



Cessions internes et contrôle organisationnel : le cas d'une grande entreprise de télécommunication

Marie Catalo

► To cite this version:

Marie Catalo. Cessions internes et contrôle organisationnel : le cas d'une grande entreprise de télécommunication. 22ème congrès de l'AFC, Association Francophone de Comptabilité, May 2001, Metz, France. pp.CD-Rom. halshs-00584613

HAL Id: halshs-00584613

<https://shs.hal.science/halshs-00584613>

Submitted on 9 Apr 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

CESSIONS INTERNES ET CONTROLE ORGANISATIONNEL LE CAS D'UNE GRANDE ENTREPRISE DE TELECOMMUNICATION

Marie CATALO

Doctorante

IUP MIAGE, Faculté des Sciences et Techniques

2, rue de la Houssinière 44000 NANTES

Tél. : 02 51 12 58 30

E-mail : Marie.Catalo@info.univ-nantes.fr

Résumé

Le système de prix de cessions internes d'une grande entreprise est analysé au moyen de deux modèles alternatifs. Le modèle de Watson et Baumler (1975) prend appui sur la problématique différenciation-intégration. Le modèle d'Eccles (1985) met en évidence la nécessaire cohérence entre la politique de fixation de prix de cessions internes et les autres choix managériaux.

Mots clés. - prix de cessions internes – différenciation – intégration – stratégie – structure – évaluation - organisation.

Abstract

We analyze the transfer pricing system of a large company using two alternative models. The first model, the one of Watson and Baumler (1975) is based on a differentiation-integration approach. The second model, the one of Eccles (1985) highlights the necessary coherence between the transfer pricing policy and the other managerial choices.

Key words. - transfer pricing – organization – strategy – differentiation – integration - evaluation.

Notre étude porte sur les pratiques observées d'une grande entreprise de télécommunication. Les cessions internes dans cette entreprise sont importantes¹ en termes de montant global facturé, de codes différents de prestations, de nombre d'entités fournisseurs et clients, de nombre de facturations. Les cessions internes qui concernent un même objet présentent des enchaînements formant des chaînes ou des lots qui rendent l'ensemble complexe et peu lisible. Ce volume et cette complexité sont liés aux choix en matière de système de gestion :

- la structure de gestion est quasi exclusivement composée de centres de résultat à tous les niveaux de l'organisation,
- chaque entité présente un budget et un compte de résultat exhaustifs qui sont mensualisés,
- l'approvisionnement et les ventes internes sont obligatoires pour les activités au cœur du métier de l'entreprise mais également pour les activités de soutien,
- les centres de résultat sont interdépendants.

Un projet de « pilotage par la valeur » a été décidé courant 2000. Il prévoit des changements dans la structure de gestion et la simplification du système de « prestations internes »². Il nous est apparu opportun de proposer une lecture de la situation actuelle au moyen de deux modèles théoriques orientés sur le contrôle organisationnel et d'en tirer les enseignements pour les changements envisagés par le projet.

Ce travail s'intègre dans une analyse multiréférentielle³ plus large du système de cessions internes pour la période 1996-2000 réalisée dans le cadre d'une recherche-action au sein d'un service de la branche « Ressources » de cette entreprise. Cette communication reprend, partiellement et sous une forme plus académique, le travail d'analyse multiréférentielle réalisée pour les membres de l'entreprise. Nous avons choisi de présenter la situation de l'entreprise passée au crible de deux approches théoriques du sujet qui ont pour préoccupation le contrôle organisationnel :

- Le premier modèle, celui de Watson et Baumler (1975), place la politique des prestations internes dans une problématique de différenciation et d'intégration conséquences d'une politique de décentralisation.

¹ Chiffres de 1997 (hors achats de matériels, terminaux) : le montant global représente 115% des ventes externes, 150 entités de gestion, 180 codes prestations au catalogue et 150000 factures.

² "Prestations internes" est le terme utilisé dans l'entreprise pour cessions internes, nous les utiliserons indifféremment l'un pour l'autre.

³ Concernant notre sujet, cette méthode d'analyse a été utilisée par Swieringa et Waterhouse (1982) pour un cas d'école et par Boyns, Edwards et Emmanuel (1999) pour un cas historique. Des modèles sont mobilisés successivement sans volonté d'intégration dans un meta-modèle, comme le conseille Langley (1997).

- Le deuxième modèle, celui d'Eccles (1985), insiste sur la nécessaire cohérence entre la politique des prestations internes, la stratégie adoptée et les politiques managériales, afin que le dispositif de gestion soit pleinement efficace.

1 Cessions internes et différenciation-intégration

Dans un premier temps, nous présentons les concepts et la construction théorique proposés par les auteurs, pour ensuite mettre en perspective les observations de terrain sur la base de ce référentiel. Enfin, nous présentons les enseignements à tirer de cette analyse.

1.1 Modèle de Watson et Baumler (1975)

1.1.1 La problématique de différenciation-intégration

Watson et Baumler (1975) situent la politique de prix de cessions internes en termes de différenciation et d'intégration, conséquences de la politique de décentralisation adoptée par l'entreprise. Pour eux, *la décentralisation* est une réponse à l'incertitude, incertitude dont les sources majeures sont la technologie et l'environnement de l'entreprise. Pour y faire face, l'entreprise se segmente en unités dont certaines traiteront cette incertitude ce qui permet aux autres de fonctionner dans des conditions de stabilité. À cause des différences dans la nature des tâches et dans l'incertitude de l'environnement auxquels les segments doivent faire face, les membres de l'organisation développent des processus mentaux et des styles de travail différents. Ils adoptent des critères de décisions différents et ont des perceptions variées de la réalité. Des décideurs peuvent diverger dans l'identification du même problème organisationnel. Les différences dans l'interprétation reflètent l'appartenance départementale des décideurs. Ainsi le terme *différenciation* inclut non seulement la segmentation en parties spécialisées, mais également les différences qui en résultent dans les attitudes et comportements des membres de l'organisation. L'entreprise doit s'assurer que les efforts des multiples unités organisationnelles différenciées, de manière appropriée, atteignent les buts de l'organisation entière. Ce processus, *l'intégration*, est consubstantiel à la différenciation.

