



**HAL**  
open science

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

Emmanuel Okamba

► **To cite this version:**

Emmanuel Okamba. La facturation interne des prestations dans les centres de services partagés en France: l'optimisation du profil risque de l'entreprise. Colloque International Oriane sur la Gestion des Risques, Université de Pau, IUT de Bayonne, Sep 2016, Bayonne, France. hal-01370663

**HAL Id: hal-01370663**

**<https://hal.science/hal-01370663>**

Submitted on 27 Sep 2016

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

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

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

Par: **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  
5, Boulevard Descartes  
Champs Sur Marne  
77454 Marne La Vallée Cedex 2 (France)  
Tél.:01 60 95 70 50  
Fax: 01 60 95 70 88  
E-mail: okamba@univ-mlv.fr

## **Résumé**

Les Centres de Services Partages destinés à améliorer l'efficacité organisationnelle, passent timidement d'une logique de Centres de coûts à celle de Centres de profits. La facturation des prestations internes selon l'allocation des coûts qu'ils privilégient, différencie plus qu'elle n'intègre les Centres; alors que les prix de cession interne faiblement pratiqués, différencient et intègrent mieux les Centres. 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**

The Sharing Service Centers to improve organizational efficiency , shyly move from a logic of cost centers that profit centers . Billing of internal services according to their preferred allocation of costs , differs more than it integrates the centers; while weakly performed transfer pricing , differentiate and better integrate Centres . This is linked to defensive routines management leading to poor optimization of the risk profile of the company.

## **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 ou un seul groupe. 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'équilibrer le profil risque de l'entreprise.

Elles 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 efficace entre celui proposé par le marché externe et celui proposé par le marché interne (coût de revient majoré d'une marge). Cette orientation stratégique trouve ses fondements dans la politique des Prix de Cession Interne (PCI), prix auxquels s'effectuent les échanges internes de biens et services entre les Centres de responsabilité d'une même entreprise, valorisés au *juste prix* ou à la *juste valeur* dans une relation de client (acheteur) et fournisseur (vendeur), tout en respectant les obligations fiscales et sociales dans le cadre du *principe de pleine concurrence*.

Ce principe édicté par l'article 9 du modèle de la convention fiscale de l'OCDE depuis 1995, veut qu'un PCI utilisé par les Centres de responsabilité d'une entreprise multinationale, soit comparable au prix du marché que deux entreprises indépendantes auraient utilisé dans les conditions similaires. Il permet de rendre compte de manière rigoureuse des bénéfices réels d'un Centre tout en optimisant son organisation sous une double contrainte: la traçabilité du prix qui indique l'origine (vendeur) et la destination (client) de la valeur des transactions des services internes, et la causalité qui indique le lien de ce prix avec le marché, dans sa capacité à équilibrer l'offre et la demande de services.

Mais, très souvent, les produits et services échangés au sein d'un groupe multinational n'ont pas de prix équivalent 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 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. Comment les CSP facturent-ils les transferts internes pour atteindre l'efficacité organisationnelle?

Pour produire à moindre coût tout en garantissant la qualité des services, les CSP se réfèrent à la norme IAS 16§6 qui définit la juste valeur comme: « *le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale* ». Pour Demaria, Marty (2007): « *La juste valeur correspond au prix qui serait établi entre un vendeur et un acquéreur lors de la vente de l'élément. Elle représente une valeur économique sur un marché d'échange* ». Ce prix s'impose aux parties, lorsque celles-ci ont une information exhaustive et transparente sur sa composition. 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, quelque soit sa modalité de formation: 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. Selon Ducrocq, Gervais, Herriau (2011) les préoccupations dominantes des entreprises de services soient centrées sur l'analyse de la valeur pour le client,

avec référence au prix du marché ; la détermination de prix à partir des coûts devrait être peu répandue. Le CSP peut se comporter comme un centre auxiliaire, et facture ses prestations aux centres principaux sous la base du coût des unités homogènes (unités d'œuvre, taux de frais ou inducteurs) ou comme une entreprise fournissant des prestations à l'intérieur et à l'extérieur du groupe au PCI.

Or, la raison d'être d'un CSP est sa capacité à proposer un prix de facturation interne 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 de main d'œuvre par une relocalisation, favorisant une forte intégration des processus, de telle manière à améliorer la causalité de ces ressources. La traçabilité est 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 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 (Mevelléc (2000)). Il s'agit de rendre toutes les charges proportionnelles aux unités de mesure qui les consomment. 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 pour optimiser leur fonction d'utilité.

La transparence du PCI permet à Eccles (1983, 1985) de souligner le rôle déterminant de la juste valeur dans la gestion et le pilotage de l'efficacité organisationnelle, en termes de différenciation et d'intégration (Lawrence et Lorsch (1967)). Ce rôle a été confirmé dans l'analyse stratégique des coûts dans l'étude de cas d'une entreprise de télécommunication par Cartalo (2001) et par l'analyse économétrique portant sur plusieurs secteurs par Py et Hatem (2009). L'analyse de l'efficacité organisationnelle par les modèles comptables, devrait montrer que le PCI améliore l'efficacité de l'entreprise, selon le degré d'exhaustivité de l'information des Centres sur la fixation du juste prix des prestations internes, tel que: plus le degré d'exhaustivité d'information des Centres sur le prix est élevé plus le PCI est juste, plus l'efficacité de l'entreprise est élevée. Plus le degré d'exhaustivité de l'information des Centres est faible, moins le PCI est juste, plus l'efficacité de l'entreprise est faible.

