaliser le chiffre d'affaires prévu. Elle doit maximiser le chiffre d'affaires du produit ou l'activité visée.

Les performances des responsables peuvent être évaluées avec deux optiques différentes:

- dans une vision de contrôle sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées;

-avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possibles tels que le taux de remise consenti au client, le délai de paiement accordé, le nombre de visites effectuées, etc.

Il est préférable de mettre en place des critères de gestion par rapport aux moyens mis en place plutôt que par rapport aux résultats pour apprécier la performance des responsables.

c- Les centres de profit

Un centre de profit est un service qui doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits.

Il a un niveau de délégation et d'autonomie réel. Ses objectifs sont souvent qualifiés de *bottom line* : toute forme de marge ou de résultat les plus appropriés par rapport aux éléments maîtrisés du centre.

Le contrôle s'effectue par le compte de résultat, les coûts standards et les prix de cession internes. Il doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits.

Les centres de profit d'une entreprise devraient correspondre aux segments stratégiques définis par l'analyse stratégique, produit marché, métier, niches, etc.

Les vrais centres de profit sont peu nombreux car la marge d'autonomie des responsables couvre rarement la gestion des ressources (coûts, investissements,) et la gestion des recettes (ventes, prix, gammes.....).

Les critères de performance et de gestion de ces centres sont nombreux puisque tous les domaines influencent plus ou moins directement le profit :

- résultat net, soldes intermédiaires,
- taux de marge, profit /chiffre d'affaires,

- ratio de rentabilité du capital investi, au sens d'actifs confiés à l'entité mais pas en termes de capitaux propres dont le moment échappe aux unités opérationnelles.

d- Les centres d'investissement

Les centres d'investissement sont des services ayant pour obligation de dégager la meilleure rentabilité possible des capitaux investis tout en réalisant un profit¹. Ce sont des centres de profit qui maîtrisent des actifs économiques.

Les moyens d'actions de ces centres portent sur le capital et les investissements choisis mais aussi sur tous les coûts contribuant à opérer le cash flow correspondant à des décisions stratégiques.

Les centres d'investissement se situent généralement au plus haut niveau stratégique.

Les indicateurs de gestion sont les critères de rentabilité classiques des capitaux investis :

- ratios de rendement des actifs : bénéfice/actif
- taux interne de rentabilité ; valeur actuelle nette ; niveau de cash flow; ratio d'endettement; etc.

Les centres d'investissement, à l'inverse des centres de profit qui ne recherchent trop souvent que des bénéfices à court terme, ont une vision à long terme.

L'organisation en centres de responsabilité tente de généraliser, à l'intérieur de l'entreprise, des relations clients/fournisseurs, et par la suite de fixer un prix de cession .

II- Le prix de cession interne

1. Définition

Un prix de cession interne est le prix auquel un centre de responsabilité cède le produit de son activité à d'autres centres de responsabilité. Il est parfois appelé prix de transfert, mais cette appellation est souvent réservée aux cessions entre filiales d'un même groupe.

2. Les objectifs de la détermination des prix de cession

¹ Définition issues de Contrôle de gestion, ALAZARD et SEPARI, Dunod

les objectifs d'un système de PCI sont essentiellement - développer, et contrôler, l'autonomie et la motivation des responsables des centres dans le cadre d'une structure décentralisée impliquant des délégations d'autorité ;

- substituer la pression d'un marché interne à celle d'un marché externe, lorsqu'il n'existe pas de marché externe pour le produit cédé

- mesurer aussi objectivement que possible et contrôler la performance des centres de responsabilité ;

- maximiser le résultat global du groupe par une allocation optimale des ressources, ce qui peut conduire à imposer aux responsables des achats intra-groupe ou à fixer des PCI permettant de localiser le profit du groupe dans ... tout en respectant les réglementations en vigueur ;

- privilégier l'intérêt du groupe lors des conflits d'intérêts inévitables entre centres acheteurs et vendeurs

« On obtient ce que l'on contrôle »².

Il existe différentes méthodes de fixation du prix de cession.

3. Méthodes de fixation du prix de cession

a. Méthode de fixation fondée sur le prix de marché :

Lorsqu'il existe un marché extérieur pour un produit semblable, le PCI doit être calculé à partir du prix du marché augmenté ou diminué d'un montant représentant les différences de spécification du produits ou de service rendus par le centre.

$$\text{PCI} = \text{Prix du marché} \pm X$$

Cette méthode semble plus adaptée aux centres de profit qui peuvent avoir recours aux marchés externes pour s'approvisionner ou écouler leur production. On choisit le prix de marché à plus ou moins long terme.

On peut également choisir le prix de marché – commission (où la commission représente les frais de distribution que l'entreprise n'engagera pas si elle écoule ses marchandises en interne.)

On peut aussi le fixer en fonction de la capacité, de la motivation, c'est à dire en fonction d'outils de motivation en relation avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.

² Adage de contrôleur de gestion (sic.)

