

Les Prix de Cession interne (PCI)

Afin de mieux maîtriser la gestion des entreprises de grande taille et pour pouvoir mieux gérer la performance des managers, des activités et des produits, les directions générales ont mis en place des structures décentralisées par un découpage de l'entreprise en petites unités appelées « **centres de responsabilité** ».

Il s'agit donc, de créer des mini-entreprises au sein de l'entreprise, sur la base des relations clients-fournisseurs en interne, afin de transmettre la pression du marché et de la concurrence à l'ensemble des activités de l'entreprise. Les échanges effectués entre ces centres nécessitent la détermination d'un prix de transfert ou bien un **prix de cession interne**.

1- Définition d'un centre de responsabilité :

« C'est un sous ensemble de l'entreprise disposant d'une délégation d'autorité pour acquérir et utiliser des moyens humains et matériels, afin d'atteindre un objectif spécifique daté et quantifié dans le cadre d'un budget, et soumis à un suivi incitatif et sanctionné »¹.

2- Typologie des centres de responsabilité :

La typologie générale des centres de responsabilités, repose sur la nature des flux financiers délégués :

- Coûts : centre de coûts ;
- Chiffre d'affaire : centre de chiffre d'affaire ;
- Marge : centre de profit ;
- Actifs engagés : centre d'investissement.

➤ **Les centres de coûts** : les actions à entreprendre n'entraînent que des coûts, le responsable a l'obligation de produire les quantités demandées en respectant les objectifs de coût et de qualité. Les centres de coûts peuvent être soit **productifs**, soit **discrétionnaires**. Ils sont discernables par le degré de fiabilité avec lequel on peut établir une relation entre les coûts engagés et une mesure de l'output, c'est-à-dire de production de centre de responsabilité :

- **Les centres de coûts productifs** : ont une relation directe avec le processus de production, leur coûts peuvent être estimés sans ambiguïté par rapport à un volume de production. On y trouve les usines, ateliers, divisions de fabrication dont les objectifs se résument à un volume à produire, un niveau de qualité à respecter et à un coût total à ne pas dépasser.
- **Les centres de coûts discrétionnaires** : ils ne permettent pas d'établir une relation entre le niveau des coûts et la mesure de leur prestation. Cette difficulté est liée soit à la prestation même du centre, qu'on a du mal à quantifier, soit à la relation de causes à effet mal établie,

¹ MALO Jean Louis, MATHE Jean Charles, « L'essentiel du contrôle de gestion », Editions d'Organisation, Paris, 2000, P117

c'est le cas des activités de support, tel que l'informatique, les ressources humaines, le marketing, la direction générale....

- **Les centres de revenu, de produit ou chiffre d'affaire :** ils n'ont une maîtrise que du chiffre d'affaires ou de volumes des ventes qu'ils génèrent, la seule liberté dont ils disposent consiste à pousser les ventes en utilisant au mieux le budget alloué. Ils correspondent par exemple à des forces de vente peu autonome et entièrement intégrées.
- **Les centres de profit :** centres de responsabilité dans lesquels le dirigeant a un objectif de résultat à atteindre, il doit combiner au mieux charges et produits. La mesure de sa performance repose sur un compte de résultat propre. Dans un véritable centre de profit, le responsable peut prendre tout type d'arbitrage lui permettant d'augmenter son résultat. Ce sont par exemple, des directions, des divisions et succursales qui comportent à la fois de la fabrication et la commercialisation, ou de la commercialisation seule, mais en situation autonome pour gérer les produits, les marchés, les clients.
- **Les centres d'investissement :** une variété des centres de profits, dans laquelle le responsable est également jugé sur la bonne gestion des actifs utilisés. Le responsable gère une mini entreprise, il dispose d'une délégation au-delà des charges et des recettes, sur le besoin de financement et d'exploitation nécessaire à son activité et sur certains postes d'immobilisation.

3- La valorisation des échanges entre centres de responsabilité :

3-1- PCI (Prix de Cession Interne) : est la valeur à laquelle un bien ou un service est cédé entre deux entités d'une même entreprise. Le PCI est donc une évaluation administrative des échanges internes entre centres de responsabilité. C'est :

- Un mode de réintroduction du marché dans l'entreprise ;
- Une technique de transfert de résultat à fort incidence fiscal dans une entreprise internationale ;
- Un outil d'aide à la décision permettant d'évaluer à priori les coûts engagés dans une opération.