L'incertitude n'est pas le seul facteur qui rend l'intégration difficile. *L'interdépendance* entre des sous-unités très différenciées accroît également la difficulté de l'intégration.

Ces enjeux, liés au choix de structuration, sont de taille puisque Lawrence et Lorsch (1989) ont montré que les firmes les plus performantes en termes de mesures traditionnelles de profitabilité sont celles qui parviennent à la différenciation requise et qui sont ensuite

capables d'intégrer les différentes unités. Le dilemme organisationnel est tel que si le niveau de différenciation est souvent atteint, le niveau d'intégration nécessaire est plus difficile à obtenir. Dans les cas d'intégration délicate, Lawrence et Lorsch (1989) voient dans la confrontation ou la négociation, mode de résolution de conflit, un facteur déterminant d'intégration.

L'intégration peut être atteinte par l'usage de différents mécanismes (liste adaptée de Galbraith (1972) citée par Watson et Baumler (1975)) :

- règles, routines, standardisation,
- organisation, hiérarchie,
- planning,
- contact direct,
- rôles de coopération,
- commissions temporaires,
- intégrateurs (personnes spécialisées dans le rôle de coordination des activités des sous-unités,
- département intégrateur
- organisation matricielle.

1.1.2 Comptabilité de gestion et fixation de prix de cessions internes dans la problématique différenciation-intégration

Pour Watson et Baumler (1975), le niveau de différenciation requis est déterminé par les demandes technologique et environnementale. Ce sont des contraintes pour la conception du système de gestion de gestion. Une différenciation ne peut être créée ou demandée pour satisfaire le système de gestion quand les autres facteurs dictent le contraire.

Toutefois, le système de gestion peut être conçu pour améliorer ou faciliter la différenciation, c'est le cas de l'usage de concepts comme les centres de coûts, les centres de profits et les centres d'investissement.

Comme le système de gestion est un système d'information formel, composé d'un ensemble de règles et de procédures standards, il peut être également considéré comme un mécanisme intégrateur simple relevant du premier type sur la liste présentée précédemment. Dans des situations d'intégration difficile, la génération des coûts et des prix par le système de gestion ne sera qu'un des éléments du système d'intégration.

Une fois la responsabilité des centres établie, les biens et les services transférés entre les unités ont besoin d'être évalués. Ceci aide à distinguer et à repérer la responsabilité. Sous cet angle, le mécanisme de valorisation des cessions internes participe à la différenciation. Sous quelles modalités, la fixation des prix de cessions peut-elle aider à atteindre le niveau d'intégration nécessaire qui est l'autre face des conséquences du choix de décentralisation ?

Le prix de cessions peut être fixé par une routine ou par un processus routinier, comme l'application automatique de formules de calcul de coûts standards, de coût plus marge ou de coût marginal. Dans ce cas, ce mode de fixation peut être considéré comme un mécanisme suffisant dans les situations d'intégration simple mais insuffisant dans les cas d'intégration difficile.

Lawrence et Lorsch (1989) ont constaté que les entreprises performantes qui adoptaient un niveau élevé de différenciation et le niveau d'intégration associé, étaient celles qui étaient capables de résoudre effectivement les conflits interdépartementaux. Le mode de résolution le plus efficace de ces conflits est la confrontation ou négociation. Par ailleurs, compte tenu de la complexité de ces entreprises, ces conflits sont multidimensionnels, les prix des biens ou services cédés ne sont qu'une des facettes de ces conflits.

Dans le cas de forte différenciation, le problème est surtout d'atteindre le niveau d'intégration adéquat. La négociation des prix cessions internes peut être un des éléments du processus d'intégration. En effet, la confrontation des représentations des uns et des autres au travers des argumentaires lors des négociations, permet la construction d'un référentiel partagé.

Qu'en est-il pour le cas de l'entreprise, terrain de notre recherche ?

Peut-on qualifier cette entreprise de fortement ou de faiblement différenciée ? Peut-on apprécier son niveau d'intégration ?

Dans quelle mesure, le mode de fixation pratiqué participe-t-il à ce processus ?

1.2 Politique de prix de cessions internes et intégration-différenciation dans l'entreprise

Après avoir présenté le contexte méthodologique de cette analyse, nous tentons d'apprécier le niveau de différenciation et d'intégration de l'entreprise et de qualifier le rôle du système de gestion et du mode de fixation des prix de cessions internes (PCI).

Watson et Baumler (1975) ne proposent pas de méthodologie d'appréciation du niveau de différenciation et d'intégration, mais nous allons nous appuyer sur les définitions qu'ils ont proposées. Par ailleurs, nous avons analysé nos observations de terrain à la lumière de certains

items caractérisant la différenciation dans l'étude de Lawrence et Lorsch (1989). Ces critères d'appréciation sont :

- la différence d'orientation des acteurs vis à vis des objectifs,
- la différence d'orientation temporelle des acteurs.

L'intégration a été appréciée indirectement en réponse au niveau estimé de différenciation et d'interdépendance, par l'observation des mécanismes d'intégration apparents, par l'observation du comportement des acteurs lors de réunions, par des témoignages d'animateurs de projets transverses. Cette première lecture des concepts dans le cas de l'entreprise est une proposition du chercheur universitaire aux professionnels qui participent à la recherche-action. A la demande du terrain, elles pourraient être affinées par une procédure plus complète inspirée des travaux de Lawrence et Lorsch (1989)

1.2.1 Niveau de différenciation

L'organisation EO2⁴ mise en place en 1996, est caractérisée par des branches spécialisées dans la production (branche « Réseau ») et dans la distribution (branches clientes « Grand Public » et « Entreprise »). Ces branches opérationnelles sont soutenues par des branches fonctionnelles (branche « Ressources », branche « Développement »). Les branches clientes sont subdivisées en divisions et unités d'affaires sur la base d'une segmentation produits et marchés. La branche « Réseau » est subdivisée en divisions et unités d'affaires sur la base de critères technico-territoriaux. Sur le terrain, l'activité des branches se déploie avec des unités opérationnelles aux identités marquées. Les clients de l'entreprise n'ont qu'un seul interlocuteur, les agences correspondant à leur marché et territoire. Nous pouvons, pour le côté opérationnel trois niveaux de décentralisation (branche, divisions-unités d'affaires, unités opérationnelles).

