International Journal Of Scientific And University Research Publication

ISSN No 301/704

Listed & Index with
ISSN Directory. Paris



Multi-Subject Journal

Volum : (13) | Issue : 205 |

INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC AND UNIVERSITY RESEARCH PUBLICATION

IJSURP
International Journal Research
www.ijsurp.com

Research Paper

UN RISQUE CACHE : LE DECALAGE ENTRE CONCEPTION ET USAGE DE L'OUTIL DE GESTION CAS DES PRATIQUES D'UTILISATION D'UN SYSTEME DE PRIX DE CESSIONS INTERNES DANS UNE GRANDE ENTREPRISE.

Marie Catalo || PRAG d'économie-gestion
Laboratoire CRGNA (Centre de Recherche en Gestion Nantes Atlantique) IAE
Université de Nantes Chemin de la censive du Tertre BP 62232 44322 Nantes cedex 3 02 51 12 58 30.

ABSTRACT **This case study shows practices of pricing transfer system in a company. These practices reveal usages that are no, anticipated by the management tool designers. The lack of of knowledge about this gap could be prejudicial to management tools performance.** ***Transfer pricing system, the uses of the management tool.***
Résumé : Cette étude de terrain montre que les pratiques d'utilisation d'un système de prix de cessions internes peuvent révéler des usages qui ne sont pas a priori prévus par les concepteurs de cet outil de gestion. La méconnaissance de ce décalage pourrait être préjudiciable à la performance des outils de gestion. Système de prix de cessions internes, « seconde vie » d'un outil de gestion.

KEYWORDS :RISQUE CACHE, DECALAGE, CONCEPTION, USAGE DE L'OUTIL, DE

INTRODUCTION

La mise en place d'un outil de gestion comporte une dimension de normalisation des comportements devant contribuer à la convergence des buts. Mais l'implantation puis la vie de l'outil offre aux acteurs concernés l'occasion de le reconfigurer en fonction de leurs propres objectifs. Ceci a été qualifié de " seconde vie de l'outil de gestion " par Moisdon (1997). Ce décalage entre conception et usage ne se révèle qu'avec le temps. Difficile à anticiper pour les concepteurs du système, ce décalage reste également délicat à diagnostiquer pour le chercheur. Pour espérer y parvenir il faut réunir au moins deux conditions : une coopération de la part de l'organisation et de ses acteurs concernés, une durée d'observation longue et dense. Ces deux conditions ont été réunies dans le cadre d'une recherche-action menée dans une grande entreprise de télécommunication et organisée au sein d'un cadre institutionnel strict. En réponse aux préoccupations des acteurs de cette entreprise, associés à la recherche-action, nous avons analysé, dans la durée (1996-2000), la production et les acteurs du système de prix de cessions internes SPCI de cette entreprise. Au delà des informations recueillies dans le cadre d'une étude de cas plus classique, analyse de documents internes et entretiens, la recherche-action nous a permis d'avoir accès à des données plus sensibles, plus fines mais bien entendues plus contextualisées. Suivant les conclusions de Swieringa et Waterhouse (1982), nous avons confronté ces informations aux grilles de lecture fournies par les différents cadres théoriques développés successivement par Hirschleifer (1956, 1957), par Colbert et Spicer (1995) et par van der Meer-Kooistra (1994) s'appuyant les apports de l'économie puis par Watson et Baumler (1975) et par Swieringa et Waterhouse (1982) s'appuyant sur les apports de la théorie des organisations et enfin Eccles (1985) avant de proposer notre propre modèle basé sur l'analyse des pratiques.

L'analyse fine des pratiques révèle des usages multiples de cet outil de gestion que constitue le système de prix de cessions internes. Le fonctionnement de ce système ainsi que son évolution sont largement déterminés par des choix de gestion qui lui sont étrangers ainsi que par le jeu des acteurs qui tentent d'en tirer le meilleur parti en matière d'affichage de leur performance. Nous examinerons brièvement dans une première partie les déterminants du SPCI avant d'examiner dans une deuxième partie les usages révélés par l'observation du système de prix de cessions internes de l'entreprise, nous terminerons en traitant des tentatives et des difficultés de pilotage du SPCI au sein de cette entreprise.

Ceci met en évidence que l'état du SPCI, dans le cadre d'hypothèses liées au contexte présenté, est un véritable révélateur des problèmes de cohérence entre les maillons du système de gestion ce qui présente le risque de passer à côté du rôle même de l'outil de gestion tel qu'il a été prévu à sa mise en place.

1 Conception de l'outil de gestion SPCI

La conception et la mise en place de prix de cessions internes ne se résument pas à décider du mode de valorisation des cessions internes et de la liberté d'approvisionnement c'est à dire de la politique de prix de cessions. Il convient d'élargir la vision en précisant les objectifs poursuivis par sa mise en place. Pour répondre à cette question, il est nécessaire de s'intéresser au système de gestion. En effet, la valorisation des cessions internes ici prestations internes est destinée à être utilisée par le système de gestion. Par conséquent un grand nombre de choix faits en matière de structure et système gestion vont avoir des conséquences sur SPCI. C'est pourquoi dans un premier temps, nous étudions le système de gestion mis en place dans l'entreprise en 1996, son analyse nous permet de présenter le comportement attendu des acteurs et d'autres hypothèses de conception du système de gestion qui vont avoir un impact sur les usages du SPCI. Dans un second temps, nous présentons les composantes propres du SPCI qui jouent également un rôle dans les usages.

1.1 Des choix en matière de structure et système de gestion aux comportements des acteurs

La production du SPCI est intimement liée aux choix faits en matière d'organisation et de système de gestion. L'organisation détermine les délégations faites aux différentes parties ou entités de l'entreprise, leurs modes de relations. La structure de gestion fixe la nature et les critères de mesure de la performance attendue pour les entités. Sur la base d'une même organisation, on peut adopter des structures de gestion différentes. La structure de gestion associée à des modalités de contrôle de gestion, système budgétaire et comptable, forme le système de gestion. Les choix faits en matière de système de gestion associés à l'interdépendance des entités génèrent le besoin de valoriser les échanges internes. C'est pourquoi, nous positionnons le SPCI comme un sous-système assujetti au système de gestion, fournissant des entrées à d'autres sous-systèmes, maillons du système de gestion, comme les comptes de résultat et budgets. La production du SPCI consiste en la valorisation des échanges internes mais également en leur imputation dans les comptes de résultat.

