

les prix de cessions internes

PLAN:

Introduction

Partie I : les champs d'applications

- Définition d'un centre
- Typologies des centres de responsabilité
- Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion

Partie II : Les prix de cessions internes

- Définition des prix de cessions internes
- Les méthodes du prix de cession interne
- Prix de cession interne et résultat global
- Critères du choix pour fixer un prix de cession

Conclusion

Introduction :

Le contrôle de gestion se doit de planifier, suivre, motiver et mesurer les performances de l'entreprise.

La nécessité de planifier l'activité d'entreprise 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 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 plus petites appelées « centres de responsabilité » .

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.

L'organisation en centre de responsabilité tente de généraliser, à l'intérieur de l'entreprise, des relations clients/fournisseurs, de manière à retrouver les avantages de souplesse et rapidité de réaction de la petite unité, tout en préservant les économies d'échelle liées à la taille.

Dans ce type de structure, les responsables opérationnels sont évalués sur leur capacité à respecter les objectifs fixés et sont autonomes pour juger des moyens à mettre en œuvre pour les atteindre dans le cadre du budget préalablement défini.

Cependant, cette autonomie de gestion doit être organisée de telle sorte que les unités décentralisées :

- Ne cherchent pas à privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise,
- Connaissent les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter-centres...

La réponse du contrôle de gestion à cet ensemble de contraintes a été d'organiser les échanges internes entre centre en définissant des **prix de cessions** qui doivent permettre :

- Le respect de l'efficacité de l'entreprise,
- La maîtrise et l'évaluation de l'efficience de chaque centre, en garantissant le respect en garantissant le respect de l'autonomie déléguée au responsable.

Pour appréhender cette organisation, il nous faut donc envisager les types de centres de responsabilité ainsi que les méthodes de fixation des cessions internes.

Partie I : les champs d'applications

1. Définition d'un centre :

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.

Un centre de responsabilité est donc une partie de l'entreprise, base de calcul pour les performances du gestionnaire responsable.

2. Les typologies des centres de responsabilité :

Il est d'usage de considérer que les centres de responsabilité peuvent s'apparenter à l'un des cinq types suivants :

a) Les centres de coûts : correspondent principalement à des structures de production (l'atelier, par exemple).

L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité possible.

Plusieurs indicateurs peuvent être élaborés par le contrôle de gestion pour mesurer les performances de ces centres :

- **coût** : coût de production, taille du lot économique, niveau des stocks ;
- **qualité** : taux de rebut, taux de panne, critères de qualité ;
- **délai** : délai de réponse à la demande.

b) Les centres de chiffres d'affaires : (ou de recettes) sont utilisés le plus souvent en matière d'activité commerciale. Leur activité est mesurée par un volume de ventes. Selon les cas, on considérera qu'il existe ou non un rapport de variabilité constant entre les charges et l'activité. Ces charges seront donc budgétées à l'aide d'un standard unitaire ou d'un standard global. En matière de contrôle, le niveau des coûts pourra également être corrigé ou pas.

c) Les centres de frais : (ou de dépenses) sont plutôt des services qui engagent des coûts discrétionnaires comme les services administratifs ou les services d'études et de recherches. La nature discrétionnaire de ces coûts ne permet pas en général d'utiliser un rapport de variabilité. Ces charges sont donc le plus souvent budgétées globalement et le contrôle ne peut pas utiliser de correctif de niveau d'activité. Du fait des difficultés à quantifier les prestations fournies par ces centres, la mesure de leur performance est délicate.

d) Les centres de profit : sont des structures qui maîtrisent à la fois des charges et des produits et pour lesquelles on peut considérer que la performance peut être appréhendée par un résultat ou une marge. C'est par exemple le cas d'une usine qui vend sa production à un service commercial ou d'une division de produits.

Là encore, la performance ne peut s'évaluer que par rapport à un moment budgété.

e) Les centres d'investissement : (ou de rentabilité) doivent justifier d'une certaine rentabilité des capitaux qu'ils utilisent. Ce sont généralement des divisions ou des filiales. A l'inverse des cas précédents, leur performance peut se comparer à celle d'autres divisions ou d'autres filiales indépendamment d'un montant budgété.