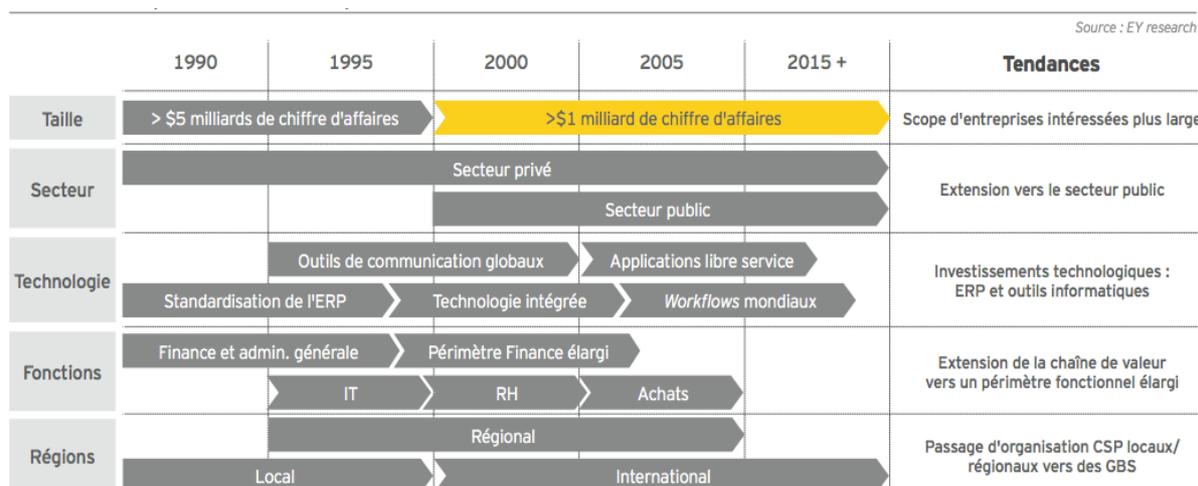
Nous voulons développer cette idée à partir de l'analyse statistique de trois études de cas. La première est une série d'enquêtes du cabinet Deloitte sur 332 entreprises en 2007 portant sur 870 CSP et sur 311 Groupes en 2015, dont les sièges sociaux se trouvent dans 35 pays différents, représentant plus 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 entre ces deux dates permet d'apprécier l'ampleur des gains générés par les CSP dans les entreprises enquêtées. La deuxième concerne les «Centres de services partagés financiers, de la 2ème génération», faite par PricewaterhouseCoopers (PwC) 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, qui référence les 500 entreprises dont le chiffre d'affaires est le plus important au niveau mondial. 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* ». La troisième

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 termes de *Global Business Services* ou CSP de la 2<sup>e</sup> génération, réunis en un seul rapport en 2014 et 2015. Après avoir présenté le phénomène des CSP en France, nous analyserons leur pertinence à travers l'état de l'art de la formation des prix de facturation interne, autour du *principe de pleine concurrence* et de son influence sur l'efficacité organisationnelle, avant de conclure.

## I- 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 entreprises de toute taille, comme les administrations et les collectivités territoriales depuis 2000 (Tableau n°1).

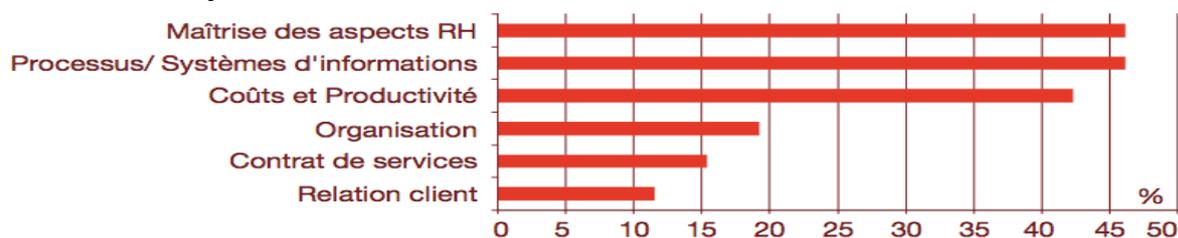
Tableau n°1: Evolution des CSP en France depuis 1990.



D'après EY (2014), Opt. Cité

Basés au départ sur le plan local, les CSP ont dépassé les frontières françaises à partir de 1995. Les enjeux identifiés 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°2).

Tableau n°2: Enjeux identifiés

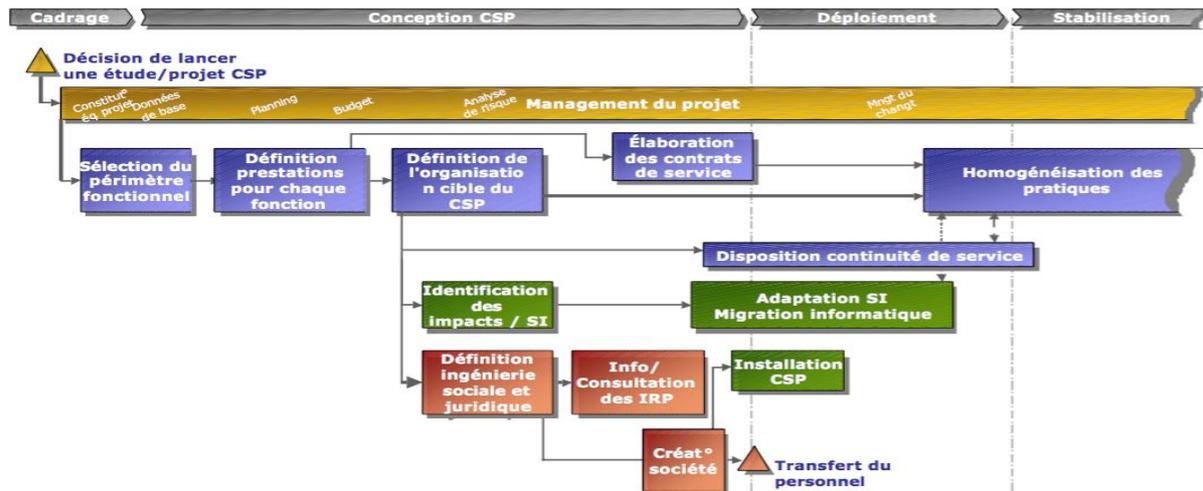


Source : D'apport PwC (2013)

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. 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°3), alors que leur retour sur investissement est attendu dans les 2,6 ans en moyenne.

