

- une définition des responsabilités,
- une allocation de moyens financiers, humains et/ou techniques.

Il conduit à envisager le **futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement**. C'est pourquoi il se subdivise, parfois, en plusieurs plans partiels :

- plan d'investissement,
- plan de financement,
- « documents de synthèse » prévisionnels,
- plan de ressources humaines.

Il constitue un passage obligé entre le plan stratégique et les budgets qui organisent l'activité au présent. Les liens entre ces différents documents sont variables selon la nature de la planification de l'entreprise ; celle-ci peut être :

- **intégrée**, et dans ce cas l'élaboration des plans est conjointe ainsi que leur mise à jour,
- **non liée**, et ce peut être le cas de PME qui déterminent certains axes de stratégie et utilisent les budgets comme seul élément de programmation de l'avenir.

Le plan opérationnel, quand il existe, demande de fréquents réajustements par rapport aux prévisions budgétaires et aux réalisations des exercices. C'est pourquoi certaines entreprises intègrent les budgets et le plan opérationnel dans un plan « glissant » où les données prévisionnelles sont de plus en plus précises et détaillées au fur et à mesure que l'on se rapproche de l'exercice en cours.

Au-delà de l'articulation des prévisions sur les différents horizons temporels, il est nécessaire d'organiser au quotidien l'autonomie de gestion des unités décentralisées de sorte qu'elles ne cherchent pas à privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise et qu'elles connaissent les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter-centres. Il s'agit aussi de motiver et de contrôler les actions des responsables des centres.

SECTION 3

ANIMATION DE LA STRUCTURE ET PRIX DE CESSIION INTERNE

L'organisation en centres de responsabilité tente de généraliser, à l'intérieur de l'entreprise, des relations clients/fournisseurs où chacun cherche à réaliser au mieux les objectifs qui lui ont été fixés.

Les directions générales se sont alors servies de cette configuration pour motiver les responsables des centres en leur délégrant du pouvoir (1).

Dans ce contexte, le contrôle de gestion doit essayer d'organiser les échanges internes entre centres en définissant des prix de cession entre entités ou prix de cession interne (2). Par ailleurs, il doit aussi organiser le suivi et la mesure de la performance des centres. En effet, très souvent, une partie de la rémunération des responsables est assise sur la performance calculée de ces centres.

1. Implication des acteurs

La prise de conscience du rôle important des acteurs, tant dans l'élaboration que dans l'utilisation des outils de gestion, a conduit les organisations à intégrer une gestion de l'implication et de la motivation de ces derniers.

Ainsi, les responsables de centres de responsabilité, par leurs actes ou leurs comportements, peuvent être des agents facilitateurs ou bloquants de l'efficacité du système.

Pour qu'une configuration décentralisée soit un instrument d'amélioration des performances, il est nécessaire que les responsables des unités décentralisées aient une bonne connaissance des enjeux stratégiques de l'organisation, qu'ils comprennent les objectifs qui leurs ont été assignés, qu'ils connaissent les critères sur lesquels seront évaluées leurs actions. Ces éléments ont conduit à deux modes d'animation des hommes, fortement imprégnés par la culture anglo-saxonne du contrat.

1.1 La direction par objectifs

A partir du système d'objectifs définis par la direction générale et sous contrainte budgétaire, les responsables des centres déterminent librement la mise en œuvre des moyens financiers, humains, techniques, les délais, et les critères de mesure pour les atteindre.

La direction par objectifs (DPO) cherche à gérer l'organisation avec ses objectifs tout en permettant la réalisation des besoins d'estime et d'épanouissement des individus et à contrôler l'activité **avec** les hommes, non contre eux.

P. Bouloc en donne la définition suivante : « La DPO est une technique de direction de l'entreprise qui vise à atteindre une plus grande efficacité par une meilleure utilisation des ressources humaines et matérielles. »

Mise en place aux États-Unis dans les années 70-80, la DPO se fonde sur deux idées-force et nécessite des conditions préalables pour que sa mise en place réussisse :

- L'organisation doit tenir compte de ses spécificités et de ses contingences.
- La satisfaction et l'accomplissement des motivations des participants permettent d'améliorer les résultats de l'organisation. (C'est la théorie Y de McGregor.)

Ces deux idées-force conditionnent un mode de gestion qui doit permettre à l'organisation de mieux atteindre ses objectifs et à l'individu de se sentir plus libre et plus responsable donc plus performant.

À partir du système d'objectifs définis par la direction générale, les responsables par fonction ou par produit déterminent librement les moyens financiers, humains, techniques, les délais, les critères de mesure pour les atteindre, sous une contrainte budgétaire.

Le fonctionnement d'un système de DPO comporte six phases :

- la fixation des objectifs généraux,
- la fixation des objectifs individuels,
- l'action individuelle en vue d'atteindre les objectifs,
- le contrôle des résultats,
- le lancement des actions correctives,
- l'évaluation des résultats des responsables.

Quelquefois, la participation des responsables est sollicitée dès la définition des objectifs de sorte que la direction soit plus collégiale dès le début du processus. Dans ce cas, on parle de « **direction participative par objectifs (DPPO)** ».

1.2 Le système des sanctions récompenses

Les mécanismes de contrôle mis en place doivent être compris de tous, jugés adaptés aux objectifs et aux moyens alloués. Dans ce cas, ils deviennent des outils de gestion et de conseil. Ils autorisent une plus grande responsabilisation des hommes. Les résultats mesurés deviennent légitimes pour asseoir une partie de la rémunération des responsables.

Les résultats de leurs actions s'inscrivent dans un système de sanctions récompenses.

a) Les sanctions

Même avec l'évolution de la conception du contrôle, une connotation péjorative reste attachée à la notion de sanction. Deux types de sanction coexistent :

- la sanction la plus « classique » vient du supérieur hiérarchique qui demande des explications et des justifications sur les mauvais résultats obtenus. Le responsable ressent l'évaluation autant pour lui-même que pour les actions menées ;
- la sanction plus « récente » consiste en une auto-critique du responsable. Il mesure l'écart entre les prévisions et les réalisations et met en place les procédures correctives pour améliorer la gestion future. La marge de manœuvre laissée au responsable varie selon les entreprises et les processus d'auto-contrôle peuvent être supervisés par la hiérarchie pour ne pas trop laisser dériver le système.

b) Les récompenses

Elles peuvent prendre de nombreuses formes. Les premières sont souvent d'ordre pécuniaire mais, si l'on tient compte des analyses d'Herzberg, il faut aussi mettre en place des systèmes de récompense fondés sur d'autres motivations :

- une responsabilité plus large,
- une possibilité de promotion,
- des moyens de travail plus importants,
- une considération et une participation plus grandes, etc.

c) Le contrôle de gestion et les systèmes de sanction et de récompense

Au-delà de sa dimension technique et comptable pour gérer l'activité, le contrôle de gestion est aussi un système d'animation qui influence le comportement, la motivation et la participation des individus. La direction et le contrôleur de gestion doivent donc être vigilants lors de la mise en place des objectifs, des procédures et des critères pour que les individus participent le plus efficacement possible à l'organisation.