3. Les centres de responsabilités et le contrôle de gestion :

a) Le choix des centres :

Il faut d'abord remarquer que les choix du type de centres et des critères de gestion sont délicats et subjectifs .

Le choix dépend de plusieurs facteurs de contingence, en particulier :

- La nature de l'activité, le type de produit ;
- La stratégie de l'entreprise ;
- Le type de pouvoir et le degré de délégation d'autorité et de responsabilité accordé : plus le pouvoir sera décentralisé et délégué, plus le nombre de centres sera important.

Il est cependant possible de respecter certains principes en termes définis de la façon suivante :

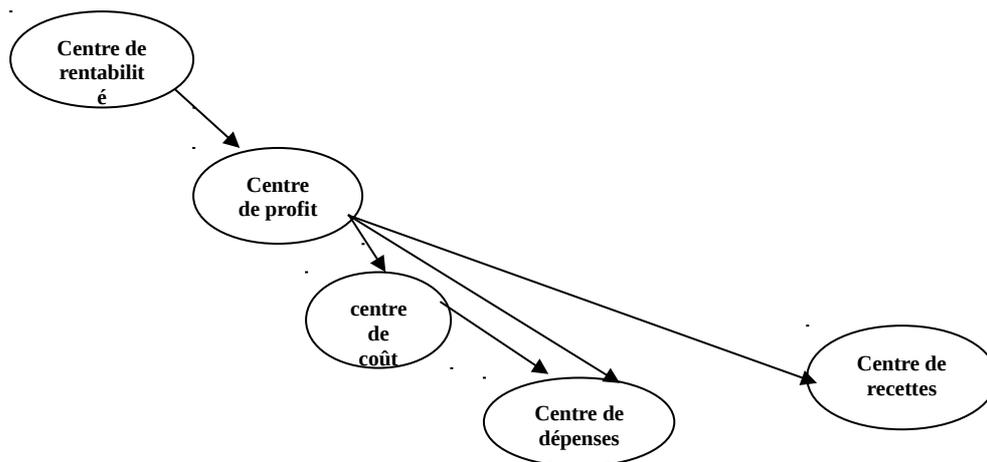
❖ Nature de la mission du centre :

Nature de la mission	Type de centre	Niveau de la structure
Production	Centre de coûts	Usines, ateliers ou magasin de stockage
Service rendu	Centre de frais/dépenses	Services administratifs
Vente	Centre de recettes/C.A	Services commerciaux, billetteries
Résultat	Centre de profit	Usines, établissements
Rentabilité des capitaux investis	Centre d'investissement	Filiales

❖ Hiérarchie entre les centres:

Il semble logique de considérer que la définition des centres crée entre eux des rapports de pouvoir ; il serait étonnant qu'un centre de responsabilité soit hiérarchiquement dépendant d'un centre de coûts...

Ces liens peuvent être représentés par le graphe suivant :



Il faut garder à l'esprit que la définition d'un centre de responsabilité ne renvoie qu'à sa mission principale ou dominante, et que selon l'horizon temporel, cette vision peut évoluer.

Exemple : un centre de recettes peut être aussi un centre de coût s'il est responsable d'un budget regroupant ses propres moyens.

Une fois le choix fait, le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité doit couvrir l'ensemble de l'activité en leur affectant tous les éléments de coûts et de recette sans oublier aucun.

b) Ce que doit permettre le contrôle de gestion :

Cette autonomie de gestion doit être organisée de telle sorte que les unités décentralisées :

- Ne cherche pas à privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise ;
- Connaissent les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter centre.

Cependant, il est important que le contrôle de gestion soit conscient que la prise en compte de critères simplistes pour évaluer la performance peut entraîner des effets pervers :

- Le fonctionnement du centre est alors focalisé sur l'indicateur et pousse à mettre en œuvre les moyens nécessaires à l'obtention d'un « bon indicateur » au détriment de la maîtrise de l'ensemble des facteurs jouants sur la performance.
- Il est également important de comprendre la différence entre indicateur de résultat (qui constatent à posteriori et peut être dans le même centre des dérives par rapport aux objectifs) et indicateur de performance (qui doivent permettre de traiter ces dérives lorsqu'elles apparaissent).