Tableau n°3: Processus de mise en place d'un CSP



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

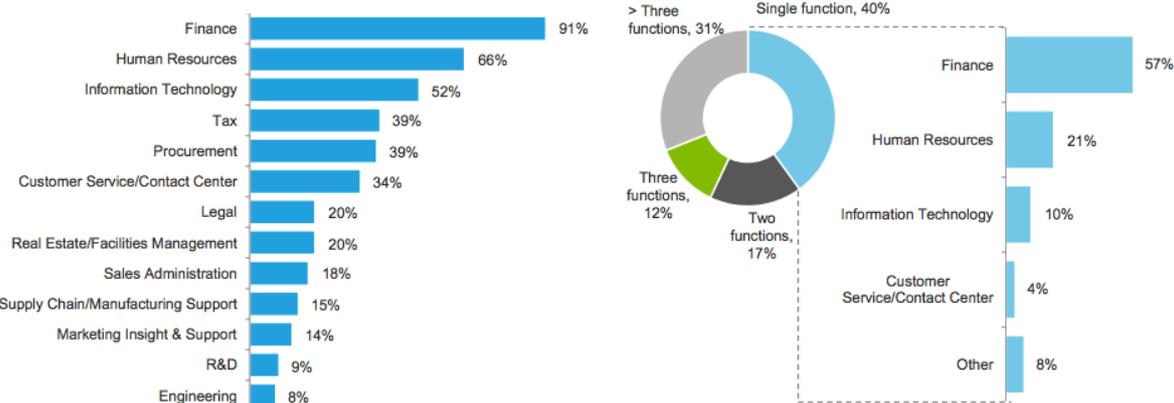
Les CSP engendrent des résistances, liées aux « routines défensives » (Argyris (1993)) qui tendent à ralentir le passage de la polyvalence à la monovalence des agents, favorisé par la mutualisation des équipes et des moyens, pour optimiser les coûts, réorganiser les activités et les procédures, et recentrer les fonctions principales sur les activités à forte valeur ajoutée. Pour maîtriser le changement et limiter les effets des routines défensives, 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 en place 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 dans leur capacité à 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 le CSP fonctionne à 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 au CSP (Production, Coût, Valeur, Expertise) qui détermine la nature des points d'amélioration et les mesures à mettre en place. Cette orientation dépend de la maturité du CSP: la première ou deuxième génération.

**I-1- Le CSP de la première génération:** Traditionnellement, le périmètre des CSP porte sur les activités transactionnelles, sur les processus souvent répétitifs et 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% 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°4).

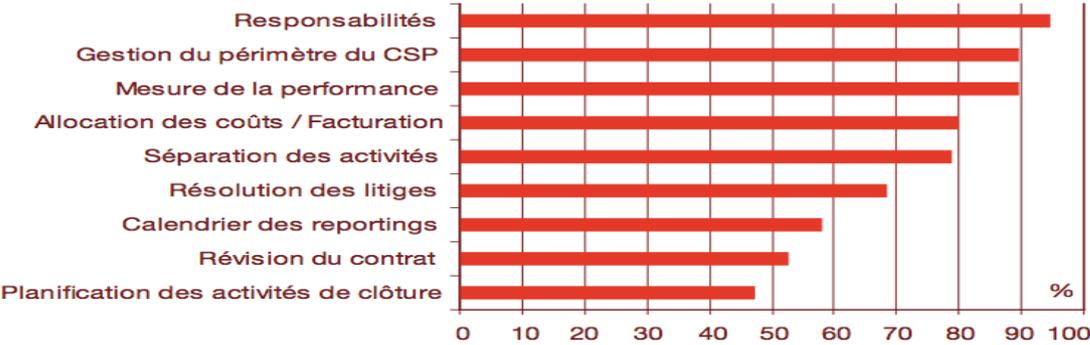
Tableau n°4: Les activités des CSP



D'après Deloitte (2015), Opt. Cité

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 et la facturation (80%), séparation des activités (79%), résolution des litiges (69%), le calendrier et reporting (59%), la révision des contrats (52%) (Tableau n°5).

Tableau n°5: Composantes du contrat de services du CSP



Source : D'apport PwC (2013)

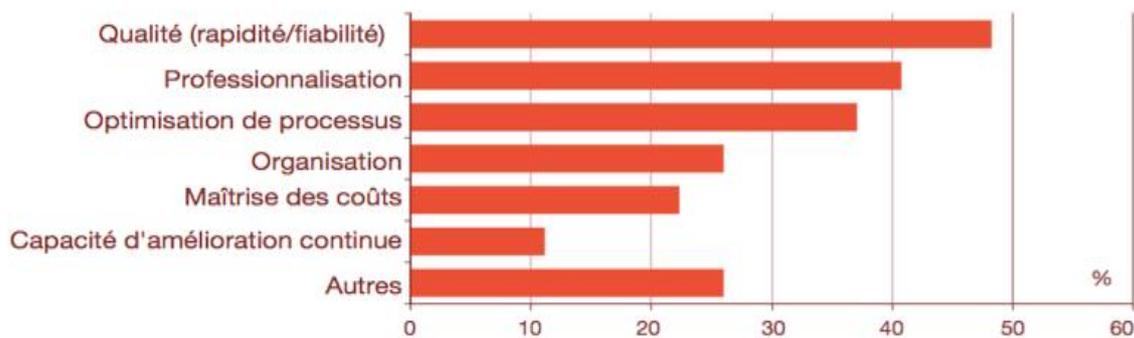
Quant aux critères qui déterminent la localisation du CSP, le tableau n°6 montre que ce sont essentiellement: la qualité de la main d'œuvre (41%), sa disponibilité (38%), les compétences linguistiques (31%), la proximité géographique (24%) et le coût du travail (24%).

Tableau n°6: 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°7).

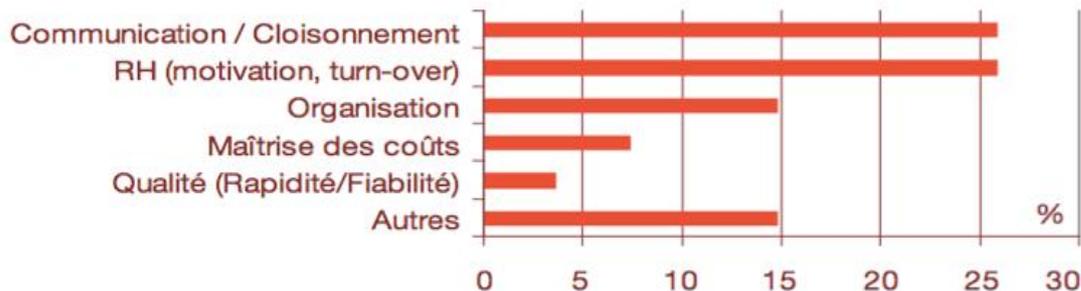
Tableau n°7: Impacts positifs de la création du CSP



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 centre de services partagés 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 un élément permettant de supporter leur croissance (39%). La différence des points de vue viendrait certainement de la finalité des CSP dans chaque échantillon : les CSP sont des centres de profits dans le premier cas et des centres des coûts dans le deuxième cas. Dans les deux cas, les effets négatifs sont essentiellement le manque de communication (26%) et le turn-over (26%) (Tableau n°8). Le manque de communication touche non seulement les personnes, mais aussi la transparence au niveau des données qui circulent dans les Centres. Le taux de départ annuel moyen du personnel des CSP s'élève à 8,3%. Pour attirer et conserver les talents en CSP, les entreprises utilisent la force de leur culture d'entreprise (66%) ainsi que la notoriété de leurs marques ou leur réputation (60%).