À ce découpage des activités, est associée une autonomie de décisions. Un des principes d'EO2 est que la décision doit être prise au plus près du terrain.

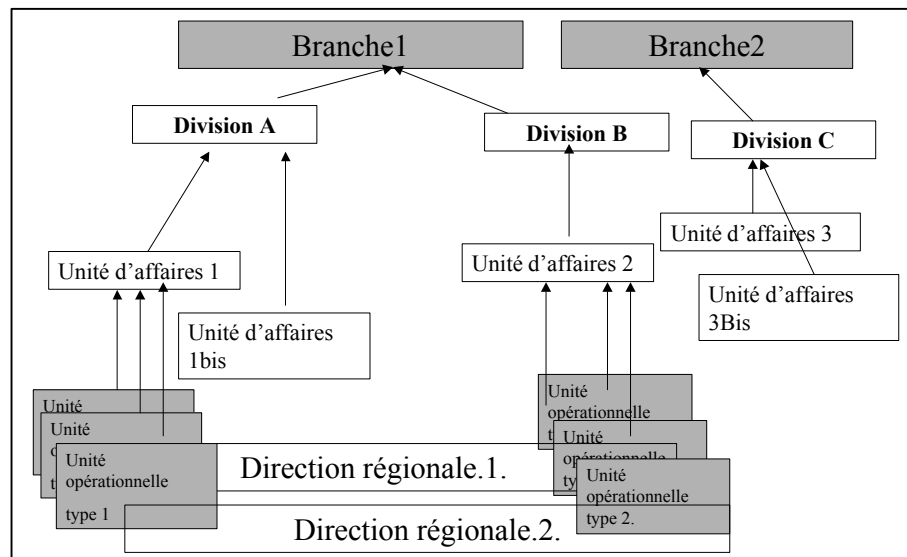
Cette organisation permet comme dans le modèle présenté par Watson et Baumler (1975), d'avoir des entités « de première ligne », en contact avec l'environnement turbulent, donnant une meilleure réactivité à l'entreprise. D'autres entités, non directement en contact avec les clients, sont centrées sur des activités de production ou de soutien (recherche, facturation, gestion de parties de réseau, gestion du parc informatique...). Cette spécialisation est motivée

⁴ Le projet EO2 existait à l'arrivée de l'actuel président de l'entreprise qui l'a repris à l'amendant. EO2 initial proposait la création d'unités opérationnelles, ont été ajoutées les branches opérationnelles spécialisées et le nouveau rôle des directions régionales.

par le niveau de compétences exigé ou la volonté de se rapprocher d'une utilisation optimale des ressources humaines et matérielles.

La différenciation n'est pas seulement la segmentation, mais comprend également des styles de travail, et, des représentations différentes des événements de l'entreprise et de l'environnement. Lors des entretiens ou des réunions, nous avons pu constater à de nombreuses reprises que ces aspects de la différenciation sont présents chez les acteurs des différentes entités. Ces différences se perçoivent entre les entités des différentes branches, mais aussi entre les entités d'une même branche, mais à de niveaux différents. Ceci n'empêche pas de noter un sentiment de communauté d'intérêts et de destin partagé. Il nous semble que nous pouvons qualifier les entités de nature différentes de nettement différenciées, différenciation qui va nécessiter une intégration de niveau supérieur.

Figure 1- Principes d'organisation de l'entreprise



L'interdépendance est également un facteur qui accroît le besoin d'intégration. Si l'on examine les activités des entités des branches opérationnelles de l'entreprise, on peut observer des interdépendances de type séquentiel voire réciproque. Par exemple, les agences placent les produits des unités d'affaires «produit» qui n'ont pas d'unités opérationnelles en contact avec les clients externes. Les unités «Réseau» assurent l'implantation et la maintenance de différentes parties du réseau, réseau qui peut être utilisé dans sa globalité par les clients des agences qui utilisent des produits conçus et promus par des unités d'affaires «produit». Par exemple, les équipes de raccordement des agences «Grand-Public» effectuent des raccordements pour les clients des agences «Entreprise». De nombreux autres exemples peuvent être pris.

Donc nous pouvons conclure que les entités de cette organisation décentralisée sont différenciées et fortement interdépendantes. Selon le modèle de Watson et Baumler (1975), ceci conduit à une intégration délicate nécessitant la mise en place de mécanismes élaborés. Qu'en est-il ?

1.2.2 Participation de l'organisation au processus d'intégration

Un des facteurs d'intégration peut résider dans l'organisation matricielle des entités opérationnelles dépendant d'une part d'une ligne fonctionnelle-métier et d'autre part d'une ligne hiérarchique-territoire (sur la figure 1, unité opérationnelle 1 dépend de l'unité d'affaire 1 et la direction régionale 1). Par exemple, une unité opérationnelle comme une agence de la branche «Grand-Public» dépend fonctionnellement d'une unité d'affaires de cette même branche et hiérarchiquement de la direction régionale correspondant à son implantation géographique. La situation est identique pour les unités opérationnelles de la branche «Réseau».

L'unité de d'affaires de rattachement fonctionnel conseille l'unité opérationnelle sur son métier. Les comptes des unités opérationnelles de même type sont consolidés dans les comptes de leur unité d'affaires de rattachement fonctionnel.

Sur le plan hiérarchique, les différentes agences de la branche «Grand-Public» et les différentes unités opérationnelles de la branche «Réseaux» d'un même territoire dépendent de la même direction régionale. Cette entité direction régionale est notamment chargée d'assurer la cohérence de la politique des unités opérationnelles sur le territoire régional. Pour ce faire, le directeur régional est le responsable hiérarchique des directeurs des unités opérationnelles. Il est également le responsable du contrat budgétaire des unités opérationnelles. Or comme ces budgets doivent être établis à partir des stratégies locales des unités opérationnelles, la validation des budgets est implicitement la validation des politiques engagées par les unités opérationnelles de la même région. Par ailleurs, les reportings, mensuels sur la base du budget, permettent au directeur régional de suivre la cohérence des activités des unités du territoire.