Ces prix sont purement conventionnels et déterminés à partir des règles et principes de gestion, et n'ont aucun effet sur le résultat global de l'entreprise.

La mise en place d'un PCI répond à plusieurs objectifs dans l'entreprise : motivation des responsables, recherche d'optimisation au sein de l'entreprise, le contrôle de la performance.

3-2- Les méthodes d'évaluation des PCI :

Il y a deux méthodes de valorisation : les méthodes fondées sur le prix de marché (valorisation au prix de marché) ; et les méthodes fondées sur les coûts.

3-2-1- La valorisation au prix de marché :

Vu que les PCI introduisent le marché à l'intérieur de l'entreprise, la référence à un prix de marché semble donc être l'approche la plus logique. Cette méthode suppose 2 conditions : il faut que le marché existe, et qu'il soit suffisamment concurrentiel.

Cette méthode a l'avantage de faire ressentir à tous la pression du marché et d'inciter à améliorer non seulement les coûts, mais aussi la qualité des produits et services.

Cette méthode est utilisée dans le cas de transfert entre divisions.

A) Cas PCI = prix réel du marché

Ce prix permet d'apprécier la rentabilité d'un centre de profit, il répercute à l'intérieur de l'entreprise les contraintes externes (contraintes de marché externe), et incite les centres de profit à une attitude d'entrepreneur en permettant des choix économiques réalistes. Les responsables des centres de profit ont l'impression d'exercer une activité de chef d'entreprise en adoptant en permanence leurs conditions d'exploitations aux données du marché.

Exemple : soit un centre de responsabilité (de production) qui fabrique des pièces électroniques nécessaires à la fabrication d'un matériel informatique. Ce centre cède la totalité de sa production à un centre de commercialisation, qui à son tour les vend à des clients externes à un prix de 15 Da/pièce. Le centre fabrique 10 000 pièces avec un coût de production unitaire de 10 Da/pièce, dont 7 Da de charges variables, et 3 Da de charges fixes.

TAF : si le prix de transfert des pièces est égal à 15 Da, calculez la rentabilité de chaque centre.

Elements	centre de production	centre de commercialisation	résultat de l'entreprise
Vente externe (CA)		$15 * 10000 = 150\ 000\ Da$	150 000 Da
PCI (vente interne)	$15 * 10000 = 150\ 000\ Da$		
achats internes		-150 000 Da	
charges variables	-70 000 Da ($7 * 10000$)		-70 000 Da
charges fixes	-30 000 Da ($3 * 10000$)		-30 000 Da
Résultat	50 000 Da	0 Da	50000 Da

B) Cas PCI = Prix de marché moins une commission (prix du marché aménagé)

Dans ce cas le PCI est égal au prix du marché auquel est appliqué une réduction, qui doit servir à couvrir les coûts de distribution des produits concernés engagés par la division commerciale.

Exemple : on reprend les données de l'exemple précédent, mais le PCI= 13 Da

Eléments	centre de production	centre de commercialisation	résultat de l'entreprise
vente externe (CA)		150 000 Da	150 000 Da
PCI	130 000 Da		
Achats internes		-130 000 Da	
Charges variables	-70 000 Da		-70 000 Da
Charges fixes	-30 000 Da		-30 000 Da
résultat	30 000 Da	20 000 Da	50 000 Da

3-2-2- Méthodes fondées sur les coûts :

Ces méthodes sont utilisées :

- Lorsqu'il n'existe pas de marché extérieur pour le bien faisant l'objet de cessions internes, tel que les produits intermédiaires ou en cours ;
- Lorsqu'il existe un marché extérieur, mais qu'il n'est pas suffisamment concurrentiel (le prix de monopole avantagerait l'une des parties) ;
- Lorsque l'échange a lieu entre centres de coûts ;
- Lorsque la direction générale décide de privilégier, l'approvisionnement interne. Dans ce cas, l'entreprise est le seul lieu d'échanges entre les centres. Les divisions en contact avec le marché (centres de recettes ou de profit) cherchent à optimiser les recettes et les autres unités (centres de coûts) ont pour mission de maîtriser les charges.