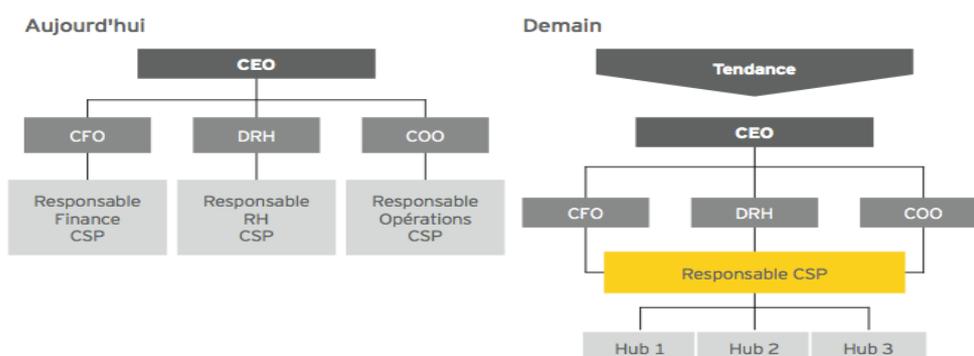
Tableau n°8: Impacts négatifs de la création d'un CSP



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 durées offrant, ainsi plus d'instantanéité et de flexibilité. Il n'existe pas de modèle de structure unique, chaque organisation, chaque région peut adapter le concept selon sa culture d'entreprise ou ses besoins (Tableau n°9).

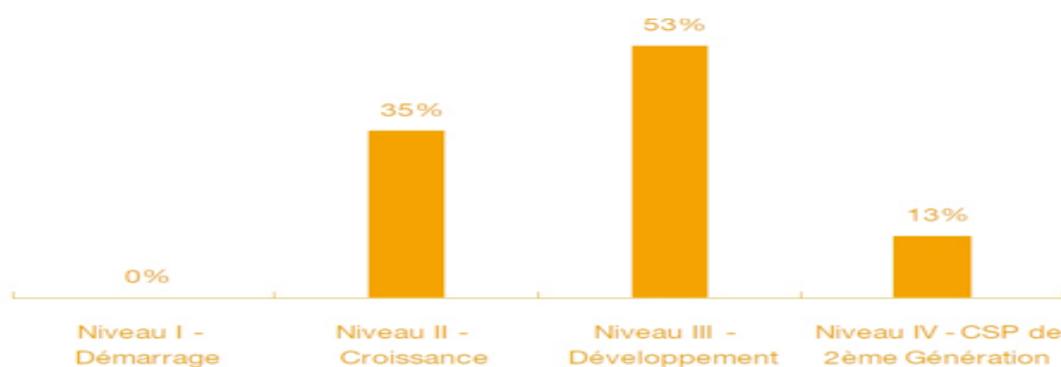
Tableau n°9: Evolution de la gouvernance



D'après EY (2014), Opt. Cité

L'enquête PwC 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 (75%) de l'entreprise dans son ensemble. 13% des CSP étudiés sont qualifiés de « deuxième génération». 35% des CSP sont en pleine croissance, 53% sont en développement et 13% évoluent vers des CSP de nouvelle génération (Tableau n°10).

Tableau n°10: Grille d'évolution des CSP de PwC



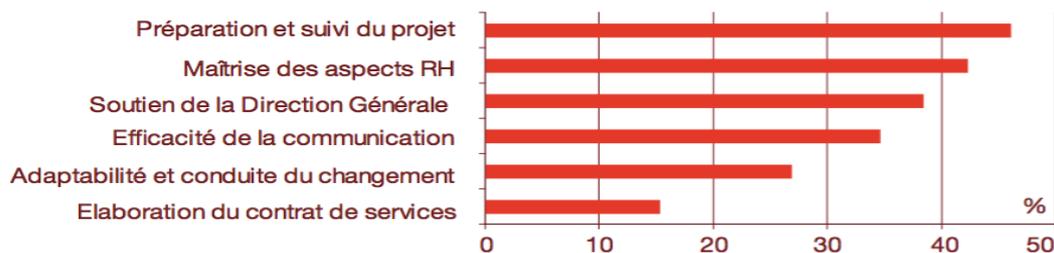
D'après PwC (2011), Opt. Cité

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°11).

Mais, ce sont les responsables des CSP et l'encadrement intermédiaire qui bénéficient des éléments variables de paie, au titre de bonus liés à la performance du CSP 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°12). Ce qui explique dans une large mesure, le fort taux de turnover dans les CSP et la démotivation du personnel dans ces entités organisationnelles.

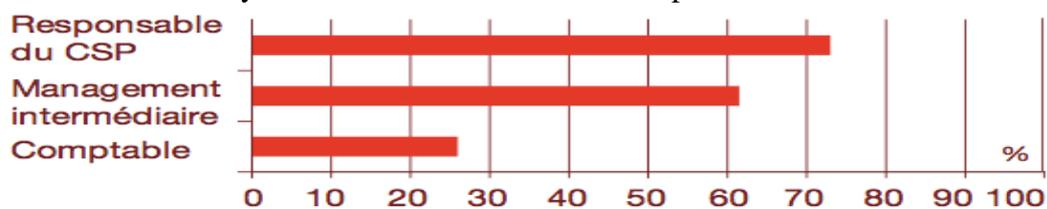
Tableau n°11: Les facteurs clés de succès du CSP



Source : D'apport PwC (2013)

La taille critique d'un CSP est autour de 300 salariés. Au delà, le CSP tend à externaliser partiellement ses activités. L'étude de PwC conclue que les CSP n'ont plus de raison d'être directement liées 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 organisations CSP indépendantes 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.).

