

La facturation interne des prestations dans les centres de services partagés en France : vers l'optimisation du profil risque de l'entreprise ?

Internal invoicing of services in shared service centers in French: towards the optimization of the company's risk profile?

Emmanuel OKAMBA

Maître de Conférences H.D.R. en Sciences de Gestion
Laboratoire « Institut de Recherche en Gestion »
UFR Sciences Economiques et Gestion
Université de Paris-Est
Marne-La-Vallée

Résumé :

Les Centres de Services Partagés destinés à améliorer l'efficacité organisationnelle, passent timidement de la facturation des prestations fondée sur la logique d'allocation des charges des sections homogènes vers une logique des prix de cession interne des centres de responsabilité. L'allocation des coûts qu'ils privilégient, différencie plus qu'elle n'intègre les Centres de Services Partagés ; alors que les prix de cession interne faiblement pratiqués, différencient et intègrent mieux les Centres de Services Partagés. Cette situation est liée aux routines défensives de gestion conduisant à une faible optimisation du profil risque de l'entreprise.

Mots clés : Prix de cession interne, intégration, différenciation, efficacité organisationnelle.

Abstract :

Shared Service Centers designed to improve organizational efficiency shyly switch from invoicing of benefits based on the logic of allocation of loads of homogeneous sections to a logic of internal transfer prices of responsibility centers. The allocation of the costs they prefer differentiates more than they integrate Shared Services Centers; While lower internal transfer prices differentiate and better integrate Shared Service Centers. This situation is linked to defensive management routines leading to a low optimization of the company's risk profile.

Keywords : Transfer prices , integration, differentiation, organizational efficiency.

Introduction

Apparus dans les multinationales des USA dans les années 1980, les Centres de Services Partagés (CSP) se développent dans les entreprises françaises, depuis une dizaine d'années seulement. Ce sont des structures qui assurent la gestion commune des services nécessaires à plusieurs sociétés d'un groupe national ou multinational. Les CSP jouissent d'une autonomie de gestion, centralisent une ou plusieurs fonctions auxiliaires, mutualisent les ressources rares en interne, assurent le transfert des services aux centres opérationnels à un prix interne plus satisfaisant que celui du marché et permettent d'améliorer le profil risque de l'entreprise. Comment les CSP facturent-ils les transferts internes pour atteindre l'efficacité organisationnelle ?

Pour une entreprise, l'efficacité organisationnelle consiste à produire des biens et services à moindre coût tout en garantissant la qualité des services. Cette notion suppose que les parties contractantes soient bien informées sur la « juste valeur », définie par la norme IAS 16§6 comme : « le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale ». Mais, « la juste valeur correspond au prix de cession qui serait établi entre un vendeur et un acquéreur lors de la transaction. Elle représente une valeur économique sur un marché d'échange » (Demaria, Marty, 2007). Ce prix s'impose aux parties, lorsque celles-ci ont une information exhaustive et transparente sur sa fixation. Dans ce cas, ce prix établit une relation de confiance entre les parties et répond aux objectifs fiscal-comptables de fidélité et de transparence des opérations internes, exigée dans l'article 9 du modèle de la convention fiscale de l'OCDE depuis 1995, fixant le *principe de pleine concurrence*. Ce dernier veut qu'un prix de transfert interne utilisé par les CR d'une entreprise multinationale, soit comparable au prix du marché que deux entreprises indépendantes auraient utilisé dans les conditions similaires. Ce prix peut-être le *market to market* ou la référence au prix du marché, lorsque l'actif ou le passif peut être échangé sur un marché ; le *prix similaire*, lorsqu'il existe un actif ou un passif similaire échangé sur un marché, ou selon le *market to model* ou l'actualisation des flux de trésorerie futurs.

L'analyse de l'efficacité organisationnelle par les modèles comptables, devrait montrer que le juste prix améliore l'efficacité de l'entreprise, selon les modalités de fixation des prix de transferts internes. Nous voulons développer cette idée à partir de l'analyse statistique de trois rapports d'audit publiés par trois sociétés françaises d'audit de 2007 à 2015. Après avoir présenté le cadre théorique des prix de transferts des charges entre les CSP et les autres divisions comptables de l'entreprise, nous analyserons le phénomène des CSP en France, à travers les stratégies de prix de facturation interne des entreprises, et de leur influence sur l'efficacité organisationnelle, avant de conclure.

I- Etat de l'art des prix de transferts de charges dans les CSP : de l'allocation des coûts aux Prix de Cession Interne (PCI)

Les CSP sont des nouvelles structures organisationnelles qui reposent sur une nouvelle manière d'affecter les charges communes appartenant à plusieurs divisions comptables de l'entreprise, afin de mieux maîtriser les coûts. Le transfert de ces charges repose, soit sur la logique classique de l'allocation des coûts de la méthode des Sections Homogènes, soit sur la logique des PCI de la méthode des Centres de Responsabilité (CR).

I.1. La logique des sections homogènes et l'allocation des coûts : Les CSP se situent dans la logique des sections homogènes, divisions comptables de l'entreprise, définies par le Plan Comptable Général français depuis 1957 (Lemarchand, Leroy, 2000) comme des centres utilisant les mêmes unités de mesure des charges indirectes à allouer aux produits et services de l'entreprise. Dans cette logique, les charges directes sont identifiées sans ambiguïté, et affectées sans calculs intermédiaires aux produits et les services qui les concernent. Les charges indirectes passent, quant à elles, par deux catégories de sections homogènes en fonction des clefs de répartition. Les sections auxiliaires ou logistiques qui soutiennent et fournissent leurs œuvres aux sections principales qui assurent l'essentiel de l'activité de l'entreprise et où, sont déterminés les coûts unitaires consommés par les unités de mesure. Ces dernières peuvent être physiques (unités d'œuvre) ou monétaires (taux de frais) et permettent d'affecter les charges indirectes en fonction du volume des unités homogènes revenant à chaque produit ou service. Le coût total d'un produit ou d'un service est alors égal à la somme des charges directes et indirectes qu'il consomme.

Appliqué au CSP, ce modèle d'allocation des charges aux coûts complets, repose sur un processus de transfert de charges fondé sur une clef de répartition permettant d'affecter le coût de revient des Centres fournisseurs, proportionnellement aux unités homogènes de mesure consommées par les activités des Centres clients. C'est la « règle officielle » du Plan Général Comptable français, d'après laquelle, les sections auxiliaires n'ayant pas de compte d'exploitation propre, cèdent la totalité de leurs œuvres aux sections principales. Ces dernières peuvent devenir des Centres de Responsabilité (CR) et avoir des comptes d'exploitation individualisés, fonctionnant de manière autonome. Les CSP sont alors des divisions comptables autonomes qui mettent sous tension les stratégies d'internalisation, d'externalisation (outsourcing) ou de délocalisation (offshoring) des activités des entreprises (Baldelion, Chaumont, 2011). La théorie des coûts de transaction (Coase, 1937), Williamson, 1970)) résout cette tension, en choisissant le prix de transaction le plus efficient entre celui proposé par le marché externe et celui proposé par le marché interne.

I.2. La logique des Centres de Responsabilité et les PCI : Les Prix de Cession Interne (PCI) (Eccles, 1983), sont les prix auxquels s'effectuent les échanges internes de biens et services entre les Centres de Responsabilité (CR) d'une même entreprise, valorisés au *juste prix* ou à la *juste valeur* dans une relation de client (acheteur) et fournisseur (vendeur). Un système de PCI repose sur la définition des Centres de responsabilité, de leur degré d'autonomie, de la définition des PCI, des règles de régulation du système en conformité avec la structure et la stratégie de l'entreprise. S'inspirant des termes de différenciation et d'intégration de (Lawrence,

Lorsch, 1967), (Watson, Baumler, 1975), les CSP situent les stratégies des PCI, à partir des conséquences de la politique de décentralisation adoptée par l'entreprise. La décentralisation est une réponse à l'incertitude, liée à la technologie et l'environnement de l'entreprise. Décentraliser consiste à déléguer la décision jusqu' au niveau le plus bas possible où se situe l'incertitude. La différenciation consiste à affecter la gestion de l'incertitude au Centre le plus efficient et de laisser les Centres opérationnels se concentrer sur le métier principal général de la plus forte valeur ajoutée. Les responsables opérationnels disposent d'une certaine autonomie de gestion et sont évalués sur leur capacité à respecter les objectifs fixés.