Les échanges interne entre centre posent le problème de l'évaluation du prix de cession entre la division acheteuse et la division vendeuse.

Ces prix de cession internes sont appelés à jouer plusieurs rôles qui peuvent se révéler contradictoires ; en effet, ils sont à la fois considérés comme :

- Un moyen pour le responsable du centre d'orienter sa gestion,
- Un outil de mesure de la performance économique des centres.

Partie II : Les prix de cession interne :

1. Définition du prix de cession interne :

Un prix de cession interne est utilisé lorsqu'une entreprise est décentralisée par centres de responsabilité, et que les centres exercent une activité dont les prestations font l'objet d'une cession à d'autres centres de l'entreprise. La définition des prix de cession internes est, en effet, très large puisqu'il s'agit des prix auxquels se font les transactions entre unités, divisions ou centres au sein d'un même ensemble économique. Le prix de cession interne influence donc le niveau de performances des centres de responsabilité et, par là même, le degré de pertinence du système de contrôle adopté.

En outre, les prix de cession internes constituent, pour les responsables de centres, un guide précieux en matière de prise de décisions (orientation des choix relatifs à l'utilisation des ressources et obtention d'une cohérence entre les diverses décisions mises en œuvre).

Se pose alors une question importante : **A quel prix doit-on valoriser les échanges que les centres de responsabilité effectuent entre eux ?**

Le principe général consiste à définir des prix de cession tels que les responsables des centres puissent prendre des décisions de nature à augmenter les chances d'atteindre l'objectif global de l'entreprise.

Il n'existe pas de solution optimale. Chaque méthode présente des avantages et des inconvénients. Deux approches peuvent être distinguées : l'évaluation par référence aux coûts et l'évaluation par référence aux prix du marché.

2. Les méthodes du prix de cession interne :

✚ Evaluation par référence aux coûts :

a) Le coût réel :

L'utilisation de coût réels pour valoriser les prestations entre centres bien qu'il puisse apparaître simple et « naturel » n'est pas à retenir car il ne permet pas la localisation des responsabilités.

En effet, le coût réel transfère l'efficience ou l'inefficience du centre vendeur vers celui qui reçoit la prestation.

Le coût réel est rarement retenu comme prix de cession interne pour juger de la performance des centres de responsabilité et bien qu'il paraisse « évident » dans les transferts entre centres productifs, compte tenu de ses liens avec la comptabilité de gestion.

❖ Thème d'application:

Soit un centre A qui produit un composant dont le coût standard est le suivant : 30dh de charges variables unitaires et 20dh de charges fixes pour une production prévue de 1000 unités. Toute sa production est cédée au centre B au coût réel majoré d'une marge de 5%. Le centre acheteur B adjoint à ce produit un autre composant acheté à l'extérieur dont le coût d'achat unitaire est de 10dh. Le montage du produit final coûte 2dh par unité montée. Le produit est vendu sur un marché final au prix de 80dh.

Compte tenu des données fournies, le contrôle de gestion s'attend :

Pour le centre vendeur A :

- à une production à un coût réel égal au coût standard, soit 50dh ;
- à un prix de cession qui est égal à $50dh * 1,05 = 52,50dh$;
- à un résultat du centre égal à $50 * 5% * 1000 \text{ unités} = 2500dh$;

Pour le centre acheteur B :

- à un coût de revient réel du produit monté égal à $52,50dh + 10dh + 2dh = 64,50dh$;
- à un résultat du centre égal à $(80 - 64,5) * 1000 \text{ unités} = 15500dh$

Le résultat de l'entreprise devant être égal à $2500 + 15500 = 18000dh$, soit :

$$(80 - (50 + 10 + 2)) * 1000 \text{ unités.}$$

Supposons que dans la réalité le centre A n'ait pu respecter ses contraintes de production : son coût de revient unitaire s'élève à 56dh. Par contre, le centre B a pleinement satisfait à ses engagements.

Il paraît que :

- Le résultat du centre A est de $56 * 5% * 1000 = 2800dh$;
- Le prix de cession devient $56 * 1,05 = 58,8dh$;
- Le coût de revient du centre B égal à $58,8 + 10 + 2 = 70,80dh$
- Et son résultat est de $(80 - 70,80) * 1000 \text{ unités} = 9200dh$.