En 1996, l'entreprise est passée d'une organisation de type administration (territoriale basée sur des directions régionales réunissant des établissements spécialisés) à une organisation en branches opérationnelles (Réseaux, Grand-Public et Entreprise) et fonctionnelles. Il convient de noter l'interdépendance forte entre les branches opérationnelles liées à son activité de réseau. La structure de gestion de gestion mise en place 1996 s'inscrit également dans une volonté de rupture puisqu'un compte de résultat est établi pour toutes les entités de gestion unités opérationnelles et unités d'affaires à tous les niveaux de l'entreprise. Avant 1996, était établi un compte de résultat «produit », seulement pour les unités organisationnelles

porteuses de certains produits. Qui dit compte de résultat, dit produits et charges. Donc ce choix de compte de résultat à tous les niveaux nécessite la mise en place de la valorisation des cessions internes. Les responsables sont jugés sur un résultat opérationnel net RON même si pour un certain nombre d'entités l'objectif assigné est RON proche de 0. A cette structure de gestion est associée un système de gestion assis sur un budget et un compte de résultat exhaustifs mensualisés. Ce choix implique que l'on retrouve dans les prestations internes la plupart des natures de charges. Par ailleurs, les entités sont contrôlées par benchmark interne, notamment à partir de données issues des budgets et comptes de résultat sur la base de panel d'entités comparables.

L'analyse de ces choix et des discours accompagnant la mise en place de la structure et du système de gestion met en évidence une vision de l'entreprise comme l'agrégation des entités qui seraient elles-mêmes des entreprises d'un groupe. La construction budgétaire et des comptes de résultat est de type consolidation financière1 et pour ce faire les budgets et comptes de résultats doivent avoir le même contenu et même niveau de détail à tous les niveaux de l'entreprise2. Le budget est associé à un contrat budgétaire entre le directeur d'unités de gestion et son supérieur hiérarchique portant sur des indicateurs, notamment, les charges externes, les charges de personnel et le RON. Le respect de ce contrat est un élément de la politique de rémunération et d'évaluation du manager.

Le discours de la période est celui du pilotage du résultat qui s'est transformé rapidement par la suite en pilotage par le résultat. Le comportement attendu des acteurs est le passage d'une culture administrative à une culture de gestion, il s'agit de faire l'apprentissage de l'économique3, de passer d'une logique d'enveloppe couple objectifs-moyens à une logique de résultat. Cette réponse est présente aussi bien dans les documents institutionnels que dans les entretiens avec des directeurs d'unité opérationnelle réalisés en 1997 (un an après la mise en place), des membres de ONS4 gestion ou des acteurs dans les divisions. La volonté de faire comprendre à tous la notion de résultat (qui est l'attribut qui différencie l'entreprise de l'administration de service public) a conduit à imputer à chaque responsable la totalité des consommations de son activité pour les revenus générés. Ceci, afin qu'à terme les directeurs d'unités opérationnelles fassent le lien entre les charges et les produits, c'est-à-dire ne se limitent pas à gérer une masse de charges mais identifient les charges qui font levier sur les produits. Avec l'apprentissage du résultat, on espère que les responsables choisiront des actions qui apportent plus de produits qu'elles ne consomment de charges, c'est ce qu'on a appelé dans l'entreprise le pilotage par le résultat.

Derrière l'idée de pilotage par le résultat, il y a pour un grand nombre d'acteurs l'affirmation suivante : si le résultat des unités opérationnelles est amélioré, le résultat de l'entreprise le sera aussi. Cette vision des entités est bâtie implicitement sur le paradigme classique en faisant de l'entreprise un pseudo marché d'entités autonomes qui œuvrant pour améliorer leurs résultats œuvrent pour le bien de l'entreprise. Théoriquement, les hypothèses pour la réalisation de cet objectif sont très rarement réunies, puisqu'il faut un marché externe parfait, des entités pleinement autonomes, une indépendance technologique des entités et de leurs marchés. La mise en place systématique de centres de résultat se justifie à la fois sur la base de l'hypothèse, «somme des parties = le tout » et par l'affirmation *: " il faut que chacun voie comment il participe au résultat de l'entreprise "*5, c'est-à-dire un traitement égalitaire de tous ou plutôt nous semble-il une vision normalisatrice. La perversion de cette vision est que pour *" exister dans l'entreprise, il faut avoir un compte de résultat, c'est-à-dire être une entité de gestion "*.

On peut ajouter à ces justifications, l'hypothèse de la volonté de décliner à tous les niveaux, le modèle de la compagnie multidivisionnelle structurée en centres de profit et filiales. En effet, la décentralisation au profit de divisions apparue dans les années 20 a été notamment observée par Chandler (1989) chez Dupont de Nemours et chez Général Motors. Ce modèle est une référence naturelle pour une entreprise qui veut quitter la culture administrative pour la culture de gestion. Mais ce modèle n'est pas sans limites. Pour Dearden (1976) l'entreprise décentralisée en centres de profit est attractive mais pas sans danger. Il apparaît rationnel de décomposer une entreprise importante en unités de gestion autonomes appelées centre de profit et considérées comme indépendantes. Cela permet de lui donner les avantages d'une PME. Chacune des entités est contrôlée par un responsable dont on attend qu'il tire une rentabilité suffisante des fonds investis dans l'unité. Ainsi les décisions opérationnelles sont- elles prises au plus près du terrain. Ces termes correspondent au discours du Président de cette entreprise en 1996 lors de sa présentation de l'organisation et de la structure de gestion. Toutefois, il convient également de constater que la plupart des centres de profit de cette entreprise, appelés «centres de résultat », ne présentent pas les caractéristiques nécessaires à la viabilité du système. Pour Dearden (1976), *" la décentralisation par centres de profit ne peut être menée à bien que s'il est possible de diviser l'entreprise en unités véritablement en mesure de maîtriser leur développement. C'est-à-dire dont les responsables peuvent totalement orchestrer la production, le marketing et la recherche et le développement. Si pour une raison ou pour une autre, la responsabilité dans un ou plusieurs de ces domaines leur échappe, le système n'est plus viable "*. En effet, la plupart des entités de gestion de cette entreprise sont loin de ce modèle6 compte tenu d'un découpage organisationnel créant beaucoup d'interdépendance et des politiques centralisées ou non totalement décentralisées au niveau des entités de gestion (investissements, personnel, achats). Dearden (1976) critique également le profit comme critère de performance auquel il reproche sa vision à court terme et son caractère manipulable. Il constate toutefois que beaucoup de grandes entreprises ont été contraintes à décentraliser. Mais le processus de décentralisation a été *" réduit au strict nécessaire : le nombre de centres étant limité et, au sein de ces centres, le principe de la centralisation maintenu "*. Nous pouvons conclure que la structure de gestion et le système de gestion mis en place dans cette entreprise ont pour objectif l'action décentralisée mais que leur conception et certaines de leurs caractéristiques limitent le comportement attendu

1 Dans le document présentant le nouveau système de gestion, la holding de France Télécom est citée comme modèle. Les concepteurs de la structure et du système de gestion sont des anciens cadres de cette holding.