Les efforts des multiples unités différenciées, atteignent les buts de l'organisation entière par le jeu du partage des risques. C'est pourquoi, les CR n'ont pas tous le même objectif. Quand certains cherchent à réduire les coûts (centres de coûts), d'autres maximisent les revenus (centres de recettes ou de profits), rentabilisent les investissements (centres des investissements) ou aident les services fonctionnels dans leur activité opérationnelle (centres discrétionnaires), de telle manière que l'organisation généralise en interne, des relations clients-fournisseurs, rendant plus souple et plus réactif chaque centre, afin de le concilier avec les économies d'échelle induites. La fixation des prix de cession dépend du degré d'intégration et de différenciation.

L'intégration verticale fait référence à la manière dont la société exerce des activités de production et de distribution que d'autres entreprises, spécialisées, auraient pu faire à sa place. L'interdépendance des Centres de responsabilité découle du degré d'intégration de l'entreprise. Plus l'entreprise est intégrée et plus, il y aura des transactions internes au sein du groupe. La diversification rend compte de la diversité de segments produits-marchés indépendants sur lesquels l'entreprise s'est positionnée. Plus l'entreprise est diversifiée et plus ses entités sont indépendantes. Ces idées ont permis à Eccles (1983) de distinguer quatre types de politiques de fixation des PCI adaptables aux CSP (Tableau n°1) :

Tableau n°1 : Grille d'Eccles

Intégration Verticale ↑	COOPERATIF	PARTICIPATIF
	Approvisionnement interne (Obligatoire) Solidarité (Sur les investiss et FF) PCI fondé sur les coûts complets (Sidérurgie, agroalimentaire)	Approvisionnement interne (obligatoire ou favorisé) PCI fondé sur le marché, mais aménagé à défaut : coût variable + contribution aux FF + marge
	COLLECTIF	CONCURRENTIEL
	Pas de PCI (Mono Production, peu d'interdépendance technique ou commerciale)	Logique conglomérale Libre approvisionnement PCI fondé sur les marchés
		Diversification →

D'après Eccles, 1983

- le type collectif ne se prête pas aux cessions internes dans la mesure où l'intégration verticale est faible (peu d'interdépendance technique ou commerciale entre les centres de responsabilité) et le degré de diversification est faible (cas des entreprises mono-produits).

- le type concurrentiel correspond aux organisations très diversifiées, mais faiblement intégrées verticalement (cas des conglomérats ou des sociétés holding). La politique est définie au niveau de chaque CR. La logique du groupe est une logique financière où le contrôle de la direction générale est opéré au travers des résultats. La mesure des performances repose sur la comparaison des résultats aux objectifs. La prise de décision est décentralisée et l'approvisionnement est libre. Le PCI le plus adapté est le prix du marché ;

- le type coopératif correspond aux organisations fortement intégrées, mais faiblement diversifiées (groupes sidérurgiques ou agro-alimentaires). La stratégie de l'entreprise est formulée pour le groupe dans son ensemble. La logique du groupe est industrielle et privilégie l'approvisionnement interne dans l'intention de rentabiliser de lourds investissements. Le contrôle de la direction est très hiérarchique et définit les actions des établissements ou des CR. La mesure de la performance est établie par comparaison des résultats aux budgets. Les décisions susceptibles d'affecter le résultat du groupe sont centralisées. Le mode de fixation des PCI repose sur la référence aux coûts (coût complet standard majoré d'une marge calculée en fonction du taux de rentabilité exigé des investissements) ;

- le type participatif correspond aux organisations fortement intégrées verticalement et diversifiées qui combinent les caractéristiques des organisations concurrentielles et des organisations coopératives. La priorité est accordée à l'approvisionnement interne (caractéristique de l'intégration), mais le PCI est fixé sur la base du prix du marché. Si le niveau de différenciation est souvent atteint, le niveau d'intégration s'obtient soit par la confrontation, la négociation, la participation ou la coopération. Dans ce contexte, le PCI qui valorise les transferts des prestations est neutre puisque les achats du Centre-client sont contrebalancés par les ventes du Centre-fournisseur, mais il y a une moindre absorption des frais fixes qui sont alors déduites globalement de la marge pour obtenir le résultat d'exploitation. D'où la fixation du PCI doit veiller à l'intérêt de l'entreprise pour limiter les risques de conflits internes entre les CR, en respectant pour chaque centre son efficacité, son efficacité et son effectivité au tour du PCI neutre. Ce dernier est celui qui assure l'équilibre de la profitabilité de chaque centre. La principale difficulté de trouver ce PCI, réside dans le fait que les règles concernant les prix de transfert diffèrent d'un pays à un autre et peuvent être plus ou moins en accord avec les directives de l'OCDE, en matière de transparence des opérations. L'avantage direct pour l'entité locale peut être facilement prouvé pour des services comme la comptabilité-fournisseur ou la paie pour lesquels ils existent des prix du marché. La situation devient plus compliquée pour des services qui n'ont pas de prix sur le marché, et qui présentent un avantage pour plusieurs entités ou pour le groupe dans son ensemble tout en respectant les obligations fiscales et sociales de l'OCDE sous une double contrainte : la traçabilité du PCI qui indique l'origine (vendeur) et la destination (client) du prix des transactions des services internes, et la causalité qui indique le lien de ce prix avec son origine, dans sa capacité à équilibrer l'offre et la demande des services.

Or, les services échangés au sein d'un même groupe n'ont pas toujours de prix équivalents sur le marché. Dans ce cas, le prix de revient standard majoré d'une prime pour le CSP fournisseur ou un prix négocié entre les parties, rend la pleine concurrence relative. Le groupe doit alors prouver aux services fiscaux qu'un service a été proposé à l'entité locale par un centre de responsabilité et que les frais du service répondent au prix du marché,

dans la mesure où un tiers indépendant aurait accepté la même facturation pour le même service dans les mêmes conditions.

Ainsi, la raison d'être d'un CSP est sa capacité à proposer un prix de facturation des services internes qui soit inférieur ou égal au prix du marché, en agissant sur deux leviers: une meilleure productivité moyennant la refonte des processus permettant une forte différenciation des fonctions supports, afin d'améliorer la traçabilité des ressources rares (charges), et un abaissement du coût par une relocalisation, favorisant une forte intégration des processus, de telle manière à améliorer la causalité de ces ressources. La traçabilité représente le système de reporting des charges du CSP vers les centres opérationnels qui les consomment, et la causalité est le lien de ces charges avec l'unité de mesure ou la cause qui les déclenche. Ces deux notions permettent d'étudier le comportement ou la granulométrie des charges dans la formation du PCI au juste prix, nécessaire aux transactions entre un CSP-fournisseur et un Centre opérationnel client.

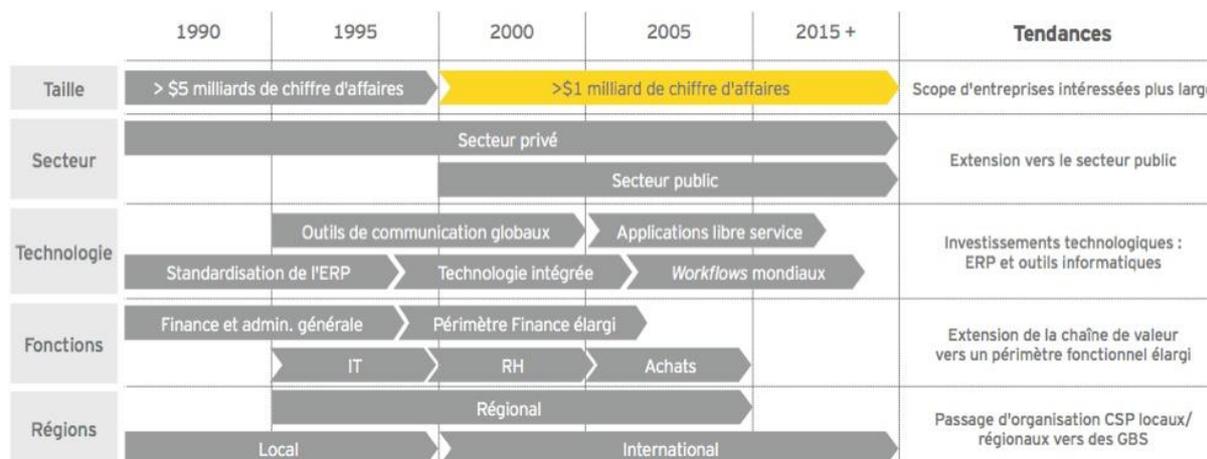
La granulométrie est une technique issue des sciences exactes, consistant à mesurer la taille et le comportement des particules élémentaires d'un ensemble, à partir de leurs fréquences statistiques. En gestion, elle concerne l'étude de la nature et du comportement d'une charge par rapport à un coût total consommé par une activité (Mevellec, 2000), afin de la rendre proportionnelle aux unités de mesure qui les caractérisent. Le PCI qui en résulte peut-être déterminé à partir du coût de revient standard (composé de charges directes et indirectes) du Centre-fournisseur, majoré d'un coût d'opportunité dans la limite du prix du marché, ou selon le prix du marché s'il existe, ou encore négocié entre les parties bien informées optimisant leur profil risque. La transparence du PCI rend soutenable l'idée de la « juste valeur » dans la gestion et le pilotage de l'efficacité organisationnelle (Eccles, 1983, 1985), en termes de différenciation et d'intégration (Lawrence, Lorsch, 1967). La pertinence de cette idée a été confirmée dans l'analyse stratégique des coûts dans l'étude de cas d'une entreprise de télécommunication (Cartalo, 2001) et par l'analyse économétrique de plus secteurs (Py et Hatem, 2009). Comment les SCP des entreprises françaises facturent-ils le transfert des charges ?