En conséquence : le résultat global réel est de : $(80 - (56 + 10 + 2)) * 1000 = 12000$, qui se répartissent en $2800 + 9200$, soit une diminution de 6000dh par rapport au résultat attendu.

Le centre A est inefficace de 6dh par produit, ce qui implique une perte de 6000dh, soit la perte du résultat réel. Pourtant le résultat du centre est supérieur au résultat attendu de 300dh

(2800dh au lieu de 2500dh). Ce phénomène s'explique par la définition du prix de cession et plus particulièrement du mode de fixation de la marge : comme la marge s'exprime en pourcentage du coût réel, plus ce dernier est élevé, plus la marge est importante ($6\text{dh} * 5\% * 1000 \text{ unité} = 300\text{dh}$).

Le centre B qui a pleinement satisfait à ses obligations voit son résultat se détériorer de 6300dh (9200dh au lieu de 15500dh attendus), ce qui correspond au transfert :

- De l'inefficience du centre A pour 6000dh ;
- De l'accroissement de marge du centre A répercutée dans le coût d'achat pour 300dh.

b) Le coût standard complet :

Il permet une localisation des performances ; en effet :

- La division vendeuse sera contrôlée par la mise en évidence d'écarts entre des données réelles et des données standards en quantité et valeur ;
- La division acheteuse ne sera responsable que de la consommation (quantités) des sous ensembles achetés.

❖ Pour le centre « fournisseur » :

La performance de ce dernier dépend des quantités achetées par le centre « client » : une sous-consommation par rapport au budget ne permet pas l'absorption complète des charges fixes, alors qu'une sur consommation présente l'effet inverse. Dans les deux cas, il y a une influence sur le résultat du centre « fournisseur » sans que celui-ci n'en soit responsable.

❖ Thème d'application:

Soit le centre A dont les charges prévues sont de :

- 30 dh de charges variables unitaires
- 20000 dh de charges fixes pour une production normale de 1000 unités.

Le prix de cession est fixé au coût standard unitaire plus 3 dh de marge soit 53 dh.

Le résultat budgété du centre est de 3000 dh.

La capacité maximale du centre est de 1100 unités, compte tenu de la nature de la production du centre A, celle-ci ne peut être écoulee qu'auprès du centre B.

Premier cas : Le centre B limite ses achats à 800 produits

ENTREPRISE			
Centre A (vendeur)		Centre B (acheteur)	
Cessions internes : 53 * 800	= 42 400	Chiffres d'affaires : 75 * 800	= 60 000
Achats externes :	= 24 000	Achats internes :	= 42 400
Autres charges :	= 20 000	Autres charges :	= 12 000
Résultat	= - 1600	Résultat	= 5 600
Coût de revient réel : 55 dh			
Résultat global de l'entreprise : 4 000			

Deuxième cas : Le centre B porte ses achats à 1 100 produits

ENTREPRISE			
Centre A (vendeur)		Centre B (acheteur)	
Cessions internes : 53 * 1 100	= 58 300	Chiffres d'affaires : 75 * 100	= 82 500
Achats externes :	= 33 000	Achats internes :	= 58 300
Autres charges :	= 20 000	Autres charges :	= 12 000
Résultat	= 5 300	Résultat	= 12 200
Coût de revient réel : 48,18 dh			
Résultat global de l'entreprise : 17 500			

En global, le résultat de l'entreprise change, ce qui est normal puisque la configuration avec le marché ne porte pas sur les mêmes quantités : l'écart de résultat peut s'analyser comme la marge générée par la différence des quantités vendues : $(75 - 30) * 300$ produits = 13 500. Mais, dans le même temps, le centre A, qui a rempli ses obligations en termes de maîtrise de coûts, voit son résultat et donc sa performance apparente se dégrader ou s'améliorer sans pouvoir y faire quelque chose puisque ce sont les achats du centre B qui entraînent une plus ou moins bonne absorption des charges fixes.

