

Du contrôle des services fonctionnels à l'usage de la facturation interne

Le cas d'un dispositif de facturation interne d'une grande Banque

PAR

MATHILDE CHICHE

SOUS LA DIRECTION DE N.BERLAND

MASTER 2 - MEM - PARCOURS FC

Remerciements

Le présent mémoire n'aurait pas pu voir le jour sans l'aide bienveillante, la compréhension et le dévouement d'un certain nombre de personnes, qui par leur présence et leurs conseils m'ont apporté leur soutien.

Un grand merci à l'ensemble des personnes interrogées pour le temps précieux qu'elles m'ont accordé et pour la qualité des réponses qu'elles ont su m'apporter. Leur contribution m'a été d'une aide précieuse puisqu'elle constitue la matière première de cette étude.

Je voudrais, également, exprimer ma gratitude à Oriane TETU et Joëlle SOUSSAN qui m'ont beaucoup soutenue tout au long de cette année et m'ont laissé le temps d'investiguer pour mener à bien ce mémoire.

Merci à toute l'équipe « du cinquième » de m'avoir accueillie avec autant de chaleur et d'avoir su prendre le temps de répondre à mes interrogations, cette année. Ils m'ont beaucoup apporté et ont largement contribué à ce mémoire - qu'ils le sachent ou non. Merci !

Je souhaiterais, également, remercier M. Nicolas Berland, en tant que Directeur de ce mémoire. Il s'est toujours montré disponible et de bons conseils. Il m'a accompagnée, suivie et guidée tout au long de ce travail. Merci !

Sommaire

Remerciements	1
Introduction	5
Partie 1 : Service fonctionnel et facturation interne dans la littérature	8
I. Service fonctionnel et contrôle de gestion	8
II. La facturation interne comme dispositif de contrôle	18
III. De la contingence de la facturation interne	27
Partie 2 : L'analyse empirique	38
I. Démarche et méthode	38
II. Le Contexte : la création de GTS	41
III. La facturation interne chez GTS	47
IV. Evaluation du modèle	60
Partie 3 : Synthèse	70
I. Rappel du contexte de l'étude	70
II. Objectifs et avantages de la facturation interne	72
III. Les limites de la facturation interne	75
IV. Les modalités de mise en œuvre de la facturation interne : quelques recommandations	80
Conclusion	89
Annexes : entretiens	94
I. <i>Intervenant 1</i> : Contrôleur de gestion GTS expérimenté, dédié à la facturation interne	94
II. <i>Intervenant 2</i> : Responsable de l'équipe de contrôle de gestion dédiée à la facturation interne	99
III. <i>Intervenant 3</i> : « opérationnel GTS ».	104
IV. <i>Intervenant 4</i> : Contrôleur de gestion chez l'un des plus gros clients de GTS	108
Bibliographie	112
Table des matières	116

Introduction

Depuis la fin des années 1970, la gestion des services fonctionnels apparaît comme un enjeu majeur dans la gestion des entreprises (Malleret, 1998), et les interrogations, à leur égard, n'ont fait qu'amplifier dernièrement. Les difficultés économiques rencontrées incitent les entreprises à se poser la question du rapport entre les ressources allouées et la contribution, des activités ou fonctions, à l'atteinte des objectifs stratégiques. Justement, ce rapport difficile - pour ne pas dire impossible - à mesurer pour les services fonctionnels, pose la question de leur légitimité. A l'aune de ce constat, leur utilité fait régulièrement l'objet de débat, il n'en reste pas moins que leur présence semble fondamentale au bon fonctionnement d'une entreprise. En effet, les activités transversales qu'ils réalisent permettent d'instaurer une cohérence nécessaire dans l'entreprise (Bessière, 1999). Ainsi, leur rôle et leur développement auxquels cette crise de légitimité, que nous abordons, fait face poussent à s'interroger. Sont-ils vraiment inutiles ? Si non, alors, pourquoi n'est-il pas possible de rendre compte de leur utilité ? voire de leur contribution à la performance ?

Il s'avère, en fait, que les services fonctionnels n'entrent pas dans le cadre traditionnel du contrôle de gestion. Celui-ci dans son fonctionnement classique, en cherchant à mettre en corrélation un niveau de ressources avec l'atteinte d'objectifs financiers, ne permet pas de rendre compte de leur performance. Ainsi, cette inadéquation pourrait justifier les conclusions hâtives faites à l'encontre des services fonctionnels.

Par conséquent, il convient de s'interroger sur la mise en place, ou sur l'adaptation d'outils, qui permettraient de traduire fidèlement leur résultat et contribution. Si les Directions Générales émettent ce besoin, il en est de même de certains services fonctionnels contraints à prouver leur utilité et ainsi échapper à l'externalisation. Une revue de la littérature et l'observation laissent entrevoir la facturation interne comme étant un dispositif à envisager. Cette étude entend alors l'approcher afin, notamment, de déterminer, ou non, la pertinence de cet usage.

Pour plus de clarté, abordons, brièvement, les notions clés de cette étude. D'abord, les « services fonctionnels » se caractérisent par leur spécialisation dans un domaine d'expertise, par leurs activités transversales et par leur positionnement atypique, en marge de la ligne opérationnelle (Malleret, 1998). Ensuite, la « facturation interne ». Celle-ci intervient si deux entités d'une même entreprise - ou d'un même groupe - s'échangent des biens ou des services (Berland, 2010). Son recours suppose que l'entreprise soit organisée sous forme de centres de responsabilité. Plus précisément, que certains de ces centres de responsabilité soit des centres de profit - autrement dit, objectifs sur le profit qu'ils dégagent.

Tout l'intérêt de notre étude tient à son approche quelque peu différenciée. En effet, la littérature aborde, principalement, la facturation interne comme étant un outil de contrôle de gestion permettant de réallouer les charges dans l'entreprise. Cette allocation permet ensuite de mesurer la performance - toutes charges comprises - des centres de profit. S'il n'est nullement question d'omettre cette utilisation, somme toute évidente et indispensable à la compréhension des enjeux de la facturation interne, cette étude opte pour une approche distincte. Elle a pour intention de tester la facturation interne, avant tout, comme un outil de contrôle des services fonctionnels. Cette approche différenciée devrait permettre de faire émerger de nouvelles connaissances relatives à la facturation interne.

Toutefois, si cette approche se veut, principalement, focalisée sur les services fonctionnels, il n'aurait pas été approprié de négliger les autres fonctions, ou activités. D'abord, la facturation interne impacte les autres entités de l'entreprise, par conséquent, il est nécessaire et intéressant de bien cerner les conséquences que cette démarche peut avoir à leur égard. Aussi, réciproquement, la performance des services fonctionnels - par leurs activités transversales - dépend considérablement de l'activité et de la demande de ces autres entités. Ces liens entre les services fonctionnels et le « reste de l'entreprise » doivent être pris en compte.

Aussi, le thème de la facturation interne est régulièrement abordé pour les conflits et jeux de pouvoir qui en résultent. Ce constat pousse à s'interroger, d'abord, sur la qualité et la pertinence de cet outil, mais aussi, sur les modalités de sa mise en œuvre. Il est probable que la manière, dont la facturation interne est présentée aux acteurs et implémentée dans l'entreprise, ait des conséquences non négligeables sur la concrétisation de ces risques et effets pervers qui lui sont, *a priori*, inhérents.

Enfin, pour donner de la substance à notre approche, une étude de cas a été réalisée. Celle-ci porte sur la mise en place d'un système de facturation interne, à la Société Générale. Plus précisément, elle aborde le système de facturation interne du Centre de Services Partagés (CSP) informatique du Groupe. Il s'agit de GTS pour Global Technical Services qui réunit toutes les équipes gérant les infrastructures informatiques du groupe Société Générale. Les cessions internes réalisées par GTS sont importantes tant en termes de montant global - GTS refacture en France, environ huit cent millions d'euros par an - que de type de prestations refacturées. Aussi, fort de sa maturité, le système fonctionne globalement bien, ce qui en fait un bon cas d'étude dont il sera possible d'en tirer de nombreux enseignements et dont l'étude n'aura pas à se focaliser sur les seules préoccupations techniques du système.

En définitive, nous cherchons à apporter une réponse à la question suivante :

Pourquoi et comment déployer un dispositif de facturation interne ? *La facturation interne est-elle un outil pertinent et adapté au contrôle des services fonctionnels ?*

Cette étude débute par l'étude des services fonctionnels et de la facturation interne tels que présentés par la littérature. Ensuite, la deuxième partie, consiste à présenter l'étude de cas réalisée et à en présenter les résultats. Pour finir, une synthèse de l'intégralité des apports de cette étude est réalisée. Cette dernière partie a pour objectif de répondre à la problématique sous forme de recommandations.

Partie 1 : Service fonctionnel et facturation interne dans la littérature

I. Service fonctionnel et contrôle de gestion

1. Les fonctions supports

L'organisation moderne distinguant fonctions opérationnelles et fonctions support n'est pas apparue subitement. Diverses théories sur la division du travail permettent d'en comprendre les origines. Néanmoins, par le raffinement de son raisonnement mais également par le succès qu'a connu sa théorie de l'organisation scientifique du travail, Taylor marque une véritable rupture (Lambert, 2005). Un retour rapide sur sa conception de l'organisation du travail aide à poser un cadre théorique historique permettant de bien appréhender les services fonctionnels actuels.

a. Les apports de Taylor

L'Américain Frédéric Winslow Taylor (1856 - 1915) a mis au point une méthode d'organisation du travail qu'il qualifie de scientifique (1911). Taylor préconise alors la combinaison de deux types de divisions du travail. L'une est horizontale. Les ouvriers sont spécialisés et se voient confier des tâches bien spécifiques. L'autre est verticale et se caractérise par la séparation du travail de conception et d'exécution. Son approche entraîne une refonte radicale du fonctionnement des ateliers. Taylor justifie ses travaux par la nécessité d'optimiser l'allocation des tâches entre les individus au sein de l'entreprise. Cette séparation des tâches s'opère sur la base des compétences de chaque salarié.

Si Chandler rappelle que Taylor n'a pas créé les fonctionnels (Bouquin, 2011), il est, toutefois, celui qui en a donné la meilleure visibilité. Ainsi, le « département d'organisation » et les « responsables fonctionnels » imaginés par Taylor annoncent d'importants changements dans l'organisation traditionnelle des ateliers et sont les prémices de nos services fonctionnels actuels. Aussi, l'un des apports fondamentaux de Taylor, inhérent à ces notions, est d'avoir décentralisé une partie de ces nouvelles fonctions (Lambert, 2005). Ainsi, il distingue le bureau d'organisation qui assure toutes les fonctions centrales et donne les directives génériques à suivre ; et les responsables fonctionnels qui assurent la liaison entre le bureau d'organisation et les ouvriers. Les responsables fonctionnels sont spécialisés par fonction, et physiquement près des ouvriers - contrairement au département d'organisation qui est en central. Toutefois, ils sont hiérarchiquement rattachés à la Direction. Ces derniers ont pour mission de collecter des données pour la Direction et de diffuser de l'information de la Direction vers les ouvriers et de l'atelier vers la Direction.

Aussi, l'importance nouvelle que Taylor accorde aux fonctionnels le pousse à redéfinir certaines missions. C'est notamment celle des contremaîtres qui fait l'objet d'une refonte. Taylor

propose de répartir les attributions traditionnelles des contremaîtres entre responsables opérationnels et responsables fonctionnels. Le premier se consacre à l'encadrement technique et direct des ouvriers, tandis que le deuxième transmet les directives du département d'organisation (Lambert, 2005). Il lui revient « tout le travail intellectuel issu de l'atelier » (Bouquin, 2011 ; Taylor, 1911).

Le modèle Taylorien bien que robuste et théoriquement pertinent (Lambert, 2005), n'a jamais pu être mis en place sous cette forme (Bouquin, 2011). Ouvriers et dirigeants s'y sont opposés. « *Les ouvriers se plaignaient de la multiplicité de leurs interlocuteurs, trop spécialisés, et donc incapables de comprendre les problèmes qu'ils rencontraient. Les dirigeants, quant à eux, se montraient réticents à payer une armée de cols blancs* » (Montgomery, 1987, p. 224 et 225). Ainsi, le développement des services fonctionnels au sein des organisations ne s'est pas fait sans difficultés, sans luttes. Dalton (1950) fait d'ailleurs le constat que les opérationnels ont tendance à monter des coalitions contre les fonctions supports.

Ce détour historique par la théorie Taylorienne nous permet de revenir aux fondements des services fonctionnels. Surtout, elle est l'occasion de constater que certains débats n'ont que peu évolués. Les services fonctionnels - comme en 1950 - font toujours l'objet de critiques, de résistances voire de défiances. Nombreux sont encore ceux qui s'interrogent sur ces fonctions intellectuelles non opérationnelles : Pourquoi existent-elles ? A qui servent-elles ? Quelle importance leur accorder ?

L'objectif de cette première partie est de se familiariser avec la notion de « service fonctionnel ». Surtout, elle vise à bien comprendre les enjeux et problématiques inhérents à leur contrôle et à la mesure de leur performance. Ainsi, revenons d'abord, sur les notions de « contrôle de gestion » et de « performance ».

b. Contrôle de gestion et mesure de la performance

Anthony (1965) définit le contrôle de gestion comme étant « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». Ainsi, traditionnellement, le contrôle de gestion peut opérer dès lors qu'il est possible de mettre en corrélation un niveau de ressources avec l'atteinte d'objectifs. Justement, la notion « d'atteinte d'objectifs » fait écho à la performance. Bourguignon (2000) définit la performance d'une entreprise comme « la réalisation des objectifs organisationnels, quelle que soit la nature ou la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action) ». Par

conséquent, la notion de performance implique la présence d'un référentiel : le but poursuivi. La performance est donc relative. On ne peut lui donner un sens et une « valeur » qu'en la comparant à ce référentiel.

Ainsi, le contrôle de gestion a pour mission de veiller à ce que tous départements, produits, métiers, fonctions, tâches etc. disposant de ressources performant autrement dit qu'ils atteignent leurs objectifs. Afin que le contrôle de gestion puisse évaluer ces performances de manière impartiale, les objectifs doivent être clairs, précis et chiffrés (Bouquin, 2010). Par conséquent, l'exercice d'un contrôle de gestion implique la définition d'un cadre précis tant au niveau du périmètre de contrôle que des mesures de performance.

Par ailleurs, le contrôle de gestion se repose sur des « formes organisationnelles éprouvées » (Berland, 2010, p.44). Traditionnellement, il trouve aussi sa source dans des organisations structurées « en centres de responsabilité dont il est possible de mesurer la contribution à la performance d'ensemble » (Bouquin, 2010, p.37).

Si la littérature ne nous permet pas de trouver une définition simple et précise de la notion de « service fonctionnel » (Strategor 1988, Desreumaux 1992), il semblerait qu'une approche reprenant les piliers du contrôle de gestion - donc les centres de responsabilité et les structures organisationnelles - nous permette de pallier à ce manquement et d'atteindre les objectifs de notre recherche.

c. Approche par les centres de responsabilité

Le centre de responsabilité est l'unité de base du contrôle de gestion. Il se caractérise par le couple objectifs/moyens sur lequel il est animé et responsabilisé (Bouquin, 2011). En effet, le centre de responsabilité se définit comme étant une subdivision de l'entreprise managée par un responsable identifié ayant délégation, c'est-à-dire une latitude de décision sur la gestion et/ou l'engagement de moyens déterminés afin d'atteindre des objectifs précis.

Traditionnellement, la littérature fait état de cinq types de centres de responsabilité. Ils se distinguent par l'amplitude des responsabilités qui leurs sont confiées :

- *Les centres de coûts* : ils ont la seule maîtrise de leurs coûts. C'est le cas, par exemple, des ateliers de production ;
- *Les centres de chiffre d'affaires* : à l'image des services commerciaux, ils génèrent des recettes et ont pour objectif de les maximiser ;

- *Les centres de profit* : ces structures sont relativement indépendantes en ce sens qu'elles sont responsables à la fois de leur chiffre d'affaires mais aussi de leurs coûts ;
- *Les centres d'investissements* : ceux sont des centres de profits auxquels s'ajoute la maîtrise des investissements ;
- *Les centres de coûts discrétionnaires* : la singularité de ces centres de coûts est qu'il est difficile, voire impossible d'établir un lien entre les ressources qu'ils consomment et ce qu'ils apportent à la performance globale de l'entreprise. Les services fonctionnels en sont de parfaites illustrations.

Ainsi, le centre de coûts discrétionnaires retient notre attention puisqu'il intègre les services fonctionnels. Nicolas Berland (2010, p. 283) le définit comme étant un centre de responsabilité « dont le niveau de dépense n'a pas de rapport direct avec le niveau d'activité ». L'absence de lien explicite entre ses ressources et son niveau d'activité mais surtout entre sa consommation de ressources et sa contribution à la performance globale de l'entreprise en font des entités difficiles à appréhender.

Le point qui retient ici notre attention est la difficulté, pour ne pas dire l'impossibilité, de matérialiser la performance de ces activités : qu'est-ce que la performance d'une direction des Ressources Humaines ? D'une direction des Systèmes d'Information ? Davantage encore, c'est leur contribution à la performance globale de l'entreprise qui est compliquée à exprimer.

La définition des objectifs financiers, mesurés par des indicateurs simples, clairs et chiffrés - tels que ceux suivis par le contrôle de gestion - se révèle extrêmement difficile pour les centres discrétionnaires. Henri Bouquin (2010) signale, d'ailleurs, qu'il ne ferait pas sens d'essayer de ramener à une unité simple et unique une prestation aussi complexe et mal quantifiable que celle de ces centres. La démarche serait d'autant plus maladroite si la tentative se faisait pour une période courte.

Ces difficultés d'identification et de mesure de la performance ont mis à mal la crédibilité et la légitimité de ces centres. Ce manque de maîtrise et de transparence peuvent mener à des conclusions infondées ; à savoir qu'il s'agirait de « charges non justifiables » (Bouquin, 2010, p.186) et d'activités dont l'entreprise pourrait se passer à court terme puisque leur contribution à la performance globale ne se matérialise pas.

L'approche par les structures d'entreprise nous permet aussi d'apporter un éclairage à la notion de services fonctionnels et de leur difficile évaluation.

d. Approche par les structures d'entreprise

Strategor (1988) et M. Kalika (1988) distinguent trois types de structures traditionnelles d'entreprise :

- *La structure fonctionnelle* : elle s'organise autour de la nature des tâches à accomplir et autour des savoir-faire à maîtriser ;
- *La structure divisionnelle* : elle s'organise autour de segments stratégiques : un produit, un marché ou une zone géographique ;
- *La structure matricielle* : forme composite des deux précédentes, elle résulte du croisement de deux dimensions : fonction et division.

La spécialisation des services fonctionnels n'est pas sans rappeler la définition de la structure fonctionnelle (Malleret, 1998). Les attentes autour de cette structure sont de deux ordres. D'abord qu'elle permette globalement d'accroître l'efficacité par la division du travail (Lewis et Linden 1990) ; ensuite qu'elle permette de préserver ou d'accroître le niveau d'expertise dans certains domaines (Hall 1992, Hamel, Prahalad 1990, Hansen, Peytz 1991). Ces attentes peuvent être transposées aux services fonctionnels sans ambiguïté.

Néanmoins, force est de constater que contrairement aux « fonctions » de cette structure, le service fonctionnel ne renvoie pas à une étape du processus de production comme peuvent l'être la production ou la distribution. Par conséquent, la spécialisation ne suffit pas à définir un service fonctionnel (Malleret, 1998). Il est nécessaire d'ajouter une autre dimension qui est celle de son placement particulier dans la ligne hiérarchique et donc dans le processus de prise de décision. Comme nous l'explique Véronique Malleret, généralement « le service fonctionnel n'est pas un relais obligé au sein de la ligne hiérarchique » ; autrement dit, le service fonctionnel n'est pas nécessairement consulté lors de prises de décisions. Toutefois, celui-ci - certes, en marge de la ligne hiérarchique directe- intervient régulièrement en support des fonctions opérationnelles de l'entreprise. Fort de sa spécialisation et donc de son expertise, il a la possibilité d'apporter de la valeur aux autres fonctions.

Il semblerait donc que le service fonctionnel puisse se définir par sa spécialisation fonctionnelle et son positionnement particulier dans la structure hiérarchique. Par ailleurs, les rôles qui lui sont assignés en font aussi sa particularité.

e. Rôle et missions du service fonctionnel

Par souci de simplicité et pour plus de clarté, nous retiendrons que le service fonctionnel a une mission d'intégration et de coordination dans l'entreprise. Ce faisant, deux rôles lui sont communément attribués (Malleret, 1998) :

- Un rôle *centralisateur* : « Les services fonctionnels sont à la ligne hiérarchique ce que la bonne route est à l'automobile. Sans elle, ni rapidité ni fluidité dans la conduite, ni économies ne sont atteignables » (Emerson, 1909, p.66 - 67). Ainsi les services fonctionnels contribuent au bon fonctionnement de l'organisation. Comme au temps de Taylor, ils assurent le lien entre la Direction et les opérations. Ils visent à coordonner et à créer de la cohérence dans les différentes actions entreprises. Ce faisant, ils aident à définir les règles, les procédures, les processus. Aussi, ils collectent de l'information et la transmettent à la Direction. Enfin, ils font appliquer les règles définies au plus haut niveau de l'organisation.
- *Un rôle de conseil et d'assistance* : le service fonctionnel met à disposition des autres entités son expertise, et peut se comporter comme un véritable prestataire de services, soucieux de soutenir, stimuler et former les opérationnels. Aussi, il diffuse des outils adaptés et transmet toute sorte d'informations.

En définitive, un service fonctionnel se caractérise par sa spécialisation, par sa position hiérarchique particulière mais aussi par son rôle de coordinateur, et d'intermédiaire entre la Direction Générale et les opérationnels. Aussi, ses prestations déconnectées du cœur d'activité de l'entreprise et à dominante intellectuelle en font un objet de contrôle atypique.

2. Mesurer la performance des services fonctionnels

Cette seconde section vise à revenir sur les modalités de contrôle des services fonctionnels. Leurs spécificités en font des entités difficilement « contrôlables » au sens du contrôle de gestion traditionnel dont les outils, *a priori*, ne semblent pas adaptés aux caractéristiques des services fonctionnels.

a. Les entraves à la mesure de leur performance

Henri Bouquin (2010, p.102) indique que « le contrôle de gestion considère que la performance d'une activité, d'un centre de responsabilité, d'une personne, d'un processus ou d'un produit se mesure par l'impact qu'ils ont sur la performance globale de l'entreprise ». Il est donc nécessaire de définir la performance attendue de l'entreprise puis de la découper afin de pouvoir mesurer les

performances locales. Néanmoins, l'attribution d'une partie de la performance globale à un service fonctionnel n'est pas chose aisée pour diverses raisons.

D'abord, le service fonctionnel n'a pas vocation à être opérationnel. La nature même de ses activités complique l'identification de sa contribution au résultat global de l'organisation.

Aussi, les tâches qu'il réalise se caractérisent par leur spécificité dans un domaine d'expertise précis. Cette caractéristique donne naissance à une certaine asymétrie d'information entre contrôleur et contrôlés (Malleret, 1998) et rend difficile la mise en place d'un contrat de gestion fondé sur la négociation d'objectifs puis l'analyse des résultats. La détention de ce savoir et de ces techniques spécifiques confèrent au service fonctionnel un pouvoir non négligeable pour éviter le contrôle (Friedberg, 1981).

Ensuite, le service fonctionnel est amené à travailler pour, ou en collaboration, avec d'autres services de l'organisation (Malleret, 1998). Cette coopération ou coproduction, souvent mentionnée dans les services (Norman 1994), a des conséquences importantes sur l'évaluation des performances des services fonctionnels. Elle est, en fait, un obstacle à l'un des fondements du contrôle qui est celui de « la maîtrise » (Anthony, 1988). Le principe de « contrôlabilité » stipule que l'évaluation de la performance ne doit pas intégrer d'éléments « hors contrôle » (Choudhury, 1986 ; Merchant 1987 ; Solomons, 1965). Autrement dit, la performance mesurée ne doit pas être biaisée par des événements que l'agent ou l'entité ne contrôlerait pas. Ainsi, le système de mesure de la performance d'un service fonctionnel doit bien rendre compte de ces corrélations.

Aussi, il est difficile de définir une mission et des objectifs au service fonctionnel (Malleret, 1998). Ceux sont surtout leur traduction en chiffres qui se révèle complexe. En ce sens, une approche qualitative semble plus aisée et lui est donc, peut-être, plus appropriée. Toutefois, une telle approche n'est pas en phase avec les attentes et démarches du contrôle de gestion.

Enfin, Véronique Malleret dans un article paru en mars 1998 dans la revue *Finance Contrôle Stratégie*, part du constat que les fonctions concernées par l'évaluation des performances des services fonctionnels incluent la Direction Générale. Elle est elle-même un service fonctionnel. Par conséquent, Véronique Malleret signale les réticences probables de la Direction Générale à l'égard du développement de méthodes d'évaluation des performances des services fonctionnels. Cela lui ferait courir le risque de se voir elle-même devenir objet de contrôle.

De plus, les services fonctionnels sont généralement localisés au siège. Cela laisse imaginer la relative proximité qui pourrait exister entre Direction Générale et directeurs de services fonctionnels. Indéniablement, « cette proximité peut modifier les relations de pouvoir et entraver l'évaluation des performances » (Malleret, 1998).