Support de rémunération des acteurs, les performances des centres doivent être correctement évaluées. Ces dernières dépendent fortement de la définition des prix de cession interne qui organisent les cessions inter-centres.

Ces prix, qui organisent les relations entre division acheteuse et division vendeuse, doivent être construits en respectant trois objectifs difficilement conciliables :

- le maintien de l'efficacité de l'organisation, c'est-à-dire engager localement des actions qui restent en cohérence avec la stratégie du groupe ;

- une juste mesure de l'efficacité de chaque centre ;
- le respect de l'autonomie déléguée au responsable, garant de sa motivation.

2. La détermination des prix de cession internes

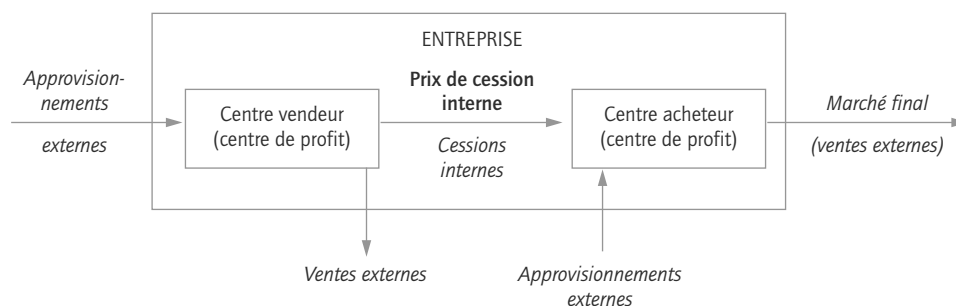
Les échanges entre centres de profit ou d'investissement d'une même entité doivent, dans la logique de cette organisation, être réglés par l'intermédiaire d'un prix. Plusieurs méthodes existent pour fixer ces prix dits prix de cession internes.

2.1 Notion de prix de cession interne

a) Définition

Le prix de cession interne permet la valorisation des transferts entre unités productives. Il est alors possible d'établir un compte de résultat où les produits sont constitués par le chiffre d'affaires extérieur (avec les clients finals) et le chiffre d'affaires interne (avec les centres acheteurs de l'entreprise).

Ce compte de résultat peut être établi dans le cas où le centre «vendeur» n'a pas accès au marché final : la définition du prix reconstruit à l'intérieur de l'entreprise des « micro-entités » dont la direction souhaite qu'elles soient gérées comme des entités autonomes.



Or, la performance d'un centre est influencée par l'existence des cessions internes puisque ce qui est un coût pour le centre acheteur est une recette pour le centre vendeur.

La fixation des prix de cession interne doit donc permettre :

- une **juste mesure des performances** des centres concernés,
- une **convergence des intérêts** entre la division et l'entreprise,
- un **respect de l'autonomie déléguée** aux centres de responsabilité.

b) 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.

THÈME D'APPLICATION

Soient les liens suivants entre centres de responsabilité (par simplification, le centre vendeur n'a pas d'accès possible à un marché final) : cession de la totalité de la production du centre A au centre B, soit 1 000 unités.

Premier cas : Prix de cession égal à 40 €

ENTREPRISE			
Centre A (vendeur)		Centre B (acheteur)	
<i>Cessions internes</i> : $40 \text{ €} \times 1\,000 =$	40 000	Chiffre d'affaires : $70 \text{ €} \times 1\,000 =$	70 000
Achats externes variables :	20 000	<i>Achats internes</i> : $40 \text{ €} \times 1\,000 =$	40 000
Autres charges fixes :	15 000	Autres charges fixes	12 000
Résultat :	5 000	Résultat :	18 000
Résultat global de l'entreprise : 23 000 €			

Deuxième cas : Prix de cession égal à 50 €

ENTREPRISE			
Centre A (vendeur)		Centre B (acheteur)	
<i>Cessions internes</i> : $50 \text{ €} \times 1\,000 =$	50 000	Chiffre d'affaires : $70 \text{ €} \times 1\,000 =$	70 000
Achats externes variables :	20 000	<i>Achats internes</i> : $50 \text{ €} \times 1\,000 =$	50 000
Autres charges fixes :	15 000	Autres charges fixes	12 000
Résultat :	15 000	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.

c) Prix de cession et valorisation des stocks

Dans le cas de cessions internes valorisées à un coût conventionnel, une distorsion est introduite dans la valeur des stocks de fin de période.

Très souvent, le coût conventionnel est constitué par le coût de revient du produit auquel est ajoutée une marge qui doit permettre de rémunérer le service offert par le centre vendeur.

Son utilisation introduit, dans le coût des produits cédés, une part de résultat. **Ce résultat est fictif puisqu'il ne peut y avoir de résultats réels au sein d'une entreprise que lorsque la vente se dénoue par une confrontation avec le marché.**

Lorsque les biens cédés sont intégrés en totalité dans les fabrications de la division acheteuse et vendus, l'apparition de bénéfices fictifs n'entraîne pas de conséquence sur le résultat de l'entreprise.

EXEMPLE

L'établissement A cède 1 000 produits au prix conventionnel de 120 € l'un à l'établissement B. Le coût de revient d'un produit est de 110 €. Ces produits ont été inclus dans les fabrications de la division B.

Hypothèse 1 : Toutes les fabrications de B ont été vendues.

Division A : elle dégage un bénéfice fictif sur la cession qui s'élève à :

1000 produits (120 € – 110 €) = 10 000 €

Division B : le coût de revient des produits finis de B est majoré de 10 000 €, et pour un prix de vente inchangé, le bénéfice de la division B est diminué de la même somme.

Pour l'entreprise : l'opération est neutre, ce qui est gagné par un établissement est perdu par l'autre.

