

Centres de responsabilité et les Prix de Cession Interne

Gestion budgétaire et organisation de l'entreprise

Le système budgétaire est conçu pour donner aux dirigeants le moyen de relier les hommes et les buts poursuivis. De ce fait, il s'agit :

- de spécifier des objectifs élémentaires,
- de définir des moyens,
- d'y relier des outils de pilotage (suivi et contrôle) permettant le cas échéant de décider d'actions correctives et d'en assurer l'application.

Le fonctionnement du système budgétaire est tributaire de l'existence préalable d'une structure organisationnelle claire :

- découpant l'entreprise en entités homogènes,
- spécifiant les autorités et leurs modes d'exercice,
- définissant les responsabilités,
- prévoyant les sanctions positives et négatives,

Le fonctionnement du système budgétaire est tributaire également de l'existence d'un système comptable et d'un système d'information performants.

Gestion budgétaire et organisation de l'entreprise

Les entités sont soit des centres d'activité ou des centres de responsabilités.

C'est la nature et la taille de l'entreprise et son secteur d'activité qui vont lui dicter sa structure organisationnelle et budgétaire ainsi que le système de contrôle de gestion pour suivre l'activité de ses entités.

L'ère du capitalisme industriel avait imposé des méthodes de gestion et de contrôle basées sur les coûts et les activités.

La gestion et le contrôle de l'entreprise avaient imposé la segmentation des différentes composantes en achats, production et distribution et le contrôle basé sur les coûts, les charges directes.

L'internationalisation du capital et sa financiarisation ont imposé un mode différent de contrôle et de gestion à travers les centres de responsabilité.

La segmentation des entreprises en Centre de responsabilités est le reflet du capitalisme moderne, des conglomérats, des trusts et des grands groupes industriels diversifiés.

Les Centres de Responsabilité en entreprise

Définition d'un centre de responsabilité :

« 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 ».

Le centre de responsabilité se définit comme une unité budgétaire avec des activités relativement homogènes ou complémentaires, dotée de moyens sur lesquelles le responsable a une latitude décisionnelle.

Le centre de responsabilité est une partie de l'entreprise regroupée autour d'un responsable auquel ont été attribués des moyens pour atteindre un objectif.

Le centre de responsabilité est donc une unité de l'entreprise placée sous la direction d'un responsable qui a reçu de la part de la direction générale une délégation d'autorité en vue d'engager un plan d'action et de réaliser un résultat.

C'est une partie, fraction ou subdivision d'une organisation dont le manager est responsable d'un ensemble déterminé d'activité.

Les Centres de Responsabilité en entreprise

Les centres de responsabilités sont définis en fonction :

- Des objectifs de l'entreprise
- De la délégation de responsabilités souhaitée par la direction de l'entreprise
- De l'organisation propre à l'entreprise
- Des moyens disponibles pour suivre et contrôler la gestion
- Des ressources humaines disponibles.

Les caractéristique de CDR : Un centre de responsabilités est caractérisé par :

- Une activité homogène
- Un responsable
- Une responsabilité déléguée
- Des moyens (hommes, techniques, capitaux)
- Des résultats mesurables.

D'une manière générale, on distingue 5 types de centres de responsabilité en fonction des missions qui sont assignées :

Les Centres de Responsabilité en entreprise

1) Le Centre de coûts :

La responsabilité d'un centre de coût porte sur les charges engagées puisqu'il ne peut maîtriser que les coûts engagés et n'a aucune action sur les produits générés par son activité.

Le Centre de Coût doit réaliser le produit qu'il fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité et dans les meilleurs délais possibles. Exemple : un atelier d'assemblage, de montage, etc.

Le contrôle traditionnel exercé sur ce type de centre se réalise à l'aide d'outils tels que les écarts sur coûts de production.

L'exemple souvent cité est celui d'un atelier de production pour lequel il est possible d'établir une relation entre les coûts engagés et les quantités produites. Il en est de même d'un service de transport.

Les objectifs d'un centre de coûts productifs portent sur : Une quantité et une qualité données; Un coût total et un coût unitaire, des délais et des normes de qualité.