Nous retiendrons donc les entraves suivantes :

- Absence de corrélation entre niveau de ressources et niveau d'activité ;
- Manque d'opérationnalité des activités ;
- Spécificité des activités ;
- Activité dépendante de celles d'autres entités ;
- Difficulté à définir missions et objectifs chiffrés ;
- Jeux de pouvoir.

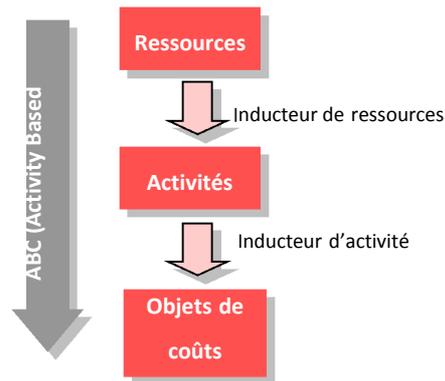
Ces caractéristiques rendent la mesure de la performance difficile soit par nature - elles ne permettent pas au contrôle de gestion de pouvoir exercer « normalement » - soit volontairement - elles traduisent un désir de la part des fonctions supports d'éviter le contrôle.

Par ailleurs, les deux principales conditions non remplies ici, pour que le contrôle puisse correctement s'exercer, sont : l'absence de contrôlabilité d'une partie de leur activité et de l'utilisation de leurs ressources, et la définition d'un référentiel précis. Or, en contrôle de gestion, l'évaluation des performances est couramment admise comme la comparaison entre un référentiel (norme, objectif, standard) et un résultat réel (Fiol, 1991 ; Bouquin 1991).

b. Quelques solutions proposées par la littérature

Des solutions visant à pallier à ce manque de contrôle ont déjà été proposées. C'est le cas, par exemple, des approches fondées sur les activités, proposées par le CAM-I - la méthode Activity based costing (ABC) ou Activity based management - et de la méthode du « *Business Process Reengineering* ».

La méthode ABC est une méthode d'analyse des coûts. Elle part du principe que des objets de coûts (produits, clients...) consomment des activités qui, elles-mêmes, consomment des ressources.



Des variables appelées « inducteurs » permettent d’allouer de façon rationnelle les ressources aux activités, et les coûts à leurs objets. Cette méthode vise à définir le coût complet d’une activité. Ce dernier inclut les charges directes et indirectes. Les charges indirectes peuvent traduire la « consommation de services fonctionnels » utile à la réalisation de l’activité mesurée. Par ailleurs, appliquée aux services fonctionnels, la méthode ABC permet de mieux en appréhender les coûts. Elle oblige la fonction à réfléchir sur ses activités et les ressources qu’elles consomment.

La méthode ABM a la même essence que la méthode ABC. Toutefois, elle insiste davantage sur le management de la performance. Le rôle d’une activité dans un processus est analysé pour identifier ses critères de performance, tandis que l’on cherche ses « inducteurs de coûts » pour en abaisser le montant (Bouquin, 2010).

Enfin, le *Business Process Reengineering* (Rummler, Brache 1991 ; Hammer, Champy 1993) ou la reconfiguration des processus, s’inscrit aussi dans cette démarche autour des activités supports. Elle permet de réorganiser les processus administratifs des entreprises de façon plus cohérente, plus efficiente et plus efficace (Berland, 2010).

Ces exemples - bien qu’imparfaits - ont permis d’alimenter la réflexion autour de la mesure de la performance et des consommations de ressources des services fonctionnels. Bien sûr, ces méthodes, et notamment celles du CAM-I, n’ont pas vocation à s’appliquer exclusivement aux services fonctionnels. Elles peuvent être utilisées pour toutes les activités de l’entreprise. Toutefois, appliquées aux services fonctionnels, elles permettent d’augmenter les connaissances à leur égard.

L’imperfection de ces méthodes tient au fait qu’elles ne permettent pas de définir des objectifs, qu’elles sont sources de complexité et ne jouent donc pas comme des facteurs d’incitation à performer. Par conséquent, elles ne peuvent, seules, être utilisées comme des outils de contrôle ou de motivation pour les services fonctionnels. Il conviendrait, sûrement, de les compléter par d’autres dispositifs.

c. La facturation interne comme dispositif de contrôle des services fonctionnels ?

Au cours de la présentation des centres de responsabilité, nous reportions l'existence de cinq types de centres se distinguant par les responsabilités qui leur étaient confiées. Aussi, nous avons pu constater que deux d'entre eux étaient responsabilisés sur les ressources qu'ils consommaient. Ceux sont, bien sûr, les centres de coûts discrétionnaires mais aussi les centres de coûts « classiques ». Ils désignent des usines de production, par exemple. Ces dernières se distinguent des centres de coûts discrétionnaires par les éléments suivants :

- Contribution directe à l'activité principale de l'entreprise ;
- Bonne connaissance de leur production ;
- Bonne connaissance des ressources consommées ;
- Corrélation entre ressources consommées et niveau d'activité ;

Ces éléments facilitent la mesure de leur contribution à la performance globale de l'entreprise. Aussi, pour matérialiser cette contribution, il arrive très souvent que les usines refacturent leur production aux entités commerciales- qui deviennent alors des centres de profit. Cela permet de rendre compte de la rentabilité globale du processus - de la production à la vente -, et ainsi de mieux responsabiliser tous les acteurs de l'entreprise. Justement, cette démarche de refacturation ne pourrait-elle pas être réutilisée pour les centres de coûts discrétionnaires ?

En parallèle, reprenons les caractéristiques des services fonctionnels :

- Manque d'opérationnalité des tâches ;
- Dépendance aux autres activités ;
- Difficulté à définir missions et objectifs chiffrés ;
- Connaissance plus ou moins bonne des ressources globales utilisées ;
- Méconnaissance de la « production » d'un service fonctionnel.

Le manque de connaissance des activités et de leur consommation de ressources empêche, *a priori*, la facturation interne des prestations des services fonctionnels. Reprenons alors, les constats que nous faisons dans la sous-section précédente. La méthode ABC, nous l'avons vu, contraint une fonction à réfléchir sur chacune de ses activités afin de pouvoir en définir les coûts respectifs. Par conséquent, si la méthode ABC est bien appliquée, les services fonctionnels ont la possibilité d'avoir une vue exhaustive sur leurs activités et les ressources qu'elles consomment. Il semble donc exister

des moyens permettant de pallier à certaines méconnaissances, *a priori*, caractéristiques des services fonctionnels. Cela nous permettrait, alors, d'ajouter un nouveau postulat :

- Bonne connaissance des activités et des ressources qu'elles consomment.

Les services fonctionnels pourraient, enfin, faire l'objet de facturation interne. Si la démarche de facturation interne a fait ses preuves pour les centres de coûts « classiques », alors cela devrait aussi être le cas pour les services fonctionnels.

Ce détour permet de démontrer qu'il est possible de passer outre les entraves au contrôle que nous citons. Seulement, cela implique de revoir l'approche traditionnelle du contrôle de gestion. Celui-ci ne peut pas agir avec les services fonctionnels, comme il le fait pour les autres fonctions de l'entreprise.

La facturation interne permet de produire un cadre propice au contrôle. En matérialisant la coopération entre services fonctionnels et fonctions opérationnelles, elle permet de créer un lien - superficiel - entre services fonctionnels et activité principale de l'entreprise. De cette manière, elle aide à rendre compte de leur contribution dans la performance globale de l'entreprise.

Preuve qu'il pourrait s'agir d'une solution adéquate : dans une étude menée auprès de 75 entreprises, Véronique Malleret (1998) constate que 54,7% des entreprises interrogées utilisent la facturation interne comme méthode de contrôle des services fonctionnels.

La seconde partie de cette recherche s'attache à présenter le processus de facturation interne. Il sera l'occasion d'en appréhender les avantages et inconvénients. Aussi, cette partie sera l'occasion de tester la facturation interne, comme outil de contrôle des services fonctionnels.

II. La facturation interne comme dispositif de contrôle

Avant d'aborder la facturation interne comme outil de contrôle des services fonctionnels, revenons d'abord sur le concept en lui-même.

1. La facturation interne

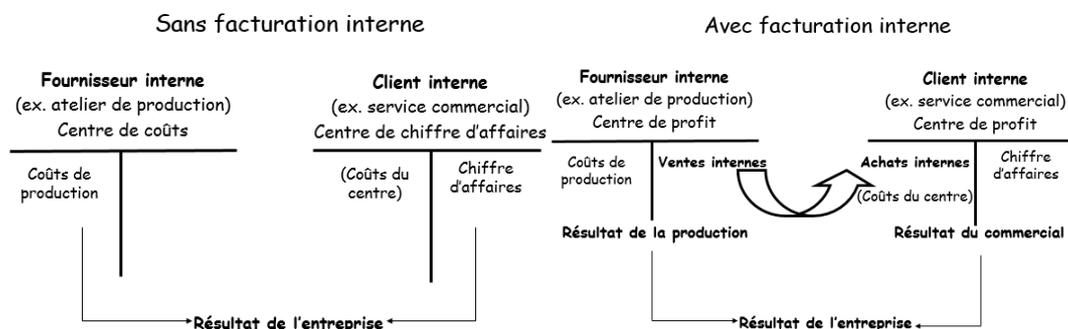
a. Présentation du dispositif

La facturation interne intervient si deux entités d'une même entreprise - ou d'un même groupe- s'échangent des biens ou des services (Berland, 2010). Elle se fait par l'intermédiaire de prix

de cession interne (PCI) - ces derniers valorisant les « ressources mobilisées pour réaliser une prestation cédée en interne » (Berland, 2010, p.343). Par conséquent, la facturation interne marque l'introduction de relations clients - fournisseurs dans l'entreprise et fait de l'entreprise un « marché interne immergé dans un marché » (Bouquin, 2010, p. 401).

La facturation interne est le fait d'entreprises organisées par centres de responsabilité. Elle suppose qu'au moins l'une des deux entités de la transaction soit évaluée sur sa performance financière - plus précisément, sur le profit qu'elle génère toutes charges directes et indirectes comprises. Apparue dans les années 20, ce modèle décentralisé, sous forme de centres de responsabilité, est devenu une référence naturelle pour les entreprises qui veulent quitter la culture administrative pour la culture de gestion (Catalo, 2001). Surtout, elle permet le pilotage par les résultats, l'une des approches dominantes du contrôle de gestion.

La mise en place d'un dispositif de facturation interne n'a pas d'impact sur le résultat global de l'entreprise puisque les recettes générées par la cession, chez le fournisseur, sont égales aux coûts d'achat du client interne. Le schéma ci-dessous permet de mieux visualiser le mécanisme de facturation interne :



b. Les usages de la facturation interne

Selon Henri Bouquin (2010), les cessions internes peuvent se justifier par :

- « Une nécessité technique » (Bouquin, 2010, p.378) : c'est le cas lorsque les cessions se font entre filiales d'un même groupe ou lorsque la structure de l'organisation se caractérise par une multiplication des centres de profit. Ces derniers sont reliés à des services communs, les services fonctionnels, et peuvent s'échanger des prestations ou des services. L'impératif de mesure des performances conduit à valoriser les prestations ou cessions internes.

- *La volonté de reproduire une logique de marché au sein de l'organisation*: des entreprises, croyant en l'efficacité du marché comme moteur de performance, créent des pseudo-centres de profit responsabilisés sur leur résultat. Les prix de cession interne sont alors utilisés comme langage, outil de contrôle et de performance. Cela permet d'identifier les performances financières le long de la chaîne de valeur (Bouquin, 2010).

La facturation interne a, ainsi, pour mission la réallocation interne des charges. L'objectif est d'affecter à chaque centre de responsabilité l'intégralité des coûts directs et indirects qu'ils engendrent. Les enjeux autour de la facturation interne interne sont multiples et importants.

D'abord, elle est la conséquence d'obligations légales. Les groupes ont l'obligation de refacturer les cessions internes ayant lieu entre entités juridiques indépendantes. Des études indiquent que, désormais, cinquante pourcents du commerce international provient de flux intra-groupe (Bouquin, 2010).

Aussi, la facturation interne est l'occasion, pour ces groupes *a fortiori* internationaux, de déplacer des résultats ou de jouer sur la structure de bilan de leurs entités (Bouquin, 2010). Le déplacement de résultat a de nombreuses conséquences : modification de la base imposable, impact sur le niveau de participation des salariés aux résultats, sur les droits de douane, sur la fixation des prix de vente finale etc. (Bouquin, 2010). Néanmoins, l'utilisation des prix de cession interne à des fins de manipulations comptables, comme l'explique Nicolas Berland (2010, p.343), n'est pas compatible avec les pratiques et ambitions du contrôle de gestion. En effet, cela peut aboutir à des résultats incohérents, ne reflétant pas la performance des entités contrôlées. D'ailleurs, les administrations fiscales et juridiques du monde entier cherchent à encadrer et limiter ces pratiques. En France, par exemple, les autorités exigent que les PCI soient déterminés en référence au prix d'une transaction comparable. En dépit de cette « chasse à la base imposable » (Bouquin, 2010, p.382), les autorités peinent à avoir un véritable impact tant les situations sont complexes et spécifiques à chaque organisation.

Déconnectée des logiques de contrôle de gestion, nous n'aborderons que très peu l'utilisation « fiscale » de la facturation interne.

Ensuite, la facturation interne peut être utilisée pour refléter les performances de chacune des entités. La mesure qui en émane est alors complète - puisqu'intégrant tous les coûts - équitable et vise à inciter les centres de responsabilité à optimiser leur gestion.

La mise en place d'un système de prix de cession interne peut aussi s'expliquer par une volonté forte d'optimiser des coûts (Bouquin, 2010). Cela est d'autant plus vrai, si l'on considère que le système de facturation interne met le fournisseur interne sous pression. Celui-ci est alors incité à être, et rester compétitif. Il est amené à progresser et à s'adapter aux besoins opérationnels tout en réduisant ses ressources. Néanmoins, le processus de facturation interne -à lui seul - ne saurait justifier des baisses de coûts. L'action doit se faire en amont, lorsque les coûts ne sont pas encore fixés (bouquin, 2010, p.380). Les entités doivent s'entendre, coopérer, négocier afin que les coûts engagés soient optimisés. En ce sens, une "gestion efficace des projets peut être plus pertinente qu'une refacturation » (Bouquin, 2010, p.380). L'une des vertus que l'on retiendra au système de facturation interne est qu'il ouvre les esprits à ces considérations d'optimisation partagée des coûts des services fonctionnels.

Par ailleurs, la facturation interne permet de « déployer les choix stratégiques de l'entreprise ou du groupe » (Berland, 2010, p.343) sur son niveau d'intégration verticale ou, au contraire, de libre mise en concurrence avec des fournisseurs ou clients externes. Nous reviendrons sur ce point.

En conclusion, nous retiendrons deux usages principaux de la facturation interne. Soit, elle est assimilée à un dispositif de contrôle stratégique et permet alors aux dirigeants d'identifier la rentabilité de chaque maillon de l'entreprise. Elle sert donc de mesure d'évaluation des performances et leur permet d'arbitrer entre réalisation en interne et externalisation de certaines fonctions ou activités. Soit, elle est un instrument de déclinaison de la stratégie à destination des managers. Elle vise, alors, principalement à optimiser l'obtention et l'utilisation des ressources (Bouquin, 1998, p.266).

De manière générale, les démarches de contractualisation dans les entreprises visent à responsabiliser chaque entité opérationnelle sur ses coûts afin d'éviter les gaspillages. Néanmoins, elles peuvent conduire à des dysfonctionnements. Dans le but de mettre en place un système robuste et adapté de facturation interne, les organisations doivent en connaître les avantages et les limites.

2. Les avantages et limites de la facturation interne

a. Facturation interne et service fonctionnel

Bien bâti et bien introduit dans l'entreprise, le système de facturation interne peut devenir l'un des outils de contrôle des services fonctionnels. Nous l'avons abordé, les modalités classiques de contrôle de gestion ne sont pas adaptées aux services fonctionnels. La définition de leur mission, d'objectifs financiers quantifiables puis l'évaluation de leurs réalisations, au regard des ressources qu'elles consomment, sont compliqués. A ce titre, elles sont régulièrement désignées par le terme de

« boîte noire ». La facturation interne peut être une réponse appropriée à ces postulats pour diverses raisons.

D'abord, un tel processus permet de responsabiliser le service fonctionnel sur les ressources qu'il engage puisqu'il les refacture (Legrenzi, Nau, 2012). Surtout, le plus souvent, les conditions de facturation interne font l'objet d'un assimilé contrat de gestion. Le respect de ce contrat, comme pour toutes les autres entités, devient un élément de la politique de rémunération et d'évaluation du manager (Catalo, 2001). Il traduit la responsabilisation du service fonctionnel.

Aussi, bien sûr, la mise en place d'un tel processus contraint les services fonctionnels à clarifier leurs offres, leurs coûts et leurs prix. Par conséquent, la facturation interne permet d'instaurer une meilleure transparence des relations internes (Hochereau 2000).

S'il ne fait aucun doute que certains services fonctionnels dénonceront ce contrôle nouveau de leur performance (Malleret, 1998), certains auteurs (Legrenzi, Nau, 2012) voient dans le processus de facturation interne un moyen d'en motiver les responsables. En effet, les modalités de facturation jouent comme des objectifs - objectifs datés et chiffrés. Aussi, leur mission se clarifie. Ils doivent supporter les activités opérationnelles en y apportant leur expertise. Puisque que le terme de motivation désigne les « forces qui agissent [...] pour pousser à se conduire d'une manière spécifique, orientée vers un objectif » (Louart, 2002, p.3), la mise en place d'un système de facturation interne pourrait être appréhendée comme un moyen de motivation.

En outre, ce système peut aider le service fonctionnel à gagner en légitimité (Legrenzi, Nau, 2012). En effet, la facturation interne met en valeur sa contribution - indirecte, certes - à la réalisation des activités centrales de l'organisation. En apparaissant dans les comptes de résultat de toutes - ou presque toutes- les entités de l'organisation, il apporte la preuve de son utilité.

En définitive, la mise en place d'un système de prix de cession interne permet à l'entreprise de savoir ce que lui coûte le fait de répondre à ses besoins par une solution interne (Bouquin, 2010). Il facilite aussi les comparaisons avec le marché externe. Les enjeux pour le service fonctionnel sont alors conséquents puisqu'en cas de non performance, la Direction Générale pourrait opter pour l'externalisation de ses prestations. En ce sens, elle fait porter une certaine pression sur les services fonctionnels qui peut être garante d'une meilleure réactivité et d'une optimisation de leurs coûts (Hochereau, 2000)

Par conséquent, la facturation interne permet de lever le voile sur les services fonctionnels mais surtout de les responsabiliser. La transparence nouvelle donnée à leurs activités, à leurs consommations et donc à leur rentabilité induit le contrôle. Toutefois, si le contrôle des services fonctionnels est « globalement » profitable, il ne fait aucun doute que certains n'apprécient guère de se sentir responsabilisés et contrôlés (Malleret, 1998) en permanence par la Direction Générale et le reste de l'entreprise.

Si la facturation interne permet d'apporter des réponses à certaines problématiques que soulèvent le contrôle des services fonctionnels, ses vertus ne se limitent pas à ces derniers. L'organisation peut aussi espérer en tirer d'autres avantages.

b. Ses autres atouts

L'une des plus grandes vertus de la facturation interne est qu'elle oblige les entités à communiquer entre elles sur les prix, sur les prestations réalisées ou les biens fournis. Par conséquent, elle se présente comme un excellent vecteur de communication (Legrenzi, Nau 2012) et permet ainsi de décloisonner les centres de responsabilité (Bouquin, 1997). Par ailleurs, la communication contribue au renforcement de la cohérence budgétaire globale de l'entreprise.

Aussi, nous y faisons référence, l'activité des services fonctionnels est corrélée aux consommations des autres entités. Cela a deux conséquences. D'abord, puisque le niveau d'activité des services fonctionnels dépend des demandes clients alors leur développement en dépend aussi (Bouquin, 2010). Cela les contraint, à nouveau, à davantage de compétitivité. Ensuite, cela implique aussi de responsabiliser les entités clientes sur leur consommation (Legrenzi, Nau 2012) afin de limiter le gaspillage (Hochochau, 2000). On se rend ainsi compte que « la facturation interne est un outil politique qui vise à influencer les comportements des managers et des employés vers une utilisation [des services fonctionnels] allant dans le sens des objectifs de l'entreprise » (Dworaczek, Oger, 1998). Par la facturation interne, la Direction Générale se donne les moyens d'en réguler leur utilisation. Les consommations ne sont plus « gratuites ».

Enfin, elle permet de donner une vision claire et complète de la profitabilité des centres de profit (Legrenzi, Nau 2012) puisqu'elle réalloue à chaque centre l'intégralité des coûts qu'ils engendrent.

La facturation interne peut ainsi s'avérer vertueuse pour une organisation grâce à la « surveillance réciproque des acteurs » (Bouquin, 2010, p.405) qu'elle introduit et à la communication

qu'elle favorise. La responsabilisation du service fonctionnel mais aussi des clients les motivent à communiquer davantage afin que chacun essaie de tirer profit de l'échange. En réalité, l'enjeu majeur pour l'organisation est de conduire les entités à poursuivre l'intérêt global de l'entreprise tout en recherchant la meilleure solution locale (Bouquin, 2010). Ce qui n'est pas toujours évident. Aussi, les risques auxquels s'exposent une organisation ne peuvent être passés sous silence.

c. Les risques et limites inhérents à la facturation interne

La facturation interne expose les entreprises à trois risques principaux :

- *Les conflits* (Legrenzi, Nau 2012) ;
- *La prise de décisions globalement sous optimales* (Bouquin, 2010);
- *Des discussions interminables.*

Les intérêts des parties à l'échange sont contraires. Tandis que l'un espère refacturer à un prix élevé, l'autre voudrait payer le moins cher possible. Les conflits d'intérêt sont inévitables (Legrenzi, Nau 2012). Aussi, en dépit de la bonne volonté des différents acteurs, les accords initiaux ne peuvent pas toujours être respectés car bousculés par des changements, des imprévus (Hochereau, 2000). Les risques de conflit s'accroissent en période de difficulté ou d'incertitude. Louis Georges Soler et Hervé Tanguy observent, qu'en période d'incertitude, une contractualisation trop rigide des engagements mutuels pousse les acteurs à dissimuler une partie des informations et à adopter des comportements opportunistes pour ne pas être trop lésés.

Aussi, les modalités de détermination des prix de cession interne, qui seront abordées dans une troisième partie, font régulièrement l'objet de débats et de discussions interminables. Lou Gertner (2002) témoignait avoir pu observer des équipes qui « passaient des heures et des heures à discuter et à gérer les prix de transfert entre unités d'IBM au lieu de chercher à faciliter l'accès des clients à [leurs] produits ».

Enfin, la facturation interne peut induire une sous-performance financière de l'ensemble. Celle-ci s'explique par la prise de décisions globalement non optimales ; comme serait celle d'un centre de responsabilité de sous-traiter des prestations compte tenu de leur prix interne alors même que l'organisation aurait globalement avantage à l'assurer elle-même (Bouquin, 2010). Cette limite n'est pas propre à la refacturation interne. Dès lors qu'une entreprise opte pour une organisation décentralisée, elle court le risque que les responsables fassent primer leurs propres intérêts sur ceux du groupe.

Finalement, si la théorie cherche à traiter le système de facturation interne comme un simple moyen d'allouer les ressources, il n'est pas toujours perçu comme tel par les acteurs. Ainsi, le système de refacturation interne peut remettre en cause certains des fondamentaux de l'entreprise comme l'alliance et la coopération. (Bouquin, 2010). Les acteurs recherchent, avant tout, la logique de tarification qui permette de rendre performante leur propre entité et par extension leur propre gestion plutôt que d'aller se battre sur le marché externe ou plutôt que de se soucier de la performance globale de l'entreprise. En outre, ce système peut apparaître cruel en pointant « ceux qui posent problème ».

En définitive, la refacturation interne est un processus lourd, coûteux aux effets pervers possibles non négligeables. Les entreprises doivent être vigilantes et réussir à déterminer la modalité de refacturation interne la plus adaptée à leur fonctionnement et à leur stratégie. Cela est d'autant plus vrai que la facturation interne ne crée ni chiffre d'affaires, ni marge supplémentaire pour l'entreprise (Legrenzi, Nau, 2012). Par conséquent, elles doivent veiller à ce que ce système ne devienne pas destructeur de valeur. Avant d'aborder le contexte et les modalités propices au bon fonctionnement d'un tel système, revenons sur quelques modalités de mise en œuvre de cette pratique. La littérature fait état de quelques recommandations sur lesquelles nous allons brièvement nous arrêter.

3. Quelques modalités de mise en œuvre de la facturation interne

a. Le prix des prestations cédées

Les auteurs, ayant abordé les cessions internes dans des ouvrages de contrôle de gestion, à l'image de Berland ou de Bouquin, traitent des facturations internes via des prix de cessions internes. Ainsi, le fournisseur interne refacture, au client interne, la prestation ou le bien, à un tarif standard prédéfini- *a priori*, fixe et valable pour tous les clients. Le montant facturé au client dépend, alors, de son niveau de consommation sur la période.

Toutefois, il existe une seconde modalité de refacturation : la redistribution de coûts (Legrenzi, Nau 2012). Cette méthode de refacturation interne concerne des biens ou des prestations pour lesquels aucun prix de cession interne n'a été - ou n'a pu être - défini. Une clé de répartition - définie - *a priori* est appliquée à la masse de coûts globale et permet ainsi de les réallouer aux différents clients de l'entité (Legrenzi, Nau 2012).