Tableau n° 12: Salariés ayant des éléments variables de la paie



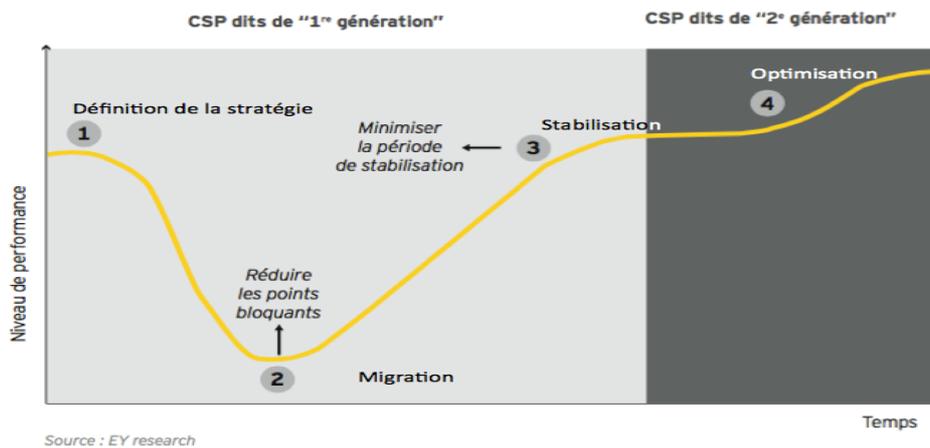
Source : D'apport PwC (2013)

## I-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. Le projet ne se limite pas aux processus transactionnels comme dans l'approche traditionnelle (Tableau n°13). 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:

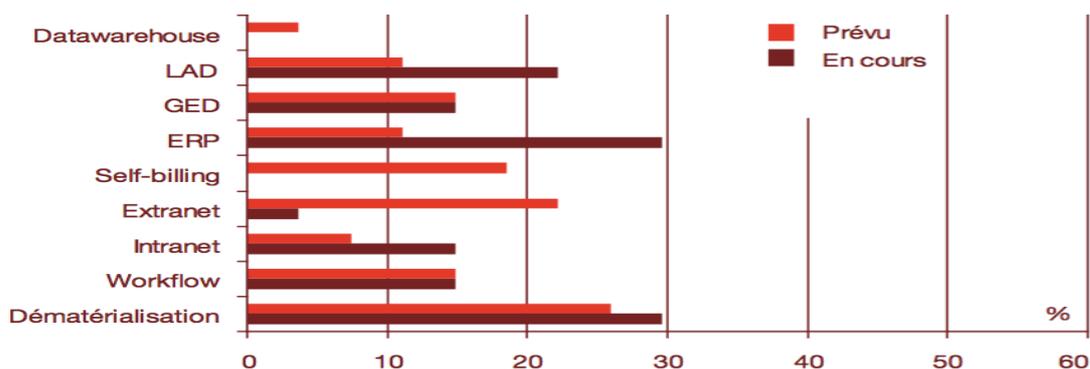
- la transformation de l'objectif principal du CSP de centre de coûts en centre de profit avec des services facturés sur la base de prix de marché: 7% des CSP appliquent ce modèle. Ces CSP auront principalement des clients externes à l'entreprise. Si 45% des CSP fournissent déjà des services à des clients externes, seuls 3% s'adressent à des clients « majoritairement » externes. 83% ont des contrats de services. Ils concernent à 95% des responsabilités, 90% gestion du périmètre du CSP et 90% mesure de la performance (Tableau n°14);

Tableau n° 13: Maturité des CSP



- plus de standardisation et d'automatisation des processus: 31% des CSP ont atteint une standardisation élevée 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°15);

Tableau n°14: Equipements technologiques des CSP

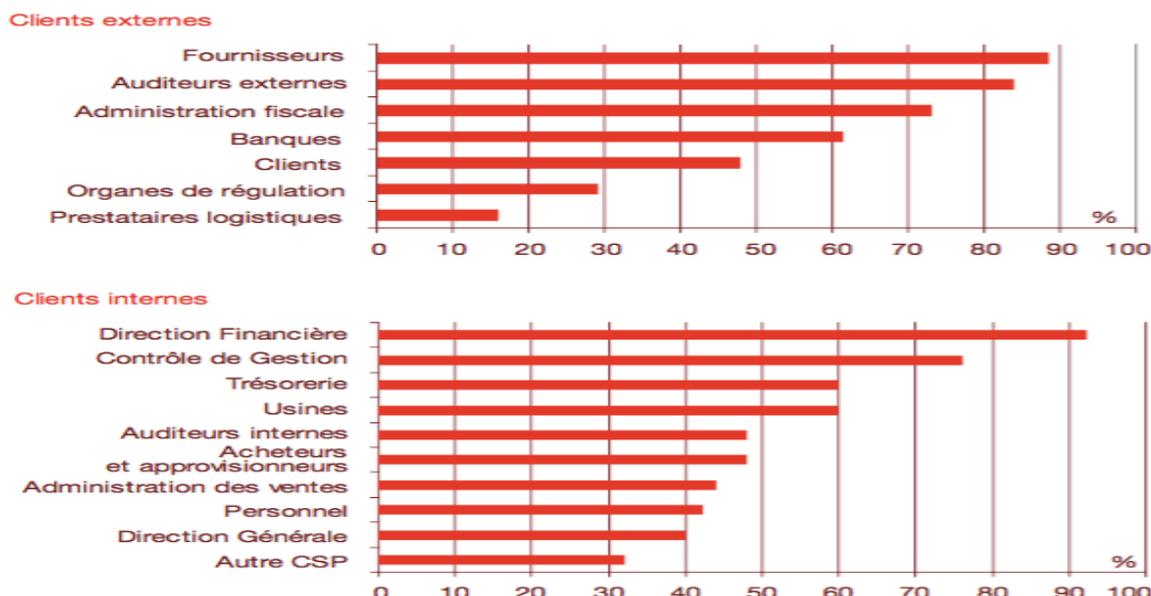


Source : D'apport PwC (2013)

- 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%), 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 diminution de la relation avec le client, le risque de dépendance et de perte d'expertise et de savoir faire. D'où, la nécessité d'un pilotage rigoureux avec des indicateurs précis. 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°15: Clients externes et internes des CSP



Source : D'apport PwC (2013)

Pour éviter le turnover et la faible 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 créatifs. 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.