La difficulté survient lorsque toutes les fabrications de la division acheteuse et incluant des cessions internes ne sont pas vendues. Il subsiste dans les stocks de fin de période une partie du bénéfice fictif qu'il faut régulariser en fin d'exercice, de telle sorte que les stocks présentent une évaluation en coûts réels.

EXEMPLE (SUITE)

Hypothèse 2 : les 1 000 produits reçus de la division A ont été partagés en deux lots :

- 200 sont encore en stock de matières premières, 800 ont été intégrés aux fabrications de la division B ;
- parmi les 800 produits finis, 700 ont été vendus en dégageant un bénéfice de 20 € par produit.

Le bénéfice fictif de 10 000 € dégagé par la division A se retrouve au sein de la division B par :

- une minoration du résultat sur les 700 produits vendus égale à : 10 € × 700, soit 7 000 € ;
- une surévaluation des stocks :

- de produits finis : 100 produits × 10 € = 1 000 €
- de matières premières : 200 produits × 10 € = 2 000 €

Il faut donc dans le cas de cessions internes valorisées à un coût conventionnel retraiter les stocks lors de la consolidation des résultats.

L'impact comptable des prix de cession ayant été analysé, il faut maintenant nous interroger sur leur mode de fixation. Il existe deux grandes familles de méthodes de fixation des prix : une fondée sur les coûts, l'autre sur les prix. Après leur étude, nous envisagerons les conditions théoriques de leur utilisation.

2.2 Les méthodes fondées sur les coûts

Nous examinerons successivement :

- le coût réel,
- le coût standard complet,
- le coût d'opportunité.

a) Le coût réel

L'utilisation de coûts 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'efficacité ou l'inefficacité du centre vendeur vers celui qui reçoit la prestation.**

THÈME D'APPLICATION

Soit un centre A qui produit un composant dont le coût standard est le suivant : 30 € de charges variables unitaires et 20 € de charges fixes pour une production prévue de 1 000 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

10 €. Le montage du produit final coûte 2 € par unité montée. Le produit est vendu sur un marché final au prix de 80 €.

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 50 € ;
- à un prix de cession qui est égal à $50 \text{ €} \times 1,05 = 52,50 \text{ €}$;
- à un résultat du centre égal à : $50 \text{ €} \times 5 \% \times 1\,000 \text{ unités} = 2\,500 \text{ €}$;

– pour le centre acheteur B :

- à un coût de revient réel du produit monté égal à : $52,50 \text{ €} + 10 \text{ €} + 2 \text{ €} = 64,50 \text{ €}$;
- à un résultat du centre égal à : $(80 - 64,5) \times 1\,000 \text{ unités} = 15\,500 \text{ €}$;

le résultat de l'entreprise devant être égal à : $2\,500 + 15\,500 = 18\,000 \text{ €}$, soit : $(80 - (50 + 10 + 2)) \times 1\,000 \text{ unités}$.

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

- le résultat du centre A est de $56 \times 5 \% \times 1\,000 \text{ unités} = 2,8 \text{ €} \times 1\,000 = 2\,800 \text{ €}$;
- le prix de cession devient : $56 \times 1,05 = 58,8 \text{ €}$;
- le coût de revient du centre B est égal à : $58,80 + 10 + 2 = 70,80 \text{ €}$;
- et son résultat est de : $(80 - 70,80) \times 1\,000 \text{ unités} = 9\,200 \text{ €}$.

En conséquence : le résultat global réel est de : $(80 - (56 + 10 + 2)) \times 1\,000 = 12\,000$, qui se répartissent en : $2\,800 + 9\,200$, soit une diminution de 6 000 € par rapport au résultat attendu.

Le centre A est inefficace de 6 € par produit, ce qui implique une perte de 6 000 €, soit la perte du résultat réel. Pourtant le résultat du centre est supérieur au résultat attendu de 300 € (2 800 € au lieu de 2 500 €). 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 ($6 \text{ €} \times 5 \% \times 1\,000 \text{ unités} = 300 \text{ €}$).

Ici la définition de l'indicateur conduit à des comportements contradictoires avec l'objectif fixé à l'organisation en centres de responsabilité : normalement plus le centre est efficace, plus son résultat doit s'accroître et le jugement porté sur sa performance être favorable ; compte tenu du mode de fixation du prix de cession, c'est l'inverse qui se passe.

Le centre B qui a pleinement satisfait à ses obligations voit son résultat se détériorer de 6 300 € (9 200 € au lieu de 15 500 € attendus), ce qui correspond au transfert :

- de l'inefficacité du centre A pour 6 000 €,
- de l'accroissement de marge du centre A répercutée dans le coût d'achat pour 300 €.

Le choix d'un prix de cession égal à un coût réel ne conduit pas les **centres amont** à l'efficacité puisqu'ils peuvent ainsi répercuter leur non-productivité vers les **centres aval** : il n'y a pas de localisation des performances.

C'est pourquoi 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.

b) Le coût standard complet

Il permet **une localisation des performances** ; en effet :

- la division vendeuse sera contrôlée par la mise en évidence d'écart 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.

Cette méthode présente des inconvénients dès lors que la division acheteuse a la possibilité (et la liberté) de s'approvisionner ailleurs.

■ 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 (SUITE)

Soit le centre A dont les charges prévues sont de :

- 30 € de charges variables unitaires et
- 20 000 € de charges fixes pour une production normale de 1 000 unités.

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

Le résultat budgété du centre est de 3 000 €.

La capacité maximale du centre est de 1 100 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)	
<i>Cessions internes</i> : $53 \times 800 =$	42 400	Chiffre d'affaires : $75 \times 800 =$	60 000
Achats externes : $30 \times 800 =$	24 000	<i>Achats internes</i> : $53 \times 800 =$	42 400
Autres charges fixes :	20 000	Autres charges fixes	12 000
Résultat :	- 1 600	Résultat :	5 600
Coût de revient réel : 55 €			
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)	
<i>Cessions internes</i> : $53 \times 1\,100 =$	58 300	Chiffre d'affaires : $75 \times 1\,100 =$	82 500
Achats externes : $35 \times 1\,100 =$	33 000	<i>Achats internes</i> : $53 \times 1\,100 =$	58 300
Autres charges fixes :	20 000	Autres charges fixes	12 000
Résultat :	5 300	Résultat :	12 200
Coût de revient réel : 48,18 €			
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 : $(75 - 30) \times 300$ 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 (SUITE)

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 €. Ce dernier peut les intégrer dans un produit vendu 80 € mais qui demande 15 € de charges variables unitaires et 5 000 € de charges fixes.