En absence du prix de marché, le PCI peut être fixé en fonction du coûts.

b. Le prix de cession fondée sur les coûts :

- **On peut décider de fixer le prix de cession interne au coût complet réel.** : le prix de cession comporte le coût et une marge déterminée de telle sorte qu'elle rémunère les capitaux investis et incite la performance des centres de responsabilité

$$\text{PCI} = \text{Coût complet} + \text{marge}$$

L'avantage de cette méthode est sa simplicité. Elle permet également de comptabiliser l'ensemble des coûts fixes et variables et par la suite de fixer le prix en fonction du coût total supporté par le centre fournisseurs.

Toutefois le centre fournisseur ne sera pas incité à améliorer sa productivité, de plus il va transférer sur le centre client ses erreurs pour transférer sa responsabilité et cela va à l'encontre du principe de contrôle de gestion qui se doit de localiser la source des erreurs.

- **On peut le fixer au coût standard** : L'unité vendeuse est contrôlée par la mise en évidence des écarts entre réel et coût standard. La division acheteuse n'est responsable que de la consommation en quantité et ne subit pas l'inefficience du centre fournisseur. L'unité vendeuse peut subir les décisions de l'unité acheteuse ayant des conséquences sur l'absorption de ces charges fixes.

Avantages : faire disparaître les inconvénients de la première méthode (coût complet réel)

Inconvénients : la performance du centre fournisseur va dépendre du respect du programme des quantités sur lequel le centre client s'est engagé. Il y a aussi un problème d'absorption des charges fixes, qui se traduit pour le centre fournisseur par une augmentation du coût complet sans qu'il en soit responsable.

Le PCI peut être perçu comme un prix extérieur et risque de mettre en concurrence les filiales d'un même groupe. Si une filiale achète à l'extérieur moins cher elle réalisera un profit mais certaines charges fixes ne seront pas absorbées.

- On peut concevoir d'utiliser le coût marginal dans le cas d'une activité marginale : l'utilité vendeuse a déjà intégré ses charges fixes. Il ne reste plus que le coût variable, qui peut être assimilé à un coût marginal.

- On peut penser utiliser un coût d'effort (ou coût d'opportunités): manque à gagner sur une vente externe.

c. Le prix de cession reposant sur la négociation

Le prix de cession peut être également négocié entre les centres de responsabilité. Les bornes de la fourchette des prix correspondent le plus souvent au coût complet et au prix de marché. Le calcul du prix minimum peut se faire de la manière suivante en fonction de la capacité du centre fournisseur :

Si	Division fournisseur		travail à pleine capacité		
	PCI Minimum	=	Coûts et Frais Additionnels	+	Coût de Renonciation sur ventes Externes
Si	Division fournisseur		possède capacité non utilisée		
	PCI Minimum	=	Coûts et Frais Additionnels		

4. Conséquences des méthodes de fixation des prix

Conséquences des méthodes de fixation du prix de cession fondée sur les coûts :

Coût de production * (1 + taux de marge) : un effet pervers peut apparaître. Plus le coût est élevé, plus la marge est élevée. C'est un encouragement à la baisse de productivité et à l'augmentation des coûts.

Pour le Coût standard * (1 + taux de marge) : les conséquences des variations d'activité sont limitées à l'établissement vendeur. L'acheteur est rendu indépendant des variations du coût réel en fonction de l'activité du vendeur.

- Il est possible d'analyser plus finement :

**** Coût variable standard ; si le coût réel est inférieur, le vendeur est récompensé. Le gain de productivité est récompensé.

**** Coût fixe ; il faut analyser les charges fixes globales prises. Si on prend la charge fixe totale standard, on récompense le vendeur en cas d'économie. Si on prend l'activité normale, on pénalise le vendeur en cas de baisse de l'activité dont il n'est pas responsable. Si on prend l'activité réelle, on pénalise l'acheteur.

Conséquences des méthodes de fixation du prix de cession fondée sur le prix de marché

L'établissement vendeur est mis en concurrence avec les concurrents extérieurs. Cela peut poser des problèmes de qualité et d'emploi à l'intérieur de l'entreprise.

On peut ensuite réfléchir si le vrai problème est la méthode de fixation du prix de cession interne. En réalité il s'agit de l'analyse du résultat et de la comparaison avec les objectifs.

Un résultat négatif chez le vendeur est normal si le prix de cession est au coût de production sans marge (perte = au coût de distribution)

Il faut toujours déterminer si le résultat (perte ou bénéfice) est la conséquence de l'action.

III- Etude de cas : la société JOLLION

La Société Jollion se compose, entre autre, de deux centres de profit A et B.

Le centre A réalise notamment une pièce Alpha qu'il peut vendre sur le marché extérieur ou céder éventuellement au centre B. Pour réaliser cette fabrication, le centre A, a des coûts de production unitaires de 325 DH(dont 225 DH de coût variables et 100 DH de coût fixe sur la base d'une fabrication hebdomadaire de 1000 Pièces).

Le centre B a l'opportunité d'utiliser la pièce Alpha pour réaliser un produit Beta. Ce produit aurait un prix de vente unitaire de 780 DH et les coûts additionnels unitaires pour transformer la pièce Alpha en produit Beta serait de 400 DH (dont 250 DH de coût variable et 150 DH de coût fixe sur la base d'une fabrication hebdomadaire de 200 produits).