Nous retiendrons donc qu'une cession interne n'est pas toujours valorisée selon un prix qui multiplie une quantité. Toutefois, à l'usage, même la quote-part réallouée, dans le cadre d'une redistribution de coûts, est désignée par le terme de « prix de cession interne ».

b. Les coûts à facturer

Certains auteurs dont Legrenzi et Nau (2012) reconnaissent au processus de facturation interne sa capacité à faire communiquer les entités sur des thèmes jusqu'alors considérés obscurs. Ainsi, l'entreprise affranchie de toutes obligations juridiques et fiscales, ils considèrent qu'il n'est pas nécessaire de refacturer des coûts ayant fait l'objet de communication par ailleurs. C'est le cas des projets. Ces derniers font, généralement, l'objet d'études *a priori* et sont discutés lors de comités dédiés afin d'en évaluer la pertinence et la faisabilité financière et technique - tout comme la facturation interne. Ces discussions impliquent transparence, communication et responsabilisation du fournisseur. C'est pourquoi, les auteurs jugent inutile de refacturer les coûts inhérents aux projets.

Leur approche de la facturation interne est l'occasion de mettre en exergue le fait que : « l'émission de factures, en elle-même, ne présente qu'un intérêt limité voire nul » (Legrenzi, Nau 2012, p.179). C'est la communication qu'elle permet qui en fait sa force.

Aussi, elle permet de contrecarrer l'idée que tous les coûts des services fonctionnels doivent impérativement faire l'objet de refacturation. En outre, cela permet d'alléger ce dispositif lourd qu'est la facturation interne.

c. Un système simple et adapté

Il ressort, de la confrontation des apports de différents auteurs, un écueil à éviter : celui de la mise en place d'un système de facturation interne trop complexe. La complexité de ce type de systèmes tient à l'élaboration d'un nombre trop conséquents de prix de cession interne, à des politiques de détermination des PCI trop complexes, à un rythme de facturation trop élevé etc. (Legrenzi, Nau, 2012).

Le processus de refacturation, même simplifié, est déjà un processus lourd et relativement complexe. En ajouter davantage ne ferait qu'amplifier les limites du système auxquels nous avons fait référence. Surtout, cela entraînerait de la lourdeur administrative sans grande valeur ajoutée.

Par conséquent, un bon système de facturation interne doit être suffisamment simple. Surtout, il doit être en phase avec le fonctionnement de l'entreprise. En effet, celui-ci ne peut être légitime et bien fonctionné que s'il est implanté dans un contexte adéquat. Ainsi, l'efficacité du processus est

contingent non seulement de la structure de l'entreprise, mais aussi de la politique de fixation des PCI. De manière générale, elle tient à la cohérence stratégique globale dans l'entreprise.

III. De la contingence de la facturation interne

Dès lors qu'une entreprise décide d'introduire la facturation de ces cessions internes, celle-ci doit veiller à ce que cette démarche ne remette pas en cause sa cohérence globale. Ainsi, la facturation interne doit être en phase avec la stratégie et la culture de l'organisation. Plus encore, une partie de la stratégie de l'entreprise doit pouvoir être lue au travers du fonctionnement de ce processus.

1. Une structure organisationnelle appropriée

a. Une organisation sous forme de centres de responsabilité

Afin que la démarche de facturation interne fasse sens, il est nécessaire que l'entreprise soit structurée de telle manière que des responsabilités puissent être isolées. La performance globale de l'entreprise doit pouvoir être compartimentées. Les structures permettant cela sont les centres de responsabilité, unité de base du contrôle de gestion. Par ailleurs, il est nécessaire qu'au moins quelques-uns de ces centres soient des centres de profit (Berland, 2010). Ces derniers sont jugés sur leurs ventes et la rentabilité des capitaux investis (Bouquin, 2011), ce qui suppose que les départements de fabrication et les services fonctionnels refacturent leurs ventes et prestations internes.

Le centre de profit est la forme d'organisation considérée par certains comme « un objectif à atteindre aussi souvent que possible » (Bouquin, 2010, p.327). Les « vrais » centres de profit correspondent à des *business unit*. Ces unités organisationnelles au sein d'une entreprise « définie autour d'un domaine d'activité ou d'un particulier. Une *Business unit* est dirigée de façon autonome avec des objectifs et des ressources propres » (Mercator, 10^{ème} édition, p. 680). S'il peut s'agir d'un objectif organisationnel, la transformation d'une entité en centre de profit peut être envisagée si les quatre conditions suivantes peuvent être respectées (Bouquin, 2010, p. 328-329) :

- Réalité économique du chiffre d'affaires obtenu par l'unité ;
- Maîtrise des facteurs déterminants le développement des ventes ;
- Pertinence du rapprochement entre chiffre d'affaires et coûts rattachés à l'unité ;

- Possibilité de négocier des ressources en relation avec les ventes. Si les ressources sont internes, elles doivent être mesurées de manière fiable et objective. Aussi, l'efficacité du centre de profit doit pouvoir être distinguée de celles des centres amont.

Certaines de ces conditions ne sont pas sans rappeler le principe de « contrôlabilité », cher au contrôle de gestion. Par ailleurs, elles sont l'occasion de constater qu'il est utopique d'essayer de créer des centres de profit s'ils ne reposent pas sur une certaine réalité. Par l'implémentation d'une logique de facturation interne, certaines entreprises créent des « pseudos-centres de profit » (Bouquin, 2010, p.378). Cependant, si ces derniers ne répondent nullement aux conditions proposées par Bouquin alors l'entreprise s'expose à quelques risques parmi lesquels l'échec de leur démarche, bien sûr, mais aussi la démotivation des acteurs de ces « faux » centres de profit, une perte de contrôle et de la sous-performance.

Enfin, l'entreprise doit être accoutumée à juger ses unités via une logique d'évaluation par les résultats. Le système de contrôle en place doit être approprié.

Brown explique, en 1919, que l'organisation a pour objet d'obtenir le « maximum de résultats avec le minimum de moyens ». Dans ce but, il ferait donc sens de rapprocher les activités voisines tout en les séparant de celles qui s'en distinguent (Bouquin 2010). Cela signifie « réunir les choses qui se ressemblent » (Chandler 1962). Justement, après des années marquées par la décentralisation de certaines activités et notamment des services fonctionnels, les centres de services partagés - par la réunion d'experts - proposent de « centraliser la décentralisation ».

b. De centres coûts discrétionnaires à centres de services partagés

La transformation de centres de coûts discrétionnaires en centres de services partagés (CSP) n'a rien de nouveau, toutefois, ces dernières années ont été marquées par une accélération de la création de CSP. Celle-ci s'inscrit dans une démarche de rationalisation et d'optimisation des services fonctionnels (Tondeur, De La Villarmois, 2003). Aussi, il semblerait que les CSP permettent de mieux faire face à l'accroissement de la complexité des opérations réalisées et attendues des services fonctionnels.

En fait, deux alternatives sont régulièrement étudiées par les entreprises : l'externalisation ou la création d'un centre de services partagés. Ces mouvements reflètent l'émergence de nouvelles formes organisationnelles à l'image des organisations en réseau (Desreumaux, 1996). Par ailleurs, si externalisation et CSP traduisent des choix stratégiques opposés, ils répondent à un même souci qui est l'efficacité des services fonctionnels (Tondeur, De La Villarmois, 2003).

Trois explications permettent de donner du sens aux évolutions organisationnelles des services fonctionnels :

- Le développement des technologies de l'information et de communication ont facilité ces évolutions ;
- La crise des services fonctionnels a conduit les Directions Générales à envisager des évolutions radicales ;
- Les stratégies de recentrage adoptées par de nombreuses organisations permettent d'expliquer ces changements.

Boyer (1997) définit le recentrage comme la « focalisation de la firme sur un certain nombre d'activités, par l'abandon ou le transfert d'entités jugées risquées ou peu rentables ». La cession d'activités ou de segments stratégiques relève, véritablement, de la stratégie de recentrage alors que l'externalisation concerne les services de soutien au processus de production (Tondeur, De la Villarmois, 2003). Néanmoins, ces deux actions répondent au même désir de l'entreprise qu'est celui de se recentrer sur son cœur d'activité (Boyer, 1997). Echappant à une relation étroite avec l'activité de production ou de vente (Bouquin, 2010), les services fonctionnels se trouvent d'emblée visés par ces stratégies.

La mise en place d'un CSP consiste à créer une entité autonome qui réalisera une partie ou l'ensemble des tâches de la fonction et fournira, ainsi, des prestations en interne (CIGREF - Club Informatique des Grandes Entreprises Française). Généralement, la création d'un CSP implique le rassemblement d'experts fonctionnels jusqu'alors décentralisés dans différentes entités de l'organisation (Tondeur, De La Villarmois 2003). Ainsi, la création d'un CSP devrait être source d'économies d'échelle et d'apprentissage. Elle implique aussi davantage de cohérence pour la fonction regroupée.

Les attentes autour du CSP sont de deux ordres. D'abord, que ses comptes soient « équilibrés » (Tondeur, De La Villarmois 2003). Cela signifie un équilibre entre charges et prestations facturées. Il est à noter que l'une des caractéristiques d'un CSP est qu'il refacture l'intégralité de ses prestations internes. Ensuite, qu'il agisse comme un véritable fournisseur, à l'écoute et au service de l'entreprise par des prestations adaptées, de qualité et à moindres coûts (Quélin, 2007). Ainsi, la création de CSP vient renforcer et officialiser la logique client/fournisseur interne. Le CSP est un prestataire de services comme les autres. A ce titre, il est soumis aux mêmes exigences. Aussi, comme les autres prestataires, ces relations sont régies par des contrats dans lesquels clients et CSP s'engagent mutuellement. Le client s'engage sur son niveau de consommation. Le CSP, quant à lui, s'engage sur un prix, un niveau

de service et un délai. En définitive, l'instauration d'une relation officielle client/fournisseur devrait améliorer la qualité des services voire d'envisager une mise en concurrence (Tondeur, De La Villarmois, 2003).

De nombreux cabinets de conseils ont récemment publié sur les CSP alimentant ainsi la littérature à leur égard. PriceWaterhouseCooper (PwC), à l'occasion d'un *benchmark* sur les centres de services partagés comptables et financiers en France, reconnaît à la mutualisation des ressources et activités au sein d'un CSP, les avantages suivants :

- Augmentation du niveau d'expertise ;
- Amélioration des performances ;
- Meilleure qualité de services ;
- Meilleure visibilité sur la fonction donc plus facile à contrôler ;
- Optimisation facilité des coûts de prestations.

Par ailleurs, afin d'espérer en retirer tous ces avantages mentionnés, des modalités de gouvernance du CSP doivent être clairement définies. Le cabinet de conseil Deloitte décrit la gouvernance comme étant constituée de procédures et de bonnes pratiques. Elle doit aider les entreprises ou les unités de gestion à définir les responsabilités en matière de décision, les missions et moyens d'y parvenir. Aussi, la gouvernance des CSP doit appréhender les modalités de facturation interne (« Les Centres de Services Partagés comptables et financiers en France - Benchmark », *Etude du cabinet PriceWaterhouseCooper*).

Enfin, la transformation des centres de coûts discrétionnaires permet de légitimer la mise en place d'un dispositif nouveau de facturation interne. Toutefois, attention, la création d'un CSP ne doit pas entrer en contraction avec la culture d'entreprise (Tondeur, De La Villarmois, 2003).

La structure organisationnelle abordée, intéressons-nous, maintenant, aux politiques de prix de cession interne.

2. Politique de fixation des prix de cessions internes

La détermination d'une politique de fixation des prix de cessions internes (PCI) est propre à chaque entreprise. Elle doit refléter sa stratégie et intégrer ses contraintes internes et externes (Bouquin, 2010). Le PCI, en valorisant les cessions internes, détermine la part du résultat global attribuée à chaque entité (Berland 2010), cela en fait un sujet très sensible. Il doit être déterminé avec la plus grande prudence afin d'éviter les conflits.

a. Les principes de base

Un système de prix de cession interne implique au minimum quatre aspects (Anthony, 1957) :

- Un prix, ou une manière de le déterminer ;
- Des règles de décisions : les parties à l'échange ont-elles accès au marché externe ?;
- Une instance d'arbitrage en cas de conflit ;
- Une instance de suivi - le contrôle de gestion.

L'entreprise, selon sa stratégie, a le choix entre deux références possibles :

- Le coût d'élaboration interne de la prestation ;
- Son prix de marché, s'il existe.

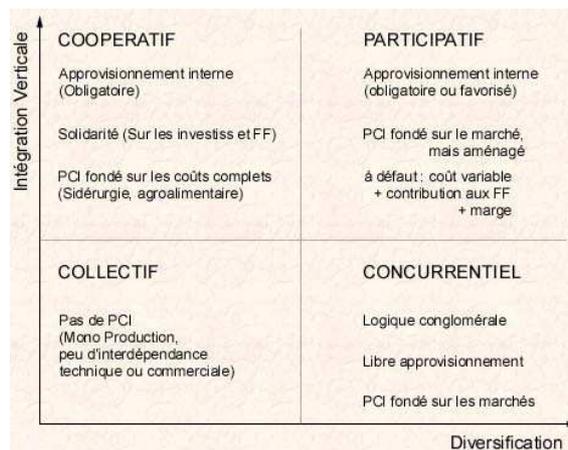
Certains auteurs, à l'image de Cook (1955), préconise le recours au prix de marché. Ces derniers, observables, sont les plus objectifs, les plus corrects. Par son recours, les performances financières deviennent indépendantes - aucune sur ou sous performance n'est accaparée ou transférée de l'amont vers l'aval. (Bouquin, 2011). Aussi, ils permettent de mieux mesurer la performance des fournisseurs internes. Leurs résultats financiers positifs « expriment donc l'économie réalisée sur l'achat à l'extérieur » (Bouquin, 2011, p.70). Toutefois, pour des raisons stratégiques ou de disponibilité, cette politique de fixation ne peut pas toujours être mobilisée.

Par ailleurs, nous l'évoquions, la refacturation interne peut résulter d'une obligation légale. Afin de limiter les pratiques d'optimisation fiscale, l'OCDE impose le principe de « pleine concurrence ». Celui-ci signifie que le prix de transfert aurait été le même si les deux sociétés en question n'appartenaient pas au même groupe. Ainsi, les entreprises doivent être en mesure de prouver le bien-fondé de leur PCI afin d'éviter tout redressement. Puisque déconnectées de la logique du contrôle de gestion, nous n'aborderons pas les politiques de fixation de PCI visant exclusivement l'optimisation fiscale.

Globalement, le choix d'une politique de fixation d'un prix de cession doit être aligné sur la stratégie de l'entreprise. Il semblerait, en fait, qu'elle traduise son niveau d'intégration verticale.

b. L'approche d'Ecclès : lien entre stratégie et PCI

En 1983, suite à une étude menée auprès de plusieurs entreprises américaines, Robert Ecclès met en évidence le lien existant entre : deux dimensions stratégiques - diversification et intégration verticale - et les modalités de fixation des PCI. Il en déduit quatre types d'organisations comme l'illustre le schéma ci-dessous :



Liens entre la stratégie et les PCI (inspiré d'Ecclès, 1983)

Les deux axes stratégiques de ce graphique renvoient aux décisions suivantes :

- *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 (Berland, 2010). Plus l'entreprise est intégrée et plus, il y aura d'échanges au sein du groupe.
- *La diversification* rend compte de la diversité de segments produits-marchés indépendants sur lesquels l'entreprise s'est positionnée (Berland, 2010). Plus l'entreprise est diversifiée et plus ses entités sont indépendantes.

Le *type coopératif* correspond à des entreprises très intégrées et peu diversifiées. Elles maîtrisent une grande partie de la chaîne de valeur. Dans de telles circonstances, fournisseurs et clients internes n'ont pas accès au marché externe. Le dispositif de prix de cessions internes doit aider les entités les plus en aval à prendre des décisions sur les produits - comme définir leur prix de vente (Berland, 2010). Ce faisant elles doivent intégrer tous les coûts. Un PCI fondé sur les coûts semble, alors, approprié.

Le *type concurrentiel*, au contraire, désignent des entreprises de type conglomérat peu intégrées et très diversifiées. Une telle configuration n'est pas propice aux cessions internes. Toutefois, lorsqu'elles sont possibles, les entités sont libres de les réaliser ou d'avoir recours au marché (Berland 2010). Les PCI doivent pouvoir être comparés aux prix de marché. Ils seront donc définis en référence à ces derniers.

Ces deux exemples permettent de mieux visualiser les liens entre stratégie et fixation de prix de cessions internes. La nature des relations entre les centres de responsabilité, et la politique d'approvisionnement en vigueur dans l'entreprise sont une première indication quant aux modalités de fixation des PCI (Berland, 2010). Afin de le déterminer plus précisément, il convient de prendre en compte d'autres facteurs sur lesquels nous allons, rapidement, revenir.

c. Accès au marché externe

Clients et fournisseurs internes ont la possibilité d'acheter ou de vendre sur le marché externe. Il s'agit ici de déterminer la politique de prix de cession interne susceptible de « maximiser le bénéfice de l'entreprise tout en laissant chacune des entités qui la composent libre de choisir son fournisseur ou son client, qu'il soit interne ou externe » (Bouquin, 2010, p.385). Dans cette approche, le prix de cession interne permet à l'entreprise de savoir combien lui coûte le fait de répondre à ses propres besoins.

Dans cette configuration, les cessions internes sont, le plus souvent, valorisées soit au coût d'opportunité, soit au coût marginal (Berland, 2010).

Le coût d'opportunité désigne le « manque à gagner » (Berland, 2010, p.356). Ainsi, il traduit le renoncement à une vente/un achat externe éventuel(le) ainsi il correspond au prix de marché diminué des coûts spécifiques à la vente externe (Bouquin, 2010). Si toutefois, le fournisseur interne dispose de capacités de production polyvalentes et que cette transaction en interne le contraint à renoncer à la vente d'un autre bien alors le coût d'opportunité sera calculé à partir du prix de marché de cet autre bien.

Il n'est pas rare que les coûts d'opportunité du fournisseur et du client diffèrent. En effet, le fournisseur définit son coût d'opportunité à partir du prix minimum qu'il est prêt à accepter tandis que, pour le client, il renvoie au prix maximum qu'il est prêt à payer. Le PCI sera, donc, défini tel que (Berland, 2010, p.356) :

$\text{Coût d'opportunité du fournisseur} \leq \text{PCI} \leq \text{Coût d'opportunité du client.}$
--

De son côté, le coût marginal désigne le coût de production d'une unité supplémentaire. Il convient de distinguer le coût marginal de court terme et le coût marginal de long terme (Bouquin, 2010). Dans une perspective de court terme, le coût marginal correspond au coût variable. Sur du long terme, il intègre une quote-part de coûts fixes puisque la production d'unités supplémentaires implique des investissements.

Selon la stratégie de l'entreprise et si « la recherche de rentabilité est un souci dominant » (Bouquin, 2010, p.389) alors le fournisseur peut être autorisé à réaliser une marge interne sur son coût marginal.

Par ailleurs, la valorisation au coût marginal est utilisée lorsque l'accès au marché est autorisé, mais que le marché ne permet pas au fournisseur d'utiliser toute sa capacité de production (Berland, 2010), le fournisseur disposant, ainsi, de capacités oisives.

d. Pas d'accès au marché externe

Si la politique d'approvisionnement de l'entreprise n'autorise pas le recours au marché externe ou si le produit/service en question n'a pas de marché (Berland 2010) alors le prix de cession interne sera fixé en référence aux coûts d'élaboration. Le plus souvent, le coût complet sert de base de calcul (Berland 2010).

Le PCI peut être fixé en référence au coût complet réel ou standard. L'un et l'autre présentent avantages et inconvénients.

Par exemple, le coût complet réel transfère les bonnes ou mauvaises performances de l'amont vers l'aval (Legrenzi, Nau 2012). Cependant, il rend compte de la réalité.

Le coût complet standard, quant à lui, fait peser les écarts d'activité exclusivement sur le fournisseur qui présente des coûts réels en écart avec les coûts annoncés en début de période - les coûts standards - alors même que la responsabilité revient souvent au client. Ce dernier qui consomme plus ou moins que ce qu'il avait annoncé lors de l'exercice budgétaire, créant ainsi des écarts d'activité qui se répercutent sur les coûts. Le fournisseur, seul, en portera la responsabilité avec ce type de PCI puisque le client ne constatera pas d'écart de prix de facturation.

Pour trancher entre coût réel et coût standard, la Direction doit réfléchir à ses ambitions : cherche-t-elle à mesurer des performances ou à optimiser les choix des unités ?

Bouquin (2010, p. 390-391) revient sur ce point. Selon lui, s'il est question de mesurer des performances alors l'entreprise a tout intérêt à utiliser le coût standard. S'il s'agit d'optimiser alors le coût réel semble plus approprié bien qu'il implique de répercuter les variations de productivité vers l'aval.

Toujours d'après Bouquin, la difficulté tient surtout au fait que les entreprises poursuivent généralement ces deux objectifs simultanément. C'est pourquoi, il émet une ultime recommandation : s'il est question de pseudo-centres de profit alors il semble préférable de prioriser l'objectif d'optimisation car « il est illusoire de vouloir traiter les pseudo-centres de profit comme des vrais » (Bouquin, 2010, p.390).

e. En conclusion

En définitive, la politique de fixation de prix de cessions internes adoptée par une entreprise doit être le reflet de ses choix stratégiques. Par ailleurs, elle doit permettre de rendre compte de la réalité. La diversité des méthodes de fixation rend la tâche d'autant plus compliquée qu'il s'agit là d'un sujet sensible. Comme le signale Nicolas Berland (2010), les PCI renvoient à des enjeux importants tels que « l'amélioration de la performance financière à la fois locale et globale, l'équité de l'évaluation des performances et le déploiement de la stratégie » (Berland, 2010, p.363). Les enjeux gagnent encore en importance dès lors que l'entreprise a accès au marché externe. L'entreprise, en fixant mal ses PCI, s'expose au risque que les entités sous-traitent des prestations alors que globalement, l'entreprise aurait tout intérêt à les assurer elle-même.

En conclusion, nous retiendrons qu'un bon PCI doit (Legrenzi, Nau 2012) :

- Rendre compte de la réalité;
- Permettre d'évaluer l'efficience de chaque centre ;
- Respecter l'autonomie du responsable de l'unité évaluée ;
- Refléter la stratégie de l'entreprise ;
- Permettre aux entités de prendre de bonnes décisions.

L'efficacité d'un système de facturation interne tient aussi au contexte dans lequel il s'inscrit. Il doit être perçu comme juste et justifié par les acteurs qu'ils concernent. Par ailleurs, l'entreprise ne saura tirer profit de cette démarche que si les comportements en son sein sont bien en adéquation avec les objectifs poursuivis par la mise en place de la facturation interne.

3. Effets pervers et comportements

a. Conflits, conflits d'intérêt et jeux de pouvoir

Les critiques à l'encontre des systèmes de prix de cessions internes font régulièrement référence aux conflits qu'ils suscitent et renvoient aux jeux de pouvoir auxquels ils donnent lieu (Berland, 2010 ; Bouquin 2011). En fait, Beaucoup appréhendent le prix de cession interne avant tout

comme un « enjeu, un mécanisme artificiel, voire arbitraire d'allocation de la performance globale de l'entreprise entre les centres » (Bouquin, p.70). Autrement dit, les prix de cessions internes profitent à certains acteurs de l'entreprise - les plus puissants ou les meilleurs « négociateurs » qui jouent de ces cessions internes pour accommoder leurs résultats au détriment d'autres. Dans un tel contexte, le système ne peut ni être perçu comme juste, ni être appréhendé comme outil de contrôle et de mesure de la performance.

Aussi, les intérêts respectifs des managers divergent et le prix de cession interne devient une source de conflit (McAulay, Tomkins, 1992) et de discussions interminables.

Au-delà de ces intérêts opposés, certains responsables reprochent à la facturation interne d'entrer en contradiction avec le principe de « contrôlabilité » car ils se voient subir des charges dont ils n'auraient pas entièrement le contrôle.

Par ces biais et ceux énoncés précédemment, le résultat apparaît alors comme issu d'un ensemble « d'effets dysfonctionnels tels que la manipulation des informations servant à calculer les prix de cession interne, le transfert d'inefficiences d'un centre à l'autre, les conflits d'objectifs et la prises de décisions sous optimales » (Langevin, Naro, 2003 ; Abdel-Khalik et Lusk, 1974).

Pour pallier à ces effets, l'entreprise doit essayer de déterminer un prix « juste » (Langevin, Naro 2003) autrement dit reposant sur des réalités et en cohérence avec sa stratégie, sa structure et sa culture. Le PCI doit concilier les intérêts de l'organisation et la motivation des responsables de centre. En outre, il est indispensable que les Directions restent attentives aux dérives émergentes. Le succès de la facturation interne et la performance de l'entreprise en dépendent. Il n'en reste pas moins que la détermination d'une politique de fixation des PCI ne peut que laisser perplexe. Il s'agit là d'un problème ne possédant pas de solution unique. Swieringa et Waterhouse (1982) montrent que différents modèles de la théorie des organisations conduisent à des interprétations et des solutions différentes par rapport à ce problème de choix de PCI.