Les directions régionales peuvent être considérées comme des départements intégrateurs par le fait que leur positionnement institutionnel leur permet de mener des actions d'intégration. Mais tout dépend de la politique effectivement menée par le directeur régional.

1.2.3 Participation du système de gestion au processus d'intégration ?

Quelle est la participation du système de gestion à la différenciation et à l'intégration ?

Les unités opérationnelles, les unités d'affaires des branches opérationnelles comme des branches fonctionnelles, et les divisions, c'est-à-dire la quasi-totalité des unités de l'entreprise sont des centres de résultat (appellation maison). Sur la période 1996-2000, seuls les centres de facturation étaient des centres de coûts.

Quand on parle de centres de résultat, il convient de distinguer les agences et les unités d'affaires «produit» des branches clientes, qui ont comme produits le chiffre d'affaires externe, de celles qui ont seulement des produits internes. Les unités «Réseaux», les directions régionales, les états-majors des divisions, les unités d'affaires fonctionnelles ont, quant à elles pour produits des prestations internes.

Ces multiples centres de résultat établissent un budget annuel mensualisé, suivi avec des comptes de résultats mensuels. L'établissement de comptes de résultat et de budgets pour les entités constitue un élément de différenciation, car ces documents procurent un affichage individualisé de l'activité de chaque entité. Mais ces documents doivent être établis selon la même norme USGAAP, la branche «Ressources» veille au respect de cette règle. Implicitement l'usage d'un même modèle comptable facilite les échanges lors des discussions budgétaires et lors des arbitrages car il garantit une certaine homogénéité des données. Explicitement cette normalisation est justifiée par un système de «consolidation» des comptes des entités où les entités de l'entreprise sont considérées comme des filiales d'un groupe. En fait cette consolidation se réalise en deux temps. Les entités relèvent d'une unité d'affaires de rattachement qui consolide leurs comptes et les siens. Les comptes consolidés de l'ensemble des unités d'affaires forment les comptes de l'entreprise maison mère. Avec ce système de poupées russes, les comptes de niveau supérieur sont dépendants des comptes de niveaux inférieurs, et les exigences du niveau supérieur, celui des comptes sociaux de l'entreprise maison mère, redescendent tous les échelons. Le système de gestion de l'entreprise apporte donc à la fois des éléments d'intégration et de différenciation, mais qu'en est-il précisément des modalités de fixation des prix de cessions internes ?

1.2.4 Participation du processus de fixation de prix de cessions au processus d'intégration ?

La fixation des prix de cessions obéit aux principes suivants :

- s'il existe un marché, le prix de cession doit être fixé en se basant sur le prix de marché ;
- s'il n'existe pas de marché, le prix de cession est fixé sur la base du coût, en général un coût complet standard.

Mais à l'examen, on s'aperçoit que la quasi-totalité des prix de cessions est assise sur une base de coût complet standard.

À première vue, on peut penser que l'on applique automatiquement une règle de calcul. L'observation du cycle budgétaire permet d'avancer que le mode de fixation des prix est plutôt du type négocié avec comme garde-fous les principes précédemment cités. Ce mode négocié participe de manière plus forte au processus intégratif.

La préparation du cycle budgétaire passe par la mise à jour du catalogue des prestations internes (code, buts, fournisseurs et clients, unité d'œuvre, tarif, descriptif des sources). Ces informations disponibles sur intranet servent de base à la facturation et de références en cas de litige. La maintenance du catalogue est assurée par la branche «Ressources» qui assure l'organisation des réunions de mises à jour. Lors de ces réunions, des contrôleurs de gestion chargés des problèmes de prestations dans les branches et dans les principales unités d'affaires échangent des informations relatives aux changements prévus pour le prochain budget. (Un certain nombre de ces propositions sont la conséquence des décisions de validation des plans stratégiques des unités d'affaires). Parallèlement, les participants aux réunions de la branche «Ressources» organisent, s'il y a lieu, des réunions avec les seules parties concernées et font valider les options notamment sur les tarifs par les directeurs des branches opérationnelles.

On peut s'interroger sur l'intérêt de cette procédure sachant que l'essentiel des prix de cessions internes est basé sur les coûts de revient sur la base de scénarii validés par le comité⁵ exécutif. En ce qui concerne les tarifs, les réunions organisées par la branche «Ressources», permettent aux interlocuteurs fournisseurs d'exposer leurs hypothèses, notamment sur des volumes à la base des calculs. Les interlocuteurs clients peuvent les interroger sur la justification de leur tarif et faire part de leur besoin de changement dans la nature de l'unité d'œuvre ou dans le détail des prestations. Ils justifient également leurs besoins.

Ces réunions permettent de confronter les points de vue différenciés, d'explorer les marges de manœuvre et de faire évoluer le système s'il y a accord des parties dans le cadre des règles établies pour l'intérêt général. En cas de désaccord, les interlocuteurs ont pu prendre connaissance des contraintes qui pèsent sur l'autre partie. On peut penser que les échanges sont de même type pour les réunions organisées hors branche «Ressources». Il convient de remarquer qu'au niveau des branches opérationnelles, les personnes chargées des prestations ont un rôle comparable à celui de ceux de la branche «Ressources» : provoquer les rencontres,

⁵ Le comité exécutif ou COMEX est formé des directeurs de branche et du président de l'entreprise. Il s'agit de l'instance supérieure de direction.

veiller à la recherche d'accord, dans le respect des principes présentés précédemment, et garantir l'intérêt de l'entreprise. Ces personnes peuvent être considérées comme des intégrateurs décrits par Lawrence et Lorsch (1989) dans leur ouvrage. Mais cette assimilation ne peut être que partielle car ils ne détiennent aucun pouvoir de décision sur les prestations internes et, de leurs propres aveux ils ont peu de poids sur les décisions. En effet, les représentants des branches ou des unités d'affaires présents à ces réunions doivent en référer à leurs responsables exécutifs qui eux prennent la décision.