II- Le phénomène des CSP et son évolution en France

En France, les CSP ont été créés essentiellement dans les grandes entreprises dans les 1990. Le phénomène a touché progressivement les moyennes et les petites entreprises jusqu'à atteindre les administrations et les collectivités territoriales (Tableau n°2). Basés au départ sur le plan local, les CSP ont dépassé les frontières françaises à partir de 1995, notamment avec le développement des entreprises multinationales. Trois cas vont nous permettre d'étudier l'évolution de ces CSP. Le premier est une série de deux enquêtes du cabinet Deloitte sur 332 entreprises en 2007 portant sur 870 CSP et sur 311 Groupes en 2015, dont les sièges sociaux se trouvent dans 35 pays différents, représentant plus de 1 000 CSP dans le monde, avec un chiffre d'affaires annuel moyen s'élevant à 8 milliards d'euros. L'évolution des performances de ces CSP entre ces deux dates, permet d'apprécier l'efficacité organisationnelles des CSP dans les entreprises enquêtées. Le deuxième concerne les « Centres de services partagés financiers, de la 2ème génération », fait par Pricewater house Coopers (PwC) en 2011 et 2013 qui a interrogé 127 entreprises internationales ayant mis en place des CSP comptables et financiers. Plus de 40% de ces entreprises font partie du Global Fortune 500 Index. 75% des

entreprises interrogées opèrent dans plus de 10 pays, 54% ont leur siège en Europe de l'Ouest, et 28% en Amérique du nord. Les experts estiment que : « les services assurés par le CSP contribuent de manière significative à l'optimisation (84%) et à la réussite (75%) de l'entreprise dans son ensemble ». Le troisième cas est une base de données d'Ernest et Young (EY), constituée à partir d'un ensemble de retours d'expérience de 25 entreprises leaders mondiaux en 2014 et en 2015 en termes de *Global Business Services* ou CSP de la 2^e génération, réunis en un seul rapport.

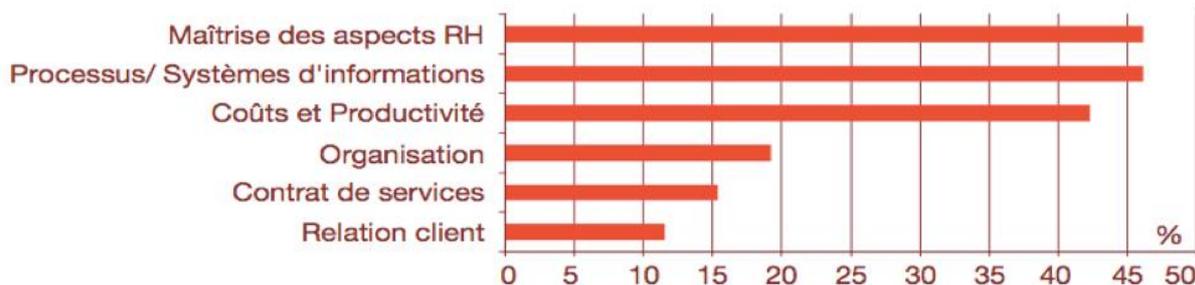
Tableau n°2 : Evolution des CSP en France depuis 1990.



D'après EY, 2014

En effet, l'enquête de PwC de 2013 indique que les enjeux identifiés dans les CSP concernent la maîtrise des aspects des ressources humaines (46%), les processus et les systèmes d'informations (46%), les coûts de productivité (43%), l'organisation (19%), les contrats de services (15,5%) et la relation client (12%) (Tableau n°3).

Tableau n°3 : Enjeux identifiés



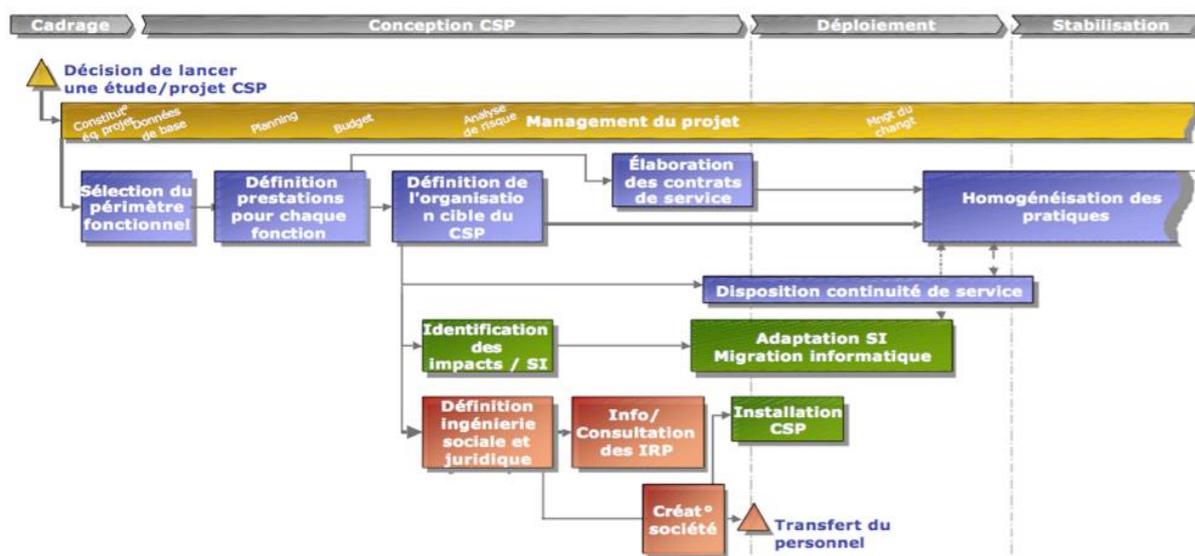
Source : D'apport PwC, 2013

D'après l'enquête de Deloitte auprès de 270 entreprises ayant 718 centres en 2013, le nombre moyen de CSP par entreprise interrogée est de 2,9, soit une augmentation de 11% par rapport à 2009. 27% des CSP sont implantés en Europe de l'Ouest (pour 43% des sièges sociaux) ; 10% des CSP (pour 2% des sièges) sont Europe de l'Est, en progression de 25% par rapport à 1999 ; 8% en Inde 8% (en progression de 14%), et 17% en Asie (10% des sièges sociaux, en progression de 42% par rapport à 1999). 21 % des CSP ont plus de 10 ans et

34% ont moins de trois ans. 57% comptent moins de 100 salariés, et 15% ont 500 personnes. Enfin, 34% des grandes entreprises comptent un CSP et 38% en comptent 4 ou plus.

Dans les CSP, les outils informatiques lourds de type ERP ont laissé progressivement la place aux applications en libre service pour accompagner avec plus de flexibilité, l'extension de la chaîne de valeur vers le périmètre fonctionnel élargi. Ce mouvement favorise le passage des CSP locaux, aux régions puis vers l'international pour étendre le bénéfice de l'efficacité de l'activité des CSP à l'ensemble du groupe quelque soit l'endroit où se trouvent les filiales dans le monde. Dans ce contexte, les CSP fonctionnent comme des structures autonomes, dont la mise en place s'étant entre 12 et 18 mois (Tableau n°4), alors que leur retour sur investissement est attendu dans les 2,6 ans en moyenne.