Par ailleurs, à ces considérations techniques s'ajoutent une dimension sociale. Le système de facturation interne n'est profitable à l'entreprise que s'il s'insère dans un contexte qui lui est favorable.

b. La culture de l'optimisation

Le contrôle n'a de sens que s'il engendre des comportements, des actions (Langevin, Naro, 2003). Aussi, le contrôle de gestion doit, avant tout être, perçu comme un mécanisme d'aide à la décision (Bouquin, 2010) devant être complété par d'autres dispositifs. Ces derniers auront pour vocation d'induire, chez les acteurs de l'organisation, les comportements attendus (Demski et Feltham,

1976). La démarche adoptée par l'entreprise doit, ainsi, dépasser le seul champ du contrôle de gestion (Langevin, Naro, 2003).

On parle de contrôle organisationnel. Celui-ci apparaît comme « l'ensemble des références retenues et promulguées par les dirigeants pour orienter les processus qui organisent et relient les décisions, les actions, les résultats affectant l'organisation » (Bouquin, 2010, p.79). Par conséquent, le contrôle par les résultats peut se voir compléter par des procédures, des normes ou par des modalités de contrôle social telles que la culture, le mode de sélection, la formation.

Aussi, pour obtenir des acteurs les comportements souhaités, l'entreprise peut, *a priori*, miser soit sur l'autorité soit sur la persuasion. Dans les faits, ces deux stratégies n'ont un intérêt que limité. Aussitôt que l'attention se détournera de ces préoccupations, les salariés retrouveront leurs mauvaises habitudes (Joule, Beauvois, 2002). Les stratégies d'engagement semblent plus appropriées pour peser efficacement, et sur du long terme, sur les comportements et idées des acteurs de l'organisation (Joule, Beauvois, 2002). Joule et Beauvais considèrent qu'il faut laisser l'impression au salarié qu'il est libre de décider. C'est via l'acte de décision que le salarié s'impliquera sur du long terme puisqu'il a, lui-même, décidé d'agir dans tel ou tel sens.

Suivant cette logique, un dispositif de facturation interne ne ferait vraiment sens que si elle fait écho à un état d'esprit, à une « logique sociale ». Les acteurs de l'entreprise doivent être sensibilisés et désireux de contribuer à l'optimisation des services fonctionnels. Sans cet état d'esprit, tout laisse à penser que la démarche ne sera sans grands effets sur du long terme.

Partie 2 : L'analyse empirique

I. Démarche et méthode

1. L'objectif

La première partie de notre étude nous a permis de construire un cadre théorique relatif aux services fonctionnels et à la facturation interne. Plus précisément, elle a introduit la facturation interne comme outil de contrôle des services fonctionnels. Si la littérature valide une telle utilisation, et accorde même à la facturation interne de nombreux autres avantages. Toutefois, elle appelle aussi à la vigilance.

La facturation interne, comme divers outils de contrôle de gestion, fait état de nombreux effets pervers aux conséquences non négligeables. Afin de limiter ces risques, elle doit impérativement être déployée dans un environnement adapté. Les limites et complications introduites en introduction puis détaillées dans cette première partie renforce nos interrogations : La facturation interne est-elle vraiment un bon outil ? Ces limites ne pourraient-elles par neutraliser les effets positifs du contrôle ? En résumé, le déploiement d'un système de facturation interne semble si complexe que nous nous interrogeons, finalement, sur sa pertinence et sa probabilité de réussite.

Par ailleurs, cette première partie a été construite en recoupant de nombreuses informations lues dans différents ouvrages et articles - certains anciens et d'autres plus récents. Par conséquent, il semble nécessaire de confronter la théorie à la pratique. Cette confrontation nous permettra, ainsi, de confirmer ou d'infirmer certains points et de compléter nos connaissances. Enfin, rappelons que l'objectif de notre étude est d'apporter des réponses à la problématique suivante :

Pourquoi et comment déployer un dispositif de facturation interne ? *La facturation interne est-elle un outil pertinent et adapté au contrôle des services fonctionnels ?*

Notre étude empirique se focalise sur une étude de cas : le système de facturation interne mis en place dans un centre de services partagés (CSP) de la Société Générale. En 2009, la Société Générale décide de regrouper toutes ses équipes d'infrastructures informatiques au sein d'un CSP appelé GTS - pour Global Technical Services. Puisque caractéristique des CSP, un système de facturation interne voit le jour dans le même temps.

Dans cette deuxième partie, il est donc question de mettre en parallèle les différents points que nous avons vus précédemment et qui proviennent de la littérature avec une étude de terrain afin d'apporter une réponse suffisamment fiable à notre problématique.

2. La méthodologie

L'étude proposée est le résultat d'une année passée en apprentissage au sein du service financier de l'entité GTS, à la Société Générale. Cette expérience en tant que contrôleur de gestion, dédié au périmètre GTS, a été l'occasion de se familiariser avec la démarche de facturation interne mise en œuvre. Toutefois, n'étant pas membre de l'équipe de contrôle de gestion en charge des refacturations, des entretiens ont été réalisés afin de mieux en comprendre le fonctionnement, mais aussi de bien en cerner les tenants et aboutissants. Afin de disposer de l'information la plus large possible, différents intervenants ont été interrogés - contrôleur de gestion, client, opérationnel GTS. Aussi, quelques formations ou points informels avec divers interlocuteurs ont été, régulièrement, organisés tout au long de ces six derniers mois, toujours à des fins d'apprentissage.

Quatre entretiens ont été organisés. Ces derniers ont été réalisés selon une méthode non directive. Quelques sujets et questions larges étaient annoncés en début d'entretien afin de cibler l'échange, puis les entretiens ont pris la forme d'une discussion. L'objectif était de laisser une certaine liberté de parole. Les personnes interrogées ont, ainsi, pu livrer leurs connaissances et impressions sans être influencées par des questions. Cette méthode semblait être la plus pertinente pour recueillir des informations qui autoriseraient ensuite la réalisation d'une analyse critique - et non pas technique - du système. L'idée sous-jacente était non seulement de laisser les interrogés s'exprimer librement, sur des points qui leur semblaient pertinents - mais surtout d'essayer de ne pas recueillir d'informations biaisées par nos statuts respectifs et par la fonction des interrogés. Le risque était que les contrôleurs de gestion vantent les mérites du système et s'attardent sur les points techniques ; et que les clients fassent part de critiques - peut être peu constructives. En ce sens, cette méthode est apparue comme étant la plus appropriée.

Les entretiens ont duré entre 45 minutes et 1h30. Ils ont tous été enregistrés puis retranscrits.

Néanmoins, des guides d'entretien communs à tous les interrogés n'ont pas pu être construits étant donné leur profil différent. Aussi, si ces quatre entretiens pourraient, *a priori*, paraître insuffisants, leur combinaison avec des formations, des moments d'échange non enregistrés et une année d'expérience au sein du contrôle de gestion s'est avérée suffire à l'obtention de connaissances relativement pointues du système.

3. Le panel

Les quatre entretiens ont été réalisés auprès de trois types d'interlocuteurs afin de disposer de l'information la plus complète possible.

- *Intervenant 1* : Contrôleur de gestion GTS expérimenté, dédié à la facturation interne ;
- *Intervenant 2* : Responsable de l'équipe de contrôle de gestion dédiée à la facturation interne ;
- *Intervenant 3* : Responsable de l'un des pôles opérationnels GTS dédié à l'étude de la « performance financière et opérationnelle des projets GTS ». Cet intervenant a participé à la création de GTS et a contribué à celle du système de facturation interne et du catalogue des services. Nous le désignerons par « opérationnel GTS » ;
- *Intervenant 4* : Contrôleur de gestion chez l'un des plus gros clients de GTS.

4. Les limites

De nombreuses précautions ont été prises afin d'obtenir les propos les plus « vrais » possibles mais aussi pour ne pas laisser penser que cette enquête à la prétention d'apporter une vérité universelle. Il semble, cependant, nécessaire de souligner trois limites majeures de cette étude.

D'abord, en dépit des mesures prises, rien ne peut garantir que les propos recueillis ne soient pas biaisés par les statuts, les fonctions ou encore les sentiments des interrogés. Dès lors que des acteurs sont interrogés sur leur métier, leurs activités présentes ou passées, le risque de déformation de certaines vérités ne peut être exclu. Cette probable déformation est d'autant plus envisageable qu'il était demandé aux interrogés d'adopter une approche relativement critique - positive et négative - du système. Les intervenants 1, 2, 3, très liés à la performance du système, sont les plus susceptibles d'avoir délivré un discours biaisé. Le métier, dans nos sociétés, est l'un des éléments les plus utilisés pour juger quelqu'un mais aussi soi-même (Lambert 2009 ; Hugues, 1997). De ce fait, il est difficile de collecter des informations « vraies » sur de tels sujets.

Aussi, en tant que partie prenante et membre du contrôle de gestion depuis un an, il n'a, peut-être, pas toujours été évident de rester complètement objectif.

Enfin, cette étude empirique ne repose que sur l'étude d'un seul exemple, celui du système de facturation interne de GTS. Par conséquent, sa portée est nécessairement limitée. Si nous nous servons de ce cas pour illustrer certains propos et en tirer quelques apprentissages, il serait

inapproprié d'en tirer des conclusions générales. Ce système est loin d'être universel ; de même, notre approche, limitée à ce seul exemple, est loin d'être parfaite.

II. Le Contexte : la création de GTS

1. De la présentation du Groupe aux Systèmes d'Information

a. Le Groupe Société Générale

Le Groupe Société Générale est l'un des plus grands groupes de services financiers en Europe. Faisant suite à la crise financière de 2008, la Société Générale a beaucoup œuvré, et continue à œuvrer, pour le recentrage de ses activités et le renforcement de son bilan. L'objectif est de limiter les risques pris par le Groupe sur les marchés financiers et de consolider les activités de banque de détail.

Le Groupe compte, aujourd'hui, environ 154 000 collaborateurs présents dans 76 pays et accompagnant quotidiennement 32 millions de clients dans le monde. Au travers de ses 5 principaux pôles d'activité, la Société Générale propose des conseils et des services aux particuliers, aux entreprises et aux institutionnels. Son activité s'organise autour des cinq axes suivants :

- Les *réseaux France* avec ses trois enseignes fortes, complémentaires et au positionnement différencié : Société Générale, Crédit du Nord et Boursorama.
- Les *réseaux internationaux* : le Groupe exerce ses activités de banque de détail en Europe centrale et orientale et en Russie ; dans le bassin méditerranéen, en Afrique subsaharienne, en Asie et en Outre-mer ;
- La *banque de financement et d'investissement* aussi appelée Société Générale Corporate & Investment Banking (SG CIB).

Aussi, le Groupe Société Générale est un acteur important dans les métiers :

- Des *services financiers spécialisés* et de *l'assurance* ;
- De la *banque privée*, de la *gestion d'actifs* et des *services aux investisseurs*

Pour assurer la cohérence des actions du Groupe, favoriser le développement des synergies et garantir le suivi des règles de sécurité bancaire, la Société Générale s'est munie de sept directions fonctionnelles. Organisées en filières transversales rattachées à la Présidence, leur rôle est essentiel dans le bon fonctionnement et le développement du Groupe.

L'une d'entre elles, RESG - la Direction des Ressources du Groupe - retient notre attention.

b. La Direction des Ressources Groupe

La direction des Ressources (RESG) a été créée le 2 mai 2007. Elle a pour mission d'accompagner le Groupe dans sa transformation et dans l'atteinte de ses objectifs via l'innovation et l'optimisation des ressources. Elle réunit :

- La Direction des Systèmes d'Information (SI) ;
- La Direction de l'Immobilier (IMM) ;
- La Direction des Achats (ACH) ;
- La Direction de l'Organisation ;
- La Direction de l'Innovation.

Elle offre aux pôles d'activités et aux directions fonctionnelles centrales des services mutualisés et optimisés, via ses Centres de Services Partagés (CSP), notamment ceux du SI, des achats et de l'immobilier.

Aussi, RESG, et plus particulièrement la filière SI, sont les principaux acteurs de la nouvelle stratégie de Transformation Opérationnelle du Groupe qui entend optimiser et transformer ses activités par une utilisation croissante des nouvelles technologies. Depuis peu, la Société Générale a mis le cap vers une numérisation croissante de ses activités. Par conséquent, le Système d'Information est devenu l'un des principaux piliers de la nouvelle stratégie et de l'organisation du Groupe.

c. Les Systèmes d'Information à la Société Générale

Les Systèmes d'Information du Groupe représentent un budget annuel d'un peu plus de trois milliards d'Euros et ont largement contribué au développement des métiers au cours des dix dernières années. Dorénavant, les travaux autour de la transition numérique occupent considérablement les équipes de la filière SI. Aussi, la Société Générale s'est munie d'un laboratoire de l'innovation - Lab by Société Générale. L'objectif de ce dispositif d'innovation est de pouvoir répondre aux besoins et attentes des différentes lignes métiers du Groupe en y intégrant des innovations technologiques.

d. RESG/FIN et les Systèmes d'Information

Afin de veiller à la bonne utilisation des ressources du Groupe, RESG dispose d'une large équipe de contrôleurs de gestion. Ces derniers sont membres de l'équipe RESG/FIN et décentralisés dans les Directions de RESG dont ils assurent le contrôle financier.

Les Systèmes d'Information sont l'un des plus importants composants des frais généraux du Groupe. Par conséquent, ils font l'objet d'une attention toute particulière. Leur budget est analysé et optimisé année après année. A cet égard, la Société Générale distingue deux types de budgets faisant l'objet d'une gestion et de problématiques différentes :

- L'un est dévolu à la transformation et à l'évolution du SI - on parle du *Change The Bank* ou CTB - c'est-à-dire au développement des projets et de la maintenance évolutive des applications ;
- L'autre est dédié au maintien en condition opérationnelle du SI - il s'agit du *Run The Bank* ou RTB - qui réunit les coûts d'exploitation et de maintenance corrective des applications et des infrastructures existantes.

Aussi, les équipes RESG/FIN sont aussi en charge de la facturation interne. A la Société Générale, tous les CSP refacturent au coût complet sans marge. En outre, l'alignement sur le budget et la volumétrie des coûts refacturés aux clients font l'objet de contrôles réguliers et sont les clés de voûte de l'évaluation de la performance des CSP de RESG.

2. La création de GTS

a. L'organisation des Systèmes d'Information avant GTS

Avant juillet 2009 - date de la création de GTS - la filière SI de la Société Générale était désorganisée. De petites équipes IT intervenaient localement dans chaque entité métier du Groupe. Les environnements et pratiques en matière de Systèmes d'Information étaient hétérogènes. Il en était de même pour les pratiques de contrôle de gestion relatives au SI.

Si toutes - ou presque - refacturaient leurs prestations, les modalités différaient. Par exemple, ITS - DSI de la banque de détail - facturait ses clients à partir de tarifs unitaires définis chaque année, et avait établi un catalogue de services. De son côté, GLS - la Direction des Systèmes d'Information (DSI) de la banque de financement - réallouait chaque mois au réel et n'avait pas établi de catalogue. De même, les méthodes de calcul de coûts, servant de base à la facturation, différaient d'une entité à l'autre.

Cet éclatement de la Filière SI présentait de nombreux inconvénients :

- Inexistence d'une stratégie SI Groupe ;
- Absence de cohérence globale ;
- Mauvaise visibilité de la fonction IT ;
- Incompréhension de la part des opérationnels et de la Direction Générale ;
- Inexistence de synergie ;
- Ressources non optimisées ;
- Redondances et doublons.

Dans de telles circonstances, comment responsabiliser ? Comment animer et contrôler la filière ? Comment optimiser les ressources mobilisées ? La décentralisation excessive de la fonction ne le permettait. Ainsi, la Direction Générale a décidé d'en revoir radicalement l'organisation.

b. La création de GTS

Le 1^{er} Juillet 2009, la Société Générale décide de regrouper l'ensemble de ses infrastructures informatiques au sein de RESG/GTS - pour Global Technical Services. La Société Générale se dote ainsi du plus grand centre de services partagés (CSP) d'infrastructure du secteur financier.

GTS rassemble toutes les « petites » équipes d'infrastructure informatique du Groupe et a pour vocation de centraliser toute la gestion des infrastructures du groupe. La notion « d'infrastructure » désigne les serveurs, le stockage, l'archivage, la sauvegarde, le WAN-LAN, la téléphonie, les postes de travail, le middleware, etc.

Les prestations de GTS couvrent aussi bien la banque de détail que la banque de financement et d'investissement, le financement spécialisé ou encore les services aux investisseurs. Par conséquent, l'offre de GTS se veut suffisamment standardisée et basique pour pouvoir être mutualisée.

Toutefois, si GTS fournit le socle commun et opère pour tous les métiers et toutes les directions fonctionnelles, plus localement, des DSI métiers, d'envergure plus restreinte, assurent l'exploitation et l'adaptation des infrastructures et applications livrées par GTS. Les DSI métiers sont des clientes de GTS et travaillent sur l'adaptation précise des infrastructures aux besoins spécifiques de leur entité.

Par ailleurs, GTS fonctionne à la manière d'un Groupement d'Intérêts Economiques - GIE, cela signifie que GTS refacture la totalité de ses coûts sans marge (hors obligation fiscale) avec pour objectif de minimiser le compte d'écart. Ainsi, GTS n'est censé faire ni perte, ni bénéfice. Le compte d'écart absorbe la différence entre les coûts de GTS et ses recettes.

c. Les objectifs et intentions de la Direction Générale à l'égard de GTS

Lors de sa création, l'objectif annoncé de ce regroupement est de dégager des synergies de cent millions d'Euros. Pour ce faire, GTS cherche à harmoniser, à homogénéiser, et à industrialiser ses services tout en les adaptant, marginalement, aux besoins de chaque entité. Soit, proposer un service standard qui puisse être un peu ajusté selon le client. Ainsi, GTS est emblématique de la volonté du Groupe d'industrialiser et de mutualiser ses ressources en vue d'une meilleure efficacité.

Les intentions autour de GTS ne se limitent pas à des considérations financières. Les objectifs sont de :

- Réaliser des économies ;
- Améliorer la qualité des prestations ;
- Améliorer le contrôle de la filière ;
- Responsabiliser GTS ;
- Redonner de la cohérence à la filière et aux pratiques de contrôle ;
- Redonner un peu de légitimité et de visibilité à cette filière méprisée dans la Banque.

Ce faisant, une partie de la stratégie et des ambitions de GTS se focalisent sur sa transparence ; c'est-à-dire, rendre plus compréhensibles les prestations réalisées et les modalités de facturation interne.

En définitive, les intentions de la Direction Générale, lors de la création de GTS, sont multiples. Certaines sont liées à la forme organisationnelle de GTS qui est un CSP, et d'autres à la démarche de facturation interne. Toutefois, l'imbrication de ces deux facteurs est telle qu'il est difficile d'établir des frontières étanches entre leurs objectifs respectifs. En parallèle de ces intentions stratégiques annoncées par communiqué de Presse lors de sa création, des opérationnels ont été interrogés pour cette étude. Il leur a été demandé de s'exprimer sur les objectifs, selon eux, de la facturation interne.

d. Les objectifs de la facturation interne selon les opérationnels

Les entités qui, aujourd'hui forment GTS, refacturaient déjà leurs prestations avant le regroupement. Seulement, les procédés de refacturation n'étaient pas harmonisés. Au moment de la formation de GTS, il a été décidé de conserver ce dispositif. La rencontre avec des contrôleurs de gestion, dédiés au périmètre de GTS, permet d'en comprendre les raisons.

Selon les interrogés, la facturation interne a principalement pour mission de responsabiliser GTS et ses clients sur leur consommation de ressources.

« Au départ, on voulait trouver un moyen de sensibiliser les clients sur tout la partie volume » (Intervenant 3 - Opérationnel GTS).

« GTS contribue très largement aux frais généraux et donc à l'optimisation de ces coûts [...] GTS, en France, c'est environ 800 millions d'Euros. C'est l'un des plus gros centres de RESG. Nous sommes donc sous les feux des projecteurs » (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne).

Les clients sont responsabilisés sur leur volume de consommation de prestations informatiques afin qu'ils prennent conscience de leur « non-gratuité ». De son côté, GTS est responsabilisé sur les ressources engagées. Les responsabilités sont donc - étaient donc - claires : le client doit optimiser son volume de consommation, et GTS doit limiter sa consommation de ressources. La mise en place d'un catalogue de services a permis d'officialiser ces attributions :

« Derrière, nous [GTS] on ne voulait pas qu'ils nous disent « voilà, là tu investis à hauteur de tant, tu as le droit de dépenser tant... » ça c'était de la responsabilité du CSP. De là, le catalogue des services » (Intervenant 3 - Opérationnel GTS).

Par conséquent, le système de facturation interne joue comme un moyen de contrôle de GTS dont les prestations et ressources consommées sont dorénavant visibles. GTS a, maintenant, des comptes à rendre.

Par ailleurs, la poursuite de la facturation interne s'explique aussi par les contraintes légales et fiscales auxquelles tous les groupes internationaux sont soumis.

« Nous sommes obligés de faire le travail pour tout le monde afin de savoir combien [les filiales] nous doivent. Sinon, impossible de démêler leurs coûts. On refacturerait n'importe quoi de manière arbitraire ». (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne).

La fiabilisation des montants refacturés aux filiales impliquent la mise en place de vastes processus de facturation interne suffisamment robustes.

III. La facturation interne chez GTS

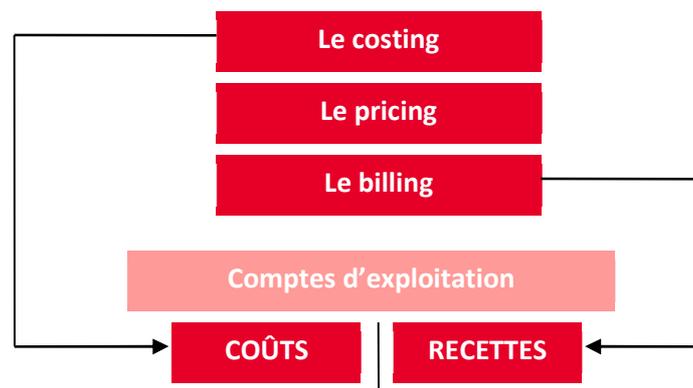
1. La démarche Costing - Pricing - Billing

a. Présentation de la démarche

La mise en place de la facturation interne chez GTS fait suite au déploiement de la méthode ABC. Ainsi, la facturation interne - ou *billing* - s'insère dans un processus plus vaste appelé « *Costing - Pricing - Billing* » :

- Le *costing* permet de définir le coût total du service ;
- Le *pricing* fixe le prix de facturation du service ;
- Le *billing* présente au client le montant qu'il doit payer, sur la base des volumes ou des services utilisés et du prix du service.

Le schéma ci-dessous permet de bien visualiser le processus dans son intégralité :



Un arrêt rapide sur les étapes du *Costing* et du *Pricing* semble nécessaire afin de bien comprendre l'étape du *Billing* puisque celle-ci est alimentée par ces deux premières étapes.

Le modèle de *costing* de GTS est basé sur les principes de la méthode ABC. Ainsi, il alloue tous les coûts GTS de la comptabilité générale aux offres de services. L'intégralité des coûts directs et indirects font, alors, partie du coût total du service.

Cette étape, à l'image de la méthode ABC, est complexe car elle nécessite divers traitements parmi lesquels récupérer tous les coûts inhérents à GTS, identifier des modules de coûts, des inducteurs, etc. Elle l'est d'autant plus que la Société Générale ne dispose pas d'outils suffisamment

robustes pour alléger les traitements manuels. Ainsi, une large partie du *Costing* est réalisée sur Excel - qui souvent se révèle assez peu adapté à cet usage et est source d'erreurs.

Néanmoins, les mérites de la méthode sont triples. D'abord, elle est l'occasion de mieux connaître les ressources consommées par les activités de GTS. Ensuite, elle permet de justifier les montants refacturés aux clients. Enfin, elle rend possible la réalisation d'un catalogue des services proposés à un tarif unitaire.

Bien que les problématiques et enjeux inhérents à la méthode ABC soient nombreux et intéressants, nous ne les approfondirons pas davantage. Toutefois, il est nécessaire de bien retenir l'aspect fondamental de cette étape. La réalisation du *costing* conditionne la réussite ou l'échec de tout le reste du processus. Par conséquent, il est indispensable qu'elle soit menée avec sérieux et expertise. Si les coûts sont mal évalués, la refacturation ne peut pas être correcte. Nous noterons aussi l'usage du coût complet comme unité de travail.

Quant au « *pricing* », GTS refacture tous ses coûts sans faire de bénéfice. Ainsi :

$$\text{Prix d'un service rendu} = \text{Coût unitaire du service} = \frac{\text{coût complet}}{\text{Volume prévisionnel}}$$

La mise en place de ce modèle a permis de répondre aux exigences de GTS, à savoir : des prix uniques, quel que soit le client ; une facturation transparente basée sur le consommé et une meilleure maîtrise des coûts. Les deux premières étapes du modèle présentées, attardons nous maintenant sur la partie qui nous intéresse davantage : le « *billing* »

b. Le billing

L'étape du « *billing* » - facturation - consiste en l'établissement et l'édition d'une facture par client. Ou bien, la prestation fait l'objet d'un prix, dans ce cas, le montant de la facture correspond, alors, à ce prix que multiplie la quantité consommée. Ou bien, elle n'est pas tarifée, dans ce cas une clé d'allocation définie *a priori* est appliquée au coût total. Cela permet de répartir le global entre les différents utilisateurs.