2 Cette obligation peut être perçue comme la façon de faire remonter des informations détaillées, car dans la réalité le compte de résultat de l'entreprise maison mère peut être construit à partir des données comptables concernant les charges et produits externes et ne nécessite pas une consolidation interne même vis à vis des auditeurs.

3 Derrière la notion d'apprentissage de l'économique, il y a aussi l'attente d'une coordination vertueuse entre le fournisseur et le client interne, difficilement réalisable pour les entités de gestion qui n'ont pas l'opportunité des termes de l'échange voir Catalo M. (2001), thèse « Etude de la dynamique interne d'un système de prix de cessions internes d'une grande entreprise, cas d'une grande entreprise de télécommunication », pp. 223-233.

4 L'ONS gestion est un organisme interne de soutien à la gestion, il est formé de consultants répondant aux demandes des managers notamment des entités opérationnelles. Une de ses missions est d'améliorer la professionnalisation en gestion des différents acteurs. C'est également le service partenaire de la recherche- action. Ce service change de nomination au cours de la période d'observation, il devient D2G.

5 Entretiens 1997-1998, réalisés auprès de directeurs d'unités opérationnelles et de responsables de contrôleurs de gestion, extraits et synthèse, Annexes H,I et J. Catalo M. (2001), thèse « Etude de la dynamique interne d'un système de prix de cessions internes d'une grande entreprise, cas d'une grande entreprise de télécommunication »

des acteurs, managers des entités. Nous retrouvons ces contradictions avec la conception du SPCI.

1.2 Conception du SPCI

L'objectif des prestations internes n'a pas été précisé lors du changement de structure et de système de gestion en 1996 comme en témoignent les acteurs et les documents. Par défaut nous pouvons spéculer que les concepteurs de la structure de gestion et du système de gestion lui assignent le même objectif : le pilotage par le résultat et l'apprentissage de la gestion. La conception du SPCI est perçue traditionnellement comme le choix de la politique de PCI : quelle autonomie d'approvisionnement est laissée aux divisions et quelle est la base de fixation du prix ? Mais notre étude a porté également sur la configuration du SPCI en tant que processus produisant la valorisation et l'imputation comptable des échanges internes. Nous allons présenter successivement ces deux dimensions, pour mettre en évidence :

- que la politique de PCI choisie associée aux choix de structure et système de gestion rend difficile l'objectif de pilotage par le résultat ;

- que la configuration du processus crée le cadre des marges de manœuvre qui vont être utilisées par les acteurs comme le révèlent les usages.

1.2.1 Politique du SPCI

La fixation des prix de cessions internes de cette entreprise, pour la période observée, obéit aux principes suivants :

s'il existe un marché, le prix de cession doit être fixé en se basant sur le prix de marché;

6 Les directeurs d'unités opérationnelles ne maîtrisent ou n'ont la capacité de décision que sur 10 ou 15% de leur résultat. Constat de membres de la branche Ressources.

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 non margé. Il convient de noter que cette politique de PCI est la même que celle d'avant 1996 et ceci malgré les changements importants en matière d'organisation, de structure et de système de gestion réalisés en 1996. Lorsque l'approvisionnement interne est possible ou prévu (politique de centralisation des achats), l'approvisionnement et la cession interne s'imposent. Ce choix croisé avec le grand degré d'indépendance des entités et la nécessité d'un budget ou d'un compte de résultat exhaustif conduit à des comptes de résultat ou des budgets essentiellement composés de prestations internes.

L'objectif de pilotage par le résultat, c'est à dire le comportement attendu des acteurs devient alors difficilement réalisable. Par exemple, pour les unités réseaux, les produits sont d'ordre quasi-exclusivement internes, de plus le niveau de valorisation leur échappe totalement (comme nous le montrerons dans le processus de transformation du SPCI). Par ailleurs, se superpose l'impact du choix des objets facturés entre unités qui sont de même nature que les objets facturés ou achetés par l'entreprise. Les responsables des unités réseaux déclarent qu'ils n'ont pas la main sur des objets facturés7 comme les minutes de trafic consommées. Les agences de la branche grand public ont du " vrai " chiffre d'affaires, mais leur maîtrise des charges est réduite (80 % des charges sont internes). Au final, les directeurs d'unités opérationnelles se déclarent satisfaits de connaître toutes leurs charges et leurs produits et affirment se sentir peu responsables du montant de leur résultat.

1.2.2 Configuration du SPCI

Nous avons défini le SPCI comme produisant la valorisation et l'imputation comptable des échanges internes. Quels sont les éléments en interaction qui participent à ce processus de transformation ? Il s'agit d'acteurs et de systèmes informatisés qui peuvent être analysés en sous-système de décisions, d'information et opérant.

Les acteurs

Tout d'abord, une première catégorie d'acteurs a été qualifiée de concepteurs et d'utilisateurs actifs. Il s'agit de représentants des principales unités d'affaires et divisions. Nous les avons qualifiées de " concepteurs " parce qu'ils ont participé aux réunions mettant en place les principes de PCI et les règles de fonctionnement du système en début de période. Ils sont " utilisateurs " car ils font de la facturation interne et en reçoivent. Ils sont " actifs " parce qu'ils participent aux décisions de création de prestations, de valorisation et plus rarement de suppression.

7 Les unités opérationnelles notamment les agences sont perçues comme des modèles réduits de l'entreprise, il est logique qu'elles aient les mêmes objets facturés dans le compte de résultat ou budget que ceux de l'entreprise. Par ailleurs une autre hypothèse s'impose en 1996, le modèle de l'entreprise commerciale pour les entités des branches clientes, l'objet facturé en produit doit être acheté aux entités de l'entreprise et ceci se répercute tout au long de l'organisation (chaîne). Les différentes entités de la chaîne n'ont pas forcément de levier d'action sur cet objet facturé.

Une deuxième catégorie d'acteurs a été qualifiée de relativement passifs. Ils sont " utilisateurs " car ils réalisent des factures internes ou en reçoivent. Nous les avons qualifiés de " passifs " parce qu'ils ne participent pas aux réunions où sont décidées la création et la valorisation des prestations. Il s'agit d'unités opérationnelles ou unités d'affaires mineures. Les unités opérationnelles sont représentées par l'unité d'affaire de regroupement qui consolident leurs comptes, cette dernière fait partie des utilisateurs actifs. Le terme " relativement " est associé à " actifs " car parfois ces acteurs réagissent comme nous avons pu le voir pour les agences. Ils peuvent organiser des pressions permettant la création de prestations internes qui les intéressent.

Une troisième catégorie d'acteurs a été qualifiée de " gardiens du temple " car ils sont greffiers du système et en assurent la maintenance. Il s'agit de personnel de la branche Ressources. Tout d'abord, le responsable des prestations de la branche Ressources s'occupe de l'organisation et de l'animation des réunions de préparation du catalogue des prestations internes chaque année avant le budget. Cette inscription des prestations au catalogue, avec toutes les informations nécessaires au traitement, est assurée par des membres de la branche Ressources (impliqués également par la recherche-action). Ce référencement est le facteur déclenchant du paramétrage des applicatifs qui permettent au système d'être opérationnel. Ce paramétrage est assuré par d'autres personnels de la branche Ressources.