## II- Les politiques de fixation des prix des transferts des CSP

Les CSP évoluent du modèle du centre auxiliaire vers le modèle de centre de responsabilité et répondent à une logique de gestion des prestations de services comme dans les entreprises de services. Dans ces dernières, Ducrocq, Gervais, Herriau (2011) ont montré sur un échantillon de 91 entreprises que la facturation des services est par essence multi tarifaire (71,4%) et que la fixation des prix repose davantage sur la référence aux coûts (74,7%) et la référence au prix du marché (64,8%) que sur la référence à la concurrence (61,5%) (Tableau n°15 bis). Cette logique se trouve dans les CSP de première génération (centres auxiliaires), où la facturation est basée sur la référence aux coûts ; alors que dans les CSP de deuxième génération (centres de responsabilité), la facturation est fondée davantage sur la référence au PCI.

Tableau n°15 bis : Facturation des prix des prestations dans les entreprises de services en France

	Oui	Non	Non réponse
Un même service peut-il être tarifé à des prix différents ?	65	22	4
en %	71,4	24,2	4,4
Les tarifs pratiqués sont-ils utilisés pour orienter les comportements du client ?	46	37	8
en %	50,5	40,7	8,8
Le tarif est-il établi en référence aux prix du marché ?	59	23	9
en %	64,8	25,3	9,9
Le tarif est-il établi en réaction aux prix des concurrents ?	56	26	9
en %	61,5	28,6	9,9
Le tarif est-il établi par référence aux coûts ?	68	16	7
en %	74,7	17,6	7,7

D'après : Ducrocq, Gervais, Herriau (2011)

Or, 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 ajoutant de la valeur ou 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: 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. Pour Porter (1986): « Une firme se différencie de ses concurrents quant elle parvient à acquérir une caractéristique unique à laquelle les clients attachent de la valeur ». 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 ou d'intégration.

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 Centres 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 et Meckling (1976)).

**II- 1- Le modèle dominant des transferts des frais dans les CSP et sa pertinence:** 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. Watson et Baumler (1975) situent la politique de PCI en termes de différenciation et d'intégration (Lawrence et Lorsch (1967)), 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 efficace 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.

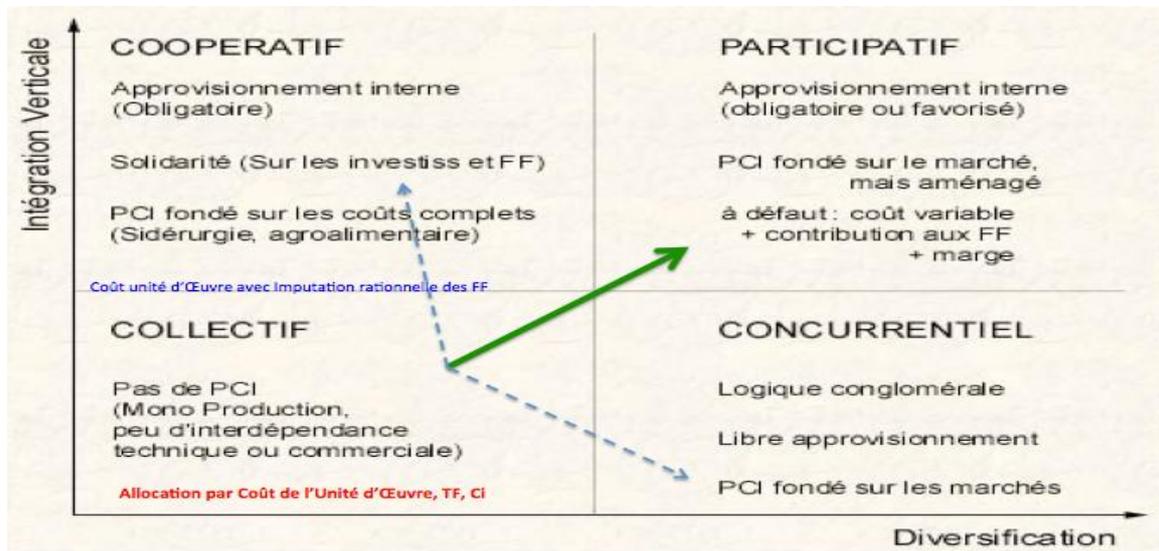
Les efforts des multiples unités différenciées, atteignent les buts de l'organisation entière par le jeu du partage des risques. C'est pourquoi, les CR n'ont pas tous le même objectif. Quand certains cherchent à réduire les coûts (centres de coûts), d'autres maximisent les revenus (centres de recettes ou 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°16):

- 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 Centre de responsabilité. La logique du groupe est une logique financière où le contrôle de la direction générale est opérée 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 elle privilégie l'approvisionnement interne dans l'intention de rentabiliser de lourds investissements. Le contrôle de la direction est très hiérarchique et il définit les actions des établissements ou des centres de responsabilité. 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 prix de cession repose sur la référence aux

coûts (coût complet standard majoré d'une marge calculée en fonction du taux de rentabilité exigé des investissements);

Tableau n°16: Grille d'Eccles (1983)



D'après : G.R. Eccles (1983)

- le type participatif correspond aux organisations fortement intégrées verticalement et diversifiées. Elles combinent les caractéristiques des organisations concurrentielles et des organisations coopératives. La priorité est accordée à l'approvisionnement interne (caractéristique de l'intégration), mais le prix de cession 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 client sont contrebalancés par les ventes du 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 Centres de responsabilités, en respectant pour chaque Centre son efficacité, son efficacité et son effectivité.

Le PCI neutre 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 ne pas être totalement 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 de prix sur le marché, et qui présentent un avantage pour plusieurs entités ou pour le groupe dans son ensemble.

D'après l'étude de PwC, 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 représentent que 35%. 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°17).