ENTREPRISE					
Centre A (vendeur)		Centre B (acheteur)		Centre C (acheteur)	
Cessions internes vers B :		Chiffre d'affaires :		Chiffre d'affaires :	
$53 \text{ €} \times 800 =$	42 400	$75 \text{ €} \times 800 =$	60 000	$80 \text{ €} \times 200 =$	16 000
Cessions internes vers C :		Achats internes :		Achats internes :	
$50 \text{ €} \times 200 =$	10 000	$53 \text{ €} \times 600 =$	42 400	$50 \text{ €} \times 200 =$	10 000
Charges variables :		Autres charges :		Autres charges :	
$30 \text{ €} \times 1 000 =$	30 000		12 000	$15 \text{ €} \times 200 + 5 000 =$	8 000
Charges fixes :		Résultat :		Résultat :	
	20 000		5 600		- 2 000
Résultat :	2 400	Résultat :	5 600	Résultat :	- 2 000
Coût de revient réel : 50 €					
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. Pourtant 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 :

- Chiffre d'affaires B : 60 000
- Charges variables A : 24 000 ($800 \times 30 \text{ €}$)
- 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** parce que 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) supérieures 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.

Quelquefois, 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.

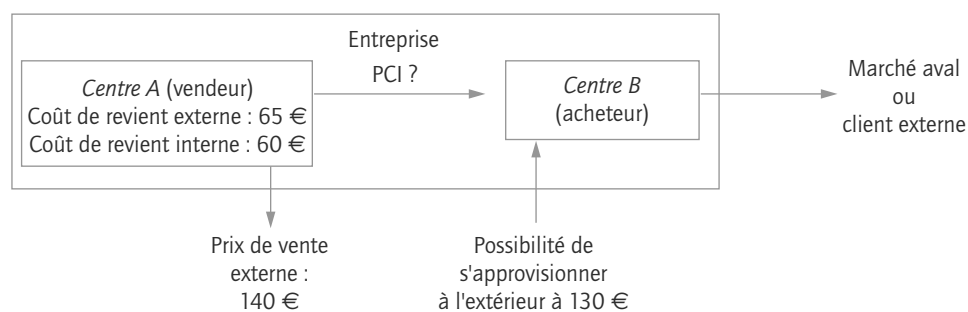
c) Le coût d'opportunité

Ne prendre en compte que les coûts « positifs » revient à considérer que l'entité dispose de capacités non utilisées, qu'elles ne pourraient 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 est la perte de recette, c'est-à-dire le manque à gagner, donc le coût d'opportunité**.

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 explique 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 €. La livrer en interne conduit à renoncer à cette recette supplémentaire. Dans le même temps, elle permet une économie de 5 € sur les coûts de commercialisation. Le prix de cession doit alors être fixé à $140 - 5 = 135$ €.

À ce prix, le centre acheteur pourra préférer s'approvisionner en externe à 130 €.

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.

2.3 Les méthodes fondées sur le prix du marché

La référence au marché semble « logique » dans le cas de transferts entre divisions, érigées en centres de profit ou de rentabilité.

Nous envisagerons les pratiques suivantes :

- le prix du marché,
- le prix du marché à moyen terme,
- le prix du marché moins une commission.

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 du 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 (prix et conditions de révision de ce dernier) 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.

2.4 Critères de 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

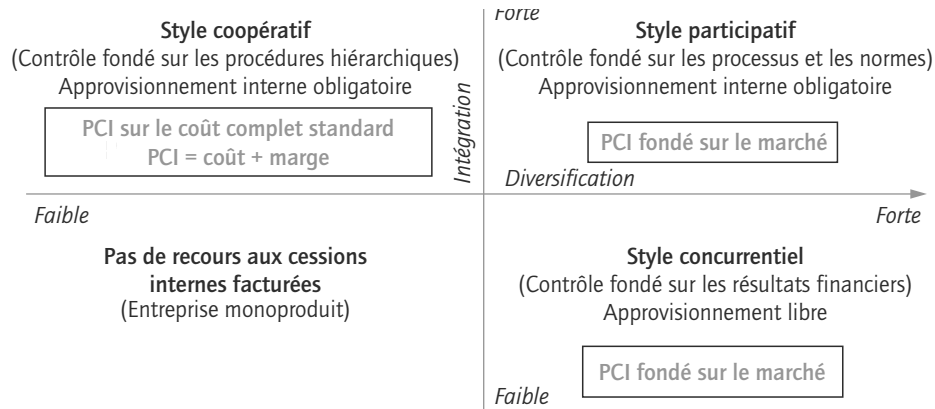
J. Dearden⁽¹⁾ distingue quatre cas.

- 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.
- Des produits interchangeables 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.

(1) J. Dearden, Cours de contrôle de gestion, Harvard Business School.

b) La nature de la stratégie

Sur la base d'une étude empirique, R. Eccles⁽¹⁾ définit un lien entre types de stratégie et politique de prix de cession internes :



• **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 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 et 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.

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

CONCLUSION

La définition des centres de responsabilité se situe au carrefour de plusieurs préoccupations :

- **définir un jugement sur l'efficacité de l'entreprise** et de sa mise en œuvre de stratégie ;
- **mesurer l'efficacité des centres** et leur participation à la chaîne de valeur ;
- **dynamiser la structure** en déléguant un certain nombre de responsabilités.

La définition du prix de cession interne est le moyen de mettre en œuvre les préoccupations précédentes : les choix retenus sont forcément contingents puisque les finalités des directions générales sont différentes.

(1) R. Eccles, « Prix de cession interne », *Harvar L'Expansion*, hiver 1984-1985.

Mais, quel que soit le mode de fixation des prix de cession retenu, certaines questions doivent être clarifiées :

- par rapport aux prix :
 - qui les fixe ?
 - selon quelles modalités ?
 - en montant absolu ou par rapport à une formule ?
- par rapport aux approvisionnements :
 - quelle liberté subsiste en matière d'approvisionnement ?
 - qui choisit : le fournisseur ou le client ?
- par rapport aux conflits :
 - qui arbitre les conflits ?
 - quand le système est-il remis à plat ?