Les services sont facturés mensuellement pour les entités SG et trimestriellement pour les filiales. Il existe un décalage d'un mois entre l'arrêt des consommations et l'émission des factures. Quant aux filiales, une provision mensuelle du montant de leur consommation est passée en attendant la facture trimestrielle, via une facture pro-forma.

Si l'étape de *costing* est réalisée par les contrôleurs de gestion RESG/FIN/GTS ; celle du *billing* ne l'est pas exclusivement. Les équipes RESG/FIN/GTS sont les responsables du processus. Ils s'assurent, donc, du bon déroulement de la refacturation mensuelle en mettant notamment en place des contrôles de cohérence à plusieurs niveaux du processus. Néanmoins, une partie du travail est réalisée dans une petite cellule dédiée, dans les équipes opérationnelles GTS.

« C'est vrai que ça peut paraître étonnant qu'il y ait plusieurs équipes, qui plus est dans des pôles différents, qui gèrent la refacturation. Déjà, c'est le résultat de réorganisations successives et de l'arrivée de managers qui avaient une croyance assez limitée dans l'organisation qu'ils ont trouvé à leur arrivée. Ils ont éclaté les équipes et dispatché les membres à droite à gauche. Pourtant, bien que dans de nouveaux services, ces-derniers ont conservé leur champ de travail et leur domaine d'expertise » (Intervenant 1 - membre de l'équipe dédiée à la facturation interne).

En effet, l'intervention de deux pôles distincts sur ce processus n'est pas sans surprendre. Elle peut causer quelques soucis de synchronisation ou de cohérence. Toutefois, le champ d'intervention de GTS est relativement limité. Aussi, ces deux équipes laissent supposer la complexité et l'envergure du dispositif de facturation interne.

« C'est un tel éco-système [...] dès que tu modifies quelques chose, cela peut avoir un effet dévastateur sur tout le reste » (Intervenant 3 - Opérationnel GTS).

D'ailleurs, preuve de sa complexité, les étapes de *Costing - Pricing - Billing* mobilisent de nombreux collaborateurs RESG :

« Il y a énormément de personnes qui gravitent autour de cet éco-système. Quand tu regardes, ils sont beaucoup. Je ne sais pas, une soixantaine peut être. C'est beaucoup, beaucoup trop » « *D'autant que cela reste de la « monnaie de singe ». On est Société Générale, on reste à ventiler des prestations internes »* (Intervenant 3 - Opérationnel GTS).

L'intervenant 1 ne partage, toutefois, pas ce point de vue. Selon lui :

« Compte tenu du montant à refacturer, du nombre de prestations à prendre en compte, nous ne sommes clairement pas trop nombreux à mon sens. Ce n'est pas le nombre qui peut choquer mais plutôt l'éclatement du service »

(Intervenant 1 - membre de l'équipe dédiée à la facturation interne).

Trop ou suffisamment de collaborateurs ? Nos connaissances actuelles du processus de refacturation interne ne nous permettent, encore, pas de trancher. Nous devrions être plus à même de le faire après en avoir pu étudier les modalités de mise en œuvre : quels coûts sont refacturer ? Et comment ?

2. Les modalités de refacturation

Cette deuxième section vise à répondre à la question suivante : comment GTS refacture ses prestations ? Ainsi, elle vise à rendre compte de la mise en œuvre et de l'opérationnalité du modèle.

a. Coûts refacturés et compte d'écart

Nous l'avons vu, GTS refacture la totalité de ses coûts sans marge avec pour objectif de minimiser le compte d'écart. Celui-ci absorbe la différence entre les coûts de GTS et ses recettes. Il vise donc à équilibrer les comptes de GTS en fin de période. Ce décalage entre coûts et recettes s'explique principalement par la refacturation d'une partie des prestations au coût complet standard.

Le compte d'écart est valorisé deux fois par an et est éventuellement réaffecté aux partenaires utilisateurs en Juin et Décembre. La réallocation aux pôles du compte d'écart est effective dès lors qu'il sort d'une fourchette fixée entre moins dix millions d'euros et plus dix millions d'euros soit environ un pourcent de la base de coûts annuelle GTS.

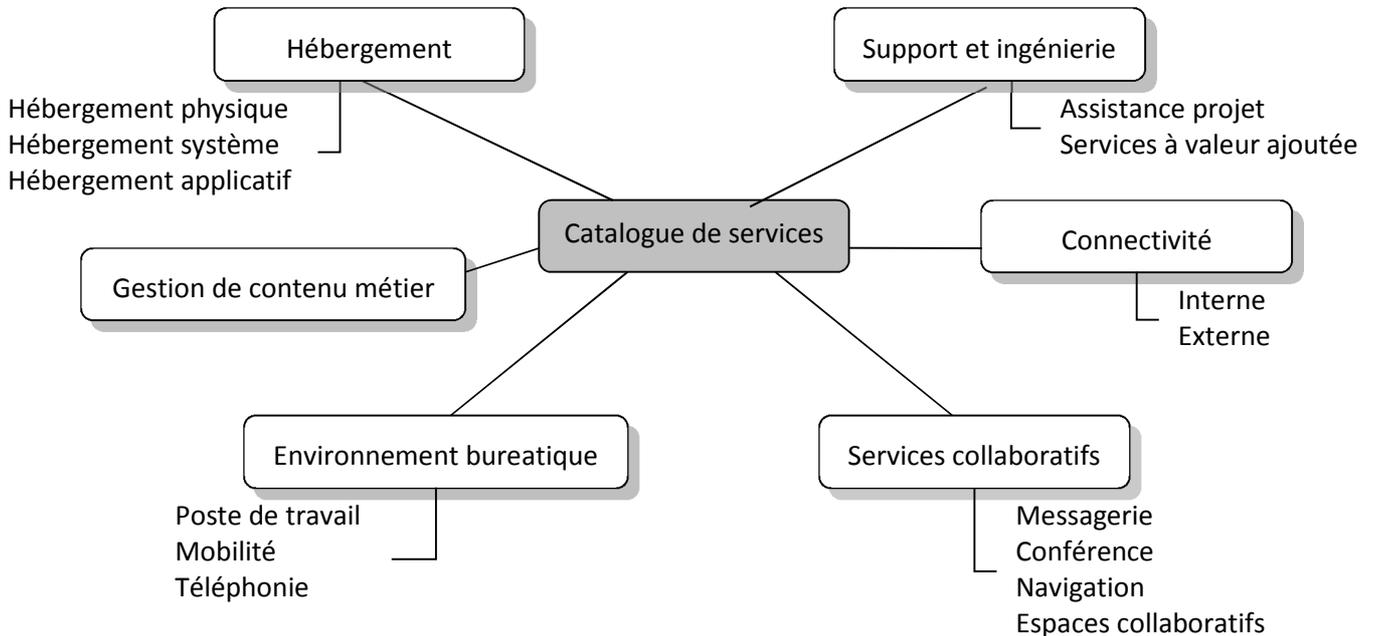
Par ailleurs, RESG/FIN/GTS refacture les coûts de GTS selon trois méthodes :

- Les prestations tarifées
- Les forfaits
- La refacturation à l'€/€

La méthode utilisée dépend de la nature de la prestation.

b. Les prestations tarifées

Les offres redevancées ou tarifées sont basées sur le catalogue de services GTS accessible sur l'Intranet. Celui-ci se décompose en six gammes de services :



Le montant facturé est défini en multipliant les volumes réellement consommés, par le client, par le prix prédéfini annoncé dans le catalogue.

Les consommations réelles sont, soit déclarées par les clients, soit relevées par les équipes FIN. Tout dépend de la nature de la consommation.

Les tarifs unitaires sont fixés une fois par an, lors de l'exercice budgétaire. Ils ne sont jamais revus au cours de l'année. Ainsi, les prestations tarifées sont refacturées au coût complet standard.

« Le tarif ne varie pas au cours de l'année. Il tient compte des prévisions de volumes [annoncées par les clients] et des négociations avec les fournisseurs [de GTS]. Ce type de refacturation concerne principalement le run »
(Intervenant 1 - membre de l'équipe dédiée à la facturation interne).

« Nous leur remontons nos volumes prévisionnels. Pour chaque type de services que nous consommons, nous leur remontons nos prévisions »
(Intervenant 4 - Contrôleur de gestion Client GTS).

L'élaboration d'un catalogue de services implique une charge de travail conséquente. Aussi, il n'est pas toujours évident de définir un tarif unitaire pour toutes les prestations. Par conséquent, le

catalogue ne répertorie que des prestations ou matériels standards. Ces derniers sont destinés à être consommés par plusieurs clients. Aussi, leur référencement suppose qu'ils seront proposés sur plusieurs années.

Lors de la création de GTS, il était convenu que la part des offres standards dans les prestations refacturées devait augmenter. Cela ne se concrétise finalement pas :

« Initialement, on se disait, en effet, qu'on voulait et qu'il fallait refacturer la majorité de nos services via le catalogue donc en tarifé. C'était une motivation forte et un driver fort chez GTS. Maintenant on est à environ 40% de prestations refacturées via le catalogue et le reste on le fait à l'€/€. On s'est donc un peu éloigné » (Intervenant 3 - Opérationnel GTS).

Les prestations tarifées présentent l'avantage de rendre les factures plus lisibles et transparentes. Les clients savent exactement ce qu'ils consomment et à quel prix. Aussi, les tarifs n'évoluant pas dans l'année, les clients peuvent anticiper leurs factures informatiques. Des sondages réalisés auprès des clients GTS ont permis de constater que les clients n'appréciaient pas les factures volatiles. Ils associent la volatilité à un manque de maîtrise des coûts et la considèrent comme contraire aux engagements de transparence et de lisibilité. Enfin, les prestations tarifées permettent de responsabiliser les clients sur le niveau de leur consommation :

« En fait, les écarts c'est toujours de notre faute. Ce que je veux dire c'est que GTS fixe ses tarifs pour l'année donc à partir du moment où il y a un écart, c'est que nous ne respectons pas nos hypothèses de volumes. Soit parce qu'on s'est un peu raté sur le budget, soit parce qu'il y a eu des évènements inhérents à notre activité ou à celle de GTS qui sont survenus et que nous ne pouvions, objectivement, pas prévoir lors du budget » (Intervenant 4 - Contrôleur de gestion Client GTS).

En fait, mais nous reviendrons sur ce point, les clients ne sont que partiellement responsabilisés. Certes, leur facture varie avec les quantités consommées, toutefois, le tarif unitaire reste inchangé et ne transpose donc pas pleinement l'écart d'activité dont ils sont à l'origine. Surtout, rares sont les opérationnels à être responsabilisés - au sens d'objectivés - sur leurs consommations informatiques.

Pour finir, les tarifs du catalogue sont calculés à partir des coûts de run et d'une part de coûts projets inhérents aux services du catalogue. Les DSI, à l'image de GTS, font face à de nombreux coûts fixes. Ces derniers ont tendance à « polluer » les tarifs en neutralisant les effets volumes. En effet, la part importante de coûts fixes intégrés dans le tarif fait obstacle au principe d'élasticité des coûts unitaires sur lequel GTS avait communiqué pour sensibiliser les clients sur la qualité de leurs prévisions de consommation. Par conséquent, les clients ne comprenaient pas pourquoi les tarifs, d'une année sur l'autre, n'évoluaient pas au regard des volumes prévisionnels annoncés. Pour pallier à ce problème, RESG/FIN/GTS a proposé une nouvelle approche.

c. Les forfaits DE[K]A

Fin 2011, les clients GTS expriment leur besoin de mieux connaître les dépenses de GTS et déplorent un manque de visibilité et de compréhension de leurs factures GTS. De plus, ils souhaitent davantage de leviers pour les maîtriser. Afin de répondre aux demandes de ses clients, GTS lance en 2012 le projet DE[K]A -pour « Démocratisation de la Connaissance, du Contrôle des Charges et des Coûts de GTS et de leur Allocation ». Celui-ci a notamment induit la mise en place des « forfaits DE[K]A ».

« Dans le cadre du projet DE[K]A, nous avons retiré du bloc des coûts [servant de base pour les tarifs] un certain nombre de coûts fixes. Ces derniers, conséquents, faisaient perdre en lisibilité à nos tarifs. Surtout, ils étaient un frein à la transparence et à la logique de communication que nous mettons en place avec nos clients. L'isolement de ces coûts fixes nous permet d'offrir davantage d'élasticité à nos clients. Les coûts que nous leur présentons dans les offres tarifées sont, ainsi, variables. » (Intervenant 1 - membre de l'équipe dédiée à la facturation interne).

Ainsi, les tarifs du catalogue ont été épurés des coûts des infrastructures mutualisées - Datacenter, Lan Servers et frais de structure. Ces charges, en 2013, représentaient cent vingt-cinq millions d'Euros et avaient, ainsi, tendance à polluer et à accroître les fourchettes de coûts refacturés via les tarifs. Dorénavant, les tarifs, d'une année sur l'autre, sont davantage élastiques aux volumes prévus.

Ces masses de coûts fixes - désignées par le vocable « forfaits DE[K]A » sont refacturées directement aux clients au coût complet standard. Les factures, par entité cliente, sont définies en appliquant des clés d'allocation prédéfinies aux coûts standards globaux. Néanmoins, contrairement aux tarifs du catalogue, des révisions peuvent être réalisées au cours de l'année si des écarts significatifs entre coûts standards et coûts réels se manifestent.

d. Les prestations allouées

Si GTS propose certains services standards, d'autres le sont moins. C'est le cas des prestations allouées refacturées à l'€/€. Celles-ci se caractérisent, donc, avant tout par leur spécificité. Aussi, ce mode de facturation est utilisé pour refacturer les charges liées à des « projets clients ». Le terme de projet client - par opposition à projet interne - désigne les projets réalisés par GTS à la demande d'un ou plusieurs clients. Si les prestations refacturées à l'€/€ peuvent être multi-clients, elles sont très rarement demandées par toutes les entités de la Banque. Elles sont refacturées :

- Aux coûts réels pour les projets clients ;
- Aux coûts estimés pour le reste. Les coûts estimés sont des coûts théoriques actualisés à chaque exercice de révision budgétaire.

« Dans ce cas, nous refacturons l'intégralité des dépenses inhérentes au(x) client(s) en question. Nous ne sommes pas ici dans une logique volume que multiplie le prix puisque nous réallouons le montant total. Si ces dépenses sont multi-clients, nous appliquons une clé de répartition » (Intervenant 1 - membre de l'équipe dédiée à la facturation interne).

Ainsi, ou bien, les coûts totaux sont refacturés directement au client sans retraitement ; ou bien, si la prestation est multi-clients, des clés d'allocation sont appliquées au coût total pour définir un montant par entité consommatrice. Si ce mode de refacturation était censé être de moins en moins utilisé, cela n'est finalement pas le cas pour deux raisons. Tout d'abord, les exigences des clients en matière de solutions informatiques sont de plus en plus élevées. Les métiers, en proie à une concurrence intense et de plus en plus orientée « numérique », adressent régulièrement des demandes très spécifiques à GTS. Par ailleurs, le plan de Transformation Opérationnelle de la Banque et la transition numérique du Groupe tendent à accroître le nombre d'interventions nouvelles, innovantes et donc non référencées ou non référençables dans le catalogue.

Par ailleurs, quelques remontées clients permettent d'affirmer que cette modalité de refacturation est appréciée. Pourtant opposée aux prestations tarifées également approuvées, les clients reconnaissent à la facturation à l'€/€ sa transparence inégalable. Aussi, elles leur donnent le sentiment de gagner en maîtrise sur leur facture.

« Le client, lui ce qu'il voulait, c'était « je veux avoir une action sur ma facture au-delà du volume ». C'est antinomique avec la notion de tarif unitaire. [...]

s'ils veulent que tu mettes moins d'argent sur telle activité, alors ils te le disent et tu baisses le nombre de prestataires » (Intervenant 3 - Opérationnel GTS).

Ainsi, cette modalité de refacturation implique davantage le client qui peut donner son avis ou faire part de quelques instructions. Justement, le développement de cette modalité de refacturation ne donnerait-elle pas un pouvoir démesuré aux clients ?

Depuis peu, il a été décidé que toutes les prestations faisant l'objet d'une refacturation par application de clés de répartition seraient sommées et regroupées sur une seule et même ligne en pied de facture. Ainsi, ou bien, avec le temps cette méthode se révélera devenir relativement opaque pour les clients, ou bien, cela permettra simplement de simplifier les factures actuellement très détaillées.

Les différentes modalités de refacturation de GTS présentées, la dernière sous-section de cette partie vise à faire le lien entre les pratiques de GTS et les préconisations de la littérature. Elle n'a pas nécessairement pour objectif de juger les méthodes de GTS, elle vise, plutôt, à essayer de leur donner du sens, à les mettre en perspective.

e. Prix de cessions internes et stratégie

Nous avons appris que :

- Toutes les prestations de GTS sont refacturées à leur coût complet ;
- Les prestations tarifées et les forfaits DE[K]A sont refacturés au coût complet standard ;
- Les projets clients sont refacturés à leur coût complet réel ;
- Les autres prestations refacturées à l'€/€ le sont au coût complet estimé.

Nous constatons donc la diversité des unités de refacturation retenues par GTS. Multiplier les références peut engendrer une certaine complexité de traitement car cela oblige à manipuler différents référentiels : budget, estimé et réalisé. Surtout, cela peut créer quelques confusions chez les clients.

Aussi, la littérature indique une corrélation entre le choix d'une politique de valorisation des cessions internes et les intentions stratégiques de l'organisation à l'égard de sa démarche de facturation interne.

En l'occurrence, ni GTS, ni ses clients n'ont accès au marché externe. Ils sont obligés de contracter ensemble pour tout ce qui a attiré aux infrastructures informatiques. L'impossibilité d'avoir recours au marché externe justifie, selon certains auteurs, l'usage du coût complet comme prix de

cessions internes. Par conséquent, la politique de fixation des prix de cessions internes retenue par GTS est alignée avec les recommandations de Berland (2010), notamment.

GTS utilise majoritairement des coûts théoriques - standards ou estimés - pour ses refacturations. Même si les coûts estimés tendent à se rapprocher du réel au fil de l'année, ces deniers demeurent théoriques et peuvent se révéler, finalement, déconnectés de la réalité. Bouquin (2010) préconise l'utilisation de coûts standards si la démarche de facturation interne a pour objectif principal l'évaluation des performances. Bien sûr, par l'intermédiaire de son système de facturation interne, le Groupe Société Générale entend se donner les moyens de mesurer la performance de ses métiers toutes charges comprises. Pour autant, l'évaluation des performances n'est pas le leitmotiv de ce dispositif. La démarche *Costing - Pricing - Billing* vise avant tout l'optimisation des coûts d'infrastructures. Ainsi, en suivant les avis de Bouquin, GTS aurait dû refacturer ses coûts au coût complet réel.

Cependant, cette méthode ne semble pas nécessairement bien adaptée aux outils et idéaux de GTS. D'abord, RESG/FIN/GTS dispose de peu d'outils informatiques ce qui complexifie les traitements et rend difficile la présentation mensuelle des coûts réels des prestations.

Ensuite, GTS a décidé de mettre l'accent sur la stabilité des montants facturés et sur la lisibilité de ses factures. Par conséquent, l'actualisation mensuelle des tarifs et forfaits entrerait en contradiction avec ces engagements. Par ailleurs, cela remettrait en cause l'existence et le fonctionnement du catalogue des services, jusqu'alors cher à GTS. La logique de tarif unique annuel devrait être supprimée. Rappelons aussi que les clients n'apprécient pas, et ne comprennent pas les variations de PCI au cours d'une année calendaire. Plutôt que d'y voir un élément naturel et une actualisation justifiée, ils interprètent ces changements comme un manque de maîtrise, un facteur d'opacité et de manipulation.

Aussi, une valorisation aux coûts réels contraindrait GTS à des communications régulières visant à apporter la preuve que ces PCI, variables sur l'année, ne sont pas « *faits sur un coin de table avec une paire de dés et qu'il y [a] un sous-jacent derrière [...], une réalité* » (Intervenant 3 - Opérationnel GTS). L'aspect aléatoire et injustifié des PCI avait beaucoup été reproché à GTS qui, donc, avait finalement décidé d'opter pour une refacturation aux coûts standards ou estimés.

Toutefois, comme le prédisait Bouquin (2010), il s'avère que la refacturation aux coûts standards ne responsabilisent, finalement, que partiellement les clients. Ces derniers ne subissent qu'une partie des écarts d'activité.

Les arguments en faveur ou allant à l'encontre de la méthode de valorisation retenue par GTS, ne sont pas sans rappeler les difficultés liées à la sélection d'une politique que la littérature avait introduites. En l'occurrence, ceux sont les rapports que la Direction de GTS entend entretenir avec ses clients qui permettent d'éclairer le choix opéré. A la logique de la responsabilisation, elle a préféré celle de la collaboration. La dernière partie de cette section revient, d'ailleurs, sur ce point important et caractéristique de la démarche de GTS.

Une démarche de refacturation interne ne peut pas être comprise et évaluée seulement par ses aspects techniques. L'environnement et les changements auxquels la démarche permet d'aboutir méritent que l'on s'y intéresse. D'ailleurs, ils peuvent être considérés comme des signaux de réussite ou d'échec.

3. GTS et ses clients

Le déploiement de la démarche *Costing - Pricing - Billing* a donné lieu à l'émergence de réflexions autour de la capacité de GTS à coopérer avec les autres entités du Groupe. Le risque de centraliser toutes les équipes d'infrastructures informatiques au sein d'un unique pôle décentralisé était de le couper de la réalité opérationnelle et des besoins clients. Ainsi, la Direction de GTS a réfléchi à des moyens et des comportements qui permettraient de s'en affranchir.

a. L'orientation client de GTS

GTS se caractérise par son orientation client. En effet, le CSP se veut être à l'écoute de ses clients pour pouvoir répondre, de manière adaptée, à leurs demandes et anticiper leurs besoins. Ainsi, la formation de GTS s'est accompagnée de la création de nouveaux profils de postes : ceux sont les FAM - pour financial Account Manager - et les GAM - pour Global Account Manager.

« Le FAM, Financial Account Manager, s'occupe de la partie financière. Il communique aux clients les tarifs et forfaits qu'il va devoir payer ainsi que les évolutions. Il est là pour répondre à toutes les questions financières et économiques du client. Ensuite, il y l'AM. Il est rattaché au GAM. Eux vont avoir une vision bien plus opérationnelle. [...] Par ces intermédiaires, la communication avec le client est quasiment quotidienne. » (Intervenant 1 - membre de l'équipe dédiée à la facturation interne).

« Le GAM [Global Account Manager], c'est un peu le commercial. Il démarché les clients, propose des solutions et écoute ses besoins. Il s'occupe de toute la

partie « avant déploiement » [...]. Le FAM [Financial Account Manager], lui c'est le financier. Il communique sur tous les aspects financiers : il explique les factures et surtout leurs variations en valeur. Ensuite il y a le BSM. Alors, lui c'est le responsable marketing. Il définit les prix, il décline les services et réfléchit à la manière dont il pourrait les administrer ». (Intervenant 4 - Contrôleur de gestion Client GTS).

Ces interlocuteurs permettent à GTS mais aussi aux équipes FIN d'être en contact régulier avec les clients tant sur des problématiques techniques que financières.

Aussi, l'envergure des clients contraint à désigner quelques partenaires privilégiés côté client. Ainsi, par exemple, les contrôleurs de gestion RESG/FIN/GTS sont en contact presque exclusif avec quelques contrôleurs de gestion côté client. Ces derniers, peu nombreux, opèrent pour le compte des lignes métiers et ont, notamment, pour mission d'optimiser les factures informatique des clients de GTS :

« Je suis l'interlocuteur de GTS chez le client. » « Je suis en charge du suivi des coûts de GTS. Pour ce faire, je suis les factures émises par GTS mais surtout j'ai pour mission de rechercher des pistes d'optimisation » (Intervenant 4 - Contrôleur de gestion Client GTS).

Par ailleurs, La Direction de GTS, convaincue que l'orientation client est avant tout un état d'esprit a introduit en 2012 une nouvelle démarche appelée « Esprit de service ». Tous les intervenants GTS ont été formés à « l'esprit de service » et sont, dorénavant, évalués sur leur capacité à être « Curieux - Constructifs - Solidaires » - les trois qualités retenues et promulguées par la Direction. Cette démarche traduit le désir fort de développer les compétences relationnelles du CSP afin de promouvoir la coopération entre les différentes entités du Groupe autour des problématiques SI.

Enfin, GTS est régulièrement à l'origine de nouvelles campagnes de communication. Celles-ci visent à mieux faire connaître les équipes GTS, à présenter leurs activités et leurs nouveaux projets, ou encore à expliquer, brièvement, son système de facturation interne. Aussi, annuellement, GTS organise un sondage d'opinion et d'évaluation de ses prestations. Cette prise de contact est l'occasion de connaître les attentes des clients à son égard.

En définitive, par son orientation client, GTS entend à la fois :

- Améliorer sa performance en étant capable de mieux cerner les besoins des clients ;
- Optimiser ses coûts par des solutions adaptées et en sensibilisant les clients aux problématiques et dépenses informatiques ;
- Se montrer transparent et gagner la confiance de ses clients ;
- Développer une coopération forte dans le groupe autour de ses sujets.

Aussi, le CSP essaie de se doter progressivement d'outils permettant de faciliter les échanges avec ses clients.

b. MyGTS, outil dédié à la consultation des factures

Pour simplifier la communication avec les clients de GTS, RESG/FIN/GTS s'est doté de l'outil *clickview* qu'ils ont renommé MyGTS. MyGTS, accessible par tous les clients, permet une consultation simple et exhaustive des prestations refacturées par GTS. Les clients peuvent ainsi, en toute autonomie, consulter à tout moment et de manière exhaustive leur facture.