❖ Pour le centre « client » :

Ce centre considère ce prix de cession comme un coût variable alors qu'il comprend des charges fixes. La recherche de l'optimisation du résultat de l'entreprise risque alors de porter sur des choix économiques mal fondés. _

❖ Thème d'application:

Retrouvons le centre A.

Compte tenu d'une forte concurrence sur le marché final de B, celui-ci fixe ses achats à 800 unités.

Le centre A propose alors à un centre C appartenant à la même entreprise ses 200 composants au coût standard de 50 dh. Ce dernier peut les intégrer dans un produit vendu 80 dh mais qui demande 15 dh de charges variables unitaires et 5 000 dh de charges fixes

ENTREPRISE		
Centre A (vendeur)	Centre B (acheteur)	Centre C (acheteur)
Cessions internes vers B : 42 400	Chiffre d'affaires :	Chiffres d'affaires :
Cessions internes vers C : 10 000	75*800=60 000	80*200 = 16 000
Charges variables : 30 000	Achats internes: 42 400	Achats internes : 10 000
Charges fixes : 20 000	Autres charges : 12 000	Autres charges : 8 000
Résultat 2 400	Résultat 5 600	Résultat - 2 000
Coût de revient réel : 50 dh		
Résultat global de l'entreprise : 6 000		

Le centre C perçoit le prix d'achat du composant comme un coût variable alors qu'il est constitué d'une partie de charges fixes. Cette illusion conduit le centre C à refuser cette proposition puisqu'elle génère, dans la vision de C, un résultat déficitaire. Portant au niveau global, l'entreprise a intérêt à ce que cette solution soit retenue : nous sommes en présence de l'application du principe voulant que les optimums locaux ne soient pas synonymes d'optimum global.

Résultat de l'entreprise si les cessions à C ne se font pas :

Chiffres d'affaires B : 60 000
 Charges variables A : 24 000 (800 * 30 dh)
 Charges fixes A : 20 000
 Autres charges B : 12 000
 Résultat : + 4 000

C'est pourquoi, cette technique de coût standard complet n'est retenue que sous certaines conditions :

- La cession interne a lieu entre deux centres de coûts ;
- Les centres sont obligés de travailler ensemble parceque le centre « client » n'a pas de liberté en matière d'approvisionnement (pas de partenaires de rechange possibles tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entreprise).

Pour éviter les inconvénients évoqués, il est possible de mettre en œuvre une solution peu pratique mais plus juste : le prix de cession est égal au coût variable standard plus un forfait. Le plus souvent, ce forfait représente un abonnement à la couverture des charges fixes budgétées. Les cessions (en quantité) supérieurs à celles budgétées sont alors valorisées uniquement au coût variable.

Cette pratique conduit le centre « acheteur » à acquérir au moins les quantités budgétées, tout en maintenant la justesse de la classification des charges au sein de l'entreprise.

Qualquefois, ce forfait peut, outre l'abonnement des charges de structure, comprendre une marge quand le centre acheteur est un centre de profit et qu'il ne possède pas d'autres sources d'approvisionnement.

Dans ce cas, les services centraux définissent les modalités de fonctionnement des transferts entre les centres ; mais alors la règle de l'autonomie de gestion des centres concernés n'est plus respectée.

c) Le coût marginal :

La théorie micro-économique démontre que la maximisation conjointe des résultats pour le centre vendeur et pour le centre acheteur est obtenue lorsque la vente a lieu au coût marginal, c'est-à-dire au coût supplémentaire que le vendeur supporte pour livrer la dernière unité.

Dans le même temps, elle montre que ce prix optimum est différent du prix qui assure au vendeur un profit maximum.

Cette contradiction crée une difficulté de mise en œuvre : si les centres sont des centres de profit, ils recherchent la maximisation de leurs résultats et ils ne retiendront pas naturellement le prix optimum.

Indépendamment du problème théorique reste en suspens la définition du coût marginal.

A court terme, si les capacités existent, le coût marginal est assimilable a un coût variable. En revanche, dans une perspective à long terme, il intègre une part des charges de structure. En toute logique, le coût marginal pertinent est celui qui prend en compte les ressources consommées pour assurer la prestation : ne tenir compte comme prix de cession que du coût variable additionnel revient à considérer que seules les prestations externes couvrent les charges fixes et à ne pas remettre en cause la réalité de la structure.