Tableau n°4 : Processus de mise en place d'un CSP



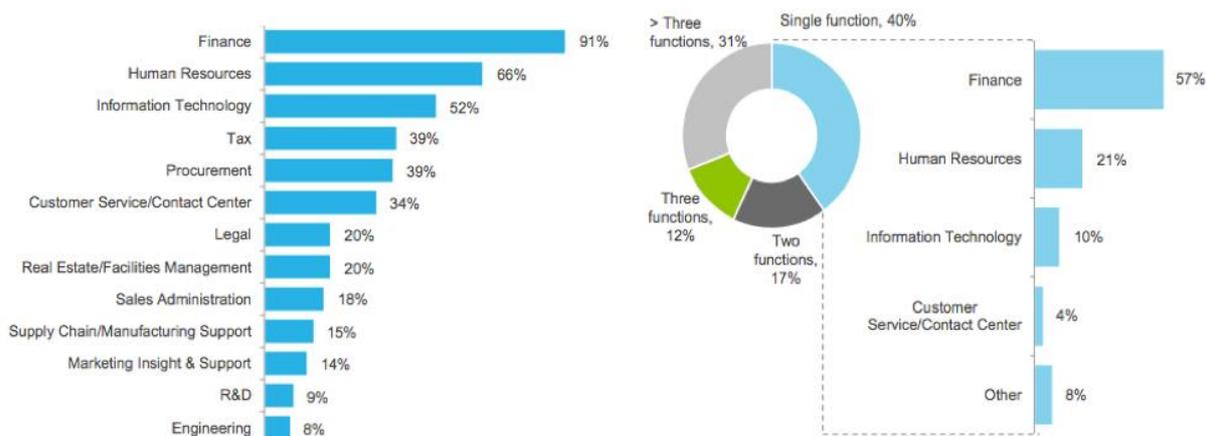
Source : D'après Institut de Benchmarking, journée 2004, Université de Marne La Vallée

Mais, les CSP engendrent des résistances, liées aux « routines défensives » (Argyris, 1993) qui tendent à ralentir le passage de la polyvalence à la monovalence des agents, favorisé par la mutualisation des équipes et des moyens, pour optimiser les coûts, réorganiser les activités et les procédures, et recentrer les fonctions principales sur les activités à forte valeur ajoutée. Les « routines défensives » représentent l'ensemble des freins et des leviers du changement et de l'apprentissage organisationnel, liés à la culture des agents impliqués dans un processus de gestion. Elles sont professionnelles (normes), politiques (jeux de pouvoir) et culturelles (coutumes, habitudes, usages, traditions). Pour maîtriser le changement et limiter les effets de ces routines, les CSP utilisent le « lean management » (Jacquier, 2013) qui vise à réduire le coût d'exécution des processus, en s'appuyant sur l'amélioration continue de la qualité du service par le biais d'une forte implication de l'ensemble du personnel. Cette démarche, datant des années 1980, a été mise au point par Toyota pour améliorer le rendement, en réduisant le gaspillage des ressources rares (Jeffrey, 2008). Le pari de Toyota était de considérer que comme les employés étaient aux premières lignes de la chaîne de production de la valeur, ils étaient les mieux placés pour identifier les sources de gaspillage et les gains de productivité réalisables. Ce qui suppose que ces employés

disposent d'un minimum d'autonomie d'action, des capacités d'analyser les dysfonctionnements et à proposer des solutions dans la transparence. L'analyse des indicateurs de performance permet au responsable et aux membres des CSP de s'assurer que le développement de l'organisation est en phase avec la stratégie du groupe et que chaque CSP fonctionne avec un coût minimum, compte tenu des attentes des Centres Opérationnels en termes de volume et de qualité de services. Le choix des indicateurs de performance est dicté par l'orientation générale donnée à chaque CSP (Production, Coût, Valeur, Expertise) qui détermine la nature des points d'amélioration et les mesures à mettre en place. Cette orientation dépend du degré de maturité du CSP : première ou deuxième génération.

II.1. Le CSP de la première génération : C'est le CSP traditionnel dont le périmètre porte sur les activités transactionnelles, sur les processus répétitifs pouvant être standardisés, sur les activités relatives aux fonctions supports, notamment les systèmes d'information et/ou les activités « Finance ». Les exigences des clients vis-à-vis des services proposés par les entreprises sont fortes, notamment à l'égard des services de proximité. Les enquêtes de Deloitte, montrent que plus de 91% des CSP offrent des services liés à la finance, 66% offrent des services liés aux ressources humaines et 52% à l'informatique, mais plus du tiers des centres proposent aussi des services de nature fiscale et sur les achats. 40% des CSP sont mono fonctionnelle contre 31% qui regroupe plus de trois fonctions de supports (Tableau n°5).

Tableau n°5 : Les activités des CSP



D'après Deloitte, 2015

L'enquête PwC montre que plus de 83% des CSP ont des contrats de services, composés essentiellement des responsabilités (95%), la gestion du périmètre du CSP (90%), la mesure de la performance (90%), l'allocation des coûts (80%), séparation des activités (79%), résolution des litiges (69%), le calendrier et reporting (59%), la révision des contrats (52%) (Tableau n°6).

Tableau n°6 : Composantes du contrat de services du CSP



Source : D'apport PwC, 2013

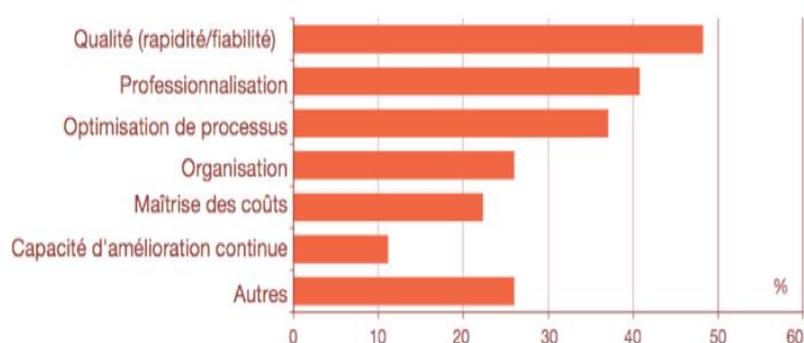
Quant aux critères qui déterminent la localisation du CSP, le tableau n°7 montre que ce sont essentiellement : la qualité de la main d'œuvre (41%), sa disponibilité (38%), les compétences linguistiques (31%), la proximité géographique (24%) et le coût du travail (24%).

Tableau n°7 : Critères du choix du site



La création d'un CSP améliore la qualité du service en termes de rapidité et de fiabilité (48%), de professionnalisation (41%), d'optimisation des processus (38%), d'organisation (27%) et de maîtrise des coûts (22%) (Tableau n°8).

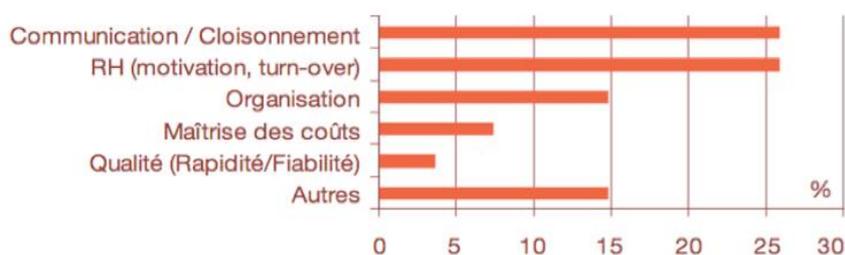
Tableau n°8 : Impacts positifs de la création du CSP



Source : D'apport PwC, 2013

Ces résultats contrastent avec ceux observés dans les entreprises interrogées par Deloitte, qui jugent que la mise en place d'un CSP leur aurait apporté des réductions de coûts (47%), des gains de productivité (42%), un contrôle interne plus efficace (39%), mais aussi une meilleure visibilité de leurs données, et leur croissance (39%). La différence des points de vue entre ces deux échantillons viendrait de la finalité des CSP. Dans le premier échantillon, les CSP sont des centres de profits, alors qu'ils sont des centres coûts dans le deuxième. Dans les deux échantillons, les effets négatifs sont essentiellement le manque de communication (26%) et le turn-over (26%) (Tableau n°9). Le manque de communication touche non seulement les personnes, mais aussi la transparence au niveau des données et des informations qui circulent dans les CSP. Le taux de départ annuel moyen du personnel des CSP s'élève à 8,3%. Pour attirer et conserver les talents dans les CSP, les entreprises utilisent la force de leur culture (66%) ainsi que la notoriété de leurs marques ou leur réputation (60%).