Le mode négocié de fixation des prix des cessions internes dans l'entreprise ne participe donc que partiellement au processus d'intégration, toutefois il permet des ajustements annuels ou en révèle les insatisfactions. Celles-ci peuvent nourrir le débat au sujet de l'évolution de la structure de gestion. Enfin, il convient de noter que cette procédure concerne seulement le niveau branche, division-unités d'affaires. Les unités opérationnelles ne participent pas à ces échanges. Toutefois, certaines d'entre elles sont sollicitées par de leurs unités d'affaires, en tant que pilote pour tester des options.

1.3 Enseignements

Ces observations nous permettent de conclure que la procédure de fixation des prix de cessions (et autres éléments de la prestation) participe à côté d'autres dispositifs (organisation matricielle pour les unités opérationnelles) au processus d'intégration, qui lui-même répond à un niveau élevé de différenciation. Cette conclusion est en accord avec les propositions de Watson et Baumler (1975). Mais on ne peut se satisfaire de cette première conclusion. Il nous semble vital pour la performance de l'entreprise d'approfondir la dimension différenciation-intégration. En effet, en s'appuyant sur la définition de l'intégration de Lawrence et Lorsch (1989) : « la qualité de la collaboration qui existe entre des départements qui doivent unir leurs efforts pour satisfaire aux demandes de l'environnement », il convient de se poser les questions suivantes.

- Quelles sont les relations de coordinations⁶ critiques pour l'entreprise compte tenu des spécificités de son environnement et de la réponse apportée en terme de différenciation ?
- Quels sont les différents acteurs qui détiennent les informations pertinentes pour ce type de décision ?

⁶ Nous pouvons proposer par exemple : l'occupation maximum de la capacité existante, l'anticipation pour créer la capacité future.

- Quels sont les mécanismes d'intégration adéquats parmi lesquels le système de gestion et le système de prestations internes nous intéressent plus particulièrement?

Ces questions constituent un deuxième niveau d'analyse de la situation de l'entreprise et sont d'autant plus cruciales qu'un projet portant à la fois sur la structure de gestion, sur une simplification du système de prestations internes et sur la mise en place d'indicateurs solidaires a été lancé. Les objectifs de ce projet sont :

- d'une part, de remédier à des comportements qualifiés «d'égoïstes » par les responsables,
- et d'autre part, de promouvoir la création de valeur au sens financier du terme, c'est à dire améliorer les performances de l'entreprise.

Cette problématique liant les choix de structure et le système de prix de cessions est aussi une des dimensions des travaux réalisés par Eccles (1985) et que nous présentons dans la partie suivante.

2 Nécessaire cohérence entre la stratégie, la politique de cessions internes et sa mise en œuvre

Dans un premier temps, nous présentons brièvement les concepts et la construction théorique proposés par l'auteur, pour ensuite mettre en perspective les observations du terrain sur la base de ce référentiel.

2.1 Modèle d'Eccles (1985)

Eccles (1985) construit une théorie autonome des prix de cessions basée sur les pratiques d'entreprises performantes. Il montre :

- que les politiques de prix de cessions internes (PCI) doivent accompagner les choix stratégiques,
- qu'il est indispensable de porter une attention au processus administratif (structure, management) nécessaire à la mise en œuvre de ces politiques,
- qu'il n'existe pas de politique unique comme solution pour toutes les situations, il convient d'adapter les pratiques de PCI aux changements de circonstances.

L'ensemble de son analyse lui permet de proposer un modèle prescriptif illustré par le schéma analytique du décideur. Ce modèle repose sur deux dimensions de choix stratégiques, stratégie de diversification⁷ et stratégie d'intégration verticale⁸, qui pour porter leurs fruits, doivent être associées à des choix adéquats en matière de fixation de PCI. Eccles (1985) relève trois politiques de base et une quatrième hybride :

- autonomie d'échange,
- cessions internes obligatoires au coût complet,
- cessions internes obligatoires sur la base du marché,
- système de prix dual (vente interne sur la base du marché, achat interne au coût complet).

Les établissements, selon les choix stratégiques faits, se rapprochent de l'un des quatre types définis ci-dessous. Pour chacun d'entre eux, une politique de PCI est plus particulièrement adaptée.

Tableau 1 : Système analytique du décideur

	Diversification faible	Diversification élevée
Intégration verticale Élevée	Type Coopératif Cessions internes obligatoires Coût complet	Type Participatif Cessions internes obligatoires Prix basé sur le marché
Intégration verticale Faible	Type Collectif Pas de prix de cessions internes	Type Concurrentiel Autonomie d'échange Prix basé sur le marché

Comment déterminer de quel type relève un établissement ?

2.1.1 Caractéristiques des organisations d'après Eccles (1985)

Eccles (1985) associe à chaque type cinq caractéristiques organisationnelles :

- le processus de planification stratégique (stratégie),
- la structure,
- les critères pour mesurer les résultats, les critères d'évaluation et les critères de récompenses,
- la définition de la notion d'équité au sein de l'organisation,
- le processus de gestion régissant les relations entre les centres,
- les principaux moyens de contrôle de la direction générale.

⁷ La diversification est définie par Eccles (1985a, page 31), comme la façon dont la société occupe différents secteurs d'activité ou segments produit-marché.

⁸ L'intégration verticale est définie par Eccles (1985a, page 31) comme la façon dont la société exerce des activités de production et de distribution que d'autres sociétés pourraient exécuter. L'intégration verticale est liée à l'interdépendance des centres de profits.

Le tableau ci-dessous résume les caractéristiques des trois types d'organisation concernés par les problèmes de PCI. En effet, le type collectif correspond à l'absence de prix de cessions internes.