« Les clients y ont accès. Ils peuvent donc extraire des graphes pour suivre leur consommation ou bien des détails de consommation par service, ou même par personne. Je pourrais, par exemple, te dire combien tu as coûté depuis ton arrivée. » (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne).

Dans un souci de transparence et de qualité d'information, les équipes RESG/FIN/GTS proposent un détail des consommations à une maille très fine. Les clients ont, par exemple, la possibilité de connaître leur consommation par salarié. Si la pertinence d'une information aussi détaillée est à réfléchir, il n'en reste pas moins que ces renseignements facilement accessibles, par l'outil, devraient permettre de responsabiliser les clients. Ils ont, *a priori*, à leur disposition toutes les informations nécessaires à la maîtrise de leur facture.

Si la démarche adoptée par GTS semble maîtrisée et relativement adaptée à ses besoins et intentions, celle-ci présente quelques faiblesses. Ainsi, cette dernière section propose de revenir sur les forces et limites du dispositif de facturation interne de GTS. Cette étude critique nous permettra ensuite d'en tirer quelques apprentissages.

IV. Evaluation du modèle

1. Un modèle robuste

a. La fiabilité technique du modèle

Les entretiens réalisés ont laissé transparaître la fiabilité du modèle. Les erreurs dans l'édition de factures sont rares. Aussi, le compte d'écart tend à réduire avec les années. Toutefois, pour des raisons techniques, les comptes de GTS ne pourront jamais être parfaitement équilibrés. En effet, tant qu'une partie de la refacturation se fera au coût standard, le compte d'écart continuera à être alimenté.

« La première année [...] notre modèle n'était pas très au point. Nous avons un compte d'écart d'environ 20% ! 20% de nos coûts n'avaient pas été refacturés aux entités » (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne).

Avec les années, les équipes RESG/FIN/GTS ont su gagner en expertise. Les contrôleurs de gestion savent mieux défier et guider GTS lors des exercices budgétaires et de ré-estimés. Par conséquent, les coûts standards et estimés, utilisés pour la facturation de certaines prestations, contiennent de moins en moins d'erreurs. De même, l'expérience permet aux équipes de mieux prévoir et chiffrer les projets clients, refacturés à leur coût réel. En résumé, GTS contrôle mieux ses coûts.

En outre, la capacité des équipes RESG/FIN/GTS à établir des factures très détaillées peut être perçue comme un indice de fiabilité et de robustesse. Elle traduit, aussi, les efforts réalisés en matière de transparence.

L'étude de ces indices de fiabilité technique du dispositif de facturation interne appelle à constater qu'ils sont tous inhérents à la meilleure connaissance et maîtrise des coûts de GTS. En définitive, la robustesse de la facturation interne tient à la bonne mise en œuvre de la méthode ABC.

« Avec du recul ce que je constate c'est que ABC a eu une vertu interne, celle de sensibiliser les opérationnels sur la composition des coûts des différents services [...] ça a permis de sensibiliser les opérationnels » (Intervenant 3 - Opérationnel GTS).

Si le *costing* est une méthode de détermination et de pilotage des coûts, c'est bien via la facturation interne que les clients sont sensibilisés. En définitive, ceux sont les progrès réalisés sur la partie *costing* qui permettent d'asseoir la fiabilité de la facturation interne que nous essayons d'évaluer. Nous retiendrons donc la pertinence d'avoir déployé cette méthode en trois temps : *costing - pricing - billing*.

Enfin, cette fiabilité du modèle permet aux équipes RESG/FIN/GTS d'être à l'aise et de se sentir maîtres des montants qu'ils refacturent :

« Avec notre fonctionnement actuel, nous sommes en mesure de tout justifier. Dès que l'on se fait auditer, on sait exactement ce qu'il y a dans nos tableaux, dans nos factures et pourquoi nous avons ces chiffres [...] Aussi, notre système me semble fiable, robuste, cohérent. C'est le fruit de plusieurs années de dure labeur, clairement » (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne).

La maturité du système lui permet d'être robuste, fiable et cohérent. Aussi, il a permis au monde des Systèmes d'Information de s'ouvrir sur les autres entités du Groupe, d'être mieux reconnu et compris.

b. Un modèle aux nombreuses vertus

Depuis la mise en place de la démarche *Costing - pricing - Billing* diverses améliorations ont pu être observées.

D'abord, globalement, la qualité des prestations de GTS s'est accrue. Les résultats, d'un récent sondage, mené auprès d'utilisateurs GTS, sont, d'ailleurs, sans appel. Ces derniers reconnaissent ses progrès à la fois sur la qualité de ses prestations et sur leur adéquation avec leurs attentes. Le rassemblement d'experts en infrastructures informatiques, mais aussi les échanges réguliers qu'entretient GTS avec ses clients justifient ces améliorations. S'il ne fait aucun doute que la facturation interne a contribué à ces succès, la forme organisationnelle de GTS y a aussi largement contribué.

De plus, les utilisateurs disent mieux en comprendre son fonctionnement et son activité. Ainsi, les démarches de communication, initiées par la facturation interne et visant un surcroît de transparence et de lisibilité, commencent à porter leurs fruits.

Enfin, la coopération entre GTS et ses clients s'est beaucoup développée. S'il arrive que des tensions naissent, les relations entre GTS et ses clients sont cordiales et constructives. La démarche « esprit de service » et l'orientation client très marquée, de GTS semblent, là encore, être un succès.

Confortées par ces premiers résultats, les équipes GTS et RESG/FIN/GTS travaillent continuellement à l'amélioration de leurs services afin qu'ils restent toujours alignés sur les attentes et besoins de leurs clients.

En définitive, nous retiendrons toutes les améliorations suivantes :

- Amélioration des compétences ;
- Amélioration de la qualité de services ;
- Proposition de solutions davantage en phase avec les attentes et besoins des clients ;
- Meilleure relation avec les clients ;
- Meilleure coopération ;
- Plus grande cohérence technique en matière d'infrastructures Groupe ;
- Possibilité de définir des plans stratégiques pluriannuels pour la filière SI.

Tous ces progrès contribuent à l'optimisation des ressources consommées par GTS qui a atteint les objectifs financiers qui lui avaient été assignés. En effet, Entre 2011 et 2013, GTS a diminué ces coûts de *run* d'environ treize pourcents, ce qui est aligné sur les ambitions initiales.

Ce premier bilan nous permet de conclure au succès - au moins relatif - du projet GTS. En outre, la facturation interne ouvre davantage de possibilités de contrôle pour la Direction Générale à l'égard de sa filière SI. Elle peut, dorénavant, lui assigner des objectifs annuels chiffrés ou en contrôler les actions et ressources consommées- ce qui n'était pas le cas auparavant. Néanmoins, comme toute réalisation, certaines limites et faiblesses peuvent être signalées.

2. Les limites du modèle

a. Un modèle complexe

Malheureusement en gestion, fiabilité et transparence riment souvent avec complexité. Le système de GTS n'y a pas échappé, et les équipes, mal dotées en outils informatiques, la subissent.

« On déploie une énergie complètement dingue à suivre des tas de choses mais on le fait avec des bouliers chinois ! » (Intervenant 3 - Opérationnel GTS).

La complexité du modèle tient à différentes considérations. D'abord, à l'utilisation de trois types de PCI pour la seule entité GTS :

- Coûts complets standards ;
- Coûts complets estimés ;
- Coûts complets réels.

Ensuite, à la diversité des prestations refacturées :

« Notre catalogue se compose d'environ deux cents offres ou rubriques. En général, les clients en consomment 50 ou 60%. Il y a autant de lignes [dans leur facture] que de rubriques. (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne).

A cette centaine de prestations tarifées s'ajoutent les forfaits DE[K]A et les refacturations à l'€/€ - ce qui implique, aussi, autant de lignes supplémentaires dans les factures clients mensuelles.

Aussi, cette sur-complexité s'observe dans la maille de refacturation :

« Pour la refacturation, nous allons à une maille très fine puisque nous descendons jusqu'à un CA 0. En l'occurrence pour toi ce serait : RESG/FIN/GTS. On pourrait même aller jusqu'à distinguer CDG pôle Ouest et CDG pôle EST. On arrive vraiment à établir des factures à maille très fine. » (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne).

Cette sur-complexité est d'autant plus problématique qu'elle semble signaler une confusion chez certains contrôleurs de gestion. Autrefois, outil de gestion visant à responsabiliser les clients et GTS, ces derniers s'attachent à le transformer en un outil technique, aux traitements compliqués et excessivement précis, si bien qu'ils en oublient parfois la finalité et fournissent trop d'informations. Cela implique, non seulement, une quantité de travail démesurée mais aussi, et surtout, de la confusion chez les clients noyés dans ce trop-plein d'indications.

D'ailleurs, s'ils reconnaissent les efforts globaux de GTS en matière de transparence, de lisibilité et de communication, ils avouent ne toujours pas bien comprendre leurs factures - trop difficiles et longues à consulter, selon eux. Il semblerait que le processus de facturation interne soit *« allé trop loin »* (Intervenant 3 - Opérationnel GTS). L'heure de la simplification a sonné !

Toutefois, cette simplification ne doit pas impliquer de pertes de connaissance et de contrôle des coûts. C'est pourquoi, la partie *costing* doit conserver sa robustesse et son envergure. Toutefois, la refacturation pourrait s'en déconnecter. Elle pourrait, par exemple, agréger certaines masses de coûts homogènes pour les refacturer plus simplement aux clients. Il est probable que cette simplification, à la marge, fasse perdre en précision. Peut-être que les montants refacturés seront légèrement moins fidèles aux consommations réelles. Néanmoins, n'oublions pas que la facturation interne est un dispositif lourd et coûteux qui ne rapporte, en lui-même, ni chiffre d'affaires, ni marge complémentaire. Il convient donc de trouver le modèle le moins « imparfait », c'est-à-dire celui qui reflète au mieux la réalité tout en étant le moins lourd et le moins coûteux possible.

Par ailleurs, nous sommes longuement revenus sur l'orientation client de GTS. Si celle-ci est l'une des forces actuelles du modèle, elle pourrait, à terme, jouer des tours aux entités de GTS.

b. De l'orientation client au ralentissement de l'innovation

Depuis sa création GTS s'est servi du processus de refacturation interne comme d'un levier de communication. De fait, depuis, les rapports que le pôle informatique entretient avec les autres métiers de la Banque se sont considérablement améliorés. Toutefois, il semblerait que les clients prennent, progressivement, une importance et un pouvoir démesurés.

D'abord, les clients ont été responsabilisés sur leur volume de consommation :

« Au départ, on voulait trouver un moyen de sensibiliser les clients sur toute la partie volume, c'est-à-dire mettre en place un système qui permettait de les responsabiliser sur ce qu'ils consommaient » (Intervenant 3 - Opérationnel GTS).

GTS, de son côté, avait la responsabilité des ressources engagées. Et puis, le succès de la mise en œuvre de la méthode ABC a permis à GTS, mais aussi à ses clients, de mieux visualiser et comprendre ses coûts. Ainsi, progressivement, la Direction de certains gros clients s'est immiscée dans la gestion des ressources de GTS. Si bien qu'aujourd'hui, ils pressurent le CSP sur les montants et l'intérêt de ses projets - la partie *run* les intéresse moins.

S'ils veillent à l'exécution et aux coûts de leurs « projets clients », depuis cette année, ils défient aussi GTS sur ses propres projets - les « projets internes ». Ces derniers sont lancés et exécutés à l'initiative de GTS seulement. Les clients n'ont, *a priori*, pas de droit de regard sur ces projets, arbitrés

seulement par la Direction Générale. Seulement, cela n'est plus vraiment le cas et GTS fait, alors, face à une pression croissante de la part de ses clients - pression clients à laquelle s'ajoute celle habituelle de la Direction Générale.

« Ils ont une vision exhaustive sur l'ensemble des coûts, s'ils veulent que tu mettes moins d'argent sur tel projet, alors ils te disent et tu fais en sorte de baisser » (Intervenant 3 - Opérationnel GTS).

« Nous devons beaucoup communiquer sur les projets internes. Les clients ne comprennent pas toujours pourquoi ils doivent payer. Ces projets sont faits à l'initiative de GTS sans impliquer de clients [...] Les clients ne comprennent pas, ils posent des questions. Il faut bien comprendre que ces projets ont pour vocation d'améliorer les infrastructures, de les renouveler [...] Les clients paient aujourd'hui, certes, mais ça leur permettra de faire des économies ensuite ; en tout cas de disposer de matériels, de réseaux, d'applications à la pointe. Ça reste un peu compliqué. » (Intervenant 1 - membre de l'équipe dédiée à la facturation interne).

Les clients se montrent généralement réticents aux propositions de GTS d'investir dans de nouvelles solutions car les projets « innovants » sont, souvent, les plus onéreux. Ainsi, cette sur-implication nouvelle des clients pourrait, à terme, impacter négativement la qualité des Systèmes d'Information du Groupe. Elle pourrait, aussi, avoir un effet désincitatif sur GTS qui, lasse d'avoir à négocier et à se justifier en permanence, finirait par abandonner certains projets pourtant indispensables au Groupe. Toutefois, en tant qu'expert, GTS doit pouvoir être force de proposition et préparer l'avenir. Cela est d'autant plus vrai depuis le lancement du plan de « transition numérique » qui prévoit l'intensification de la numérisation des métiers du Groupe.

Afin d'éviter que l'orientation client de GTS ne finisse par lui nuire, il conviendrait de veiller à l'équilibre des rapports de force. Si la facturation interne permet d'expliquer cette dérive, elle détient sûrement, ou au moins en partie, la solution.

Legrenzi et Nau (2012) partent du principe que l'utilité principale de la refacturation interne est qu'elle permet aux différentes entités de communiquer entre elles sur les coûts. Aussi, Bouquin fait référence au contrôle mutuel qu'elle implique (Bouquin, 2010). Par réciprocité, ne pas refacturer certaines prestations permet de les extraire - au moins partiellement - de ces logiques de négociations et de contrôle. Il pourrait, alors, être recommandé de mettre fin à la refacturation des « projets internes ». D'une part, les clients n'ont pas à être responsabilisés dessus puisqu'ils n'en ont, *a priori*, pas la main.

D'autre part, le caractère stratégique de ces projets motive à redonner davantage d'autonomie à GTS. Les discussions et arbitrages se feraient, à nouveau, exclusivement avec la Direction Générale, puis, seraient communiqués aux clients, pour information. Cette nouvelle approche permettrait aussi d'atténuer l'impression que GTS n'a pas de budget en propre et qu'ils dépensent celui des autres entités. Si GTS est un prestataire de services, il est aussi une entité à part entière de la Société Générale avec ses projets et objectifs opérationnels.

Cette seconde limite souligne les risques d'une transparence excessive. Aussi, dès lors que des prestations font l'objet de refacturation interne, elles deviennent nécessairement objets de négociations et parfois de conflits. Cela est, d'autant plus vrai, pour toutes les prestations inhérentes à de « l'exceptionnel », qui plus est onéreuses. Conscients qu'il s'agit de ressources dont ils ne pourront pas jouir pour leur propre entité, elles peuvent faire naître de la jalousie chez des responsables d'unités clientes. Aussi, elle vise à montrer, qu'exempté de contraintes fiscales, un service fonctionnel n'est pas nécessairement contraint de refacturer toutes ses prestations - surtout si leur refacturation soulève des discussions pouvant aller à l'encontre d'enjeux stratégiques.

A *Contrario*, les clients accordent une importance bien moindre aux volumes qu'ils consomment et mettent très peu d'actions en place à des fins d'optimisation.

c. La lutte contre le gaspillage, un *challenge* peu partagé à la Société Générale

Les entretiens réalisés auprès de membres de GTS ou de RESG/FIN/GTS ont souligné le manque d'implication des clients. Ces derniers ne se sentent pas impliqués et mesurent mal l'impact de leurs volumes de consommations sur les frais généraux du Groupe. GTS le constate, notamment, sur la partie téléphonie. Alors que le nombre d'utilisateurs est à peu près constant depuis quelques années, le CSP ne cesse d'acheter de nouveaux téléphones car les clients ne restituent pas le matériel n'étant plus utilisé. Celui-ci finit par être oublié, perdu chez les clients.

« Regarde ce téléphone ! On est chez FIN/GTS, et même chez nous, personne ne fait ce travail. Le téléphone n'est même pas branché, on ne peut plus s'en servir. Pourtant, il est dans le service. On paie pour. Alors personne n'appelle parce que ce n'est pas notre argent » (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne).

Afin d'en avoir la confirmation, il semblait nécessaire d'entrer en contact avec quelques clients GTS, autrement dit, des collaborateurs Société Générale. Cette étape s'est révélée bien plus

compliquée que prévu car les premières personnes contactées n'avaient pas connaissance des démarches initiées par GTS. Seuls les contrôleurs de gestion, dédiés à l'optimisation des coûts GTS chez les clients, se sentaient en mesure d'échanger sur ces sujets et ont, donc, accepté d'être interrogés. Ces derniers semblent, d'ailleurs, être les rares collaborateurs Société Générale à se préoccuper des volumes consommés et donc de l'ampleur des prestations tarifées.

« Je suis en charge du suivi des coûts GTS. Pour ce faire, je suis les factures émises par GTS mais surtout j'ai pour mission de rechercher des pistes d'optimisation. Pour faire simple, je dois trouver des moyens de réduire les factures tout en maintenant le niveau de qualité inchangé. Par exemple, peut être que nous utilisons actuellement 10 serveurs alors que 8 seraient suffisants. »

« Moi je me sens concerné parce que c'est mon job mais sinon, non. Franchement, je ne crois pas. Je pense que les gens s'en moquent en fait. C'est vrai, ce n'est pas de leur ressort » (Intervenant 4 - Contrôleur de gestion Client GTS).

Nous pourrions feindre l'étonnement et considérer cela comme un échec du déploiement de la politique d'optimisation et de responsabilisation. Bien sûr, il s'agit d'une des limites de la démarche de refacturation interne de GTS. Elle n'implique et ne concerne qu'un nombre très restreint d'acteurs. Toutefois, en tirer des conclusions aussi hâtives ne serait pas opportun et justifié. Ce constat est finalement cohérent avec le fonctionnement des grands groupes. L'envergure des départements contraint à communiquer avec un nombre restreint d'interlocuteurs, sur des sujets précis. Aussi, chaque membre d'équipe à son périmètre de travail. Par ailleurs, la logique d'optimisation ou d'économie de coûts n'est pas naturelle dans les grands groupes et qui plus est dans le secteur bancaire où, pendant longtemps, les ressources ont semblé illimitées.

« En fait, du côté FIN on assure le suivi pour le compte des opérationnels. On les aide parce que [...] pour eux, ce n'est pas naturel » (Bruno Zembra

« Dans la réalité, personne ne prend vraiment le temps de bien comprendre et d'optimiser sa facture [...] On a beau dire mais il y a des ressources dans la Banque alors personne ne met trop de freins » (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne).

Aussi, au-delà du fait que « *ce n'est pas [leur] argent* » (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne) deux autres facteurs permettent d'expliquer le manque d'actions opérationnelles. D'abord, les factures, nous l'avons vu, sont trop détaillées. Par conséquent, peu d'interlocuteurs - y compris les contrôleurs de gestion - se donnent la peine de les épilucher. Ensuite, il est souvent reproché à GTS son manque de réactivité lors de demandes puis de restitutions de matériels.

« Aussi, pour décommissionner du matériel, c'est une galère. Il faut appeler ou remplir un document. Ensuite, le temps qu'ils se déplacent. Il faut que le demandeur soit présent. Ils prennent le matériel. Et puis finalement, si tu en as besoin, il faut tout refaire pour qu'ils reviennent. Ce n'est pas pratique, et donc souvent on ne fait pas l'effort. C'est clairement le cas pour les stagiaires. Même si on n'est pas surs qu'un nouveau arrivera, on laisse le PC en place. Au cas où. Sans parler des éventuels coûts de décommissionnement pour le client, ou pour GTS. C'est souvent plus rentable de garder que de rendre !! Le problème est encore plus marquant avec les serveurs. Si tu rends un serveur, il te faut 3 mois pour le récupérer si tu en as à nouveau besoin. Comme personne ne fait l'effort de déclarer le matériel non utilisé, nous rachetons-en permanence » (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne).

Les délais de latence et les formalités administratives à remplir démotivent les clients à rendre le matériel ou les services devenus inutiles. Enfin, les clients - à l'exception de quelques contrôleurs de gestion - ne sont pas objectivés sur leurs consommations informatiques. Par conséquent, ils s'impliquent peu.

« Ils ne sont pas objectivés là-dessus donc ça veut bien dire que ce n'est pas de leur ressort. Ma responsable a ses objectifs là-dessus donc là, oui ça nous concerne bien sûr. On ne peut pas leur en vouloir » (Intervenant 4 - Contrôleur de gestion Client GTS).

En définitive, la responsabilisation des clients est discutable. Ce manque d'implication sur la partie « prestations tarifées » s'explique, d'une part, par quelques manquements côté GTS, par des factures trop détaillées et donc difficilement lisibles.

Aussi, la refacturation aux coûts standards, que nous avons évoquée, pourrait expliquer ce moindre intérêt. Les clients ne peuvent pas subir les gains ou pertes de productivité de GTS. Aussi, leur facture ne répercute qu'une partie de l'écart d'activité dont ils sont à l'origine. Ils savent, pertinemment, que les écarts de facturation émanent, seulement, de leur consommation excessive, ou moindre, au regard de leur prévision. Cette moindre répercussion limite les impacts financiers.

Enfin, ce manque d'action traduit l'absence de culture « d'optimisation ». Sans objectifs financiers, sans prime à la clé, ou sans crainte de se voir répercuter l'inefficacité d'autres entités, les collaborateurs Société Générale ne se donnent pas les moyens - au nom du Groupe - d'agir pour la baisse des frais généraux.

*«Ce n'est pas leur métier ». (Intervenant 4 - Contrôleur de gestion Client GTS)
« Ce qu'il faudrait, maintenant, ce serait de sensibiliser les clients, de structurer les actions en les accompagnant au début ou alors en trouvant des personnes pour éplucher les factures. Des stagiaires l'été par exemple... Au-delà de l'effort à déployer côté client, il faut aussi que GTS gagne en réactivité » (Intervenant 2 - Responsable de l'équipe RESG/FIN/GTS chargée de la refacturation interne).*

Le manque à gagner sur la partie prestations tarifées est conséquent. Aussi, pour en revenir aux économies effectivement réalisées par GTS, cette ultime section informe qu'ils ne sont, donc, le fait que d'actions menées par GTS. Les clients n'ont pas, directement, contribué aux économies réalisées.

Partie 3 : Synthèse

I. Rappel du contexte de l'étude

L'étude de la littérature, réalisée en première partie, signalait les difficultés à contrôler les services fonctionnels. Leur activité non opérationnelle et à dominante intellectuelle, leur position hiérarchique particulière (Malleret, 1998) mais aussi la déconnexion apparente entre leurs ressources et leur niveau d'activité (Berland, 2010) en faisaient des objets de contrôle atypiques. Si la démarche de contrôle de gestion traditionnelle ne peut leur être appliquée directement, leur contribution à la performance globale doit, tout de même, pouvoir être mesurée. Le contexte actuel amplifie d'ailleurs ce besoin d'évaluation. En effet, en période de difficulté ou de crise, les entreprises cherchent d'autant plus à connaître et à maîtriser la performance de chacune de leurs entités afin de se séparer, ou d'externaliser, celles s'avérant être peu contributrices à la performance globale de l'organisation (Tondeur, De La Villarmois, 2003). Par ailleurs, la crise de légitimité (Bessières, 1999) à laquelle les services fonctionnels font face les contraint à prouver leur utilité et la valeur qu'ils apportent à l'entreprise et donc aux services opérationnels. Après réflexion, consultation d'ouvrages et observation, il était apparu que la facturation interne pouvait apporter quelques réponses à ces problématiques.

L'étude empirique, réalisée en deuxième partie, a pris la tournure d'une étude de cas puisqu'elle s'est concentrée sur l'un des systèmes de facturation interne mis en place à la Société Générale.

En Juillet 2009, La Société Générale se dote du plus grand centre de services partagés (CSP) d'infrastructure informatique du secteur financier, GTS pour Global Technical Services. GTS refacture la totalité de ses coûts sans marge à ses clients internes.

Lors de la création de GTS et de l'élaboration du processus de facturation interne, les ambitions de la Direction Générale sont multiples :

- Réaliser de substantielles économies ;
- Améliorer la qualité des prestations ;
- Améliorer le contrôle de la filière SI;
- Rendre de la légitimité à cette fonction méprisée dans la Banque.

De leur côté les opérationnels interrogés ont indiqué les intentions suivantes :

- Responsabiliser le client sur ses volumes de consommation ;
- Responsabiliser GTS sur son budget et l'utilisation de ses ressources ;
- Fiabiliser les montants refacturés aux filiales - ces deniers pouvant faire l'objet de contrôles fiscaux.