Dés lors deux questions se posent :

- Faut-il recourir à un coût complet ou à un coût partiel ?
- Ce coût doit il être un coût réel ou un coût standard ?

A) L'évaluation par référence au coût complet :

Exemple : soit le centre de production qui cède les 10 000 pièces fabriquées, dont le coût standard est égal à 10 Da, au centre de commercialisation. Le prix de cession est égal au coût réel majoré d'une marge de 5%. Le centre commercialisation adjoint à cette pièce, un composant acheté à l'extérieur avec un coût d'achat de 2 Da. Le montage du produit final a coûté 1 Da/unité. Le produit est vendu sur le marché (clients externes) à un prix égal à 20 Da/unité.

➤ Dans le cas où le coût réel = coût standard

$$PCI = 10 + 10 * 5\% = 10 * 1,05 = 10,5 \text{ Da}$$

On aura comme résultat :

Eléments	centre de production	centre de commercialisation	de	résultat de l'entreprise
Ventes externes (CA)		20*10 000= 200 000 Da		200 000Da
Ventes internes (PCI)	10,5*10 000= 105 000 Da			
Achats internes		-105 000 Da		
Charges	-100 000 Da (10*10 000)	-30 000 Da [(1+2)*10 000]		130 000 Da
résultat	5000 Da	65 000 Da		70 000 Da

- Supposant que dans la réalité le centre de production n'a pas pu respecter ses contraintes de production, son coût de revient unitaire dépasse le coût standard et s'élève à 16 Da (au lieu de 10 Da). Donc le PCI = 16 + 16*5% = 16,8 Da

	Centre de production	centre de commercialisation	résultat de l'entreprise
vente externe (CA)		200 000 Da	200 000 Da
PCI	168 000 Da (16,8 *10 000)		
Achat interne		-168 000 Da	
Charges	-160 000 (16*10 000)	-30 000 Da	-190 000 Da
	8000 Da	2000 Da	10 000 Da

Nous constatons que malgré l'inefficience du centre de production (car le coût réel dépasse le coût standard de 6 Da), son résultat a augmenté de 3000 Da. Ceci est lié à la définition du PCI et au mode de fixation de la marge exprimée en pourcentage du coût réel.

Tandis que le centre de commercialisation qui a pleinement satisfait ses obligations (en termes de coût), voit son résultat baisser de 630 000 Da. Ceci est dû au transfert de l'inefficience du centre de production de 6000 Da (16 – 10) * 10 000

Dans ce cas le PCI conduit à des comportements contradictoires avec l'objectif fixé à l'organisation en centres de responsabilités : normalement plus le centre est efficace, plus son résultat doit s'accroître et le jugement porté sur sa performance doit être favorable. Mais dans notre cas c'est l'inverse.

Donc : le choix d'un PCI égal au coût réel ne conduit pas les centres amont à l'efficience puisqu'ils peuvent répercuter leur non productivité vers les centres aval. Il n'y a pas de localisation des performances. C'est pour cette raison que le coût réel est rarement retenu comme prix de cession interne pour juger la performance des centres de responsabilités.

B) L'évaluation par référence au coût complet standard

Exemple : reprenant l'exemple 1 : à la suite d'une étude de marché, il s'est avéré que l'entreprise ne peut vendre aux clients externes que 6800 pièces. Elle décide alors de se lancer dans la fabrication d'un matériel informatique pour écouler sa production de pièces électroniques. Sachant qu'une seule unité du matériel nécessite une pièce électronique, et que le prix de vente du matériel informatique est de 75 Da, et le volume de production prévu est de 3200 unités.

Les coûts supplémentaires engendrés par cette nouvelle activité sont de :

- 52 Da charges variable/unité
- 40 000 Da charges fixes

Dans ce cas l'entreprise distingue deux centres de responsabilités : le centre pièces électroniques (production et commercialisation), et le centre matériel informatique.

Si le PCI est fixé au coût standard de production de 10 Da la pièce quel sera le résultat de chaque centre ? l'entreprise a-t-elle intérêt à se lancer dans cette nouvelle activité ?