Le coût pertinent dépend donc de la situation contingente de chaque entité. H. Bouquin propose une classification des besoins réperés de l'entreprise qui doivent être clarifiés par la direction générale :

Amener A (l'acheteur) à utiliser les services de B (le vendeur), le désinvestissement n'étant pas envisagé.	Coût marginal court terme.
---	----------------------------

Evaluer l'avantage qu'il ya à «faire soi-même» plutôt qu'à sous-traiter.	Coût marginal à long terme, type imputation rationnelle
Contribuer à «faire soi-même» si l'économie réalisée rentabilise l'investissement nécessaire.	Coût variable + allocation de coûts fixes + marge en % des capitaux investis.
Inciter à aligner les coûts sur les meilleurs.	Coût mondial le plus bas (voir étude de Lebas dans « Réflexions sur le thème »).

Considérer que le coût pertinent est celui qui prend en compte les ressources consommées est une vision essentiellement comptable mais, pour réaliser la prestation, il faut sans doute aussi renoncer à d'autres possibilités : dans ce contexte seule la notion de coût d'opportunité est à prendre en compte.

d) Le coût d'opportunité :

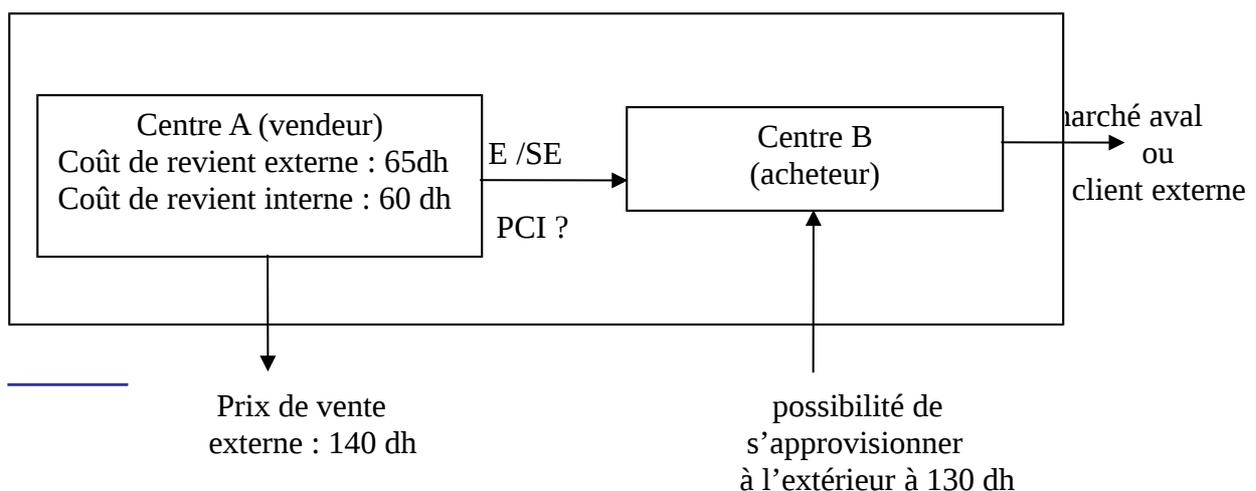
Ne prendre en compte que les coûts « positifs » revient à considérer que l'entité dispose de capacités non utilisées, qu'elles ne pouvaient être affectées à aucune autre activité, et qu'il serait possible de s'en séparer si la prestation interne n'a pas lieu et qu'aucun autre client profitable n'est envisageable.

Dans les faits, très souvent, la prestation interne oblige à renoncer à une recette : dans cette perspective, le vrai coût marginal est la perte de recette, c'est-à-dire le manque à gagner, donc le coût d'opportunité.

En règle générale, les méthodes fondées sur les coûts sont préconisées pour les transferts entre centres productifs principalement quand il n'existe pas d'autres sources possibles d'approvisionnement ou quand la direction générale décide, pour des raisons stratégiques, de privilégier un approvisionnement interne.