Les Centres de Responsabilité en entreprise

2) Les centres de dépenses discrétionnaires

Dans ces centres, il est difficile, voire impossible, de pouvoir établir une relation entre les ressources consommées et le résultat obtenu.

Les coûts restent à la discrétion du responsable et on ne peut donc pas mesurer leur output.

Ces centres correspondent aux services fonctionnels du siège et aux fonctions Support de l'activité : services comptables, services informatiques, service achats, service personnel, secrétariat. Les critères de performance sont en général des délais et des normes de qualité à respecter .

3) Le centre de revenus

La responsabilité d'un centre de revenus porte principalement sur le chiffre d'affaires à réaliser et accessoirement sur les coûts de commercialisation.

L'exemple habituellement cité est celui d'une agence commerciale ou le comptoir de vente d'une compagnie aérienne.

Les Centres de Responsabilité en entreprise

3) Le centre de revenus (suite)

Les objectifs d'un centre de revenus portent sur un niveau de chiffre d'affaires, souvent assorti d'un objectif de ventilation par produit, par réseau de distribution ou par zone géographique.

La ventilation recherchée découle de la stratégie commerciale et conditionne la rentabilité compte tenu des charges spécifiques de commercialisation.

Afin d'atteindre ses objectifs, le responsable d'un centre de revenus va porter son énergie sur le développement du chiffre d'affaires et sur la maîtrise des coûts de commercialisation.

4) Le Centre de profit :

La responsabilité d'un centre de profit porte à la fois sur les coûts engagés et sur les produits réalisés. Il s'agit d'une notion de résultat.

L'exemple habituellement cité est celui d'une division à l'intérieur d'une entreprise, ou d'une filiale à l'intérieur d'un groupe. Dans les deux cas, le centre réalise un chiffre d'affaires et engage des coûts.

Les Centres de Responsabilité en entreprise

4) Le Centre de profit : (suite)

La définition du résultat pose le problème des coûts qui doivent être pris en considération : doit-on tenir compte uniquement des coûts directs du centre de profit (coûts contrôlables) ou peut-on tenir compte d'une quote-part des charges de structure ?

Dans une optique de contrôle de gestion, il est souhaitable de ne tenir compte que des charges directes.

Les objectifs d'un centre de profit portent sur un niveau de contribution à la couverture des charges de structure de l'entreprise ou du groupe et une contribution à l'amélioration de son résultat.

Afin d'atteindre cet objectif, le responsable d'un centre de profit peut moduler son activité qui va porter à la fois sur un chiffre d'affaires à réaliser et sur des coûts à engager. Il cherchera :

- Soit à augmenter le chiffre d'affaires à coûts constants ;
- Soit à réduire les coûts à chiffre d'affaires constant ;
- Soit à agir sur les deux éléments à la fois.

Les Centres de Responsabilité en entreprise

5) Le Centre d'investissement :

Un centre d'investissement est un centre de profit dont la responsabilité s'étend aux moyens mis en œuvre.

Parmi ces moyens figure l'investissement (incorporels, corporels, financiers) nécessaire à un meilleur fonctionnement de l'entreprise.

Les exemples habituellement cités sont les mêmes que dans le cas d'un centre de profit : division ou filiale.

Les objectifs d'un centre d'investissement portent sur un certain taux de contribution par rapport aux actifs utilisés. Afin d'atteindre ses objectifs, le responsable est libre de moduler son action qui portera à la fois sur la contribution et sur le niveau des actifs. Il cherchera :

- Soit à augmenter la contribution à moyens constants ;
- Soit à réduire les moyens à contribution constante ;
- Soit à agir sur les deux éléments à la fois.

La création des centres d'investissement présente l'avantage de sensibiliser les responsables opérationnels à la nécessité d'une gestion rationnelle des actifs.

Les Centres de Responsabilité en entreprise

5) Le Centre d'investissement : (suite)

Malgré le souci d'une grande délégation, la décision d'investissement ne sera que rarement totalement indépendante.

L'objectif d'un centre d'investissement doit être défini en terme de rentabilité des capitaux investis.

Il est donc évident que le responsable de ce centre sera évalué en terme de rentabilité des capitaux investis (bénéfice/capitaux engagés). Ce taux devrait être comparé avec celui du marché financier.