Vision systémique

Les utilisateurs " actifs " peuvent être associés au sous-système de décisions, les " gardiens du temple " au sous-système opérant et sous-système d'information.

Dans un système, le sous-système opérant est le processus actif qui assure la production des extrants ou sorties à partir des intrants ou entrées. Dans notre cas, il collecte des informations sur les échanges internes, les valorise et les impute dans les comptes du client et du fournisseur. Cette production est en fait assurée par trois applicatifs informatiques chaînés entre eux s'ils ont été bien référencés. Il s'agit

de :

de l'applicatif de facturation interne, 01P, de l'applicatif de comptabilité événementielle, BAC, de l'applicatif de restitution du compte de résultat.

Leur gestion est sous la responsabilité du personnel de la branche Ressources. La saisie initiale est effectuée par l'intermédiaire des unités comptables (branche Ressources) pour le compte des entités autres que les unités d'affaires.

La mise en place d'un SPCI a pour but de déterminer quels sont les échanges qui seront valorisés et imputés dans les budgets et comptes de résultat et pour quelle valeur avec l'idée que ces décisions concourent à l'intérêt global de l'entreprise. Au début de la période observée, à la suite du choix de la structure et du système de gestion, des règles de fonctionnement ont été fixées pour le SPCI. Ces règles sont les conséquences du système de gestion comme le choix d'un compte de résultat exhaustif ou de la redistribution des pouvoirs dans l'organisation comme le fait que toute décision sur les prestations internes dépend de la volonté conjointe du client et du fournisseur et non plus des représentants de la branche Ressources qui peuvent seulement émettre des avis. Dans le cadre de ces règles de fonctionnement, les utilisateurs «actifs » décident de la création, de la valorisation ou de la suppression des prestations ce qui consiste à fixer les paramètres du système opérant. Ces décisions sont prises lors des réunions de préparation du catalogue avant le lancement de la procédure budgétaire et au fil de l'exercice, s'il y a lieu. Une fois la décision prise, les informations sont transmises par les «gardiens du temple », et les applicatifs paramétrés, la facturation interne et l'imputation comptable se font automatiquement.

L'étude de la conception de l'organisation, de la structure de gestion, du système de gestion et du SPCI font apparaître des contradictions et des freins pour initier le comportement attendu pour les managers c'est à dire le pilotage par le résultat. Cela va se traduire par des usages plus au service des objectifs de ces acteurs ou de leurs représentants, usages qui vont se développer grâce aux marges de manœuvre existant dans la configuration du processus de production du SPCI comme nous allons le mettre en évidence maintenant.

2 Mise en évidence et analyse des usages

L'étude du volume et de la complexité des prestations internes éclairé par l'analyse des réunions de préparation du catalogue permettent de mettre en évidence des usages de SPCI. Nous avons pu noter que le SPCI joue le rôle de vase d'expansion ou de joints souples permettant la cohabitation des différents choix (organisation, systèmes d'information) des différents niveaux de l'entreprise. Ceci est la conséquence du report sur le SPCI du traitement de la complexité et de l'instabilité organisationnelle ainsi que des contradictions entre les uns et les autres. Par ailleurs, les décisions prises par les utilisateurs acteurs sont en priorité orientées par un objectif de non-détérioration de l'affichage institutionnel de la performance de leur entité. Il nous apparaît que cet usage est le résultat de la réaction des acteurs aux contradictions entre les choix en matière d'organisation, de structure de gestion, de système de gestion et de politique de PCI associés aux marges de manœuvre données par la configuration du processus du SPCI.

2.1 Mise en évidence

2.1.1 Volume et complexité des prestations

La production du système de prix de cessions internes est caractérisée par son volume et sa complexité.

Nous pouvons observer que la somme des échanges internes représente 110% du chiffre d'affaires externe de l'entreprise (budget 1997). L'aspect volumique global du commerce interne est peu traité dans les articles de recherche. Toutefois Eccles (1985) cite les conclusions d'études empiriques qui évaluent ces échanges internes entre 1 et 40% du total des ventes. Mehfadi (1990) annonce une proportion de l'ordre de 80% pour les entreprises de son échantillon qui ont adopté une stratégie d'intégration et qui ont une activité capitalistique (chimie). L'importance de cette proportion dans cette entreprise est à mettre en relation avec le nombre d'entités de gestion concernées (750 pour le budget 1997), la stratégie d'intégration et le niveau de détail demandé dans le compte de résultat et budget. Une partie nous semble également liée aux usages décrits par la suite.

Nous entendons par complexité le fait que la production est constituée de combinaison d'éléments rendant les échanges internes peu lisibles. En effet les prestations ne sont pas toujours sous forme simple. Nous avons pu observer des combinaisons de prestations que nous avons qualifiées par le terme de configuration. Nous en avons relevé de deux types, les chaînes et les lots. La chaîne8 de prestations correspond à des facturations successives d'un même objet sous des codes de prestations différentes. Ceci est associé au choix en matière de système de gestion et d'organisation des branches. Nous avons qualifié de lot de prestations un ensemble de prestations concernant la distribution d'un produit, comme dans le schéma suivant.

8 La notion de configuration n'existe pas en tant que telle dans la littérature. Blenke et Edwards (1980) constatent que les cessions internes forment un réseau entremelé qualifié de « plat de spaghettis ». Toutefois Eccles (1985) cite une enquête où l'on demande quel est le niveau normal de refacturations. Environ 85% des réponses portent sur 1 ou 2. Dans l'entreprise, on se situe en général entre 3 et 4. Les chaînes portent essentiellement sur le trafic ou d'autres usages du réseau, c'est à dire des prestations de montants importants.

Le besoin de distinguer ces prestations les unes des autres semblent correspondre à une double pression. Tout d'abord une demande technique, un code prestation est associé à une seule ligne du compte de résultat. Si l'on veut pouvoir nourrir le niveau de détail du compte de résultat il faut détailler les prestations. Par ailleurs la distinction permet d'isoler les responsabilités, dans l'exemple, l'impact de la remise. La configuration de ces lots dans les branches clients Grand-Public et Entreprise a régulièrement été modifiée durant la période. Ceci est à mettre en relation avec les réorganisations très fréquentes mais qui sont aussi l'occasion de réarranger la valorisation des échanges et donc le partage de la marge.