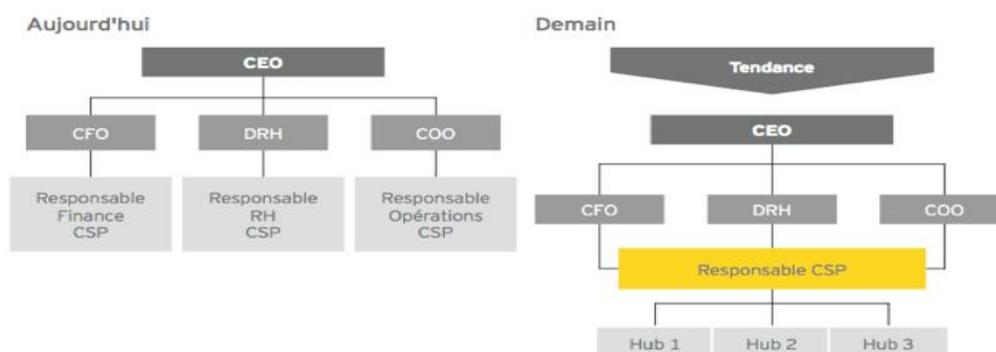
Tableau n°9 : Impacts négatifs de la création d'un CSP



Source : D'apport PwC, 2013

La présence des CSP modifie la structure de l'organisation, à cause essentiellement du développement des nouvelles technologies qui supprime les distances et réduit les délais offrant, ainsi plus d'instantanéité et de flexibilité. Il n'existe pas de modèle de structure unique de CSP. Chaque organisation ou chaque région peut adapter le concept selon sa culture d'entreprise ou ses besoins en une structure fonctionnelle ou centralisée (Tableau n°10).

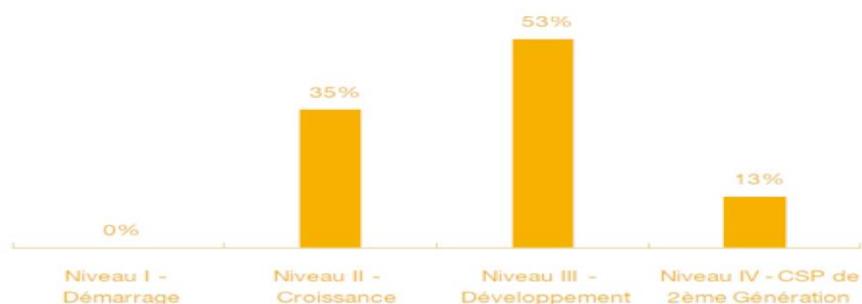
Tableau n°10 : Evolution de la gouvernance



D'après EY, 2014

L'enquête PwC de 2011 montre également que l'expérience a permis aux entreprises de faire passer leur CSP à un degré de maturité supérieur : 50% ont déjà consolidé leurs CSP existants, ou procèdent actuellement à cette consolidation. Près de 40% ont mis en œuvre un nouveau CSP. 21% sont en cours de mise en œuvre. Les services assurés par le CSP contribuent de manière significative à l'optimisation de l'efficacité (84%) et à la réussite de l'entreprise dans son ensemble (75%). 13% des CSP enquêtés sont qualifiés de « deuxième génération », 35% sont en pleine croissance, 53% sont en développement et 13% évoluent vers des CSP de nouvelle génération (Tableau n°11).

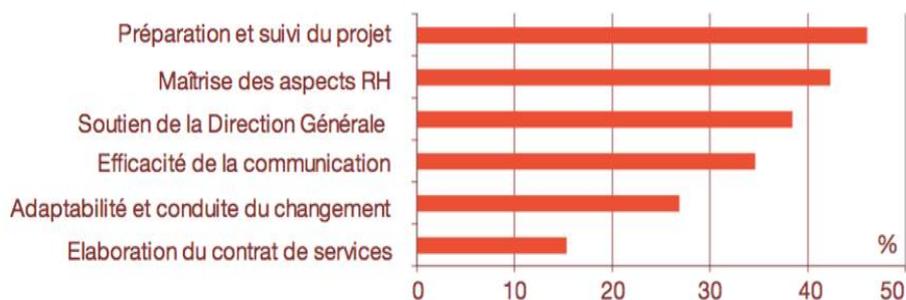
Tableau n°11 : Grille d'évolution des CSP de PwC



D'après PwC, 2011

Les facteurs clés de succès du CSP sont essentiellement la préparation et le suivi du projet (47%), la maîtrise des aspects des Ressources Humaines (42%), le soutien de la Direction Générale (39%), l'efficacité de la communication (35%), l'adaptabilité et la conduite du changement (28%) et l'élaboration du contrat de services (15%) (Tableau n°12).

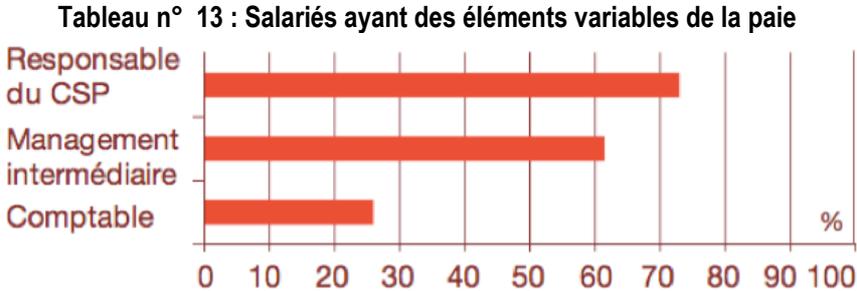
Tableau n°12 : Les facteurs clés de succès du CSP



Source : D'apport PwC, 2013

Les responsables des CSP et l'encadrement intermédiaire bénéficient des éléments variables de paie, au titre de bonus, liés à la performance et mesurés par l'atteinte des objectifs du CSP. Les éléments incitatifs de rémunération sont plus rarement mis en œuvre pour les autres catégories du personnel (Tableau n°13). Ce qui explique dans une large, le fort taux de turnover dans les CSP et la démotivation du personnel dans ces entités organisationnelles. La taille critique d'un CSP est autour de 300 salariés. Au delà, le CSP tend à externaliser partiellement ses activités. PwC en conclue que les CSP n'ont plus de raison d'être directement liés à un département comme dans le passé. Ils proposent des services élargis et peuvent s'implanter dans de nouvelles zones. Les groupes sont amenés à créer des CSP indépendants des fonctions qu'elles servent. Ainsi, en 2015,

34% des répondants à l'enquête de EY ont isolé les CSP dans l'organigramme du groupe et leur ont accordé le statut d'unité de gestion à part entière et, 22% des répondants ont co-localisé les fonctions supports (Finance, Informatique, Ressources Humaines, etc.).

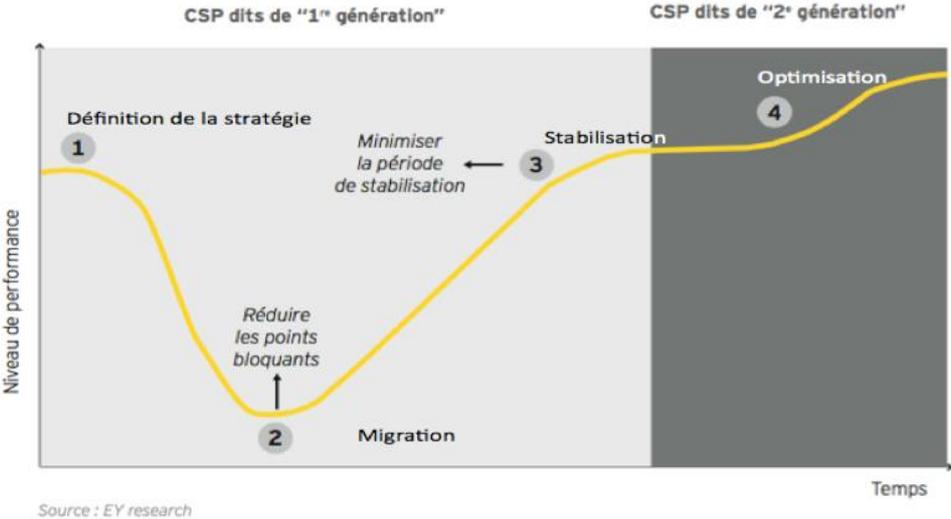


Source : D'apport PwC, 2013

II.2. La deuxième génération des CSP : Les Global Business Services (GBS)