Exemple :

Soit une relation entre deux entités appartenant à la même entreprise. Leurs relations sont synthétisées dans la figure suivante :



La livraison en interne fait économiser au centre A des frais de commercialisation, ce qui implique la différence de coût de revient.

Quel doit être le prix de cession interne ?

Dans ce contexte, la pièce est produite et peut manifestement être écoulee sur le marché extérieur, à 140 dh. La livraison en interne conduit à renoncer à cette recette supplémentaire. Dans le même temps, elle permet une économie de 5 dh sur les coûts de commercialisation. Le prix de cession doit alors être fixé à $140 - 5 = 135$.

A ce prix, le centre acheteur pourra préférer s'approvisionner en externe 130 dh

✦ Evaluation par référence au prix du marché :

a)Le prix du marché :

Cette pratique permet d'inciter les centres de profit concernés à une attitude d'entrepreneur en permettant des choix économiques réalistes.

Cela suppose des produits banalisés dont les approvisionnements sont aisés et le prix de référence connu. Dans ce cas, l'utilisation du prix du marché comme prix de transfert pousse le centre « vendeur » à une efficacité identique à celle du marché puisque le centre « client » peut s'approvisionner librement et à un coût connu à l'extérieur.

b)Le prix du marché à moyen terme :

Le prix de marché peut être considéré comme une référence en cas de fonctionnement normal du marché, mais il peut arriver que le marché soit en période de surcapacité. Dans ce contexte, les entreprises extérieures, dans un souci de rentabilisation de leurs propres installations, proposent leurs produits à un prix proche de leur coût marginal.

Le moyen d'assurer à la division vendeuse une certaine pérennité est de lier les deux divisions, l'acheteuse et la vendeuse, par des engagements pluriannuels de livraisons / achats sur la base d'un prix du marché à moyen terme, contrats qui doivent prévoir les modalités d'indexation de ce prix.

Cette solution semble également nécessaire quand le centre vendeur doit investir pour satisfaire les besoins du centre acheteur.

Dans ce cas, c'est à la direction générale de définir les modalités de cession et d'arbitrer des conflits éventuels.

c)Le prix du marché moins une commission :

Cette technique est préconisée lorsque les transferts ont lieu entre une division de fabrication et une division commerciale.

La cession est alors valorisée au prix du marché final (celui des consommateurs) moins une commission qui doit servir à couvrir les coûts de distribution des produits concernés engagés par la division commerciale.

Les méthodes fondées sur le prix du marché sont plutôt utilisées dans des entreprises où les entités responsables ont peu de complémentarité et où les directions générales laissent aux unités décentralisées une large autonomie de gestion.

Ainsi, le choix d'un prix de cession est dépendant du type de produit, des possibilités d'approvisionnement et du mode de gestion des entreprises.

3 .Prix de cession interne et résultat global :

Un prix de cession interne est défini soit par rapport au coût, soit par rapport au marché mais, quel que soit son niveau, il est neutre sur le résultat global de l'entreprise. Sa définition n'influence que le niveau des résultats partiels de chaque centre.

Exemple :

Soient les liens suivants entre les centres de responsabilité (par simplification le centre n'a pas d'accès possible à un marché final) : cession de la totalité de la production du centre A au centre B, soit 1000 unités.

❖ **Premier cas : Prix de cession égal à 40 Dh**

ENTREPRISE			
Centre A vendeur		Centre B acheteur	
Cessions internes : $40 \text{ dh} \times 1000 =$	40 000	Cessions internes : $70 \text{ dh} \times 1000 =$	70 000
Achats externes :	20 000	Achats internes :	40 000
Autres charges :	15 000	Autres charges :	12 000
Résultat :	5000	Résultat :	18 000
Résultat global de l'entreprise : 23 000			

❖ **Deuxième cas : Prix de cession égal à 50 Dh**

ENTREPRISE			
Centre A vendeur		Centre B acheteur	
Cessions internes : $50 \text{ dh} \times 1000 =$	50 000	Cessions internes : $70 \text{ dh} \times 1000 =$	70 000
Achats externes :	20 000	Achats internes :	50 000
Autres charges :	15 000	Autres charges :	12 000
Résultat :	15000	Résultat :	8 000
Résultat global de l'entreprise : 23 000			

Il est possible de constater que, dans les deux cas, le résultat de l'entreprise est identique, seule la localisation partielle des performances des centres est déplacée.