Tableau 2 : Système analytique du décideur adapté d'après Eccles (1985)

Type	Concurrentiel	Coopératif	Participatif
Stratégie	Somme des stratégies des centres	Stratégie de groupe	Les perspectives de la société sont définies mutuellement
Structure	Multidivisionnelle	Fonctionnelle	Matricielle
Critères pour mesurer les résultats	Bénéfices, la rentabilité des capitaux est comparée au budget intérieurement et extérieurement.	Coûts comparés aux budgets et à ceux du passé.	Combinaison des coûts, des bénéfices, et la rentabilité des investissements est comparée au budget
Critères pour l'évaluation et les récompenses	Bénéfices du centre, rentabilité des capitaux investis dans le centre	Les critères d'évaluation sont différents selon les établissements, les critères de récompense sont fondés sur les résultats globaux.	Les récompenses prennent en compte des contributions à la fois indépendantes et interdépendantes selon une combinaison de critères coopératifs et compétitifs.
Perception de l'équité des dirigeants	L'appréciation et l'évaluation des ressources et leur répartition sont similaires à celles des ressources sur un marché, la définition de l'équité revient à un jugement émis par un <i>spectateur impartial</i> , c'est à dire le marché	Parce que les récompenses et les budgets sont fondés en premier lieu sur les résultats globaux, la définition de l'équité est celle du <i>destin partagé</i> .	Le sens de l'équité est fondé sur la <i>confiance rationnelle</i> qu'ont les directeurs de divisions en la direction générale.
Processus de gestion régissant les relations entre divisions	De bas en haut : marchandage de répartition "je gagne, tu perds"	De haut en bas : marchandage intégratif "je gagne, tu gagnes"	Mixte, de haut en bas et de bas en haut : mode de marchandage itératif
Contrôle de la direction générale	Au travers des résultats	Au travers de la structure organisationnelle	Au travers des processus de gestion, équilibre entre structure et systèmes

2.2 Analyse des caractéristiques organisationnelles de l'entreprise

À première vue, si on part de la politique PCI de l'entreprise, essentiellement des cessions internes obligées au coût complet, on s'attend à avoir une organisation de type coopératif correspondant à une stratégie d'intégration verticale élevée entre les établissements et une stratégie de diversification faible. Qu'en est-il sur le terrain ?

Eccles (1985) précise que la recherche de cohérence entre choix stratégique et politique de prix de cessions internes peut s'apprécier à différents niveaux, groupe, divisions,

départements...En effet, une division du groupe peut adopter une politique de prix de cessions internes pour les échanges intradivisions, différente de celle adoptée pour les échanges entre les divisions du groupe.

Nous proposons une analyse au niveau des unités opérationnelles et au niveau des divisions-unités d'affaires. Nous examinons successivement les caractéristiques des organisations dans la typologie d'Eccles (1985). Nous essayons de qualifier l'organisation de l'entreprise, au niveau des divisions-unités d'affaires et au niveau des unités opérationnelles.

2.2.1 La caractéristique «stratégie» dans l'entreprise

Chaque année, avant la préparation du cycle budgétaire, les unités d'affaires préparent des plans stratégiques qui seront présentés pour validation au comité exécutif. Ces plans font l'objet d'allers-retours afin que l'ensemble des plans stratégiques présentés soient cohérents entre eux et avec les objectifs définis par le comité exécutif.

Une fois les plans stratégiques des unités d'affaires validés, les orientations stratégiques sont transmises aux unités opérationnelles par leurs unités d'affaires de référence. Dans ce cadre, les unités opérationnelles établissent leur stratégie locale dont la traduction chiffrée sera le budget. Au regard de ces observations, il est possible de qualifier le niveau divisions-unités d'affaires d'organisation de type participatif, par contre le niveau unités opérationnelles relève du type coopératif.

2.2.2 La caractéristique «structure» dans l'entreprise

Comme nous l'avons précisé dans la partie précédente, les unités opérationnelles dépendent pour leur activité d'une unité d'affaire et hiérarchiquement d'une direction régionale. Ceci peut être qualifié de structure matricielle, caractéristique de l'organisation de type participatif.

Les unités d'affaires dépendent d'une division dont le responsable rend compte au directeur de branche. La branche «Réseaux» assure la fonction production et les branches clientes «Grand-Public» et «Entreprise» assurent la fonction distribution auprès du marché «Grand-Public» et du marché «Entreprise». Dans les branches clientes, il y a des divisions-unités d'affaires qui se consacrent aux contacts avec les clients du marché et d'autres aux différents produits associés au marché. Comme les couples produit-marché sur lesquels repose cette structure ne sont pas indépendants, de nombreux produits d'unités d'affaires d'une branche sont commercialisés auprès des clients d'unités d'affaires de l'autre branche. Cette interdépendance, associée à la volonté de suivre la contribution des produits et des différents marchés, laisse présager une structure matricielle ce qui n'est pas le cas à notre connaissance. Par contre elle génère des cessions internes.

Il est possible de qualifier l'entreprise d'organisation du type participatif au niveau divisions-unités d'affaires et le niveau unités opérationnelles car ces unités sont organisées pour les premières en structures multidivisionnelles fortement interdépendantes et pour les secondes plutôt sur un modèle matriciel caractéristique de ce type.

2.2.3 La caractéristique «systèmes d'évaluation et de récompense» dans l'entreprise

Les unités opérationnelles sont des centres de résultat. Mais ce résultat n'a pas le même sens pour les unités de la branche «Réseaux» où il est proche de zéro⁹ que pour les agences. D'une manière générale, les unités opérationnelles sont évaluées en premier lieu par la direction régionale en fonction de leurs résultats et/ou soldes financiers associés à d'autres critères inclus dans le contrat budgétaire. Puis en second lieu par la direction exécutive déléguée par l'intermédiaire des benchmarks entre unités de l'entreprise comparables. Il convient de signaler que ceci génère des pressions pour améliorer les résultats. Ceci apparaît dans la volonté des unités opérationnelles, de voir apparaître dans leurs comptes l'intégralité de leurs produits (chiffre d'affaires de tous les produits commercialisés par les agences, facturation des services fait au bénéfice d'une autre entité). Mais il n'est pas possible de considérer que les unités opérationnelles sont en concurrence interne. Les directeurs des unités opérationnelles sont évalués par le directeur régional, sur la base des résultats financiers de leur établissement, mais aussi d'autres critères comme la participation aux ambitions de la direction régionale et à la politique du bassin d'emploi... Le caractère plus ou moins prédominant du critère financier est largement tributaire du comportement du directeur régional. Est-ce que leur mode d'évaluation peut les amener à privilégier l'aspect financier ?