Eléments	centre pièces	centre matériel informatique	total entreprise
ventes externes (CA)	(15*6800) = 102000 Da	(75*3200)=240000	102 000 + 240 000
ventes internes PCI	(10*3200)= 32000 Da		
Achats internes		-32000	
charges variables	-70 000 Da	-166 400 (52*3200)	-236 400
charges fixes	-30 000 Da	-40 000	-70 000
Résultat	34000 Da	1600 Da	35 600 Da

Cette alternative ne permet pas à l'entreprise de réaliser un bénéfice supplémentaire. Au contraire le résultat de l'entreprise a baissé de 28% (de 50 000 Da à 35 600 Da).

Cependant l'entreprise a intérêt à se lancer dans cette nouvelle activité sinon son résultat va diminuer de 35 600 Da à 24 400 Da. Comme le montre le tableau suivant :

Element	Résultat
prix de vente externe (CA)	15* 6800= 102 000 Da
charges variables	-7*6800= -47 600 Da
charges fixes	-30 000 Da
Résultat	24 400 Da

La fixation du PCI au coût standard demeure le mode le plus préféré. C'est un mode de transfert susceptible de responsabiliser à la fois le fournisseur et le client, vu qu'il est déterminé avant les cessions effectives entre les deux centres de responsabilités. Il a comme avantage la transparence des responsabilités qu'il induit : le fournisseur est responsable de la gestion de son coût réel, si celui-ci est inférieur au standard, il gagne de l'argent.

C) L'évaluation par référence aux coûts partiels

La théorie microéconomique démontre que la maximisation conjointe des résultats pour les deux centres vendeur et acheteur est obtenu lorsque la vente a lieu au coût marginal, c'est-à-dire au coût supplémentaire que le vendeur supporte pour livrer la dernière unité.

A court terme le coût marginal est assimilable à un coût variable.

Par contre à long terme, il intègre une part des charges fixes.

Soit : $F(Q)$: fonction du coût total C_m : coût marginal

Nous avons $C_m = F'(Q)$ le coût marginal est la dérivée du coût total.

Mais très souvent la prestation interne oblige à renoncer à une recette, dans ce cas on aura un profit non maximal pour le vendeur qui peut se priver d'une vente plus profitable, d'où un manque à gagner (coût d'opportunité). Donc le coût d'opportunité représente le manque à gagner lié aux transferts

internes. Il y'a un coût d'opportunité lorsque le centre fournisseur (vendeur) renonce à livrer un client externe plus profitable que le client interne.

Le PCI devrait être égal au coût marginal du vendeur augmenté d'un coût d'opportunité.

PCI = Coût marginal du vendeur+ Coût d'opportunité de l'entreprise.

Exemple : soit l'exemple précédent : une entreprise qui dispose de deux centres (production et commercialisation). L'entreprise peut produire 10 000 unités de pièces, et le marché externe absorbe 6800 unités au prix de 15 Da, avec un coût de production unitaire de 10 Da, dont 7 Da de charges variables et 3 Da de charges fixes.

➤ **1^{ère} hypothèse : la demande interne est inférieure à 3200 unités**

Le PCI minimal pourrait être fixé à 7 Da (Coût variable unitaire)

Car à court terme le coût marginal est égal ou coût variable, et les charges fixes sont couvertes par les ventes externes

$15 * 6800 = 102000$ Da (vente externe)

$3 * 6800 = 20400$ Da (charges fixes)

Les charges fixes sont totalement couvertes par les ventes externes.

PCI = Coût marginal + Coût d'opportunité

Coût marginal du vendeur = 7 Da

Coût d'opportunité = 0 Da

PCI = 7 Da

➤ **2^{ème} hypothèse : la demande interne est supérieure à 3200 unités**

Dans ce cas le PCI pour les unités au delà des 3200 unités devrait être fixé à 15 Da. Car le centre vendeur (centre pièce) renoncerait à livrer un client externe qui lui aurait procurer une marge unitaire de 8 Da ($15 - 7$)

Coût marginal = 7 Da

Coût d'opportunité = 8 Da

PCI = 15 Da

Exemple : si la demande interne est égal à 4000 unités, alors

- Les ventes externes : $15 * 6000 = 90000$ Da
- Les ventes internes : 3200 unités vont être cédées à 7 Da (PCI = 7 Da)

800 unités vont êtres cédées à 15 Da (PCI = 15 Da).