Sans être contradictoire, nous constatons un léger décalage entre les intentions de la Direction et celles des opérationnels. Bien sûr, cela s'explique, en partie, par le positionnement hiérarchique des répondants. La Direction Générale aborde le sujet avec davantage de hauteur et de considérations stratégiques. Toutefois, les opérationnels font état de la responsabilité des clients que la Direction Générale n'avait, visiblement, pas développé. Aussi, la réconciliation de ces deux niveaux de responsabilité nous permet d'établir la liste des objectifs suivants :

- Optimisation des ressources d'infrastructure informatique du Groupe ;
- Responsabilisation de GTS ;
- Responsabilisation des clients ;
- Amélioration de la qualité des prestations de GTS ;
- (Re)Légitimer la filière SI au sein de la Banque.

Aussi, il apparaît que certaines de ces intentions dépassent le champ financier. Il s'agit d'une des caractéristiques de la démarche de facturation interne. Celle-ci, en introduisant une logique client/fournisseur dans l'entreprise, peut contraindre le fournisseur interne à davantage de compétitivité (Legrenzi, Nau 2012). De même, elle peut permettre à l'entité fournisseur de regagner en visibilité dans l'entreprise. Toutefois, si ces objectifs font écho aux avantages que la littérature attribuent, en effet, à la facturation interne, il s'avère, ici, qu'ils émanent aussi de la structure organisationnelle de GTS qui est devenu un centre de services partagés. Au-delà de la démarche de facturation interne, caractéristique des CSP, la formation d'un pôle d'expertise peut aussi expliquer certains de ces objectifs - et leur atteinte. En ce sens, l'étude de GTS présente quelques ambiguïtés ne permettant pas toujours de bien déceler les réalisations propres à la structure de GTS et celles inhérentes au dispositif de facturation interne. S'il convient de bien garder en mémoire cette double évolution, nous ne serons pas toujours en mesure d'en établir les frontières.

Pour conclure cette revue rapide de GTS, quatre des cinq objectifs cités précédemment ont été atteints. L'objectif n'ayant pas été atteint est celui de la responsabilisation des clients.

II. Objectifs et avantages de la facturation interne

L'étude empirique réalisée ne permet pas de préconiser de nouveaux usages à la facturation interne. La littérature semble aussi exhaustive que possible et peu contestable. De plus, cette réflexion autour de GTS n'habilite à se prononcer que sur la légitimité de l'un des deux principaux objectifs que la littérature lui reconnaît. Toutefois, la finalité non abordée- la mesure de performances - ne peut certainement pas être remise en question tant elle est l'un des fondements de ce dispositif. Ainsi, ce début de synthèse vise à revenir, brièvement, sur les objectifs et avantages, introduits par la littérature, pouvant motiver l'usage de la facturation interne.

1. Les objectifs

La facturation interne « valorise les ressources mobilisées pour réaliser une prestation cédée en interne » (Berland, 2010, p.401). Ainsi, sa pratique implique une organisation sous forme de centres de responsabilité et induit l'existence de centres de profit.

Henri Bouquin (2010), notamment, concède deux objectifs à la facturation interne :

- *L'optimisation de ressources ;*
- *La mesure de performances.*

L'étude empirique aborde l'usage de la facturation interne en vue de contrôler la consommation de ressources d'une Direction des Systèmes d'Information. D'ailleurs, elle lui concède une bonne efficacité, lisible par les économies effectivement réalisées suite à l'introduction de cet outil de gestion. Par extension, la facturation interne apparaît donc être un procédé approprié au contrôle de service fonctionnel dont il est question d'optimiser les ressources.

Par ailleurs, le contrôle de gestion aborde, traditionnellement, la performance globale de l'organisation comme étant la somme des performances locales de ses centres (Alcouffe, Avenier, 2007). Alors, la facturation interne est utilisée comme un outil « classique » servant à mesurer ces performances locales. Celles-ci sont valorisées « toutes charges comprises » - autrement dit, les centres de profit sont évalués au regard de l'intégralité des recettes et des coûts que leurs activités engendrent. Cette finalité d'usage est largement traitée par la littérature.

Aussi, les écrits relatifs à la facturation interne l'introduisent comme étant un outil propice aux conflits et aux jeux de pouvoir. Si ces débordements semblent peu envisageables pour la finalité précédemment évoquée - l'étude de cas le suggérant, il ne fait aucun doute qu'ils soient le pendant de celle-ci. La mesure de ces performances exhaustives, dans des organisations animées par une

« culture du résultat » ne peut que faire naître des tensions entre les parties à l'échange dont les objectifs sont, par essence, opposés.

Aussi, soulignons l'imbrication de ces deux objectifs qui peuvent donc être recherchés simultanément. La mesure de performance « toutes charges comprises » motivent, *a priori*, les acteurs à optimiser leurs consommations de ressources internes quelles qu'elles soient. Toutefois, il découle de leur combinaison une certaine complexité de gestion puisque leurs enjeux et modalités de mise en œuvre diffèrent.

Enfin, l'usage de la facturation interne s'explique par les contraintes légales et fiscales pesant sur les groupes, *a fortiori* internationaux.

2. Les atouts de la facturation interne

Les atouts de la facturation interne sont nombreux. Cependant, avant de les introduire, il convient de signaler que si les points présentés ci-dessous sont abordés comme étant des « avantages », ils sont aussi les garants de la réussite d'une démarche de facturation interne. Par exemple, si la facturation interne implique la responsabilisation ; son succès - autrement dit sa capacité à atteindre ses objectifs - dépend de la responsabilisation effective, ou non, des acteurs.

Les vertus de cet outil sont les suivantes :

- *La transparence :*

La facturation interne, si elle est bien menée, force le service fonctionnel à clarifier ses offres, ses coûts et ses prix afin d'être en mesure de les refacturer. Il devient, aussi, plus facilement « contrôlable » car moins opaque. De plus, la contractualisation qu'introduit la facturation interne impose aux parties à l'échange de bien spécifier leurs attentes et besoins réciproques. Le service fonctionnel s'engage sur la réalisation d'une certaine prestation, à un prix et dans un certain délai. Les clients, quant à eux, spécifient leur besoin en termes de qualité et de quantité. Chacune des parties est censée se tenir à ses engagements. En conséquence, la facturation interne permet d'instaurer une meilleure transparence des rapports internes (Hochereau, 2000). L'étude de GTS a très largement souligné ce point.

- *La responsabilisation :*

L'utilisation de la facturation interne implique à la fois la responsabilisation des entités fournisseurs et celle des clients. Pour GTS, elle concourt, avant tout, à la responsabilisation de l'entité

fournisseur - et dans une bien moindre mesure à celle des entités clientes. Nous reviendrons sur ce manquement.

La responsabilisation de l'entité fournisseur découle du surcroît de transparence et tient à la pression nouvellement mise sur ce dernier, contraint de limiter sa consommation de ressources. En outre, les clients sont, généralement, responsabilisés sur leur niveau de consommation par le signalement de la « non-gratuité » des prestations internes - ce que beaucoup tendent à oublier.

- *Décloisonnement et communication :*

La facturation interne découle d'un choix de décentralisation donnant lieu à l'apparition de centres de responsabilité, pierre angulaire du contrôle de gestion (Berland, 2010). Ces organisations sont marquées, *a priori*, par leur cloisonnement. Ainsi, la facturation interne permet, justement, de dépasser cette limite. En effet, celle-ci contribue au décloisonnement des centres en allégeant la verticalité (Bouquin, 1970). Autrement dit, la facturation interne peut jouer comme un facilitateur dans les relations amont-aval que l'entreprise peut être amenée à promouvoir. La facturation interne concourt au décloisonnement en promouvant la communication entre les entités.

La société Générale, justement, est marquée par le cloisonnement de ses activités. Les synergies et échanges sont rares entre banque de détails et banque d'investissement et de financement. Avant la création de GTS, les échanges de bonnes pratiques entre ces entités étaient inexistantes. Pourtant, les Systèmes d'Information revêtent, pour l'une comme pour l'autre, une importance considérable dans l'exercice de leurs activités. La création de GTS est ainsi venue rompre avec cette logique de cloisonnement et contribue à faire communiquer ces deux entités métier sur ces sujets sensibles et stratégiques que sont les Systèmes d'Information dans le secteur bancaire.

Plus généralement, la facturation interne participe au décloisonnement des services fonctionnels, habituellement en marge des activités courantes. Elle consent à leur rendre de leur utilité et de leur légitimité en leur donnant davantage de visibilité. Aussi, réciproquement, les services fonctionnels sont davantage sollicités et intégrés aux activités principales. L'établissement de relation client / fournisseur les force à se rapprocher de l'opérationnel. Là encore, la communication joue un rôle majeur dans le décloisonnement des services fonctionnels. L'exemple de GTS a permis de le souligner.

Cette liste d'intentions et d'avantages n'est pas exhaustive. Toutefois, elle suffit à constater que les possibilités autour d'une démarche de facturation interne sont multiples et que ses effets ne

se limitent pas, bien sûr, au seul service refacturant ses prestations. Aussi, les objectifs atteignables sont attrayants. Toutefois, si les potentialités sont nombreuses, il serait risqué de s'y limiter pour en conclure que la facturation interne est un excellent dispositif. Evidemment, comme tous les outils de gestion, la facturation interne n'est pas exempt d'inconvénients et de limites. Ainsi, aux conflits et jeux de pouvoir auxquels la littérature fait régulièrement référence, s'ajoutent d'autres imperfections caractéristiques de cette méthode et pourtant peu abordées dans la littérature.

III. Les limites de la facturation interne

1. Le « système » de facturation interne

L'approche de GTS a permis de constater combien la littérature n'appréhendait que partiellement les problématiques inhérentes à la facturation interne. La théorie tend à la faire apparaître comme une « fin ». Elle serait le résultat d'un choix de politique de prix de cession interne et permettrait ainsi la réallocation de charges. Il n'est nullement question de douter de la véracité et de la portée de ces sujets. Toutefois, force a été de constater que la présentation littéraire de la facturation interne pouvait induire en erreur en omettant de rappeler certaines étapes en amont et aval.

Le dispositif analysé s'est caractérisé par son étendue. En effet chez GTS, la facturation interne s'insère dans un processus plus large et plus complet. Celui-ci porte le nom -simple - de « *Costing - pricing - billing* ». Par conséquent, l'édition de factures n'arrive qu'en bout de mécanisme. En amont, les activités et les ressources consommées sont identifiées, nommées et chiffrées. Un prix leur est attribué. Puis, enfin, la facture est émise. En parallèle, GTS a travaillé au déploiement de plusieurs canaux de communication lui permettant d'être en contact direct et permanent avec ses clients. Les factures leurs sont expliquées. Ces derniers peuvent, donc, faire part de leurs commentaires ou de leurs attentes pour les périodes à venir. En bref, la démarche de GTS se caractérise donc par :

- La mise en place de la méthode ABC lui permettant de connaître, maîtriser et piloter ses coûts ;
- Son orientation client et ses interactions régulières avec ses clients

Aussi, la transparence - alimentée par ces éléments - spécifie l'approche de GTS. Ses tarifs sont définis de manière transparente sur la base de ses coûts. Ils sont, ensuite, communiqués en, toute transparence, aux clients.

L'amplitude de la démarche de GTS en fait sa spécificité mais surtout sa force. Aussi, si l'importance de l'étape de facturation peut paraître secondaire, son utilité est indéniable. En effet, il est fort probable que, sans contrainte de refacturation, GTS n'aurait pas mis en place la méthode ABC.

De même, la facturation interne a ouvert la voie à la communication et à la coopération entre GTS et ses clients. Elle a officialisé et matérialisé leur interdépendance.

En définitive, la facturation interne ne peut être un dispositif influant et intéressant qu'à condition qu'il s'insère dans un processus plus large visant à clarifier les activités et les ressources consommées par le service fonctionnel et à favoriser la communication. Si ce constat était valable pour GTS, il l'est tout autant pour tout autre dispositif de facturation interne. Ainsi, la facturation interne est un « moyen » et non une « fin », et l'édition de factures, en elle-même, n'a pas grand intérêt. C'est l'utilisation qui en est faite qui lui en donne.

Ainsi, le vocable « facturation interne » ne doit pas désigner un outil mais plutôt un système d'animation et de motivation. Le nier conduirait à un échec.

2. La facturation interne n'est pas un dispositif miracle

La littérature, et nous y avons contribué précédemment, assigne un certain nombre de finalités et d'atouts à la facturation interne, parmi lesquels l'allocation optimale des ressources, l'évaluation des performances (Bouquin, 2010), la responsabilisation, le découplage des centres de responsabilité (Bouquin, 1997) etc. Cette profusion d'avantages (Mbianga, 2003) peut, à nouveau, induire en erreur sur la facturation interne. Cela lui confère l'apparence d'un outil puissant et extrêmement polyvalent. S'il est vrai qu'elle peut conduire à la réalisation de nombreux objectifs et apporter divers bénéfices, ces derniers ne sont toujours évidents et ne découlent pas nécessairement de la démarche en elle-même.

Pour rester fidèle à la réalité, et ne pas faire l'éloge candide d'un outil de gestion, il convient d'apporter quelques nuances aux avantages que la littérature concède, et que nous accordions, à la facturation interne.

En dépit de la variété des achèvements constatés chez GTS, l'approfondissement a suggéré l'incapacité de la facturation interne à atteindre, en solitaire, tous ces buts. Loin d'être un outil miracle, elle doit s'implanter dans un système de contrôle organisationnel plus ample pour porter ses fruits. D'ailleurs, la responsabilisation - ou plutôt l'échec de responsabilisation - des clients de GTS permet de le démontrer.

Soucieux de responsabiliser ses clients sur leur volume de consommation, GTS a élaboré un catalogue des services. Le montant facturé est, alors, défini en multipliant les volumes réellement consommés par un prix prédéfini, annoncé dans le catalogue. Les prix sont fixés une fois par an, au moment du budget.

Si cette démarche devrait, en effet, permettre de responsabiliser les clients sur leur consommation, cela ne s'avère pas être le cas. En réalité, ils accordent un moindre intérêt à l'optimisation de leur facture GTS. Ce manque d'implication s'explique par l'inexistence d'objectifs inhérents à leurs consommations informatiques. Parce que les clients ne sont pas objectivés dessus, ils considèrent que cela n'est pas de leur ressort. L'implémentation d'une politique d'incitation - avec primes à la clé pour les responsables d'entités clientes- permettrait de palier à ce manquement.

Ainsi, la « non-responsabilisation » des clients du fait de l'absence d'incitation financière précise l'inaptitude de la facturation à agir seule. En l'occurrence, le simple fait de refacturer ne suffit pas à faire sentir responsables les clients de GTS.

Par ailleurs, ces constats rappellent que la lutte contre le gaspillage, en entreprise, n'est pas aisée et naturelle. Des dispositifs, apparemment assortis à ces fins ne suffisent pas à faire évoluer durablement et efficacement les comportements. Ainsi, l'optimisation des ressources - côté clients - relève, aussi, et peut-être avant tout, d'un état d'esprit. Seuls le temps et des dispositifs de contrôle organisationnel pourraient permettre de faire évoluer les mentalités et ainsi permettre aux entreprises de lutter efficacement contre le gaspillage de certaines de leurs ressources et donc de les optimiser.

En parallèle, la responsabilisation de GTS découle des objectifs qui lui ont été assignés suite à l'implémentation de la facturation interne. En effet, GTS s'engage, chaque année, sur un montant de facturation par client. Celui-ci ne tient pas compte des prestations tarifées abordés précédemment dont le client est, *a priori*, responsable. S'il peut varier en cours d'année, il revient à GTS de se justifier sur ces écarts. Aussi, ces dérives - qui plus est, mal justifiées - impactent négativement les bonus escomptés par les collaborateurs GTS. Ainsi, GTS a été effectivement responsabilisé. Cela prouve, à nouveau, la nécessité de combiner la facturation interne à d'autres dispositifs de contrôle et d'incitation.

En définitive, la facturation interne ne peut pas agir seule. D'autres dispositifs doivent s'y additionner pour qu'elle se perfectionne et permette l'atteinte de ses objectifs. En ce sens, la facturation interne a une portée très limitée.

3. Les effets pervers du contrôle des services fonctionnels

L'étude empirique a invoqué une limite supplémentaire à la facturation interne. S'il est vrai qu'elle implique responsabilisation et transparence, elle fait porter, sur le service fonctionnel, une pression croissante. Celui-ci est contraint de rendre des comptes et de se justifier en permanence auprès de la Direction Générale et de ses clients. Il perd considérablement en autonomie. Or, à outrance, cela pourrait s'avérer néfaste au bon fonctionnement et au maintien de l'expertise du service fonctionnel. Un retour sur GTS permettrait de clarifier cela.

Pour rappel, GTS est doté de deux types de budgets :

- Certaines sont dédiées au maintien en condition opérationnelle du SI ;
- D'autres sont consacrées à des projets de transformation et d'évolution du SI.

Souvent, ces projets d'évolution font l'objet de tensions dans le Groupe car les montants investis sont conséquents. Aussi, comme toujours un projet comporte une part d'incertitude en termes de budget, de délais ou de réussite. Surtout, les non-experts n'en perçoivent pas constamment l'importance. Ces réticences contraignent GTS à communiquer d'autant plus sur ces investissements.

Comme à l'accoutumé, la Direction Générale étudie la cohérence du projet compte tenu la stratégie Groupe, et veille à sa faisabilité financière et technique. Toutefois, depuis l'introduction de la facturation interne, les clients se sont, progressivement, immiscés dans le processus d'arbitrage. Ainsi, il arrive que ces derniers cherchent à influencer les décisions de la Direction en remettant en cause la pertinence du projet mais surtout l'ampleur de l'investissement. GTS doit alors trouver de nouveaux arguments pour prouver la nécessité - présente ou future - de son projet.

Il est à noter que, si les clients n'accordent que peu d'importance aux volumes qu'ils consomment, ils usent de la nouvelle transparence de GTS pour avoir un droit de regard sur les investissements projets du CSP. Cette sur-implication s'explique, sans nul doute, par les rivalités et les jeux de pouvoir qui caractérisent le fonctionnement d'une entreprise. La répartition des enveloppes budgétaires est, souvent, source d'émulations et de tensions.

A ce titre, GTS fait l'objet d'une pression nouvelle et croissante qui, à terme, pourrait démotiver les équipes à proposer de nouvelles évolutions technologiques.

Pourtant, GTS a, à la fois, pour mission de répondre aux besoins quotidiens des clients, mais aussi de prévoir l'avenir dans son domaine d'expertise. De manière générale, en tant qu'expert fonction, le service fonctionnel a ce devoir de proposer quelques évolutions permettant de maintenir à niveau leur expertise et l'entreprise.

Cet exemple sert d'illustration à l'un des risques inhérents au contrôle financier des services fonctionnels et *a fortiori* à la facturation interne. Celui-ci fait porter, sur le service fonctionnel, une contrainte, parfois, démesurée et injustifiée.

Afin de ne pas anéantir le potentiel d'innovation des services fonctionnels, il semblerait que certaines consommations de ressources, dont celles relatives à des projets de transformation, doivent sortir du processus de facturation interne. Les clients n'auraient alors, officiellement, plus aucune légitimité à y faire opposition. La décision reviendrait, exclusivement et de droit, à la Direction Générale.

En définitive, la facturation interne peut créer un contexte mal adapté aux services fonctionnels qu'il convient de réajuster selon la stratégie et les intentions de la Direction à l'égard de celui-ci.

Cet exemple sous-tend une seconde critique. En se focalisant sur les ressources consommées, la facturation interne ne permet de rendre compte que de la seule performance financière d'un service fonctionnel. Pourtant, l'évaluation de sa performance, pour être complète et pertinente, doit faire appel à divers indicateurs allant au-delà des coûts.

En effet, les attentes à l'égard d'un service fonctionnel porte aussi, et surtout, sur la qualité de ses prestations, sur les délais ou encore sur sa capacité à prévoir à l'avenir. Allant dans ce sens, Dixon et al. disaient : « Une performance de coût est, certes, attendue, mais elle n'est qu'une de celles que l'usine doit fournir » (Dixon, Nanni, Vollman, 1990 ; McMan, Nanni, 1994). Il en est de même pour les services fonctionnels. Se limiter à une approche financière de leur performance impliquerait de négliger certaines considérations fondamentales. La comparaison aux meilleurs, l'évaluation des progrès qui restent à faire, leur capacité à répondre correctement aux besoins des services opérationnels sont, par exemple, des procédures indispensables. Notre approche, jusqu'alors, exclusivement focalisée sur la facturation interne méritait d'être alimentée de cette réflexion.

Les limites présentées dans cette deuxième sous-section ne sont pas exhaustives, toutefois, elles cherchent à relativiser l'impact d'une démarche de facturation interne, que nous introduisons en début de partie. Aucun outil de gestion n'est parfait, et la facturation interne n'y déroge pas. Aussi, les limites exposées cherchent à décentrer le regard des jeux de pouvoir et conflits auxquels la littérature fait référence. En ce sens, notre champ d'étude - les services fonctionnels - permet d'aborder la facturation interne sous un nouvel angle, et, à ce titre de nouvelles limites voient le jour.

Si la facturation interne présente quelques désagréments, elle se révèle tout de même être une démarche prometteuse. Néanmoins, son succès est conditionné à sa mise en œuvre.

IV. Les modalités de mise en œuvre de la facturation interne : quelques recommandations

1. La simplicité du modèle

La nécessité d'avoir recourt à un modèle relativement simple avait déjà été mentionnée sur les recommandations de Legrenzi et Nau (2012). Aussi, partant des principes que nous avons établis précédemment :

- La facturation est un « moyen », un vecteur ;
- Elle s'inscrit dans une démarche plus large ;
- L'édition de factures, en elle-même, a peu d'intérêt ;
- La facturation ne permet pas, à elle seule, d'atteindre tous ses objectifs.

L'inutilité d'avoir recours à un procédé trop complexe ne peut être que confirmée. Il convient de bien retenir que la facturation interne est vertueuse grâce, et pour, toutes les autres démarches qu'elle engendre dans sa périphérie.

Par ailleurs, la facturation interne ne crée ni chiffre d'affaires, ni marge complémentaire. Par conséquent, elle peut, facilement, s'avérer destructrice de valeur. Les ressources humaines et financières dédiées à la facturation interne ne doivent donc pas être trop importantes.

Aussi, au-delà de ces considérations, l'exemple de GTS a montré que l'édition de factures trop détaillées, trop compliquées ne faisait qu'accentuer l'incompréhension des clients.

Il est donc recommandé aux entreprises de se doter d'un système relativement simple. D'une part, afin de conserver suffisamment de ressources pour mener à bien d'autres démarches - déploiement de la méthode ABC, de moyens de communication avec les clients, par exemple - et d'autre part, pour ne pas déconcerter les clients interne avec un trop-plein d'indications.

Aussi, dans la mesure du possible, le recours à des outils informatiques - faisant, malheureusement, défaut à GTS - pourrait être conseillé. Ils permettent de fiabiliser la facturation interne tout en limitant l'activité humaine.

Legrenzi et Nau (2012) puis l'étude empirique révèlent que la complexité d'un tel modèle tient :

- Au rythme de facturation. Alors que GTS refacture ses coûts tous les mois, Legrenzi et Nau (2012) considère qu'il s'agit « d'un luxe inutile » ;
- A la méthode de fixation des prix de cession interne (PCI) ;
- Au nombre de méthodes de fixation des PCI retenues. GTS utilise trois types de PCI différents, cela est probablement trop.
- Au détail de la facture. Les factures de GTS se composent d'une centaine de lignes... difficile à lire !
- A la diversité des typologies de coûts. Selon Legrenzi et Nau, il est inutile de facturer certains coûts parmi lesquels ceux afférents à des projets. En effet, ils considèrent que les projets font suffisamment l'objet de discussion, par ailleurs, pour que leur facturation interne soit indispensable. De manière générale, il est conseillé de bien réfléchir, typologie par typologie, à la pertinence de refacturer chaque catégorie de coûts. Aussi, il convient de s'assurer que la facturation de quelques prestations ne vienne pas entacher le potentiel d'innovation des services fonctionnels.

Toutefois, la relative simplicité du modèle ne doit pas aller à l'encontre de la qualité des informations diffusées. Cela est d'autant plus vrai si l'entreprise fait face à une obligation légale de facturer en interne certaines de ses prestations. Ce faisant, elle doit pouvoir apporter la preuve aux autorités fiscales et légales de la pertinence des montants refacturés.

Par conséquent, la facturation interne doit être suffisamment simple et refléter, au mieux, la réalité des prestations échangées ; au-delà même, de la réalité, la facturation interne doit être en cohérence avec la stratégie de l'entreprise.

2. Facturation interne et stratégie

La littérature revient souvent sur l'adéquation entre système de facturation interne et la stratégie.

En première partie, cette adéquation s'était avant tout traduite dans le choix de la politique des prix de cession interne. Les travaux d'Ecclès abordés avaient, ainsi, permis de poser les bases d'une relation entre stratégie et politiques de PCI.

Toutefois, l'étude empirique a ouvert à de nouvelles considérations. En recoupant les origines de la création de GTS - et, donc, de la mise en place d'un système de facturation interne - avec la stratégie SI du groupe dans les mêmes périodes, il est difficile de passer outre la corrélation de ces deux dimensions. Si les propos avancés ci-dessous n'ont pas pu être validés par la Direction elle-même, les dates et procédés mis en place semblent donner du crédit à la démonstration suivante.

En 2009, la Société Générale prend la décision de regrouper dans une unique entité toutes ses équipes dédiées à la gestion des infrastructures informatiques du Groupe. Aussi, la Société Générale opte pour une structure organisationnelle, non pas rare, mais spéciale : le Centre de Services Partagés. Par conséquent, le pôle crée - GTS - est contraint de refacturer ses prestations.