Les directeurs régionaux sont eux-mêmes évalués et récompensés sur la base d'un panier de critères. Notamment leur rémunération comporte une partie variable de 20% reposant sur la base des résultats financiers des unités opérationnelles sous leur responsabilité, sur la base des résultats globaux de l'entreprise et de critères subjectifs. Ces deux derniers éléments représentent plus de 50% de la partie variable. On voit que l'importance des résultats financiers dans la politique d'évaluation et de récompense est relativement faible, par contre sont valorisés les comportements jugés positifs pour l'ensemble de l'entreprise.

Il nous semble qu'au niveau opérationnel, nous nous trouvons dans une organisation de type participatif, caractérisée par sa double focalisation (coexistence d'objectifs difficilement conciliables : autonomie et dépendance). Les organisations participatives utilisent largement les critères objectifs et quantitatifs pour évaluer les résultats individuels des entités. Ceci

pousse les directeurs des entités à améliorer leurs résultats parfois aux dépens des résultats globaux. La direction générale contrecarre cette tendance par des critères plus subjectifs. La difficulté est d'asseoir l'allocation des budgets ainsi que les systèmes d'évaluation et de récompense sur une combinaison de critères coopératifs et compétitifs.

Nous manquons d'informations pour qualifier le niveau des divisions-unités d'affaires. Toutefois il nous semble probable que l'aspect concurrentiel est plus présent notamment pour les entités des branches clientes.

A ce stade, nous pouvons dire que l'entreprise est globalement de type participatif. Ceci correspond à une entreprise ayant une forte intégration verticale et composée d'unités interdépendantes qu'on a voulu plus autonomes. Cette autonomie est contrôlée par les résultats individuels des entités. Ces observations peuvent être analysées comme le résultat de la réorganisation intervenue à l'entreprise en 1996.

2.2.4 Caractéristiques «contrôle de la direction générale » et «processus »

Compte tenu des éléments de diagnostic précédents, nous nous attendions à trouver les caractéristiques de type participatif c'est à dire un contrôle utilisant les conflits liés à la valorisation des cessions internes et un processus de gestion de type marchandage itératif.

En effet, dans le type participatif, les centres sont autonomes mais ils sont interdépendants. Pour tirer profit de cette interdépendance, la stratégie d'intégration verticale est privilégiée donc la direction générale impose les cessions internes. Les prix des cessions internes se font sur la base du marché, leur fixation est laissée à l'appréciation des centres. Ces derniers, selon qu'ils sont fournisseur ou client ne vont pas forcément avoir la même appréciation et vont faire appel à la direction générale pour trancher leur litige. Pour ce faire, les centres¹⁰ auront intérêt à faire remonter à la direction générale des informations précieuses : informations sur les coûts, sur les pratiques des concurrents, dysfonctionnements chez le partenaire interne, modifications des conditions extérieurs... La direction générale se trouve donc alimentée en informations vitales pour le contrôle, informations qu'elle aurait eu du mal à obtenir. En effet, dans une organisation de type participatif, une certaine autonomie est laissée aux divisions, la demande directe d'informations par la direction générale peut être suspectée d'atteinte à l'indépendance des managers des centres. La fixation des PCI est un moyen d'alimenter en

⁹ Une des caractéristiques de la structure de gestion est l'objectif pour la branche «Réseaux» d'avoir un résultat opérationnel net proche de zéro.

¹⁰ Eccles confirme ici la vision comportementaliste de Swieringa et Waterhouse (1982).

information la direction générale. Pour préserver cette fonction, la direction générale doit maintenir une certaine iniquité du système de PCI. Le conflit est un élément inévitable.

Toutefois, pour compenser cette iniquité, les systèmes d'évaluation, de récompense, d'attribution des ressources doivent s'appuyer sur d'autres bases que celles produites par le système de prix de cession. La détermination des récompenses des directeurs en fonction des résultats des entités est dangereuse contrairement à ce qui peut être pratiqué dans l'organisation de type concurrentiel.

Qu'en est pour l'entreprise, terrain notre recherche en ce qui concerne la politique de PCI d'une part et les conflits d'autre part ?

Comme nous l'avons présenté précédemment, la quasi-totalité des prix de cessions est fixée sur une base de coût complet standard. L'approvisionnement et les cessions internes sont obligatoires. Dans l'entreprise, l'approvisionnement et la vente en externe sont réservés à certaines unités. Ce choix est considéré comme le plus profitable pour l'entreprise. On peut constater que cette politique de prix de cessions est celle qui est associée à l'organisation de type coopératif. Dans ce cas, le but n'est pas de décider de l'approvisionnement ou d'évaluer la contribution individuelle des centres de profit. La valorisation des cessions internes permet plutôt de mesurer le flux total des produits aux travers des centres de profit, et de faire ainsi la somme des coûts comme s'il n'y avait qu'une seule entité.

En ce qui concerne les conflits, comme nous l'avons montré dans la partie précédente, le fait que les prix soient basés sur le coût complet n'empêche pas qu'il y ait des discussions entre les clients et les fournisseurs internes. Les discussions ont lieu pour la mise en place du catalogue de prestations. Des litiges apparaissent lors de la préparation du budget. Ces litiges sont réglés lors des réunions de compensation. Ces litiges concernent les unités d'affaires.

Les comptes-rendus de ces réunions que nous avons pu consulter font apparaître des règlements en termes globaux. Nous ne connaissons qu'un seul conflit lors de la facturation du réalisé. Les termes du conflit ont perduré durant deux ans. Ce conflit a été réglé dans un autre cadre que celui de la procédure budgétaire. Il convient de noter que les acteurs n'aiment pas le terme de conflit. Ceci semble prouver leur attachement au modèle coopératif.

Nous avons noté toutefois que des insatisfactions relatives aux prix de cessions au niveau des unités opérationnelles sont remontées jusqu'à la direction générale. Dans deux cas, le fait que l'affichage de la contribution des agences ne soit pas considéré comme équitable ou représentatif de sa participation dans l'entreprise a déclenché des réactions des responsables des entités en question. Les canaux de remontée par la liaison fonctionnelle vers les divisions-

unités d'affaires se révélant non satisfaisantes, les griefs ont su trouver une autre voie, jusqu'au Président.