En conclusion, la structure en centres de responsabilité doit couvrir l'ensemble de l'entreprise sans lacune, de telle sorte que tous les éléments du chiffre d'affaires, coûts et actifs, soient sous l'autorité d'un responsable.

Il est donc impensable que dans une entreprise se trouvent des éléments qui ne sont pas attribués à un centre de responsabilité, car cela signifie qu'ils ne sont pas gérés de fait.

Les Centres de Responsabilité : synthèse

Nature du centre de Responsabilité	Caractéristiques	Critères indicateurs	Missions	Niveaux de la Mission
Centres de Coûts	Activité au moindre coût, Respect de la qualité et des délais, Le Centre n'est pas responsable du niveau d'activité	Quantités produites, coût unitaire de l'unité d'œuvre, Coût du produit, Qualité, Délai	Production, Fabrication	Usine, Atelier, Magasin de stockage ou Dépôt
Centre de dépenses discrétionnaires	Pas d'objectifs prédéfinis. Respect du budget. Qualité de service	Coût total du Centre. Qualité de Service. Délai de traitement	Service rendu	Services Administratifs. Services Comptable. Contrôle de gestion
Centres de Recettes	Maximiser le Chiffre d'Affaires. Minimiser les frais de Distribution	Montant et Structure du CA. Coûts Spécifiques	Vente ou Chiffre d'Affaires	Services Commerciaux

Les Centres de Responsabilité : Synthèse

Nature du centre de Responsabilité	Caractéristiques	Critères indicateurs	Missions	Niveaux de la Mission
Centres de Profit	Responsabilité Globale : Chiffre d'Affaires et Consommations	Marge. Efficience des moyens utilisés. Qualité. Respect des délais	Résultat	Usine, Unité, Etablissement, Magasin
Centre d'investissement ou de rentabilité	Responsabilité Globale de la Rentabilité des moyens financiers. Responsabilité des couts liés à la capacité	Vision globale de l'efficience. Cout du gaspillage. Cout de la sous activité	Rentabilité des capitaux investis	Filiales

Centre de Responsabilité et prix de cession interne

Le prix de cession interne permet de valoriser les transferts des produits et des prestations entre unités de production de la même entreprise.

Un centre vendeur fournit une prestation à un centre acheteur à un prix interne. Le produit constaté par le vendeur constitue un coût pour l'acheteur.

La fixation du prix de cession interne doit respecter l'autonomie et la performance de chaque centre en veillant à l'intérêt de l'entreprise.

Le prix de cession interne peut être déterminé par rapport au coût ou au prix du marché.

Quelle que soit la méthode d'évaluation utilisée, le résultat global de l'entreprise reste identique.

Cependant, le prix de cession interne influence les résultats partiels des centres. Un prix de cession interne n'est pas neutre sur le résultat global du Centre de Responsabilité.

Centre de Responsabilité et prix de cession interne

Exemple de cession interne :

Soit une entreprise avec deux centres de responsabilités dont l'un est chargé de la Production et le second en charge de la Distribution.

L'entreprise a fixé le Cout de Cession Interne entre les deux Centres de Responsabilité comme ci-après :

Libellés	Centre A				Centre B		
	Quantités	Prix Unitaire	Montants		Quantités	Prix Unitaire	Montants
Ventes Extérieures	1 000	145	145 000	Ventes	250	170	42 500
Cession Interne	250	150	37 500	Cout d'Achat	250	150	37 500
Cout de Revient	1 250	120	150 000	Cout de Distribution	250	10	2 500
Résultat du Centre de Production	1 250		32 500	Résultat du Centre de Distribution	250	10	2 500
Résultat Consolidé de l'Entreprise					35 000		

Centre de Responsabilité et prix de cession interne

Libellés	Centre A				Centre B		
	Qtés	Prix U	Montants		Qtés	Prix U	Montants
Ventes Extérieures	1 000	145	145 000	Ventes	250	170	42 500
Cession Interne	250	PCI	PCI*250	Cout d'Achat	250	PCI	PCI*250
Cout de Revient	1 250	120	150 000	Cout de Distribution	250	10	2 500
Résultat du Centre	-5,000 +250*PCI			Résultat du Centre	40,000 - 250*PCI		

Résultat Consolidé de l'Entreprise	-5,000+40,000 = 35,000
---	-------------------------------

Comme il vous a été signalé plus haut, le PCI n'impacte pas le résultat global de l'entreprise qui reste identique.