On pourrait penser que le lot donne la vision complète des charges et des produits internes relatifs à un produit. Ce n'est pas le cas, comme nous allons le mettre en évidence

2.1.2 Jeu alternatif avec les autres systèmes d'information pour alimenter le compte de résultat

Un certain nombre d'observations permet de mettre en évidence que le SPCI est un outil de valorisation des échanges internes et de leur imputation dans les comptes des entités. Le processus se réalise en trois étapes, par le chaînage de trois applicatifs : tout d'abord la facturation interne puis l'imputation dans le système comptable puis le transfert dans le compte de résultat.

Des traitements alternatifs sont possibles. En effet, la consolidation comptable fait remonter des charges et des produits dans les comptes de l'entité consolidatrice. Nous avons pu remarquer qu'un chiffre d'affaires constaté dans les comptes d'une entité mais devant être «porté » par une autre peut être transféré soit par consolidation soit par prestation interne. En fait, si on veut avoir une vision globale de la marge partielle d'un produit pour les entités concernées, il convient de connaître les prestations internes concernées et les effets de la consolidation comptable. Par ailleurs, un autre traitement est possible

comme celui des achats de matériel qui sont centralisés par une unité d'affaires. Les achats internes à cette unité d'affaires sont directement imputés dans le système comptable, ils ne sont pas traités en facturation interne c'est à dire ne sont pas pris en compte dans le SPCI. Le jeu alternatif entre SPCI et autres systèmes d'information est un facteur de complexité.

2.1.3 Le SPCI peut être un outil d'affichage

L'étude de certaines configurations fait apparaître un usage particulier du système comme le montre l'exemple suivant autorisé par le jeu entre prestations internes et consolidation.

L'UA «mobiles » perçoit le chiffre d'affaires externe du trafic départ mobiles des clients de l'entreprise comme elle perçoit tous les chiffres d'affaires liés aux produits «mobiles ». Mais les clients de l'entreprise sont aussi des clients d'agence. Les agences ont demandé à ce que ce chiffre d'affaires correspondant à leurs clients soit inscrit dans leurs comptes. Ceci s'est réalisé par un jeu de prestations entre les agences et leur unité d'affaires de rattachement indépendamment de toute relation d'échange économique avec l'unité d'affaires «mobiles ». Le propre de ces prestations qualifiées d'intra-unité d'affaires est de s'annuler lors de la consolidation des comptes des agences dans les comptes des unités d'affaires de rattachement. Le résultat de l'entreprise qui est égal à la somme des résultats des unités d'affaires, n'est pas ici modifié malgré la double comptabilisation du chiffre d'affaires et de la marge commerciale. Cette création de prestations répond à une stricte (ou pure) logique d'affichage. Les agences ont justifié leur demande par le maintien dans leurs comptes de la même progression du chiffre d'affaires et de marge commerciale que celle de l'entreprise maison mère et leur désir de suivre l'intégralité des ventes de l'entreprise auprès de leurs clients.

Cette technique a été réutilisée à d'autres reprises. L'analyse de la production du système de prix de cession internes nous permet de mettre en évidence :

un usage normal du système qui est de valoriser des échanges et d'assurer leur imputation comptable mais dans un contexte d'autres possibilités techniques d'imputation au compte de résultat, des dérives liées à une logique d'affichage.

Ces conclusions sont corroborées par d'autres observations lors des réunions. Par exemple, régulièrement le responsable des prestations de la branche Ressources tente de réduire le nombre des codes prestations (seule action qui est de son ressort) pour simplifier la production du SPCI. Par exemple, il propose de supprimer des codes prestations ayant un faible volume. Ceci entraîne une réaction vive d'une petite unité d'affaires, ces codes concernent l'essentiel de ses prestations fournies c'est à dire ses produits. La suppression de ces prestations l'empêcherait d'atteindre l'objectif de résultat donné par le Président. Par ailleurs, régulièrement, les «gardiens du temple » sont sollicités pour créer des prestations destinées à compenser des périmètres d'activité modifiés, des actions d'entraide9. Malgré le rappel de l'existence de l'analyse de gestion qui permet de justifier les écarts avec le budget, les contrôleurs de gestion des entités préfèrent compenser par les prestations en raison d'un certain nombre d'indicateurs qui en sont issus et servent de base aux primes ou aux benchmarks.

9 Par exemple, une prestation cyclone pour les Antilles.

2.2 Analyse

En fonction des informations sur les modifications de l'organisation, sur les nouveaux produits, les utilisateurs «actifs » vont décider de paramétrer le système opérant (décision de création, de valorisation ou de suppression). Ces décisions sont prises en respectent les principes du système de gestion et les règles de fonctionnement et anticipant les effets de leurs décisions c'est à dire l'effet sur les budgets et comptes de résultat, benchmarks et par conséquent sur l'évaluation des performances et les récompenses. Par ailleurs, compte tenu des contraintes des autres systèmes d'information informatisés, il est souvent plus facile voire moins coûteux (la branche Ressources se charge de tout) de créer des prestations pour assurer certains suivis que de modifier les autres systèmes.

3 Les difficultés du pilotage du SPCI

Lors de la mise en place de la structure de gestion et du système de gestion, l'objectif annoncé était l'apprentissage de la gestion et le pilotage par le résultat. Les informations du budget et du compte de résultat devaient aider le responsable d'entité à gérer. Or, nous avons pu constater que les usages du SPCI sont développés au profit de l'utilisation des informations pour la procédure de consolidation budgétaire et comptable et dans un deuxième temps pour l'évaluation des performances et des managers. Une étude récente du service D2G (nouveau nom de l'ONS gestion) auprès des contrôleurs de gestion d'entités opérationnelles montre que l'essentiel de leur travail sur les prestations concernent le budget et le contrôle de la facturation interne. Très peu de contrôleurs opérationnels s'attardent à faire une analyse de gestion des prestations. Ceci confirme donc le constat, les prestations internes servent peu au pilotage par le résultat, tout en concernant en moyenne 80% des informations du budget ou compte de résultat d'une entité.

Très rapidement, des réactions se font jour entre le décalage entre le discours et la réalité du système de gestion proposé SPCI inclus. Tout d'abord, du côté de la branche Ressources, dès 1998, l'ONS gestion fait un rapport bilan sur le budget 1997 avec une partie sur les prestations internes. Nous allons présenter les éléments principaux de ce rapport et les effets de ce rapport. Par ailleurs, parallèlement des recherches autonomes d'outil de gestion se font jour témoignant de l'insatisfaction des directeurs d'entités notamment opérationnelles.

3.1 Propositions du rapport 1998 : une remise en cause du système de gestion

Les propositions portent sur une redéfinition du champ et des finalités du système de prestations. En fonction de ces nouveaux objectifs, des solutions de simplification pourraient être mises en place. Tout d'abord, il conviendrait d'enlever du champ de la valorisation (système de prix de cessions internes) les prestations internes dont la traduction financière n'apporte rien au pilotage. Ces échanges peuvent faire l'objet de contrat portant sur les quantités, les délais et la qualité, termes du contrat sur lesquels les entités partenaires peuvent agir et qui sont générateurs de performance pour l'ensemble.