2.3 Enseignements

Nous pouvons constater que l'entreprise présente une situation hybride, écartelée entre une politique de prix de cessions internes d'une organisation de type coopératif et des choix managériaux d'une organisation plutôt de type participatif. Ce positionnement fait suite à la réorganisation de 1996, qui a associé une politique d'intégration verticale d'entités interdépendantes à une politique d'autonomie pour ces mêmes entités. Ce choix a créé des tensions surtout qu'il a été accompagné, dans les premiers temps de la réorganisation, par un discours de type concurrentiel¹¹ de la part de la branche «Ressources».

Ces tensions semblent être confirmées par des «comportements égoïstes » qui ont été constatés par les responsables de l'entreprise. Pour y remédier, un projet de mise en place d'indicateurs transverses a été lancé. Ces indicateurs entreront dans le contrat budgétaire, dans les critères d'appréciation des responsables d'entités, puis dans la politique d'intéressement. Ce projet recentre l'entreprise sur le type participatif plus en cohérence avec ces choix d'intégration verticale et d'autonomie des entités, par rapport à une dérive "concurrentielle".

Un autre volet du projet de pilotage par la valeur prévoit que l'on puisse mesurer le taux de ROCE, qui est un taux de rentabilité des capitaux investis, pour le Réseau¹² et les divisions "produits". La transformation de ces centres de résultat en centres de valeur selon la terminologie maison. On peut anticiper les conséquences suivantes.

1/ Si cette option est réalisée par l'intermédiaire des prestations internes, elle entraînera un abandon de la valorisation des prestations réseau au coût complet de type coopératif au profit d'une valorisation sur une base incluant une marge.

2/ Le taux de ROCE est une mesure de résultat de type concurrentiel.

21/ Si elle devient la base unique de la politique d'évaluation, de récompenses et du contrôle de la direction générale, pour le niveau UA-divisions "produits" et « Réseaux », l'entreprise relèvera du type concurrentiel où l'autonomie des divisions prime sur l'interdépendance, d'où un abandon de la stratégie d'intégration verticale fortement ancrée pour le moment.

¹¹ Les directeurs d'entités opérationnelles sont des chefs d'entreprise, le directeur régional est le banquier des entités.

¹² Les informations parle du Réseau, on ne sait pas si c'est la branche ou les UA-divisions.

22/ Si l'entreprise souhaite conserver sa stratégie d'intégration verticale associée à l'autonomie des divisions, caractéristique de l'organisation de type participatif, alors elle doit asseoir sa politique d'évaluation et de récompenses sur des critères coopératifs et compétitifs. Le rôle des prix de cessions internes est fondamentalement différent dans chacun de ces cas de figure. Il est donc particulièrement important de veiller à la cohérence entre les choix managériaux et la politique de cessions internes, comme le met en évidence le modèle d'Eccles (1985). La politique d'intensification de la filialisation pose les mêmes questions. A la lumière de ces travaux, on peut se poser légitimement la question de l'articulation de la politique de cessions internes de type coopératif sous sa forme actuelle avec les autres choix de l'entreprise.

Apports, limites et prolongements

Cette analyse théorique multiréférentielle du système de prestations internes de l'entreprise, n'épuise pas le réel. Mais elle contribue à repositionner le rôle et la place du système de prix de cessions internes dans une perspective plus large, à un moment où structure et stratégie font l'objet de débats internes. Les conclusions de l'analyse ont été reprises par des acteurs de l'entreprise associés au projet de pilotage par la valeur et permettent d'enrichir leur problématique en dépassant une vision instrumentaliste.

Toutefois, ce travail présente des limites. Elles résident, d'une part, dans le champ des observations permises par les activités du service¹³ partenaire de la recherche-action. D'autre part, des préoccupations du terrain telles que la complexité et le manque de lisibilité du système n'ont pu être traitées avec la méthode d'analyse retenue. En effet, ce thème est très peu abordé par la littérature académique. Nous souhaitons en proposer ultérieurement un modèle compréhensif. Par ailleurs, nous comptons compléter par la mobilisation d'autres modèles l'analyse multiréférentielle présentée. Parmi eux, les modèles de Spicer et Colbert (1995) et de Meer-Koistra (1994), qui s'appuient sur le concept de spécificité d'actif développé par Williamson (1994), apparaissent incontournables pour la poursuite de l'analyse de cette entreprise de réseau.

¹³ Le service partenaire de la recherche-action est la Direction qui a en charge l'évolution des méthodes et des pratiques de gestion au sein du groupe.

Références bibliographiques

- Boyns T., Edwards J.R., Emmanuel Clive (1999) « A longitudinal study of determinants of transfer pricing change », *Management Accounting Research*, pp. 85-108
- Eccles R.G. (1985a) « Prix de cession interne », *Harvard-L'Expansion*, Hiver 1984-1985, pp.28-44
- Eccles R.G. (1985b) *The transfer Pricing Problem, A Theory for Practice*, Lexington, D.C. Heath and Compagny, Massachusetts/Toronto
- Galbraith J.T. (1972) « Organization Design : An Information Processing View », dans Lawrence P.R., Lorsch J.W., *Organizational Planning : Cases and Concepts*, Irwin-Dorsey Limited, Georgetown, Ontario
- Meer-Kooistra (1994) « The coordination of internal transactions : the functioning of transfer pricing systems in the organizational context », *Management Accounting Research*, vol.5, pp.123-152
- Langley A. (1997) « L'étude des processus stratégiques : défis conceptuels et analytiques », *Management international*, pp.37-50
- Lawrence P.R., Lorsch J.W. (1989), *Adapter les structures de l'entreprise*, Les Editions d'Organisation, Paris
- Spicer B.H., Colbert G.H. (1995) « Multicase Investigation of a theory of the transfer pricing process », *Accounting Organizations and Society*, vol.20, n°6, pp.423-456
- Swieringa R.J. et Waterhouse J.H., « Organizational Views of Transfer Pricing », *Accounting, Organizations and Society*, vol.7, N°2, pp. 149-165, 1982.
- Watson D.J.H., Baumler J.V. (1975) « Transfer pricing : a behavioural context », *The Accounting Review*, n°3, juillet 1975, pp.466-474
- Williamson O. E., *Les institutions de l'économie*, Paris, InterEditions, 1994