APPLICATION 1	Sociétés Plastym et Agro
APPLICATION 2	Société Abis
APPLICATION 3	Agriva-International : Fixation de PCI et conflits d'intérêts
APPLICATION 4	Société IICI

APPLICATION 1

Sociétés Plastym et Agro

La société Plastym et la société Agro sont des filiales d'une même *société mère*.

Dans le cadre de la politique du groupe, la société Plastym doit, en particulier, réserver annuellement 300 tonnes de sa production de films plastiques de type Q pour la société Agro. Le prix de transfert est défini comme étant le *coût de revient complet standard* supporté par la société Plastym.

La société Agro, à partir des films plastiques Q qui lui sont livrés en rouleaux, obtient des liasses de sacs de congélation. Avec 300 tonnes de films Q, elle obtient 300 tonnes de liasses. La société Agro ne vend des liasses qu'à l'extérieur du groupe.

Pour l'année à venir, les informations prévisionnelles suivantes ont été collectées :

• **Chez la société Plastym :**

Prix de vente du film Q sur le marché externe au groupe	4 780 € la tonne
Coût standard de production (<i>sur la base d'une production normale de 2 300 tonnes de films Q</i>) :	
– variable	1 000 € par tonne
– fixe	3 000 € par tonne
Volume prévu des ventes de films Q (y compris partie réservée)	2 300 tonnes
Capacité de production encore disponible de films Q	3 tonnes

• **Chez la société Agro :**

Prix de vente des liasses sur le marché européen	5 100 € la tonne
Frais de transformation des films en liasses :	
– variable	100 € par tonne
– fixe pour une production normale de 300 t	300 € par tonne
Capacité de production totale de liasses	350 tonnes

QUESTIONS

1. Calculer le résultat dégagé par la société Plastym sur les ventes de films Q et le résultat dégagé par la société Agro sur les ventes de liasses.

2. L'addition de ces deux résultats (prévisionnels ou historiques) donne le résultat « apparent » du groupe pour ces deux entités. Ce résultat « apparent » reflète-t-il toujours la performance réelle d'Agro et de Plastym ? Illustrer vos propos en envisageant successivement :
- cas 1 : une activité de Plastym réduite à 2000 t suite à des difficultés techniques sur ses installations ;
 - cas 2 : une réduction des achats d'Agro à 200 t, sans que Plastym puisse compenser ses ventes en externe.

Une opportunité commerciale, non prévue lors des programmes prévisionnels, s'offre aux responsables de la société Agro, sous la forme d'une vente globale possible (vers un pays d'Asie du Sud-Est) de 40 tonnes de liasses de sacs de congélation, au prix de 4 500 € la tonne.

Le lancement éventuel de cette commande ne nécessiterait pas un accroissement des charges de structure, et n'entraînerait pas de phénomène d'économie (ou de déséconomie) d'échelle.

QUESTIONS

3. Les responsables de la société Agro accepteront-ils cette commande marginale (justifier la réponse) ?
4. Les responsables de la société mère ont été informés de cette opportunité. Appuieront-ils la décision des responsables de la société Agro (justifier la réponse) ?

(d'après DECF)

APPLICATION 2

Société Abis

La société Abis est spécialisée dans l'éclairage sub-aquatique. Elle s'est créée une excellente réputation dans le milieu des plongeurs grâce à ses « torches sous-marines » d'une très haute qualité et d'une grande fiabilité : lumière halogène alimentée par accumulateurs rechargeables, étanchéité en eau profonde, montage électronique novateur.

Au cours des années, l'entreprise a cherché à étendre sa gamme de produits. Elle propose ainsi, en plus des torches, un modèle « lampe de tête tous sports », puissant, rechargeable et étanche, très apprécié par les spéléologues et les spécialistes de la protection civile.

M. Violet, fondateur et président de cette société, a pris un soin tout particulier à la conception de la structure des responsabilités. Soucieux de préserver la qualité des produits à l'origine de la renommée de la société, il a constamment veillé à assurer la dynamisation de l'organisation et des individus qui la font vivre. Forte délégation de pouvoirs et des responsabilités, esprit d'initiative et d'équipe sont les caractères majeurs de cette société sur le plan organisationnel.

Tout récemment, ont été créées des « divisions autonomes », chacune constituant un centre de profit :

- la division « Éclairage sous-marin », directeur M. Babe : elle regroupe la fabrication et la vente de torches sous-marines » et des « lampes de tête tous sports » et constitue le noyau dur de l'entreprise son domaine de spécialité ;
- la division « Chargeurs », directeur M. Tomasi : elle produit les chargeurs destinés aux accumulateurs des éclairages rechargeables ; ces chargeurs, parfaitement adaptés aux éclairages sous-marins, sont un élément fondamental de la parfaite qualité des produits vendus par la société.

La division « chargeurs » livre la plus grande part de sa fabrication à la division « Éclairage sous-marin ». Il a été défini un prix de transfert de 36 € l'unité (120 % du coût standard de fabrication). Par ailleurs, cette division « Chargeurs » est autorisée à vendre directement sur le marché ; elle trouve ainsi des débouchés pour sa production excédentaire.

Actuellement, la division « Chargeurs » écoule principalement sa production auprès de la division « Éclairage sous-marin » pour 60 000 unités et auprès d'une entreprise locale qui assure un débouché annuel de 20 000 produits pour un prix de 42 € pièce. Disposant d'une capacité de 100 000 produits, la division « Chargeurs » a cherché de nouveaux clients. Une offre d'achat *non fractionnable* de 25 000 unités par an lui est parvenue au prix de 38 € l'unité. Dans le même temps, la division « Éclairage sous-marin » a fait savoir qu'elle portait sa demande à 80 000 unités.

QUESTIONS

1. Sachant qu'il ne peut augmenter sa capacité de production, et soucieux d'améliorer la performance de sa division, quelle sera la décision de M. Tomasi ? Justifiez votre réponse par des éléments chiffrés.
2. Quelle serait, par rapport à la situation actuelle, les conséquences sur les résultats de l'entreprise de l'acceptation de l'offre de 25 000 chargeurs par M. Tomasi ?

L'acceptation de l'offre de 25 000 produits par M. Tomasi mécontente fortement M. Babe qui voit ainsi sa capacité à fournir des produits de qualité fortement compromise puisque son approvisionnement de chargeurs n'est plus complètement assuré. Il s'adresse à M. Vialet pour l'informer de la gravité de la situation.

3. Le président de la société, M. Vialet doit-il intervenir dans le conflit ? Argumentez.
4. Proposez de nouvelles modalités de mise en œuvre du prix de cessions internes qui autoriseraient l'autonomie de gestion de chaque division sans nuire aux intérêts de l'entreprise.