Les prestations internes qui feraient l'objet de valorisation seraient celles dont la valorisation permettrait de mettre en œuvre les principes suivants :

" aider à l'appropriation par l'ensemble des choix stratégiques de l'entreprise et ainsi créer une solidarité sur les objectifs communs ", " être un outil de pilotage de la performance locale, en agissant sur les comportements ",

" éclairer l'allocation des ressources, c'est à dire prendre en compte les besoins des autres services pour bien les intégrer dans son budget ".

Pour ce faire, un diagnostic à partir du tableau ci-joint évaluant

l'apport de chaque finalité assoirait une procédure de validation. Le simple accord entre client et fournisseur ne serait plus la seule condition pour la création d'une nouvelle prestation.

Tableau 1- Grille de diagnostic source (FT/D2G 1998)

	Déclinaison des choix stratégiques	Création de valeur pour le client et le fournisseur	Pilotage de la performance locale	Contraintes réglementaires
Prestation x				
Prestation y				

Considérant que le compte de résultat pertinent n'est pas identique pour les différents niveaux de l'organisation, le rapport propose des transformations majeures du système notamment la production de compte de résultat sans faire appel obligatoirement à la facturation interne.

En effet, les informations utiles au pilotage doivent-elles nécessairement passer par la comptabilité générale, c'est à dire faire l'objet d'une facturation interne par l'applicatif 01P et se déverser dans l'applicatif comptable BAC ? *" Les informations indispensables pour élaborer les comptes de résultat par marché ou produit sont disponibles dans le système d'information. Les flux échangés entre unités d'affaires étant constitués soit d'un nombre d'unités d'œuvre auquel on applique un coût unitaire défini nationalement soit d'un pourcentage appliqué sur un volume financier ".* Il est possible de prévoir, dans les procédures informatiques, de récupérer ces informations pour produire tous les comptes de résultat possibles. *" L'enregistrement comptable des flux financiers internes n'apporte rien sur l'auditabilité ".*

Pour la valorisation des prestations internes, le rapport propose des simplifications. Les prestations marchandes10 feraient l'objet d'une prestation par domaine avec des barèmes de prix simplifiés. Les entités n'ayant pas la possibilité de choisir leur fournisseur, il n'est pas indispensable de s'aligner sur les prix externes. L'intérêt est de bien faire comprendre aux entités que ces services11 ont un coût. On devrait éviter de maintenir les prestations de commissionnement si un pilotage par trajectoire physique de placement existe déjà. Pour les prestations de réseau, certes il est utile que les entités opérationnelles soient mobilisées par le chiffre d'affaires réalisé, mais sans entrer dans un système complexe de segmentation par type de minutes ou par produits. Pour ce faire, *" une indexation des ressources des unités opérationnelles sur le chiffre d'affaires global pourrait se faire en réglant le pourcentage de façon à ce que la marge ainsi calculée soit culturellement représentative ". " Cette marge pourrait être calculée au bas du compte de résultat, de manière à ce qu'il n'y ait pas de confusion entre les éléments directement pilotables par l'entité et cette prestation de réseau dont le poids considérable masque tous les efforts de gestion courante ". " Les prestations spécifiques, liées aux périmètres d'activité, sont à supprimer totalement afin que les choix d'organisation mis en place localement puissent faire l'objet d'analyse de performance ".* La facturation interne des prestations entre UA peut être supprimée par une exploitation adéquate du système d'information qui doit permettre *" l'établissement de comptes appropriés qu'ils soient comptables ou extracomptables ".* Les propositions faites dans ce rapport remettent en cause les choix faits en matière de système budgétaire et comptable, c'est pourquoi les auteurs préconisent *" de ne pas se lancer dans un toilettage du catalogue de prestations si au préalable les questions de fond ne sont pas traitées ".*

3.2 Effet du rapport 1998 : aucun changement durant la période d'observation

Apparemment, le rapport établi par le groupe prestations de l'ONS gestion (D2G) n'a eu aucun effet. Il a été transmis à sa direction et à la personne de la direction du contrôle de gestion responsable des prestations internes. Nous pouvons avancer les raisons probables de la non-prise en compte du contenu de ce rapport sur la base de faits relevés sur la période.

10 Les domaines sont : immobilier, informatique, formation…

11 Depuis 1999, les services de D2G ne font plus l'objet de facturation interne.

Le rapport remet en cause les hypothèses implicites du système de gestion et les règles qui en sont issues notamment :

les hypothèses12 d'homothétie de l'organisation et d'agrégation des centres, la règle d'exhaustivité du compte de résultat, la pleine autonomie du client et du fournisseur, la référence à « l'attribut de la gestion privée » en cassant le processus classique facture/comptabilité générale/compte de résultat.

La prise en compte des propositions du rapport se serait traduite par des changements sur le budget et le compte de résultat des entités et leurs modes de construction tels qu'ils venaient d'être mis en place en 1997. Compte tenu de ce contexte, le contenu du rapport ne pouvait pas être " entendu " par les responsables de la Branche Ressources.

En effet, le budget 1997, première expérience de budget de ce type est en rupture avec la pratique ancienne de budget de type administratif. Il a demandé un lourd investissement en matière de système d'information et en apprentissage cognitif des contrôleurs de gestion dont un grand nombre était nouveau dans la fonction. Le logiciel choisi se révélant mal adapté, les réconciliations ont été laborieuses.

Suite à cette expérience, il est fort probable que la direction du contrôle de gestion a eu pour priorité, pour le budget 1998 et 1999, le bon fonctionnement de l'instrument budget comme en témoigne la décision de désolidarisation13 des niveaux unités d'affaires et unités opérationnelles et la mise en place de nouveaux applicatifs14. Cela est corroboré également par les missions confiées à D2G : conception et assistance des maquettes budgétaires des unités opérationnelles, mise en ligne sur intranet du manuel de procédure budgétaire, du catalogue de prestations internes, d'un forum de questions, conception et maintenance des outils de mensualisation. La préoccupation principale dans le discours de la Branche Ressources est la réalisation pratique des budgets et des comptes de résultat dans les calendriers impartis.

12 Le compte de résultat de l'entreprise est la somme des comptes de résultat des entités qui sont perçues comme des modèles réduits de l'entreprise avec des comptes de résultat de même structure. Des contraintes fiscales ou comptables qui s'appliquent aux comptes d'une entreprise ont déclinés à tous les niveaux de l'organisation. Voir également note bas de page n°8.

13 Le budget FT = somme des budgets des UA dont UA de rattachement. Or budget UA de rattachement =somme des budgets de UO de même type+budget des moyens propres de l'UA. Si malgré les itérations successives menées, la somme budgets des UO est différente de ce qui est prévu par l'UA de rattachement, c'est le budget prévu par l'UA de rattachement qui est retenu pour déterminer le budget FT, la différence va dans une UA dite d'écart.