Le concept de GBS vise à incorporer, via une organisation de CSP multifonctionnels, des processus intégrés – de A à Z - gérés par une même équipe, de façon harmonisée et homogène (Tableau n°14). Toute activité ne correspondant ni au cœur de métier de l'entreprise, ni à un élément de différenciation dans la création de valeur ajoutée pour le consommateur, peut faire partie du périmètre de services délivrés par les GBS. Les bénéfices de cette approche sont : la réalisation des économies d'échelle, l'amélioration des niveaux de contrôle, la standardisation des activités, la promotion des synergies innovantes, le partage d'informations, etc. Les GBS se distinguent par :

Tableau n° 14 : Maturité des CSP



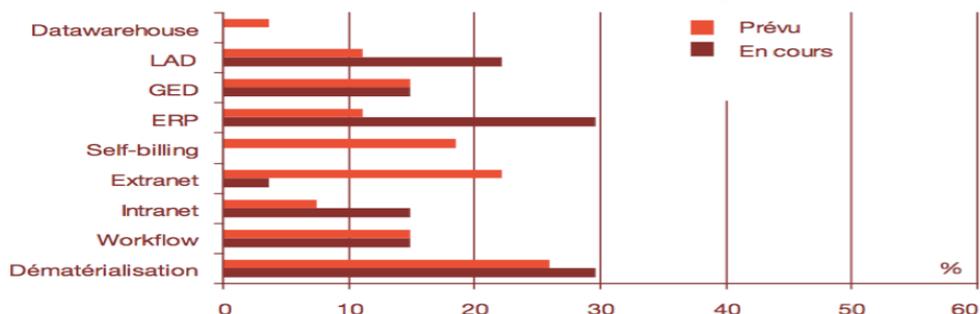
Source : EY research

- la transformation de l'objectif principal du CSP de centre de coûts en centre de profits avec des services facturés sur la base de prix de marché : 7% des CSP appliquent ce modèle. Ces CSP auront principalement des

clients externes à l'entreprise. Si 45% des CSP fournissent déjà des services à des clients externes, seuls 3% s'adressent à des clients « majoritairement » externes. 83% ont des contrats de services. Ils concernent à 95% des responsabilités, 90% la gestion du périmètre du CSP et 90% la mesure de la performance (Tableau n°16) ;

- plus de standardisation et d'automatisation des processus : 31% des CSP ont atteint une forte standardisation de leurs processus. Et 89% des personnes interrogées considèrent que le déploiement de technologies de pointe en matière d'automatisation permettrait de réaliser des améliorations significatives, notamment les ERP (39%) et la dématérialisation (39%) (Tableau n°17) ;

Tableau n°16 : Equipements technologiques des CSP

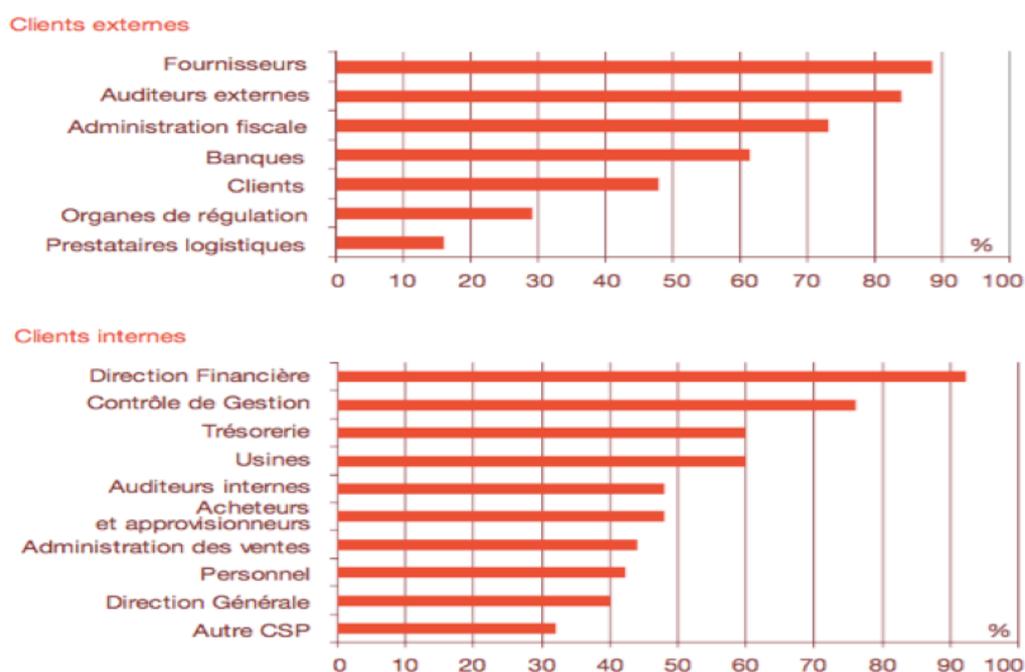


Source : D'apport PwC, 2013

- externalisation des CSP, elle concerne l'implantation de futurs CSP, ou la concentration des CSP existants, en Asie-pacifique ou en Europe Centrale et de l'Est. Plus de 40% des entreprises interrogées ont recours à l'externalisation ciblée d'activités, en complément de CSP. Cela permet de conjuguer les effets du CSP et de l'externalisation : réduction des coûts de 41%, contre 30% pour le CSP seul. Leurs clients externes sont les fournisseurs (99%), les auditeurs externes (85%), l'administration fiscale (75%), les banques (62%) ; alors que leurs clients internes sont : les Directions financières (92%), Contrôle de gestion (88%), la Trésorerie (60%) et les Usines (60%) et les fonctions internes ont moins de 50%.

Les GBS apparaissent comme l'un des acteurs incontournables de la performance au sein de l'entreprise. Cette mutation soulève de réels points de vigilance en termes de management et de gouvernance et implique de nouveaux défis pour les cadres dirigeants et leurs équipes, afin d'éviter la détérioration de la relation avec le client, le risque de dépendance et de perte d'expertise. D'où, la nécessité d'un pilotage rigoureux avec des indicateurs précis de performance. Pour éviter les risques d'externaliser les métiers maîtrisés, le client doit être capable de renégocier le prix des transferts internes pour avoir la possibilité de reprendre l'activité à tout moment en cas de divergence d'intérêts.

Tableau n°17 : Clients externes et internes des CSP



Source : D'apport PwC, 2013

Pour éviter le turnover et la perte de la valeur ajoutée des activités, le champ d'un GBS englobe sur une même plateforme, des processus animant toutes les fonctions de back-office, ou encore des activités telles que l'élaboration d'analyses stratégiques ou la prise en charge de services innovants. Les GBS proposent des missions de plus en plus complexes, instructives et formatrices en offrant de fortes possibilités de mobilité interne, tant fonctionnelle (métier) que géographique (pays). Les meilleures pratiques consistent à découper le monde en trois fuseaux horaires : un pour les Etats-Unis, un pour la zone Europe-Moyen Orient, et un pour l'Asie... Trois zones homogènes de décalages horaires, permettant à certains traitements d'avoir lieu la nuit, afin d'améliorer le contrôle des risques d'une trop grande concentration.

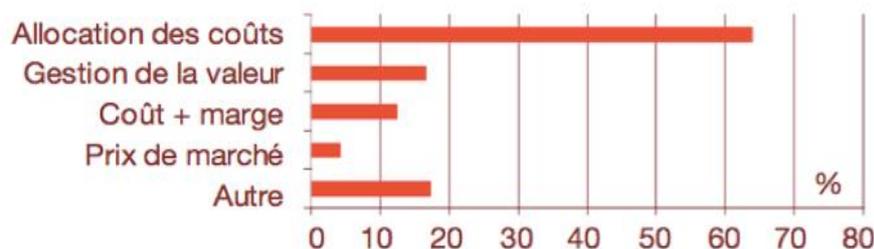
III- Les politiques de fixation des prix des transferts des CSP

Les PCI se situent dans l'idée de la maîtrise de la chaîne de valeur pour tirer profit d'un avantage concurrentiel (Porter, 1986). La valeur est la somme que les clients sont prêts à payer pour obtenir un produit ou un service. La chaîne représente les activités créant de la marge, partant du fournisseur (Achats), jusqu'au client (Ventes) en passant par l'entreprise (Process). Les activités de l'entreprise se divisent alors en deux grandes familles dans la logique des sections homogènes : les activités principales ou opérationnelles qui réalisent le cœur du métier et qui ne peuvent être externalisées et les activités de soutien ou logistiques qui peuvent être externalisées. La chaîne de valeur permet de construire l'avantage concurrentiel d'une entreprise par sa supériorité relative, établie par référence aux concurrents les mieux placés sur le segment. L'entreprise leader maximise sa valeur contributive, en adoptant l'une de ces trois stratégies de valeur : proposer au client une offre à des coûts

inférieurs aux concurrents, fournir une offre possédant des caractéristiques uniques que les clients sont prêts à payer plus cher ou une combinaison des deux pour s'adresser à des segments différents de clients. L'expérience peut être cette caractéristique, source d'avantages concurrentiels en termes de minimisation des coûts ou de différenciation, de maximisation de la valeur pour le client et génératrice de marges pour l'entreprise. La localisation de chacun des éléments de la chaîne de valeur devient un enjeu essentiel de la stratégie industrielle pour concilier le Centre-client et le Centre-fournisseur au tour d'un PCI qui converge les intérêts des parties, sans que l'une d'elles ne profite d'une rente informationnelle au détriment de l'autre dans le contrat de services partagés. Le PCI est alors le vecteur de l'expérience et du partage de l'efficacité organisationnelle entre les CSP différenciés (coûts bas) et intégrés (marges élevées) dans la mesure où, il contribue à rendre l'information plus transparente et à réduire, en conséquence, les coûts liés à l'asymétrie informelle avant la conclusion et pendant l'exécution du contrat de services partagés (Jensen, Meckling, 1976).