(DECF 1992 adapté)

ANNEXE 1

Données relatives à l'exploitation de la division « Chargeurs »

Capacité maximale de production (activité normale) :	100 000 unités
Coût variable unitaire :	13 €
Charges fixes globales :	1 720 000 €

ANNEXE 2

Données relatives à l'exploitation de la division « Éclairage sous-marin »

	Torches	Lampes de tête	
Prix de vente :	480	376	
Coût variable de fabrication :	296	230	
Coût variable de distribution :	14	12	
Charges fixes globales de la division :			7 755 200 €

APPLICATION 3

Agriva-international : fixation de PCI et conflits d'intérêts

Le groupe Agriva-International produit et commercialise des semences agricoles de grande qualité. Ses efforts importants et permanents consentis pour la recherche et sa stratégie d'internationalisation ambitieuse en ont fait un leader mondial du secteur.

Dans le cadre d'une restructuration interne, les dirigeants du groupe Agriva-International ont décidé de généraliser à toutes les filiales du groupe, une organisation en centres de profit. L'objectif assigné aux différentes filiales est d'assurer un certain niveau de rentabilité d'exploitation. En effet, Le directeur financier du Groupe Agriva vous a souligné que les actionnaires du groupe souhaitent obtenir une rémunération d'exploitation avant impôt de 5 % minimum des capitaux investis.

Cette démarche a permis d'instaurer un système de performance sur lequel a été développé un nouveau mode de rémunération des cadres dirigeants.

Les prix de cession mis en œuvre sont basés sur les données standard de comptabilité de gestion de chaque filiale plus une marge. En fin d'exercice, les filiales doivent renégocier, auprès d'un comité d'arbitrage, les prix de cession qui seront pratiqués au cours de l'exercice suivant.

La société Planton-Prima filiale française, fabrique deux types de produits, des semences potagères (SP) et des semences florales (SF) qu'elle commercialise en vrac. La plus grosse partie de sa production est écoulée sur le marché français ou à l'exportation par l'intermédiaire d'agences commerciales. Elle cède, par ailleurs, l'autre partie de sa production à la filiale espagnole du groupe : la société Spanica qui, après mise en sachets, commercialise alors les semences florales et potagères sur le marché espagnol.

À la fin de N, les prix de cession internes sont l'objet de nombreuses critiques :

- les responsables de Planton-Prima estiment que la faiblesse de leurs résultats est due aux prix retenus pour les ventes internes au groupe qui sont pénalisants en les obligeant à vendre à perte par rapport aux clients traditionnels et les empêchent d'atteindre leur objectif de résultat ;
- les responsables de Spanica contestent le mode de fixation des prix de cession car ils estiment que l'on ne devrait pas leur facturer de charges de distribution et souhaitent vivement une modification de ces prix de cession pour l'année N+1 car ils les jugent trop élevés pour faire face à la concurrence espagnole.

En tant que consultant, vous êtes chargé(e) de proposer, au comité d'arbitrage, un niveau de prix de cession des semences pour l'année N+1.

Pour réaliser votre mission, vous obtenez les informations suivantes auprès des services de gestion de Planton-Prima et de Spanica.

Planton-Prima

- Capitaux investis : 15 millions €
- Ventes N :

	Semences florales		Semences potagères	
	Cessions internes	Ventes	Cessions internes	Ventes
Quantités en quintal	39	280	77	500
Prix de vente ou de cession	45 240	47 240	31 720	33 280

- Taux de l'impôt des sociétés : 33,1/3 % sans contributions additionnelles
- Capacité normale totale de production : 1 200 quintaux de semences, dont 1/3 de semences florales et 2/3 de semences potagères.
- Coût variable unitaire par quintal de semences :
Semences florales 43 000 € – Semences potagères 30 000 €
(dont 1 500 € de coût variable de distribution quel que soit le produit).
- Coûts fixes : 2 400 000 € par an.

Spanica

- Capitaux investis : 9 500 000 €.
 - Ventes N : la totalité des semences achetées est vendue sous forme de sachets de 10 g.
- En N, les prix de vente des sachets de semence sont de :

Les sachets de 10 grammes	Semences florales	Semences potagères
Prix de vente	6,40 €	4,25 €

- Taux de l'impôt des sociétés : 26 %.
 - Coût de transformation en sachet de la semence :
- Coût variable unitaire du sachet de 10 grammes :
- semences florales : 0,80 €
 - semences potagères : 0,40 €
- Coût fixe : 346 500 € par an (à répartir en fonction du nombre de sachets).

QUESTIONS

- Étudier la position de la filiale Planton-Prima :
 - calculer le résultat réel après impôt de la filiale,
 - mettre en évidence le coût de sous-activité de cette entreprise,
 - en déduire les résultats unitaires par produits
 - porter un jugement sur les arguments présentés par la filiale.
- Calculer le résultat après impôt de la filiale Spanica.
- Déterminer une fourchette de prix de cession maxima acceptable par les deux entités.
- Préciser, sous quelles conditions, un système de prix de cession interne, permet de mesurer la performance des centres.
- Expliquer en quoi il est nécessaire de mettre en place des modalités d'arbitrage.

APPLICATION 4

Société IICI

IICI est un important importateur de composants informatiques. Cette société s'est spécialisée dans le montage et la vente de micro-ordinateurs via deux établissements :

- un, à vocation industrielle, situé dans la région parisienne, à Bécon-les-Bruyères et dirigé par M. Julliard ;
- un autre, à vocation commerciale, sis à Lyon et dirigé par M. Moreau.

L'établissement parisien réceptionne absolument tous les composants. Il procède aussi au montage de quatre configurations standard : 586 SX.25, 586 DX.33, 586 DX2.50, 586 DX2.66. Toute cette production est ensuite acheminée vers l'établissement lyonnais.

Par ailleurs, l'établissement peut prélever sur cette production certaines configurations standards pour les configurer (Dos et Windows) sur commandes et les vendre à des clients externes.

L'établissement lyonnais, quant à lui, a une activité essentiellement commerciale. D'une part il vend des ordinateurs sur commande après les avoir testés et configurés (chargement de Dos et de Windows). D'autre part, il dispose d'un service après-vente qui doit :

- assurer la garantie d'un an (pièces et main-d'œuvre) de tous les micro-ordinateurs vendus par la société (Bécon et Lyon) ;
- assurer des prestations d'entretien et de maintenance hors garantie ;
- offrir des prestations diverses (conception et ventes de configurations spécifiques, aide à l'utilisation, etc.).