14 Ces applicatifs sont développés sous Excel et Access pour permettre une adaptation tous les ans et une accessibilité à tous les acteurs.

Dans un deuxième temps, pour les budgets 1999 et 2000, le discours met plus l'accent sur des préoccupations de qualité pour limiter les écarts entre le budget et le réalisé (dénonciation des sous-estimations des ambitions). Il s'agit d'aider les entités à fiabiliser leur budget, l'attention commence à se porter officiellement sur l'aide à la mise en place de la stratégie locale dans le cycle de gestion (décrété projet national en 2000).

Dans ce contexte marqué par la préoccupation d'un budget, outil de communication financière, l'amélioration du système de prestations était secondaire d'autant plus qu'elle remettait en cause les choix initiaux en matière de système de gestion. Cela aurait pu être perçu comme une défaillance de la branche Ressources, et explique probablement la non-prise en compte du rapport de 1998. Par ailleurs, compte tenu du principe d'autonomie des branches, même si la Branche Ressources désirait faire évoluer le système de PCI. Cela n'était possible que si les groupes d'acteurs dans les autres branches le souhaitent également. Grâce à la multiplicité des prestations, les unités d'affaires expérimentent de multiples potentiomètres de réglage du partage de la marge, comme nous l'avons vu lors de l'étude sur les configurations. Par ailleurs, les contrôleurs de gestion qui ont acquis une expertise du système budgétaire, sont l'interface15 indispensable de leurs responsables notamment les directeurs des unités opérationnelles. La complexité du système leur offre des possibilités d'arrangement de l'affichage institutionnel de la performance de l'entité. Donc pendant un certain temps, bien que déplorant la complexité du système de PCI, aucune des parties n'apparaît prête à un véritable changement.

La constatation de " comportements égoïstes " par le comité exécutif (1999), la préoccupation de la création de valeur, le changement de responsables ont permis de faire émerger à la branche Ressources un projet de pilotage par la valeur courant 2000. Ce projet revient en partie sur les fondements du système de gestion. Les entités pourraient relever de trois types de centres de gestion au lieu du modèle unique de centre de résultat. La mise en place d'indicateurs solidaires aurait remis en cause le pilotage par le financier comme mode dominant. Ces deux chantiers devaient s'accompagner d'une simplification du système de prestations. Dans ce contexte, les propositions du rapport 1998 auraient pu être entendues. Mais d'autres aspects du projet dont l'annonce ultérieure du maintien du compte de résultat pour toutes les entités, ont annoncé la mort d'une grande partie du projet, seule la partie mise en place de tableaux de bord a été proposée aux entités intéressées.

15 Voir enquêtes et évaluations sur le professionnalisme des contrôleurs de gestion.

Il convient de rappeler que compte tenu de l'autonomie des branches, la branche Ressources doit " vendre " ses projets sur les méthodes de gestion tels que le projet pilotage de la valeur, projet stratégie locale, projet investissement. Comme nous avons pu l'observer sur le terrain, la branche Ressources doit convaincre ses interlocuteurs du bien-fondé de ses propositions et trouver des partenaires pilotes pour les mettre en place. Cela explique une diffusion lente des changements apportés par ces projets.

Nous avons pu noter au printemps 2001, lors de la préparation du catalogue de PI budget 2002, un changement de discours des représentants des principales UA de l'ancienne branche Grand-Public et du responsable16 prestations internes de la direction du contrôle de gestion. Ils reprenaient une part des propositions du rapport 1998 notamment : revoir le contenu du compte de résultat des unités opérationnelles pour une meilleure adéquation avec l'activité réelle de l'entité et une meilleure vision des leviers d'action, la valorisation des cessions internes limitée à celles qui apportent un plus au pilotage des entités.

Après un travail souterrain, les propositions du rapport 1998 réapparaissaient. Compte tenu, des conséquences de ces propositions sur la mesure traditionnelle de la performance, il fallait s'attendre à un délai entre le discours et les actes. En effet, les personnes sensibles à ces propositions, responsables du contrôle de gestion des UA, devaient encore convaincre les responsables exécutifs d'UA et des branches opérationnelles mais également des responsables de la branche Ressources à l'origine même de la structure de gestion et du système de gestion actuel. En 2002 on constate que l'évolution de la structure de gestion et le système de gestion n'est plus à l'ordre du jour et le rôle prééminent du RON dans les indicateurs a été renforcé. Par contre on peut noter une timide évolution des objets facturés. Suite à la réflexion d'un groupe de travail associant des responsables de contrôle de gestion de divisions-unités d'affaires de la branche cliente et le pilote du projet de "pilotage par la valeur ", le responsable du contrôle de gestion de l'UA de rattachement des agences du marché Grand-Public propose que les agences soient rémunérées notamment sur la base de trois prestations correspondant aux trois activités qu'elles assurent pour les autres entités de FT. Par exemple, la nouveauté réside dans le descriptif de la prestation commercialisation, qui recouvre le détail des tâches : contact, actions d'après-vente, actions de fidélisation. Certes comme précédemment l'agence sera rémunérée par un % du chiffre d'affaires mais celui-ci sera dorénavant associé à des

16 Cette personne est également le pilote du projet pilotage par la valeur.

objectifs contractualisés qui pourront différer selon l'UA "produit " client. L'avantage sur les précédentes prestations de commercialisation est l'identification de ce qui est vendu en relation avec l'activité de l'agence d'où une liaison plus évidente avec les leviers d'action. L'intérêt majeur de ce projet est de donner une lisibilité et un sens aux prestations pour les acteurs du terrain, autres que les contrôleurs de gestion. Ces informations rapprochent l'image institutionnelle de la performance de l'agence de ce que fait l'agence au bénéfice des autres entités. La réintégration manifeste de l'utilisation de la production du SPCI pour le pilotage des entités permet d'associer la finalité initiale du SPCI (décisions locales dans l'intérêt de l'entreprise) et la finalité endogène (préserver l'affichage institutionnel). La relation entre prestations internes et pilotage débouche sur la notion de compte de résultat pertinent

Il convient de noter qu'en dehors de la prise en compte de ce décalage par la branche Ressources, à différents niveaux, on a cherché à répondre aux besoins d'outils pour le pilotage. Des unités opérationnelles isolément, des directions régionales ou des unités d'affaires (pour le proposer à leurs unités opérationnelles) ont entrepris des démarches de type ABC/ABM ou de présentation d'un compte de résultat différenciant le localement maîtrisable du non maîtrisable.