Cependant, il influence les résultats partiels des centres.

Centre de Responsabilité et prix de cession interne

Soit une entreprise qui fabrique 1.000 produits dans son usine constituée en centre de responsabilité dit Centre de Production. Ce produit est vendu par son Centre de Distribution.

CPC CENTRE DE PRODUCTION	
Achats de Matières et Fournitures	50 000
MOD	20 000
Loyers	30 000
Energie	5 000
Dot Amorts	40 000
Total Charges	145 000
Produits	0
Résultat de l'Entreprise	250 000

CPC CENTRE DE DISTRIBUTION	
Salaires	35 000
Dot Amorts	20 000
Loyers	
Energie	
Total Charges	55 000
CA	450 000

Le chef d'entreprise doit arrêter un Prix de Cession Interne (PCI) qui puisse arranger ses deux centres de Responsabilité. Il fixe un PCI de 200 et constate que ce prix arrange bien le Centre de Distribution au détriment du Centre de Production avec les résultats ci-après :

Centre de Responsabilité et prix de cession interne

CPC CENTRE DE PRODUCTION	
Achats de Matières et Fournitures	50 000
MOD	20 000
Loyers	30 000
Energie	5 000
Dot Amorts	40 000
Total Charges	145 000
Produits	200 000
Résultat du Centre	55 000

CPC CENTRE DE DISTRIBUTION	
Achats CI	200 000
Salaires	35 000
Dot Amorts	20 000
Energie	
Total Charges	255 000
Produits	450 000
Résultat du Centre	195 000

Résultat de l'Entreprise 250 000

Résultat de l'Entreprise

Total Produits - Total Charges

soit

$$+(450,000+200,000)-(145,000+255,000) = 250,000$$

Centre de Responsabilité et prix de cession interne

CPC CENTRE DE PRODUCTION		CPC CENTRE DE DISTRIB.	
Achats de Matières et Fournitures	50 000	Achats CI	300 000
MOD	20 000	Salaires	35 000
Loyers	30 000	Dot Amorts	20 000
Energie	5 000	Energie	
Dot Amorts	40 000		
Total Charges	145 000	Total Charges	355 000
Produits	300 000	Produits	450 000
Résultat Centre de Production	155 000	Résultat Centre de Distribution	95 000

Avec un PCI de 300, les résultats des centres changeraient définitivement (155.000 pour le Centre de Production et 55.000 pour le Centre de Distribution) alors que le résultat global de l'Entreprise resterait inchangé à 250.000.

Les types de prix de cession interne

La fixation de prix de cession (de vente, de prestations, etc.) à l'intérieur d'une entreprise doit être organisée afin qu'aucune unité décentralisée ne cherche à privilégier son intérêt au détriment de celui de l'entreprise.

Elle doit permettre une juste mesure des performances des services concernés, une convergence des intérêts entre les divisions et l'entreprise, un respect de l'autonomie déléguée aux centres de responsabilité.

Deux méthodes de détermination des prix de cession interne : par les coûts et par les prix.

1) Détermination des prix de cession interne par les coûts :

Les méthodes fondées sur les coûts sont utilisées lorsqu'il n'existe pas d'autre source d'approvisionnement pour l'acheteur et le vendeur. Selon ses objectifs, l'entreprise a le choix entre :

- le coût réel : C'est un cumul de coûts constatés qui ne permet pas de localiser les responsabilités (elle transfère en cascade les bonnes ou mauvaises performances des différents responsables) ;

Les types de prix de cession interne

- le coût standard complet mesure mieux l'efficacité, mais si le prix est plus élevé que la concurrence, il défavorise l'acheteur.
- le coût variable standard (coût marginal) : cette méthode ne résout pas la question des charges fixes, raison pour laquelle il est ajouté un forfait pour couvrir les charges fixes budgétisées.