L'organisation comptable d'IICI est la suivante : la comptabilité générale est centralisée au siège mais chaque établissement dispose d'une comptabilité analytique autonome, les produits cédés à Lyon sont valorisés au coût de revient complet réel majoré d'une marge de 3 ou 5 % selon les configurations.

Pressentant une forte dégradation des résultats du groupe et conscient de conflits d'intérêt entre les établissements, le directeur général souhaite obtenir un certain nombre d'informations complémentaires élaborées par vos soins.

I. Diagnostic de la gestion de Bécon-les-Bruyères

La source principale de conflit apparaît être le mode de fixation du prix de cession interne entre les deux établissements. La comptabilité analytique fournit plutôt des informations globales sur les coûts complets de fin de période. Considérant que le mois de décembre est significatif quant à la structure des coûts des produits, le directeur souhaiterait connaître pour chaque configuration et quelle que soit sa destination (cession à Lyon ou ventes externes) les éléments de coût unitaire constitutifs du coût de revient des produits. Les informations relatives à la gestion de Bécon-les-Bruyères sont fournies en annexe 1.

QUESTIONS

1. Pour les seules configurations SX.25 et DX2.50, reconstituer le coût de revient d'une unité selon sa destination (arrondir à l'euro le plus proche). En déduire les prix de cessions internes (même règle d'arrondi).
2. Calculer le résultat global de l'établissement en s'appuyant sur les informations du tableau d) de l'annexe 1.
3. Commenter ce résultat. Traduit-il la performance économique de l'établissement ? Quel est son poids dans le résultat de l'entreprise ?

II. Diagnostic de l'établissement de Lyon

Les éléments budgétaires de l'établissement de Lyon sont fournis en annexe 2. Les prix de transfert en décembre sont les mêmes que ceux de novembre. M. Moreau calcule un coût de revient par micro-ordinateurs de la manière suivante :

- coût de transfert d'un ordinateur non configuré ;
- coût des logiciels (DOS et Windows) ;
- main-d'œuvre directe nécessaire à la configuration et au contrôle.

L'activité et les charges réelles du mois de décembre relatives à l'établissement de Lyon sont données en annexe 3.

QUESTIONS

1. Calculer le résultat réel de l'établissement de Lyon en distinguant clairement les quatre rubriques telles qu'elles existent dans les comptes prévisionnels.
2. Une configuration SX.25 vendue directement par l'usine de Bécon-les-Bruyères a un coût de revient de 1 015,90 €. Le même produit vendu par le centre de Lyon a un coût de revient de 1 052,25 €. Retrouver les causes de l'écart. Chiffrer leurs influences.
3. Mettre en évidence les écarts entre le résultat réel et le résultat prévisionnel du mois de décembre en respectant la décomposition des rubriques fournies dans les éléments budgétés (quatre sous-écarts). Quels commentaires vous inspirent les montants obtenus ?

III. Gestion des conflits entre les établissements

Les prix de transfert sont responsables des tensions entre les établissements d'IICI. Actuellement le prix de transfert est égal au coût de revient complet réel des micro-ordinateurs non configurés tel qu'il ressort des comptes de la comptabilité analytique de Bécon auquel on applique un taux de marge de 3 ou 5 % selon les configurations. Ce taux est révisé annuellement.

M. Moreau, responsable de Lyon, considère le prix de transfert comme **trop élevé, non pertinent et instable**. Selon lui, l'usine de Bécon-les-Bruyères devrait être uniquement un centre de coût et dans ce contexte, il serait plus judicieux d'utiliser un prix de transfert égal au coût complet standard. Par ailleurs, il considère que les coûts imposés par Bécon agissent défavorablement sur la rentabilité de son établissement alors même que la vente de micro-ordinateurs représentante une part prépondérante dans le chiffre d'affaires d'IICI.

M. Julliard répond que le mode de fixation du prix de transfert lui permet de réaliser une marge spécifique à l'usine de Bécon ce qui motive le personnel et l'incite à maîtriser au mieux les coûts. De plus, ce responsable estime qu'une grande partie de la richesse créée par l'entreprise provient de son établissement et donc qu'il n'est pas illogique qu'une partie du résultat lui soit affectée.

QUESTIONS

1. Reprendre toutes les critiques formulées par M. Moreau à l'encontre du mode de fixation du prix de transfert et les expliciter.
2. Ce dernier évoque la possibilité de constituer l'établissement de Bécon en centre de coût. En quoi cette disposition si elle est acceptée serait-elle différente du découpage en place actuellement ?
3. Dans l'hypothèse où Bécon devient centre de coût, que pensez-vous d'un prix de transfert égal au coût de revient complet standard. Quelles sont les conditions d'une mise en œuvre harmonieuse d'un tel mode de fixation des prix de transfert ?
4. Tout en acceptant les critiques émises par M. Moreau, le directeur général est sensible aux arguments de M. Julliard et souhaiterait trouver moyen d'en tenir compte. Que proposez-vous ?

(DECF 1993 adapté)

ANNEXE 1

Activité et charges de l'établissement de Bécon-les-Bruyères (décembre N)

a) Production et vente de la période (configurations standard)

	SX25	DX33	DX2.50	DX2.66
Production	26 400	28 500	7 700	3 500
Cessions à Lyon	15 470	21 250	4 845	2 550
Ventes externes	8 200	3 500	2 000	500
Prix de vente	1 026 €	1 304 €	2 009 €	2 500 €

Compte tenu d'une sérieuse baisse des ventes dès le début de décembre, l'usine de Lyon a refusé 15 % de la production qui lui était destinée. Par conséquent, Bécon stocke exceptionnellement des micro-ordinateurs en décembre.

b) Fabrication des micro-ordinateurs

La fabrication d'un micro-ordinateur nécessite une carte mère, un disque dur, un lecteur 3 1/2, un écran, un clavier, une souris et des composants divers. La commercialisation implique le chargement des logiciels (DOS et Windows pour un coût global de 140 €). L'étude de la nomenclature des produits permet de chiffrer le coût global des composants importés par type de micro-ordinateurs :

	SX25	DX33	DX2.50	DX2.66
Coût global des composants par unité	718	917	1 286	1 857

c) Élaboration du coût complet

- Les frais de main-d'œuvre directe (MOD) c'est-à-dire les charges de personnel des techniciens et des cadres, charges sociales incluses sont répartis au prorata du temps de montage et de configuration.