Un apprentissage s'est bien réalisé, il est maintenant admis que budget et compte de résultat exhaustif de type financier même mensuel ne constituent pas le support décisionnel idéal17. La mise en évidence de la relation entre actions et conséquences financières et articulation entre local et global est encore à construire18. Au final, on peut se poser la question : « pilotage par le résultat » du système de gestion n'est-il pas un argument de «vente » auprès des entités opérationnelles, pour favoriser la mise en place d'une construction budgétaire et comptable dont l'objectif prioritaire était plus vraisemblablement la consolidation d'informations financières.

CONCLUSION

A partir des faits mis en forme, nous avons pu proposer une théorie intermédiaire au sens de David (2000) «une théorie de premier niveau, qui n'est a priori valable que dans le contexte dont sont issues les observations qui la fondent ». Celle-ci s'appuie sur trois faisceaux de relations

L'autonomie de transaction des entités limitée centralement, le rôle dominant du résultat dans l'affichage institutionnel de la performance des entités, le pouvoir des acteurs représentant les entités de décider les entrées et le traitement dans le SPCI, le non suivi de l'efficience du SPCI vont de pair avec une orientation des décisions des acteurs du SPCI dans le sens d'une non- détérioration de l'affichage institutionnel de la performance de leur entité.

L'autonomie de transaction des entités limitée centralement, le découpage de l'organisation en entités interdépendantes, l'obligation de production de comptes de résultat «exhaustif » par toutes les entités, déterminent mécaniquement la volumétrie du SPCI.

Compte tenu de l'autonomie laissée aux branches et aux divisions-unités d'affaires pour leurs choix d'organisation et de systèmes d'information, du pouvoir des acteurs représentant les entités de décider les entrées et le traitement dans le SPCI, du non suivi de l'efficience du SPCI, l'état de la production du SPCI (foisonnement, manque de lisibilité) reflète le rôle de vase d'expansion ou de joints souples du SPCI permettant la cohabitation des différents choix (organisation, systèmes d'information) des différents niveaux de l'entreprise.

L'état du SPCI, dans cette entreprise, est un véritable révélateur des problèmes de cohérence entre les maillons du système de gestion. N'étant pas doté d'un véritable pilote, il a évolué au gré des intérêts des utilisateurs «actifs » comme un joint d'ajustement. La difficulté à prendre en compte cet état de fait présente le risque :

-de gaspiller une énergie importante dans la maintenance d'un outil de gestion qui n'est pas perçu par les acteurs comme permettant d'améliorer réellement la performance réelle mais un affichage institutionnel,

-de figer le rôle des contrôleurs de gestion en experts qui passent leurs temps à produire et faire remonter les chiffres qu'il faut, pour le bien de toute l'entité et du manager, mais qui ne sont pas là pour aider à mettre en évidence les leviers d'action.

Le risque est de passer à côté de la fonction même de l'outil de gestion. Ce risque réside dans l'absence de confrontation des différents choix et de leur mise en oeuvre par le jeu des acteurs.

En ce qui concerne l'outil de gestion «prix de cessions internes », Eccles (1985) préconise de veiller à l'articulation stratégie et politique de cessions internes et processus administratif qu'il définit comme les caractéristiques de la mise en œuvre de la politique de PCI. Les travaux de Swieringa et Waterhouse (1982) expliquent le jeu des acteurs dans une problématique de fixation de prix de cessions internes en s'appuyant sur le modèle de la théorie comportementale de la firme, Cyert et March (1963) et sur le modèle de la poubelle de Cohen et March (1974), Cohen, March et Olsen (1972). Nos propositions constituent une articulation contextualisée de ces deux visions, plongeant dans le processus administratif, mettant en relation les choix organisationnels (dont le système de gestion) et leur mise en œuvre par le jeu des acteurs, révélant ainsi le décalage entre conception et usages.

ref_str

1. **Benke, R. L. J**.et Edwards J.D. (1980), *Transfer Pricing : Techniques and Uses,* New-York, National Association of Accountants.
2. **Catalo M.** (2001), *« Etude de la dynamique interne d'un système de prix de cessions internes d'une grande entreprise, cas d'une grande entreprise de télécommunication »*, thèse en Sciences de Gestion, Université de Nantes, tome 1 327 pages et tome 2, Annexes, 207 pages.
3. **Cohen, M. D.** and J. G. March (1974) *Leadership and Ambiguity : The American College*, New-York, McGraw- Hill.
4. **Cohen, M. D., J. G. March**, et al. (1972) "A Garbage Can Model of Organizational Choice.", *Administrative Sciences Quartely,* vol.17, pages1-25.
5. **Colbert, G. J.** et B. H. Spicer (1995) "A multi-case investigation of a theory of the transfer pricing process.", *Accounting, Organizations and Society,* vol.20, pages 423-56.
6. **Cyert, R. M.** et J. G. March (1967) *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Cliffs, Prentice Hall. Cyert, R. M. et J. G. March (1970) *Processus de décisions dans l'entreprise*, Paris, Dunod.
7. **David, A., A. Hatchuel**, et al. (2000) *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Paris, Vuibert. Dearden, J. (1976) « Mirages de la décentralisation. », *Harvard-l'Expansion,* pages 26-31.
8. **Eccles, R. G.** (1984) "Prix de cession interne.", *Revue Française de Gestion*, pages 28-44.
9. **Eccles, R. G.** (1985), *The Transfer Pricing Problem : A Theory for Practice*, Massachusetts, Lexington Books. Emmanuel, C. and M. Mehafdi (1994) *Transfer Pricing*, London, Academic Press.
10. **Hirschleifer, J.** (1956) "On the economics of transfer pricing.", *Journal of business,* vol.29, pages 172-184. Hirschleifer, J. (1957) "Economics of the divisionned firm.", *Journal of business,* vol. 40, pages 96-108.
11. **Mehafdi, M**. (1990) « *Behavioural aspects of transfer pricing in U.K. decentralised compagnies »*, PhD in Accounting, Thames Polytechnic London, 389 pages.
12. **Moisdon, J.-C., Hatchuel A.,** et al. (1997) *Du mode d'existence des outils de gestion*, Paris, Edition Seli Arslam. Swieringa, R. J. et J. H. Waterhouse (1982) "Organizational Views of Transfer Pricing.", *Accounting,Organizations and Society,* vol.7, pages149-165.
13. **van der Meer-Kooistra, J.** (1994) "The coordination of internal transactions : the functioning of transfer pricing systems in the organizational context.", *Management Accounting Research,* vol.5, pages 123-152.
14. **Watson, D. J. V.** et J. V. Baumler (1975) "Transfer pricing : a behavioural context.", *The Accounting Review,* vol.july, pages466-74.



IJSURP Publishing Academy

International Journal Of Scientific And University Research Publication

Multi-Subject Journal

Editor.

International Journal Of Scientific And University Research Publication

+965 99549511

+90 5374545296

+961 03236496

+44 (0)203 197 6676

www.ijsurp.com