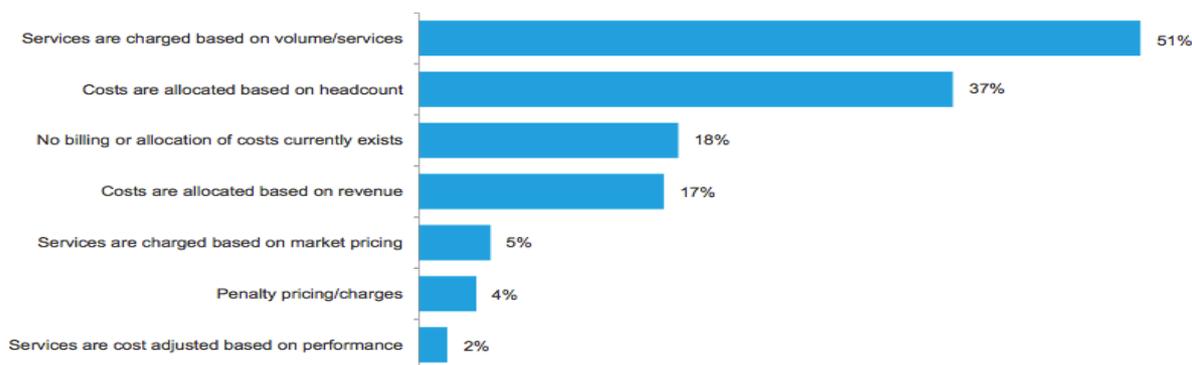
Tableau n°17: Règle d'allocation des prestations



Source : D'apport PwC (2013)

L'allocation des coûts repose sur un modèle coopératif dans lequel, les charges faiblement différenciées, permettent de transférer les risques d'un CSP fournisseur vers un Centre client. Selon Legrenzi, Nau (2012), 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 qu'ils consomment. Cette tendance est confirmée par les résultats de l'enquête de Deloitte (2015) qui montre la prédominance des méthodes d'allocation des coûts (78%) dans les CSP enquêtés contre 22% de la facturation aux PCI (Tableau n°18).

Tableau n° 18 : Facturation selon les unités homogènes.



D'après Deloitte (2015)

Ainsi, les CSP enquêtés utilisent davantage l'allocation des coûts que la facturation aux PCI, alors qu'ils se définissent comme des Centres de responsabilité. Cette situation est liée à une faible granulométrie de leurs ressources rares, selon les critères de:

- **la traçabilité** qui indique la manière dont une charge est affectée en toute transparence aux Centres de responsabilité, car elle est proportionnelle aux unités homogènes qui les consomment. Elle peut être permanente ou intermittente. Le premier aspect concerne les charges directes ou ressources à forte traçabilité qui sont affectées aux Centres clients qui les concernent sans calcul intermédiaire, en multipliant simplement le prix unitaire par les quantités des facteurs consommées. Le deuxième aspect indique les charges à faible traçabilité ou charges indirectes, générales ou fixes qui concernent plusieurs Centres en même temps et pour lesquelles, le prix unitaire n'est pas défini a priori. Leur affectation nécessite un calcul intermédiaire dans un tableau de répartition qui déterminera les unités d'œuvre ou les taux de frais qui seront multipliés par le volume des unités d'œuvre consommés ou l'assiette de taux de frais des Centres clients qui les consomment;

- **la causalité** indique le lien de proportionnalité d'une charge à la cause qui l'engendre. Deux méthodes sont possibles, selon que la charge a une nature volumique (activité) ou une nature flexible (structurelle). Dans le premier cas, la méthode statistique des moindres carrés permet, à travers le coefficient de corrélation linéaire ( $r$ ), liant la charge ( $u$ ) au coût total ( $y$ ) des Centres, de mesurer son comportement par la formule:

$$r = \frac{\sum (u_i - \bar{u})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum (u_i - \bar{u})^2 \sum (y_i - \bar{y})^2}}$$

avec:  $\bar{u}$  = moyenne arithmétique de  $u$  et  $\bar{y}$  = moyenne arithmétique de  $y$ ,  $r \in [-1, +1]$ .

Trois situations sont possibles:

Si  $r \geq 1$  =  $u$  ;  $u$  est une charge variable, la fonction du coût est de type:  $y = au$  ; avec  $a$  = la quantité des facteurs consommés. La causalité est alors forte:  $c$  est une charge directe;

Si  $r < 1$  =  $u$  ;  $u$  est une charge fixe et la fonction du coût est de type  $y = b$ . La causalité est réduite ou faible et la charge est indirecte;

Si  $0 > r > -1$  ;  $u$  est une charge mixte, comprenant une part variable ( $a$ ) ayant une forte causalité et une part fixe ( $b$ ) ayant une faible causalité. La fonction flexible est de type:  $y = au + b$ .

Dans le deuxième cas, la droite d'ajustement linéaire du coût total ( $y$ ) rend compte du lien de causalité entre une ressource rare et l'activité qui la consomme; telle que :

$$y = \alpha u + b ;$$

avec:  $\alpha$  = quantité d'unité produite et vendue;  $u$  = charge variable unitaire et  $b$  = charges fixes totales ;  $\alpha u$  et  $b$  sont déterminés par les formules:

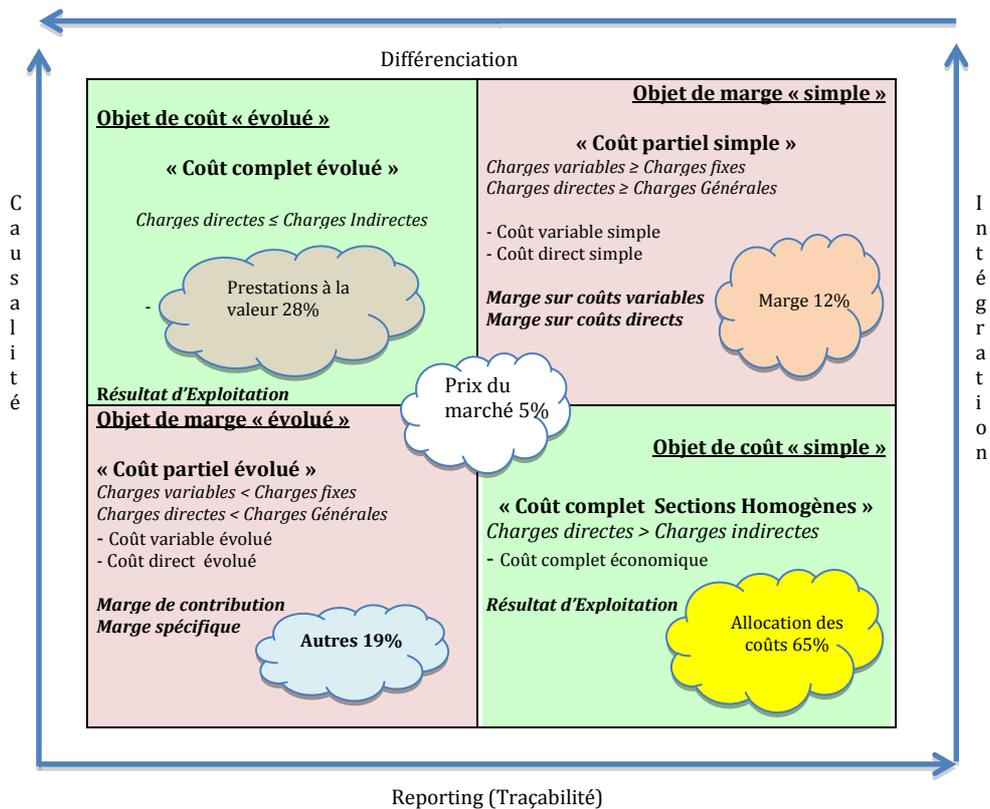
$$\alpha u = \frac{\sum (u_i - \bar{u})(y_i - \bar{y})}{\sum (u_i - \bar{u})^2} \quad \text{et} \quad b = (\bar{y} - \alpha \bar{u})$$