	SX25	DX33	DX2.50	DX2.66
Temps de montage d'un micro (en min)	50	50	70	70

Pour le montage et la configuration des micros destinés aux ventes externes, les temps sont respectivement majorés de 5 minutes.

- Toutes les autres charges (y compris les autres charges de personnel) sont réparties au prorata du nombre de micro-ordinateurs fabriqués, en appliquant des coefficients d'équivalence suivants :

	SX25	DX33	DX2.50	DX2.66
Coefficient d'équivalence	1,8	2,4	3,9	5

- Le responsable de Bécon impose un taux de marge égal à 3 % du coût de revient pour les SX.25, et 5 % pour les autres. Le prix de transfert est arrondi à l'euro le plus proche.

• Extrait des charges de la période

	Quantité	Coût unitaire	Montant		Montant
Charges de personnel				Autres charges	
– Techniciens	1 850	1 250	2 312 500	– Amortissement	250 000
– Cadres	25	1 550	38 750	– Chauffage	5 800
– Secrétaires	2	800	1 600	– Assurance	30 000
– Magasiniers	2	750	1 500	– Taxe professionnelle	7 000
– Ingénieurs	20	2 000	40 000	– Formation personnel	331 250
– Gestionnaires	15	1 500	22 500	– Études et recherche	8 556 570
– Charges sociales		0,55	1 329 267,5		
TOTAL			3 746 117,5	TOTAL	9 180 620

d) Extrait de la comptabilité analytique du mois de décembre

Des résultats obtenus, on vous fournit les résultats unitaires de chaque produit arrondis à l'euro le plus proche :

	SX25	DX33	DX2.50	DX2.66
Résultat unitaire				
– sur cessions à Lyon	26	55	79	110
– sur ventes externes	10	55	286	143

ANNEXE 2

Budget de l'établissement de Lyon

a) Activité : ventes d'ordinateurs

	SX25	DX33	DX2.50	DX2.60
Quantités à vendre	25 000	18 000	5 700	3 000
Prix de vente prévu	1 250	1 400	2 059	2 800
Prix de transfert prévu	897	1 159	1 657	2 322

Les charges de personnel prévisionnelles (645 187 €) sont réparties au prorata des heures nécessaires à la configuration et au contrôle des produits vendus. Chaque appareil nécessite quinze minutes de main-d'œuvre directe.

Le coût des logiciels Dos et Windows est estimé globalement à 140 €.

b) Coût prévisionnel du SAV pour assurer la garantie d'un an

Les charges prévues pour cette activité comprennent :

- des charges de personnel,
- le coût des pièces détachées défectueuses,
- le coût de transport des matériels.

Le montant global de ces charges a été estimé à 2 121 000 €.

c) Prestations facturées par le SAV

Le service après-vente vend des produits informatiques (imprimante, carte d'extension 4 Mo, overdrive, disque dur) avec ou sans prestation de service. Il réalise un taux de marge équivalent à 30 % du coût d'acquisition sur les ventes de produits informatiques.

La marge prévisionnelle de ce type de prestations est estimée à 2 517 200 €.

d) Frais généraux : 935 000 €

Le résultat prévisionnel, toutes activités confondues, pour décembre N est de 8 461 726 €.

ANNEXE 3**Activité et charges réelles de l'établissement de Lyon (décembre N)****a) Activité : ventes d'ordinateurs**

	SX25	DX33	DX2.50	DX2.66
Quantités vendues	15 000	22 000	3 500	1 800
Prix de vente moyen	1 026	1 304	2 009	2 500

- Le prix de transfert, le coût des logiciels, le montant des charges de personnel, et le temps de configuration et de contrôle ont été, en décembre, conformes aux prévisions.
- Les prix de transfert de décembre et de novembre étant identiques, on négligera l'influence des produits en stock en début de période.

b) Coût du SAV pour assurer la garantie d'un an

Charges de personnel	319 680
Coût des pièces détachées	661 000
Frais de transport	1 200 000
Total	2 180 680

c) Prestations facturées par le SAV

Chiffres d'affaires des heures facturées ⁽¹⁾	30 000
Chiffres d'affaires des produits informatiques	11 000 000

(1) Lyon a facturé 500 heures à 60 € de l'heure. Les charges de personnel, pour ces prestations, ont été de 25 190 €.

d) Frais généraux comptabilisés

Ils s'élèvent à :	990 000 €
-------------------	-----------

9

Les outils pour préparer les budgets

SECTION 1	Les techniques de prévision des ventes
SECTION 2	Les techniques de gestion de production
SECTION 3	Les techniques de gestion des stocks
CONCLUSION	
APPLICATIONS	

Pour élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire, en amont, d'établir des prévisions d'activité, de vente, de production et de synthétiser tous les éléments de coûts grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise. Ce chapitre présente les techniques utilisables pour préparer la budgétisation des ventes, de la production et des approvisionnements avant d'exposer les budgets dans le chapitre suivant.

Pour les ventes, il s'agit d'utiliser des outils pour prévoir les quantités vendues de l'année.

Pour la fabrication des produits, il est nécessaire de tenir compte des modes de gestion et d'optimisation pour organiser le travail et la production avant de valoriser les impacts de ces choix dans le budget (trois techniques simples sont présentées ici).

Pour les matières et produits stockés, il faut prévoir les approvisionnements nécessaires en fonction des modes de gestion des stocks retenus par l'entreprise ainsi que des hypothèses quant au niveau des consommations.

SECTION 1

LES TECHNIQUES DE PRÉVISION DES VENTES

De nombreuses techniques de prévision des ventes existent qui n'ont pas toutes les mêmes objectifs :

- les études de marché, les abonnements à des panels, les marchés tests sont des méthodes qui permettent de connaître au mieux la demande du produit et le marché potentiel de l'entreprise ;
- les **méthodes d'extrapolation**, des **coefficients saisonniers**, les **interrogations de la force de vente** de l'entreprise permettent, elles, de déterminer l'évolution des ventes du produit dans le futur.

Dans le cadre d'une procédure budgétaire instituée, et d'un produit en maturité, seule l'évolution des ventes dans le futur fera l'objet d'une étude. C'est pourquoi nous nous contenterons de présenter rapidement les différentes méthodes quantitatives de prévisions des ventes.