III.1. Le modèle dominant des transferts des frais dans les CSP et sa pertinence : D'après l'étude de PwC de 2013, la règle de transfert des coûts la plus pratiquée par les entreprises françaises enquêtées, est l'allocation des coûts (65%), alors que la facturation aux PCI ne représente que 35% des cas. Dans ce dernier groupe, la facturation des prestations « à la valeur » représente (19%), le coût de revient standard plus une marge (12%), le prix du marché (5%) et les autres méthodes (19%) (Tableau n°18).

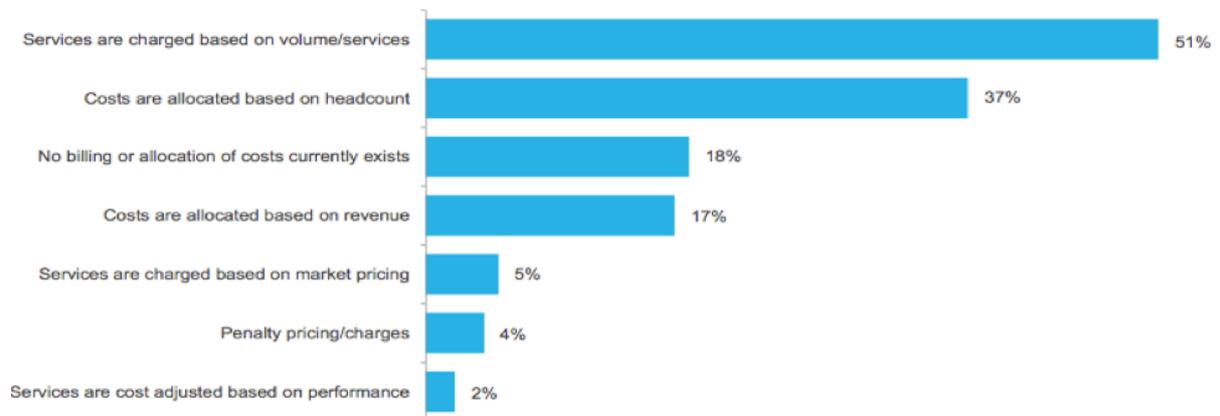
Tableau n°18 : Règle d'allocation des prestations



Source : D'après rapport (PwC, 2013)

L'allocation des coûts dans ces CSP repose sur un modèle coopératif dans lequel, les charges faiblement différenciées, permettent de transférer les risques d'un CSP-fournisseur vers un Centre-client. Or, cette technique fait appel à une redistribution de coûts lorsqu'aucun PCI n'a été - ou n'a pu être - défini. Une clé de répartition - définie - a priori est appliquée au coût total et permet ainsi de réallouer les charges aux différents clients de l'entité, proportionnellement aux unités de mesure qu'ils consomment (Legrenzi, Nau, 2012). Cette tendance est confirmée par les résultats de l'enquête de Deloitte qui montrent la prédominance des méthodes d'allocation des coûts (78%) dans les CSP enquêtés contre 22% de la facturation aux PCI (Tableau n°19).

Tableau n°19 : Facturation selon les unités homogènes.

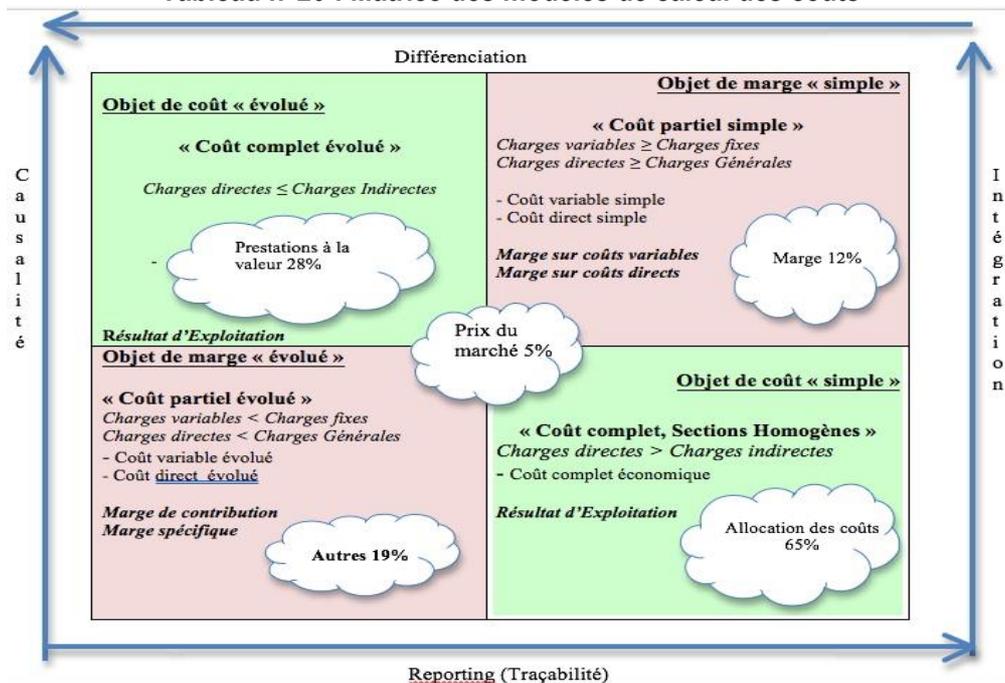


D'après Rapport (Deloitte, 2015)

Ainsi, les CSP enquêtés utilisent davantage l'allocation des coûts que la facturation aux PCI, alors qu'ils se présentent comme des CR. Cette contradiction est liée à la certaine résistance au changement, produit des routines défensives ((Argyris, 1993) des responsables des CSP qui sont habitués à utiliser le modèle des sections homogènes du PCG français que celui des PCI.

III.2. Les limites de l'allocation des coûts et les nouvelles perspectives : Dans les CSP enquêtés, l'allocation des coûts, le prix de transfert des charges n'intègre pas de marge pour le Centre-fournisseur. Les CSP sont davantage des sections auxiliaires fonctionnant selon le modèle du coût complet (Church, 1901, Gantt, 1915) que des CR, fonctionnant dans la logique du coût partiel (Tableau n°20) :

Tableau n°20 : Matrice des modèles de calcul des coûts



Source : D'après les données du rapport de PwC, 2013

- dans la logique du coût complet, le PCI repose sur le coût de revient unitaire standard du CSP-fournisseur, majoré d'une marge. Le critère de rentabilité du CSP-fournisseur est alors le résultat d'exploitation, obtenu par la différence entre le chiffre d'affaires et le coût de revient standard. Dans un environnement peu flexible, le coût de revient standard des CSP comprend davantage de charges directes que de charges indirectes, alors que dans un environnement flexible, c'est le contraire. Dans ce dernier cas, l'imputation rationnelle des charges fixes contenues dans les charges indirectes (Lieutenant-colonel Rimailho, 1937, 1943), en fonction du coefficient d'activité (activité réelle sur activité normale), permet de dégager une part résiduelle des charges fixes, appelée différence d'imputation rationnelle, lorsque l'activité réelle est inférieure à l'activité normale. Ce mali de sous-activité, peut être absorbée par le siège, mais il rend difficile la formation d'un PCI convergent entre le Centre-fournisseur et le Centre-client. Dans ces conditions, le PCI convergent s'obtient par négociation entre les parties, sans mettre en péril l'équilibre de l'exploitation des CSP ;

- dans la logique du coût partiel, les CSP dégagent au moins une marge, en déduisant les charges liées à l'activité du chiffre d'affaires et ensuite les charges les moins importantes pour obtenir le résultat d'exploitation. On distingue d'une part, le coût variable simple (Harris, 1936), adaptable à une activité flexible, permettant de déterminer une marge sur coût variable et d'en déduire les charges fixes pour obtenir le résultat d'exploitation. D'autre part, le coût direct simple, adaptable à une activité peu flexible (Bodt, 1969). Il permet de déterminer une marge sur coût direct et d'en déduire les charges communes globalement pour obtenir le résultat d'exploitation. Le coût variable unitaire et le coût direct unitaire majorés d'une marge servent alors de PCI pour les CSP-fournisseurs et à leurs clients.