2) Détermination des prix de cession interne par les prix :

C'est la solution en général retenue dans le cas de transferts entre centres de profit . Le prix de cession retenu pourrait être :

- le prix de marché : incite à l'efficacité
- le prix du marché à moyen terme : préférable pour la stabilité des prévisions
- le prix du marché diminué d'une commission tel que celle concédée aux revendeurs.

Les types de prix de cession interne

En conclusion :

- Les centres de responsabilité sont en usage dans les groupes diversifiés et les conglomérats pour un meilleur contrôle de l'allocation des ressources accordées,
- La question devient plus pertinente en cas de multiplicité des structures juridiques et encore plus avec la diversité de l'actionnariat.
- La puissance et la forte intervention des organes de contrôle et de supervision des marchés boursiers imposent un contrôle assez poussé sur les grandes structures capitalistiques cotées sur ces marchés.
- Le contrôle permanent des autorités fiscales qui y ont découvert une niche substantielle dans ces transferts inter-entreprises taxées immédiatement de sous facturation et de ce fait objet de redressements fiscaux au cout exorbitant.

Les types de prix de cession interne : Exemple

Soit une entreprise qui fabrique un seul produit fabriqué dans son usine et écoulé sur le marché local. Le responsable de l'usine nous informe qu'il produit 50.000 Unités pour un chiffre d'affaires de 11.000.000 avec des charges directes de 7.250.000 et des couts fixes de 3.000.000.

La dite entreprise a l'opportunité d'exporter 10.000 unités à écouler à 240 avec des frais de distribution de 5%. De plus, la mesure de performance des responsables de l'établissement est établie sur le taux de marge nette réalisée correspondant en moyenne à 7,5% du CA.

La Direction de l'Entreprise vous demande de calculer un prix de cession qui puisse satisfaire les deux responsables des 2 unités.

Résultat Unité de Production 1

Libellés	Qté	Prix	Total
CA	50 000	220	11 000 000
CV			7 250 000
CF			3 000 000
Résultat			750 000

Les types de prix de cession interne : Exemple

Avec une cession interne de 10.000 unités à exporter, le résultat de l'usine, de l'export et global de l'Entreprise se présente comme suit :

Résultat Unité de Production 1 après Export

Libellés	Qté	Prix	Total
CA	40 000	220	8 800 000
CV			7 250 000
CF			3 000 000
Résultat			-1 450 000

Résultat Unité 2 de Vente à l'Export

Libellés	Qté	Prix	Total
CA	10 000	240	2 400 000
CV de Distrib (5%)	0,05	2 400 000	120 000
Résultat			2 280 000

Résultat Global de l'Entreprise

Résultat Unité de Production 1 après Export	-1 450 000
Résultat Unité 2 de Vente à l'Export	2 280 000
Résultat Global de l'Entreprise	830 000

Les types de prix de cession interne : Exemple

Il est proposé un prix de cession interne différencié : L'entreprise achète à l'usine au prix de 220 et cède à sa filiale à 210. Ce prix différencié permet de satisfaire les 2 responsables des deux entités.

Résultat Unité de Production 1 après Export

Libellés	Qté	Prix	Total
CA	40 000	220	8 800 000
Cession Interne	10 000	220	2 200 000
CV	50 000	145	7 250 000
CF			3 000 000
Résultat A			750 000

Résultat Unité 2 de Vente à l'Export

Libellés	Qté	Prix	Total
CA	10 000	240	2 400 000
Acquisition Interne	10 000	210	2 100 000
CV de Distrib (5%)	0,05	2 400 000	120 000
Résultat B			180 000

Les types de prix de cession interne : Exemple

Le Résultat Global n'a pas changé malgré le changement du prix de cession interne.

Résultat Global Siège

Libellés	Qté	Prix	Total
Encaissement PCI versé par l'Etablissement Acheteur	10 000	210	2 100 000
Versement PCI à l'Etablissement 1 Fabricant	10 000	220	2 200 000
Résultat C			-100 000

Résultat Global = A+B+C (750.000+180.000+(-100.000))	830 000
---	----------------