4. critères du choix pour fixer un prix de cession :

la fixation des prix de cession soulève donc un certain nombre d'interrogations sur le rôle assigné à ces prix de transfert par la direction générale. S'agit-il :

- D'évaluer la contribution de chaque centre à la chaîne de valeur, pour choisir entre « faire » ou « faire faire » ?
- De réguler le pilotage de l'entreprise mise sous contrainte, une fois les choix stratégiques d'externalisation décidés ?

Il semble que les choix soient contingents mais que deux critères puissent être mis en avant : la nature des sources d'approvisionnement et la nature de la stratégie.

a) la nature des sources d'approvisionnement :

- Des produits pour lesquels il n'existe pas de marché intermédiaire ou que l'entreprise ne veut pas externaliser pour des raisons de confidentialité technique : pour ces produits, il propose un prix de cession égal à un coût plus une marge.

- Des produits qui peuvent à terme être sous-traités : il faut auparavant rentabiliser les investissements effectués ; dans ce cas, le prix du marché à long terme doit être retenu car il incite le centre de profit à se mesurer à l'extérieur.

-

- Des produits qui peuvent être immédiatement sous traités sans mise au rebut des installations car elles sont peu spécialisées. Le prix de cession doit être le fruit d'une négociation entre les centres autour d'un prix égal soit à :

- Un coût majoré d'une marge ;
- Un prix de marché moins une décote.

- Un prix de marché interchangeable dont la source d'approvisionnement peut être facilement modifiée : le prix du marché s'impose, il est logique car il recrée en interne les conditions du marché.

b)la nature de la stratégie :

Lien entre types de stratégies et politique de prix de cession interne.

- **Le type concurrentiel** correspond à des organisations très diversifiées et peu intégrées, comme des conglomérats, et fait reposer le contrôle sur la rentabilité de chaque centre. Le marché est souverain et les prix du marché restent la référence en matière de prix de cession.

- **Le type participatif** correspond à des organisations fortement intégrés et diversifiées. L'approvisionnement interne reste privilégié mais la diversification pousse au choix de prix de cession fondés sur le marché.

- **Le type coopératif** correspond à des entreprises fortement intégrées et peu diversifiées : il s'agit de rentabiliser des investissements lourds ; aussi la stratégie de l'entreprise est définie pour tout le groupe, elle privilégie l'approvisionnement interne de la coopération entre les différentes unités : le prix de cession doit permettre d'optimiser les ressources. Les choix stratégiques sont effectués , il s'agit pour les entités de les appliquer. La mesure de la performance est établie par comparaison des résultats aux budgets. Le mode de fixation des prix de cession interne est fondé sur les coûts plus une marge avec une préférence pour le coût complet standard.

Conclusion

La mise en place d'un système de prix de cessions internes entre les établissements d'une même entreprise permet de dynamiser les responsables de ces entités économiques. Ils prennent conscience des contraintes du marché et de la nécessité d'optimiser les choix économiques. Les établissements devenant à la fois centre de responsabilités (maîtrise des coûts) , et centre de profits (fixation des prix de vente), il est ainsi possible de déterminer la rentabilité de chaque établissement .

La mise en place d'un système de prix de cession internes comporte des risques que l'entreprise doit anticiper et gérer, concernant :

- **la répartition du résultat**

Lorsqu'il n'y a pas recours aux marchés extérieurs, les prix de cession sont neutres vis-à-vis du résultat de l'entreprise mais ont une action sur la répartition du résultat d'un centre de profit à l'autre, ce qui peut générer des tensions.

- **la motivation des acteurs**

Les choix de prix de cession internes peuvent générer des transferts de responsabilité, une autonomie limitée, qui peut provoquer des conflits entre les centres ou entre DG et centres et démotiver certains acteurs

- **les coûts**

L'objectif premier des prix de cession internes est d'augmenter l'efficacité d'une entreprise en responsabilisant les acteurs. Mais cet effet peut être compensé par les coûts de mise en place d'un tel système (coût de sa définition, de sa mise en œuvre, de sa maintenance et de son animation).