Les modèles du coût partiel « évolué » qui ne sont pertinents que lorsque les charges fixes ou générales sont plus importantes que les charges variables ou directes, permettent de calculer en plus, une marge, après déduction des charges fixes spécifiques ou globales. On y distingue, le coût variable évolué, permettant de déduire de la marge sur coût variable de chaque CSP, ses charges fixes spécifiques pour obtenir sa marge de contribution. Les charges fixes communes (essentiellement des frais du siège et des charges fixes résiduelles du CSP) sont considérées globalement et déduites de la somme des marges de contribution de l'ensemble des Centres pour déterminer le résultat d'exploitation de l'entreprise.

Le coût direct évolué quant à lui, permet de déduire les charges générales spécifiques à chaque CSP pour déterminer sa marge spécifique. Les charges générales communes (frais du siège) sont considérées globalement et déduites de la somme des marges spécifiques de l'ensemble des centres pour obtenir le résultat d'exploitation de l'entreprise. Les marges de contribution ou les marges spécifiques deviennent des critères pertinents de la rentabilité des CSP et des Centres opérationnels. Dans ces conditions, le PCI est négocié entre les parties. Les différentes marges permettent de gratifier les agents qui participent à la réalisation de l'efficacité organisationnelle. La première marge permet d'apprécier l'efficacité des commerciaux. Elle sert d'assiette de calcul de leur bonus. La deuxième, permet d'apprécier l'efficacité des autres salariés du CSP et sert d'assiette de calcul de leur bonus. Le résultat d'exploitation permet d'apprécier l'efficacité des dirigeants et sert d'assiette

du calcul de leur bonus.

Ainsi, en France, les CSP passent progressivement des Centres de coûts (modèle coopératif) vers des Centres de profits (modèle participatif). Ils tentent de se comporter comme des entreprises à part entière, contribuant à la réalisation de l'efficacité organisationnelle de leur groupe. Cette évolution se heurte à la logique des sections homogènes du coût complet dans laquelle les CSP facturent leurs prestations plus selon la méthode d'allocation des coûts que selon les Prix de Cession Interne.

Conclusion

La raison d'être des CSP dans les entreprises est d'améliorer l'efficacité organisationnelle, en vue d'optimiser leur profil de risque. Leur développement dépend du degré de transparence et d'objectivité des prix de transferts des coûts. L'étude montre que le modèle dominant de transfert des coûts est le modèle coopératif dans lequel, les transferts se font en se conformant au modèle du coût complet par les sections homogènes, où l'allocation des charges différencie plus qu'elle n'intègre les fonctions supports. L'utilisation des prix traçables améliore la gestion et le pilotage de la performance, quand le degré de transparence des prix de transfert des coûts est élevé. Par conséquent, la tendance de l'évolution des CSP vers plus d'autonomie dans la création de la valeur, fait de leurs productions plus des objets de marge que des objets de coûts, et nécessite, une reconfiguration de leur compte d'exploitation différentiel. Mais elle se heurte aux routines de gestion, provenant du modèle des sections homogènes.

La pratique des PCI en lieu et place de l'allocation des coûts est une voie qui pourra faire de ce prix interne de cession, le vecteur de l'expérience et du partage de l'efficacité organisationnelle entre les centres différenciés et intégrés dans la mesure où, il contribue à rendre l'information plus transparente et à réduire, les coûts liés à l'asymétrie informelle avant la conclusion et pendant l'exécution du contrat de services partagés.

Bibliographie

- Argyris C. 1985, *Strategy, Change, and Defensive Routines*, Harvard University, 1985
- Baldelion M., Chaumont C. 2011, « L'apport d'une réflexion Lean dans les démarches de centralisation de services supports », *Logistique & Management*, Vol. 19 n°1, 2011
- Bodt G. 1969, *Direct Costing, La programmation de l'Entreprise à produits multiples*, Dunod Paris 1969
- Cartelo M. 2001, *Cessions internes et contrôle organisationnel : cas d'une grande entreprise de télécommunication*, 22^e congrès de l'AFC, Mai 2001. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00584613>
- Church A.H. 1902, «The Proper Distribution of Establishment Charges», *The Engineering Magazine*, vol 22, p. 31- 40, 231-240, 367-376.
- Coase R.1937, «The nature of the firm», *Economica*, vol. 4,1937, p. 386-405
- Demaria S., Marty F. 2007, *Financiarisation, Evaluation et Information Comptable : De la création de valeur aux IFRS*. Journée d'étude sur les Nouvelles Perspectives en Management Stratégique, Jun 2007, Nice, France.

pp.1-27, 2007. <halshs-00266259>

Gantt H.L.1915, The Relation between Production and Costs, *American Machinist*, June 17, 1915, vol. n°24, p.1055-56 et 1061-62

Eccles R.G.1983, « Control with fairness in transfer pricing», *Harvard Business Review*, vol. 61, n°6, p.p.149-161

Eccles R.G. 1985, *The transfer pricing problem*, Lexington books 1985

Harris J.N. 1936, What did we earn last month? *N.A.C.A. Bulletin*, vol. XVII, n° 10, January 15, p. 501-527.

Jacquier B. 2013, *Du lean au management maigre*, Collectif Travail Réel, 2013

Jeffrey K.L. 2008, *Le modèle Toyota*, Collection Management en Action, Pearson Education, 2008

Jensen M.C., William H. Meckling W.H.1976, Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, Vol 3, pp305–360

Lawrence P. R., Lorsch J. W. 1967, *Managing Differentiation and Integration*, Boston, Graduate School of Business, Harvard University.

Legrenzi C., Nau J. 2012, *Le contrôle de gestion du SI - méthodes et outils pour la maîtrise des coûts informatiques*, Paris, Dunod, 2012

Lemarchand Y, Leroy F. 2000, « L'introduction de la Comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion », *Finance Contrôle Stratégie – Vol.3, n° 4, décembre 2000*, p. 83-111

Mevellec P. 2000, « Lecture duale des systèmes de coûts : bilan d'étape d'une démarche de recherche-formation-action », *Comptabilité Contrôle Audit*, T6, Vol1, mars 2000, p-p. 27-46

Okamba E. 2015, Les déterminants du choix du modèle de calcul des coûts et de simulation de la valeur dans les entreprises françaises : le poids de la routine, *La Revue du Financier* n°212, Mars-Avril 2015-pp.68-81.

Py L., Hatem F. 2009, Internationalisation et localisation des services : une analyse sectorielle et fonctionnelle appliquée aux firmes multinationales en Europe, *Economie et Statistique* n° 426, 2009.

Porter M. 1986, *L'avantage concurrentiel*, InterEditions, Paris, 647 p. 1990

Rimailho E. 1928, « *Rapport sur l'établissement des prix de revient* », CGPF, Paris 1928

Rimailho E. 1943, *Organisation à la française*, Ed. Delmas, Paris 1943

Rimailho E. 1947, *A chacun sa part*, Ed. Delmas, Paris 1947.

Watson D. H., Baumler J.V.1975, «Transfer Pricing: A behavioral Context», *The Accounting Review*, n°3, July, pp. 466-474.

Williamson O.E. 1970, *Corporate Control and Business Behavior*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1970.

Baldelion M., Chaumont C. 2011, « L'apport d'une réflexion Lean dans les démarches de centralisation de services supports », *Logistique & Management*, Vol. 19 – N°1, 2011

Rapports d'entreprises

Ernest et Young 2014, Nouvelle génération de *back office* Transformer pour simplifier, 2014

Deloitte 2015, Global Shared Services Survey, Survey results, Mars 2015, <http://www.ey.com/FR/fr/Services/Advisory/Performance-Improvement/etude-EYPriceWaterhouseCoopers> (2007, 2014 : Les Centres de Services Partagés comptables et financiers en France, Benchmark, pwc.fr