La droite d'ajustement linéaire  $y$  représente le budget flexible, calculé pour différents niveaux d'activités envisageables en fonction des capacités d'absorption du marché et des capacités de production de l'entreprise. Finalement, l'étude granulométrique des charges, conduit à rendre toutes les charges proportionnelles aux unités homogènes des Centres qui les utilisent, et permet de définir un PCI convergent.

**I-2- Les limites de la méthode d'allocation des coûts et les nouvelles perspectives:** Dans l'allocation des coûts, le processus de transfert de charges entre les CSP et les Centres principaux, est celui du coût complet par les sections homogènes. Ce processus repose sur une clef de répartition des charges qui permet d'affecter le coût de revient du Centre fournisseur, proportionnellement aux unités homogènes de mesure des charges consommées par les activités des Centres clients. C'est la « règle officielle » du Plan Général Comptable français qui date depuis sa création en 1957 (Lemarchand, Leroy (2000)), d'après laquelle, les Centres auxiliaires n'ayant pas de compte d'exploitation propre, cèdent la totalité de leurs œuvres aux Centres principaux. Produire les services de qualité au moindre coût est le critère d'efficacité des Centres auxiliaires ou Centres de coûts (Okamba (2015)).

Or, les CSP sont des Centres de responsabilité qui disposent chacun d'un compte d'exploitation individuel. Le coût de revient unitaire standard du CSP fournisseur devrait être majoré d'une marge, pour équilibrer son compte d'exploitation, tout en garantissant l'équilibre du compte d'exploitation des Centres clients, afin d'éviter des conflits entre les Centres. Dans l'allocation des coûts, le prix de transfert des charges n'intègre pas de marge pour le Centre fournisseur. Par conséquent, les CSP fonctionnent plus comme des simples «Centres auxiliaires» de la méthode des sections homogènes du coût complet (Church (1901), Gantt (1915)) que comme des Centres de profits dans la logique du coût partiel (Tableau n°19).

Tableau n°19: 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 Centre fournisseur, majoré d'une marge. Le critère de profitabilité du CSP fournisseur est alors le résultat d'exploitation, obtenu par la supériorité du chiffre d'affaires sur le coût de revient standard. Dans un environnement peu flexible, le coût de revient standard des CSP se caractérise par la supériorité des charges directes sur les charges indirectes, alors que dans un environnement flexible, il se caractérise par la supériorité des charges indirectes sur les charges directes. 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 absorbé par le siège, mais il rend difficile la formation d'un PCI convergent entre les Centres fournisseur et client. Dans ces conditions, le PCI convergent s'obtient par négociation entre les parties.

- **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 de 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. Ce modèle est apparu dans les années 1960 aux USA<sup>1</sup> et a été développé par Bodt (1969). Il permet de déterminer une marge

<sup>1</sup> National Association of Accountants: Research report n° 16,17 et 18; n°23: Current application of Direct costing; n°37 : Analysis of Cost-Volume-profit relationships

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 fournisseur et 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. Ils permettent de calculer en plus une marge, après déduction des charges fixes ou globales spécifiques. On y distingue, le coût variable évolué, permettant de déduire de la marge sur coût variable de chaque CSP, ses charges fixes spécifiques pour déterminer 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 déterminer 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, les CSP passent progressivement des Centres de coûts (modèle coopératif) vers des Centres de profits (modèle participatif), et se comportent comme des entreprises à part entière, contribuant à la réalisation de l'efficacité organisationnelle de leur groupe. Pour accompagner cette évolution, il est nécessaire que les CSP aient un compte de résultat individuel et un critère de rentabilité pour apprécier leur performance. Ce critère peut être le résultat d'exploitation ou la marge, à partir desquelles, il sera possible de définir un PCI convergent, qui peut être le prix du marché quand cela est possible, ou un prix de revient majoré d'une marge, ou encore un prix négocié en toute transparence entre les parties.

## **Conclusion**

La raison d'être des CSP dans les entreprises est la maîtrise de l'efficacité organisationnelle, en vue d'améliorer leur profil de risque. Leur développement dépend du degré de transparence et d'objectivité des PCI.

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 coût complet par les sections homogènes, où l'allocation des coûts différencie plus qu'elle n'intègre les fonctions supports. L'utilisation des prix traçables et causales améliore la gestion et le pilotage de la performance, quand le degré de transparence des prix de transfert des charges 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. La pratique des PCI en lieu et place de l'allocation des coûts est une voie qui pourra faire de ce prix, 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. Ces conclusions restent à confirmer par une étude granulométrique des ressources dans la formation des prix de facturation interne des CSP.

### 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<sup>e</sup> 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>
- Ducrocq C., Gervais M., Herriau C. (2011) : *Le contrôle de gestion des entreprises de services : une enquête sur l'état des pratiques*, 22<sup>e</sup> congrès de l'AFC, may 2001, France. pp.CD-Rom. <halshs-00584624>
- 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, F.Leroy (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

Deloitte (2015): Global Shared Services Survey, Survey results, Mars 2015, <http://www.ey.com/FR/fr/Services/Advisory/Performance-Improvement/etude->

EY PricewaterhouseCoopers (2007, 2014): Les Centres de Services Partagés comptables et financiers en France, Benchmark, pwc.fr