Le centre A ne peut produire plus de 1000 pièces Alpha par semaine et le centre B peut s'engager à en acheter 200.

Actuellement, Jollion vend 800 pièces Alpha sur le marché au prix unitaire de 525 DH.

La cession interne de cette même pièce entre le centre A et le centre B s'effectuerait également à 525 DH.

QUESTIONS

1- Dans l'hypothèse où Jollion vend 1000 pièces alpha dont 200 au centre B, dire, calculs et arguments à l'appui, s'il est intéressant, pour l'entreprise, de fabriquer le produit Beta et si le niveau du prix de cession interne permet d'optimiser le résultat de la firme.

2- Indiquer à quel prix le responsable du centre B peut, au maximum, accepter d'acheter la pièce Alpha et quel est le prix de vente minimum acceptable pour le directeur du centre A.

Résolutions du cas

Question1 : Intérêt de fabriquer le produit Bêta

Avec cette stratégie, 800 unités Alpha sont vendues à l'extérieur et 200 à l'intérieur (fabrication de Bêta) à un prix unitaire identique.

Cette façon de faire procure à chaque centre et à l'entreprise dans son ensemble, un résultat unitaire de

	Centre A (vente de 1000 pièces Alpha)	Centre B (Fabrication de 200 produits Bêta)	Entreprise (incidence de la fabrication de 200 produits Bêta uniquement)
Prix de vente unitaire	525	780	780
-Cout de production unitaire			
-Cout Spécifique unitaire	325	400	725
-Prix de cession interne		525	
Résultat unitaire	+ 200	-145	+55

L'entreprise trouve avantage à la fabrication de Bêta, puisque celui-ci lui rapporte 11000 DH(55 DH * 200 Unités) de plus. A cela, s'ajoute le fait que les charges fixes du centre A(100 DH * 1000 Unités = 100 000 DH) sont absorbées par 1000 Unités au lieu de 800 (si l'on ne vend qu' à l'extérieur), soit un gain supplémentaire sur les 800 unités vendues à l'extérieur de : $[100\ 000 / 800) - 100] * 800 = 20\ 000$ DH.

Et au total, un gain marginal de + 31 000 DH.

Cependant, au prix de cession actuel, la fabrication de Bêta procure une perte à la division B étant centre de profit, B refusera donc d'acheter la pièce Alpha a ce prix et de fabriquer le produit bêta.

Le prix de transfert envisagé est donc source de conflit entre le centre B et la direction générale et il ne permettra pas, dans les faits, d'optimiser le résultat de l'entreprise.

Autre façon de démontrer l'intérêt, pour Jollion de fabriquer Bêta :

Stratégie A

Si Jollion vend la pièce Alpha à 525 DH sur le marché extérieur et ne fabrique pas Bêta, les charges fixes du centre A (100 DH * 1000) ne sont plus absorbées que par 800 unités et le résultat d'ensemble est de :

Centre A	$(525 * 800) - [(225 * 800) + (100 * 1000)] =$ 140 000 DH
Centre B	= 0 DH
Résultat de la stratégie A	= 140 000 DH

Stratégie A' :

Si Jollion réalise 1000 pièces alpha dont 200 pour la fabrication du produit Bêta, le résultat global devient :

Centre A	$(525 * 1000) - (325 * 1000)$ = 200 000 DH
Centre B	$(780 * 200) - [(525 * 200) + (400 * 200)]$ = - 29 000 DH
Résultat de la stratégie A'	= 171 000 DH

Question 2 : Prix de cession interne acceptable pour les centres A et B

Le centre B n'acceptera de fabriquer le produit Bêta que si cette fabrication ne diminue pas son résultat, c'est-à-dire si le résultat marginal de l'opération est, au pire, nul.

Le prix maximum que le centre B peut accepter de payer est donc : $780 - 400 = 380$ DH, à condition, bien évidemment, qu'il soit possible de vendre 200 produits bêta, car, dans le cas contraire, le coût spécifique unitaire augmenterait et le prix de cession maximum admissible serait moins élevé.

Le centre A n'acceptera pour sa part de vendre la pièce Alpha que si le prix obtenu couvre au moins le coût de production, soit 325 DH si l'on fabrique 1000 pièces Alpha (mais 350 DH si l'on n'en fabrique que 800).

Pour que la décision de fabriquer Bêta ne se traduise pas par des tensions, le prix de cession interne d'Alpha devrait se situer entre 325 et 380 DH et dans des plages encore plus étroites si le centre A vendait moins de 1000 pièces Alpha et le centre B moins de 200 produits Bêta.

Conclusion

La fixation de PCI conduit à une analyse focalisée sur des indicateurs d'ordre financiers. On omet les autres facteurs qui influencent la performance des centres (qualité, respect des délais, capacité d'innovation). Cette analyse financière à court terme peut nuire à la performance globale à long terme. Un indicateur unique est insuffisant. La performance doit s'évaluer au vu d'indicateurs portant sur toutes les ressources utilisées dans le processus (ressources techniques, informationnelles, humaines,...) et sur les différents aspects de la création de valeur dont l'unité a la charge.