Par ailleurs, et nous l'avons précédemment abordé, cette logique de regroupement entre, *a priori*, en contradiction avec le fonctionnement habituel du Groupe marqué par le cloisonnement de ses métiers. Cette évolution organisationnelle peut donc surprendre.

Peu de temps après la création de GTS, la Société Générale annonce l'adaptation de sa stratégie aux évolutions de son environnement. Face à la numérisation croissante de l'économie et aux attentes nouvelles de ses clients, la Banque décide de passer un cap significatif dans la numérisation de ses activités : le plan « Transition numérique » du Groupe est lancé et GTS en est, justement, le cœur. En effet, une large partie de l'exécution de ce plan repose sur les compétences, et l'expertise de GTS.

Il en ressort, alors, que ni la création du CSP, ni la mise en place de la facturation interne n'étaient le fruit de décisions managériales aléatoires. Par sa nouvelle structure, par la facturation de ses prestations, l'infrastructure informatique du groupe venait de prendre une nouvelle importance. Cette réorganisation avait et a permis aux équipes d'infrastructure de gagner en visibilité et en légitimité. Ainsi, il semblerait que GTS et la facturation interne aient amorcé la nouvelle stratégie du Groupe en matière de Système d'Information et de coopération interne. Sans une certaine homogénéité, sans une certaine cohérence mais aussi, et surtout, sans une optimisation poussée des ressources, l'onéreuse Transition Numérique n'aurait pas pu avoir lieu.

Toutefois, la réciproque est aussi envisageable. Peut-être que sans GTS, la Société Générale n'aurait pas eu idée de cette Transition.

Nous constatons et retenons que le nouveau système de contrôle a amorcé le changement stratégique du Groupe mais aussi, ses nouvelles politiques organisationnelles.

Pour mieux comprendre et donner davantage de crédit à ce constat, une nouvelle revue de la littérature a été menée. Il s'avère que Mbianga (2003) a écrit sur le sujet. Celui-ci a cherché à montrer

en quoi les organisations se servaient de leurs politiques de prix de cessions internes pour mettre en œuvre leurs nouvelles stratégies.

Justement, le déploiement de la nouvelle stratégie Groupe SI nécessitait, en amont, que quelques modalités traditionnelles de son organisation aient été revues. En effet, la Transition Numérique, à l'échelle du Groupe, supposait :

- La collaboration d'équipes (jusqu'alors) décentralisées dans diverses entités métier;
- Le décloisonnement ;
- La mutualisation de certaines infrastructures à des fins d'optimisation des ressources consommées ;
- Un niveau d'expertise élevé.

Ce faisant la création d'un centre d'expertise couplée à une logique de contractualisation ont permis au Groupe d'arriver à ses fins. L'une des vertus principale de la contractualisation est qu'elle contribue au décloisonnement. En effet celle-ci permet de faire en sorte que les différentes structures soient capables d'échanger, de manière riche, sur un ensemble d'informations de type prévisionnel et cela de manière réciproque (Mbianga, 2003).

Aussi, au-delà d'amorcer la nouvelle stratégie du Groupe, la facturation interne a introduit un nouveau modèle de management. De plus en plus, la Société Générale s'oriente vers un modèle prônant l'ajustement mutuel. D'ailleurs, les nouvelles modalités de contrôle, dorénavant, implémentées par le Groupe ne sont pas sans rappeler les systèmes de contrôle interactif (Simons, 1994) fondés sur le dialogue et l'apprentissage.

Nous retiendrons de ce détour, la corrélation forte qu'il existe - et qui doit exister - entre facturation interne et stratégie. La démarche en elle-même, en dehors de toutes considérations techniques, doit être dans l'alignement de la stratégie de l'entreprise et de celle de la fonction concernée. Aussi, elle doit être en cohérence avec la culture et l'organisation globale de l'entreprise.

Par ailleurs, l'exemple de GTS et les travaux de Mbianga (2003) permettent de s'ouvrir à de nouvelles considérations. D'abord, la facturation interne peut amorcer un changement stratégique. Ensuite, elle peut, même, permettre l'émergence de nouvelles stratégies (Mbianga, 2003) - décidées, ou non, par le Direction. Par conséquent, la mise en place d'une démarche de facturation interne doit faire l'objet de réflexions car elle influe, ensuite, sur les comportements et les orientations stratégiques du Groupe.

3. La seconde vie de l'outil

Lors de la présentation des objectifs assignés à la démarche « *Costing - Pricing - Billing* », nous notons un léger décalage entre les intentions reconnues par la Direction Générale et ceux des opérationnels. La responsabilisation des clients, notamment, ressortait en écart. Alors que les opérationnels espèrent et considèrent que cette démarche vise à responsabiliser les clients, la Direction ne le prévoit pas. Cela pourrait, d'ailleurs, justifier l'absence d'objectifs financiers pour contraindre les consommations informatiques des clients.

Surtout, ce point suggère une réécriture ou une réinterprétation opérationnelle du modèle. Chez GTS, elle s'établit autour de deux considérations :

- La responsabilisation des clients ;
- L'orientation client de GTS.

L'étude empirique a signalé l'orientation client de GTS comme étant sa spécificité et son atout. En réalité, elle pourrait être le produit d'une déformation marginale de la facturation interne. Les opérationnels ont réinterprété cet outil de gestion, visant à les contrôler, comme étant un dispositif de communication. Ce faisant, ils l'ont adapté et continu de l'adapter, dans sa périphérie, pour qu'il agisse comme une modalité de coopération et de collaboration avec les métiers. Du reste, l'envergure et la robustesse de l'orientation client de GTS est à saluer.

Sur ce point, les attentes de la Direction Générale ont vraisemblablement été dépassées. Dans un sens, les opérationnels ont donné une seconde vie à l'outil (Moisdon, 1997). Ils ont réécrit ce dispositif de contrôle.

Si cela peut paraître anodin, il s'agit pourtant d'un détail à noter. En l'occurrence, la réécriture du dispositif est favorable et a été constructive pour le Groupe. Qu'en aurait-il été si cela avait été le contraire ? Est-ce que les conflits et conflits d'intérêts n'émanent pas, justement, de la seconde vie donnée à la facturation interne ?

A nouveau, des recherches ont été réalisées. Peu de sujets en gestion n'ayant jamais été abordés, un article de Marie Catalo (2003) traite justement du décalage qu'il peut exister entre la conception et l'usage d'un outil de gestion. Celle-ci constate, dans une entreprise de télécom, qu'en raison d'incohérences entre les maillons d'un système de gestion et en l'absence d'un véritable pilote, l'outil mis en place a évolué « au gré des intérêts des utilisateurs » actifs » comme un joint d'ajustement ». (Catalo, 2003, p.20). En d'autres termes, les acteurs ont joué avec les modalités de

fonctionnement du système de prix de cession interne pour atteindre leurs objectifs financiers. Le modèle a été réinterprété et ne permet donc plus de répondre à ses objectifs initiaux.

Ces manipulations allant à l'encontre de la qualité des informations diffusées peuvent s'avérer d'autant plus dommageables si la Direction n'en a pas la connaissance. Une fois ces dérives établies, il n'est pas évident de revenir en arrière.

Aussi, Marie Catalo fait référence à deux principaux risques. D'abord, celui de maintenir un outil mal utilisé ne permettant, donc, pas l'amélioration des performances. Tout outil de gestion a un coût, à ce titre, une entreprise ne peut pas se permettre de maintenir des outils « inutiles ». Ensuite, et surtout, les contrôleurs de gestion sont réduits à produire et à diffuser des informations manipulées ne permettant pas la mise en place de plans d'actions adaptés. De plus, ces informations erronées aboutissent sûrement à de mauvaises évaluations de la performance.

Dès lors qu'un outil de gestion laisse place à l'arbitraire et à une adaptation « au gré des intérêts », il y a fort à parier qu'il finira par faire l'objet de conflits et de conflits d'intérêt.

L'existence d'une « seconde vie » appelle à la vigilance. Ainsi, quatre nouvelles recommandations peuvent être faites :

- Mettre en place une gouvernance forte autour du système de facturation interne. Celle-ci aura pour mission de définir les politiques de fixation des PCI, de veiller à l'alignement entre conception et utilisation et de prévenir les, éventuelles, dérives néfastes ;
- Veiller à l'alignement et à l'adaptation de la facturation interne aux évolutions de stratégie, d'organisation ou de culture. *A priori*, plus le système est en phase avec son environnement et moins il devrait faire l'objet de défiances et de manipulations ;
- Rester attentif aux éventuelles dérives émergentes, celles-ci ne sont pas nécessairement néfastes ;
- A l'image de GTS, la plus grande vertu qu'une entreprise puisse tirer de la facturation interne est la coopération et la communication qu'elle permet entre les entités. Le système doit être construit autour de ces notions. Son succès en dépend.

Aussi, plus généralement, la facturation interne ne doit pas faire porter une pression trop forte aux services fonctionnels - ou à tout autre entité refacturant ses prestations. De même, le rôle trop dominant du résultat dans une organisation tend à favoriser ce type de dérives (Catalo, 2003).

4. Les politiques de fixation des prix de cessions internes

Cette synthèse relative à la facturation interne, comme dispositif de contrôle des services fonctionnels, ne pouvait pas se conclure sans revenir sur les politiques de prix de cessions internes (PCI) - sujet sensible et complexe. Bien sûr, notre étude de cas ne nous a pas permis de tester chacune des modalités et des considérations introduites en première partie. GTS refacture l'intégralité de ses prestations à leur coût complet. Ainsi, nous devons, principalement, nous en tenir à des apports théoriques.

D'abord, le choix d'une politique de PCI dépend, avant tout, de la stratégie de l'entreprise (Berland, 2010) et des contraintes internes et externes auxquelles elle fait face (Bouquin, 2010). Le signalement de cette contingence permet de rappeler qu'il n'existe, donc, pas de « bonne solution ». Chaque entreprise doit s'interroger sur sa stratégie, ses intentions relatives à la facturation interne et relatives à la fonction refacturant ses prestations.

Si la démarche, elle-même, de facturation doit être en cohérence avec la stratégie, la culture et l'organisation de l'entreprise, la politique de PCI doit traduire la stratégie.

Ensuite, une politique de PCI permet de coordonner les échanges. Cette coordination est conditionnée par deux principales variables (Mbianga, 2003) : l'autorité de la source d'approvisionnement et la méthode de valorisation des cessions internes. L'autorité de la source d'approvisionnement permet de dissocier deux types de politiques :

- Une politique d'autonomie d'échange (Mbianga, 2003): clients et fournisseurs ont ainsi la possibilité de contracter en interne ou d'avoir recours au marché extérieur ;
- Une politique de cessions imposées : les échanges se font obligatoirement en interne.

Quant à la méthode de valorisation des cessions, il en existe - dans l'absolu - deux principales (Berland, 2010) :

- Le coût d'élaboration en interne de la prestation. Cette méthode est recommandée dès lors que les échanges sont, obligatoirement, réalisés en interne
- Le prix de marché. Son utilisation est préconisée lorsque la politique retenue est celle de l'autonomie d'échange. Si toutefois, le fournisseur a des capacités de production oisives, les cessions peuvent être valorisées à leur coût marginal.

Il est à noter que la méthode ou la politique de PCI retenue affecte le comportement des parties et le déroulement des prestations internes (Eccles 1983, 1985 ; Meer-Kooistra 1994). C'est pourquoi une attention toute particulière doit être accordée à la sélection d'une politique de prix de cession interne. Celle-ci déterminera, en partie, le succès ou l'échec de la démarche.

Par ailleurs, une dernière méthode de valorisation, non introduite jusqu'à présent, peut aussi être mobilisée. Celle-ci se fonde sur la négociation. Toutefois, comme le souligne Berland (2010, p.363), cette part laissée à l'arbitraire ou à la négociation, entre les parties à l'échange, peut « susciter des conflits et renvoie à des jeux de pouvoir ». Ceux sont les raisons pour lesquelles cette méthode ne fait pas partie des recommandations que cette sous-section vise à formuler. Toutefois, si cette méthode s'avèrerait traduire la stratégie de l'entreprise alors, en effet, elle pourrait être utilisée.

Enfin, la littérature relative aux PCI abonde. Si bien que l'image de la facturation interne peut en être impactée. Cela peut donner l'impression d'avoir à faire à une problématique avant tout technique consistant à définir et à calculer des montants à facturer. Pourtant, cette étude a bien montré le contraire. La facturation interne, à bien des égards, est une réalité stratégique. Sa mise en œuvre, ses conséquences relèvent bien du champ stratégique. En ce sens, chaque décision doit faire l'objet de réflexion car leur révision ne saurait être évidente à réaliser.

En l'occurrence, l'entreprise doit s'interroger sur sa stratégie en termes de source d'approvisionnement, puis s'interroger sur le « pourquoi ? » - pourquoi avoir recourt à un système de facturation interne ? La réponse à cette question conditionne le « comment ? » - Comment insérer et déployer un système de facturation interne ? - et donc par extension, conditionne le choix d'une politique de PCI. En d'autres termes, il n'existe pas de réponse simple à notre problématique et l'une et l'autre partie de notre question conditionne la réponse de l'autre.

5. Service fonctionnel et Centre de Services Partagés (CSP)

Avant la clôture de cette synthèse, il convient d'aborder un dernier point : la structure de GTS. La Société Générale a décidé de regrouper toutes ses équipes d'infrastructures au sein d'un Centre de Services Partagés. Nous l'avons évoqué, il est fort probable que les réalisations et succès de GTS tiennent à la fois à la facturation interne et à son organisation. Il est, d'ailleurs, impossible d'établir des frontières étanches entre les réalisations attribuables à la facturation interne et celles inhérentes à la structures. Tout de même, le succès de GTS mériterait de s'intéresser davantage à cette organisation sous forme de CSP. Elle permet, *a priori*, de :

- Faciliter le contrôle des services fonctionnels - dont les équipes sont dorénavant regroupées ;
- Induire la mise en place d'un système de facturation interne ;
- Faciliter l'optimisation des ressources ;
- Accroître la cohérence, la collaboration, la mutualisation et l'échange de bonnes pratiques au sein d'une fonction;

Si ce point reste à approfondir, les entreprises cherchant à contrôler leurs services fonctionnels peuvent s'interroger sur le recourt à un centre de services partagés. D'autant que cette forme organisationnelle induit la facturation interne.

Conclusion

Au cours de ce travail, nous avons soulevé la problématique de l'évaluation des performances des services fonctionnels. Nous avons montré les diverses difficultés auxquelles les entreprises étaient confrontées, qu'elles proviennent de la place particulière de ces services et de leur rôle atypique dans la structure, ou de la nature des activités qu'ils accomplissent. En effet, ils se distinguent par leur déconnexion apparente des activités principales de l'entreprise, si bien que leur contribution à la performance globale est difficilement visible et mesurable.

La période actuelle rend cette difficile évaluation d'autant plus problématique. En effet, plus que jamais, les entreprises cherchent à rationaliser leur organisation, et à optimiser leurs consommations de ressources. Le souci de l'évaluation n'a rarement été aussi discuté. Si les Directions Générales ont ce besoin, il en est de même des services fonctionnels dont l'utilité est parfois discutée. D'autant qu'une activité en apparence peu contributrice est soumise aux risques de se voir ou bien, couper ses ressources, ou bien externaliser.

Pour pallier à ce défaut de contrôle et de mesure de leur performance, la facturation interne est apparue comme une solution. Ainsi, cette étude visait à appréhender cet outil de gestion qu'est la facturation interne.

Les écrits relatifs à ce sujet sont nombreux, si bien qu'il n'est pas toujours évident de bien en cerner les tenants et aboutissants. Par conséquent, cette étude s'est voulue synthétique. Aussi, elle a cherché à décentrer le regard. En effet, la littérature aborde la facturation interne principalement comme un outil d'allocation des charges permettant de mesurer des performances « exhaustives ». Bien évidemment, il n'a pas été question de douter de cette finalité. En appréhendant la facturation interne à des fins de contrôle des services fonctionnels, l'objectif était de compléter les connaissances à l'égard de cet outil.

D'abord, une revue de la littérature nous a permis de prendre connaissance des notions de « services fonctionnels » et de « facturation interne » et de mieux en cerner les problématiques. Ensuite, pour alimenter nos connaissances et confronter la théorie à la pratique, une étude de cas a été réalisée. Elle a porté sur le système de facturation interne mis en place par GTS - centre de services partagés informatique de la Société Générale. Cette étude empirique est le fruit de quatre entretiens menés auprès de collaborateurs Société Générale et d'une année passée en apprentissage au sein du service financier de GTS.

Cette recherche permet de rendre compte de la relative qualité de la facturation interne comme dispositif de contrôle. La littérature et l'étude empirique ont souligné les nombreux objectifs et avantages qu'une entreprise pouvait escompter en mettant en place un système de facturation interne ; parmi lesquels : optimisation des ressources, mesure des performances, responsabilisation, décloisonnement des activités, transparence, amélioration de la qualité de service etc.

Toutefois, l'étude de cas a révélé de nombreuses limites à la facturation. D'abord, l'atteinte de tous ces objectifs impliquent qu'elle soit complétée par de nombreux autres dispositifs tels qu'une méthode élaborée de calcul, d'analyse et de pilotage des coûts ou des systèmes d'incitation sans lesquels les collaborateurs ne se sentent pas, réellement, responsabilisés. La facturation interne a ainsi une portée limitée.

Ensuite, en tant qu'outil de contrôle des services fonctionnels, elle fait état d'un certains nombres d'effets pervers. D'abord, elle focalise l'attention sur la seule performance financière alors que les attentes à l'égard des services fonctionnels portent, peut être avant tout, sur la qualité de leurs services, les délais etc. Aussi, elle fait porter une pression croissante sur les services fonctionnels pouvant, à terme, impacter leur niveau d'expertise.

Par conséquent, et en dépit de ses quelques effets pervers, la facturation interne est un bon outil de contrôle, si et seulement si, elle s'insère dans un processus plus large allant d'une méthode de valorisation des coûts par activité, type méthode ABC, à des dispositifs de communication et d'incitation. Ainsi, cette étude a souligné l'impuissance d'une seule démarche de facturation interne. Par conséquent, elle s'est révélée être un bon dispositif, non pas pour elle-même, mais pour toutes les actions qu'elles impliquent dans sa périphérie. Il convient de bien retenir que l'édition de facture, en soi, ne présente pas d'intérêt. Ce sont les utilisations, les comportements et dispositifs impliqués qui en ont. Par exemple, l'émission de factures internes non communiquées, non discutées ne permettra pas à une entreprise de prétendre à tous les avantages que nous citons.

Quant à la problématique principale de cette étude : pourquoi et comment mettre en place une démarche de facturation interne ? D'abord, et à la lumière des constats précédents, les réponses au « pourquoi ? » sont multiples, nous venons de l'évoquer. Toutefois, il revient à l'entreprise de mettre en place tous les procédés alentours qui permettront, en effet, l'atteinte de ces résultats. Aussi, en garantissant davantage de transparence, la facturation interne est, malgré tout, apparue comme un bon outil de contrôle des services fonctionnels. Elle permet de les responsabiliser. Leurs coûts et leurs activités sont dorénavant mieux connus et donc « *challengeables* ». Aussi, par le biais de la facturation interne, leur contribution - indirecte - aux activités principales est rendue visible et mesurable.

Ensuite, cette étude a souligné la corrélation entre stratégie et facturation interne. Il a été constaté que l'implémentation d'une démarche de facturation interne devait être cohérente compte tenu de la stratégie, actuelle ou future, de l'entreprise, de sa culture et de son organisation. Une réflexion, plus élaborée, a même permis de déceler un potentiel plus fort à la facturation interne. Celle-ci peut amorcer une nouvelle stratégie voire même, en faire émerger de nouvelles (Mbianga, 2003).

Aussi, cette corrélation se lit dans les modalités de mise en œuvre, autrement dit dans sa pratique. Le système de prix de cessions internes retenu doit traduire les intentions de la Direction à l'égard des cessions internes (Berland, 2010). Ainsi, des possibilités d'approvisionnement accordées par la Direction - accès ou non au marché extérieur - en découle le choix d'une méthode de valorisation des cessions internes. S'il n'existe pas de « bonne solution », aborder les politiques de prix de cessions internes de cette manière permettrait d'aboutir à des solutions rationnelles (Berland, 2010).

Ce travail a mis en exergue le lien existant entre le « pourquoi ? » et le « comment ? » de notre problématique. La raison détermine les modalités de mise en œuvre. Au même titre, qu'il n'existe pas de « bonne solution » dans le choix des PCI, il n'existe pas de « bonnes modalités de mise en œuvre » ou une « bonne raison » d'avoir recourt à la facturation interne. La qualité et donc le succès d'un système de facturation interne tient, justement, à sa cohérence globale et à l'adéquation des moyens déployés compte tenu des objectifs à atteindre. Néanmoins, si le « comment » n'appelle pas de réponse précise et unique, cette étude a permis de dégager quelques recommandations. Celles-ci devraient, *a priori*, permettre de bien déployer un système de facturation interne :

- La facturation interne doit être complétée par d'autres dispositifs en amont, en aval et dans sa périphérie ;
- Une démarche « complète » de facturation interne est nécessairement complexe, il convient, cependant, de la simplifier au maximum. Elle ne crée aucune ressource supplémentaire pour l'entreprise, attention donc, de ne pas en faire un outil destructeur de valeur.
- L'action de facturer en interne doit être cohérente avec le fonctionnement, la stratégie et la culture de l'entreprise ;
- La facturation interne peut être introduite pour amorcer un changement stratégique ;
- La politique de PCI doit refléter les intentions de la Direction à l'égard des cessions internes ;
- La facturation interne doit faire communiquer les entités entre elles. Elle doit favoriser l'ajustement mutuel. La coopération et la communication sont les plus grandes vertus de ce système, c'est pourquoi il doit être construit autour de ces notions ;

- Une gouvernance autour des problématiques de la facturation interne doit exister. Celle-ci garantira le bon fonctionnement du système et veillera à ce qu'il reste aligné sur la stratégie de l'entreprise.
- Les instances de gouvernance et la Direction Générale doivent veiller à ce que l'utilisation du système de PCI ne dévie pas. Les décalages entre conception et utilisation des outils justifient, souvent, les conflits et jeux de pouvoir qui émanent de cet outil.

Ces résultats, et plus précisément ceux de l'étude empirique, invitent à s'interroger sur les centres de services partagés (CSP). Nous l'avons régulièrement mentionné au cours de ce travail, GTS est un CSP. Aussi, il n'a pas été évident, pour ne pas dire qu'il a été impossible, de déceler les succès et réalisations propres à la facturation interne et celles inhérentes à la forme organisationnelle de GTS. Ces notions sont d'autant plus imbriquées que le CSP implique la facturation interne. Il s'agit, sûrement, d'une des plus grandes faiblesses de ce travail.

Toutefois, cela ouvre aussi des perspectives quant au contrôle des services fonctionnels : le centre de services partagés ne serait-il pas un moyen efficace de pouvoir les contrôler ? Toutes les fonctions support, dans toutes les entreprises peuvent-elles être regroupées au sein de CSP ?

Il s'avère que, chez GTS, les résultats ont été positifs. Par exemple, il ne fait aucun doute que le rassemblement d'experts, jusqu'alors décentralisés, a contribué à l'amélioration des prestations réalisées mais aussi aux économies faites. La notion avait volontairement été introduite lors de la revue de littérature pour ouvrir les esprits à cette forme organisationnelle.

S'agit-il de l'avenir pour les services fonctionnels ? Ou, au contraire, ne serait-ce pas une étape intermédiaire avant l'externalisation ? Le CSP peut-il être une réponse aux problématiques de contrôle des services fonctionnels ? Cette étude pourrait être complétée en apportant des réponses à ces nouvelles problématiques.

Annexes : entretiens

I. Intervenant 1 : Contrôleur de gestion GTS expérimenté, dédié à la facturation interne

- Présentation du processus de facturation interne

GTS est en charge de toute la partie infrastructure du groupe ce qui veut dire qu'il assure des prestations et déploie des solutions techniques pour le compte d'autres entités de la banque.

Ensuite, GTS est un réceptacle de coûts pour d'autres entités. Son fonctionnement peut être comparé à un GIE - un groupement d'intérêts économiques. Il ne doit donc faire ni pertes, ni bénéfices. Enfin ça, c'est en théorie. Et donc, par la refacturation interne, GTS réalloue ses coûts aux autres pôles.

Nous refacturons deux types de dépenses : les dépenses liées au « Change » – c'est-à-dire aux projets – et celle du run. Le run désigne l'activité courante de GTS, celle qui a lieu tous les ans et est vouée à durer sur les années à venir. C'est le cas de la maintenance, de l'entretien du réseau et du matériel...

Niveau méthodologie, ces dépenses sont refacturées via :

- Les offres de services tarifées.

GTS a un catalogue dans lequel figure un certain nombre de prestations et matériels plus ou moins standards. Nous définissons une fois par an, lors de l'exercice budgétaire, le montant de ces offres. Ensuite, le tarif ne varie pas au cours de l'année. Il tient compte des prévisions de volumes et des négociations avec les fournisseurs. Alors, bien sûr, ce type de refacturation concerne principalement le run et dans une moindre mesure les projets. En fait, les tarifs intègrent une partie de projets que l'on appelle, à la Société Générale, « PPM1 ». Je reviendrai sur ce point, si tu veux, mais comme c'est un peu technique, je te ferai un focus sur les projets après. Pour en revenir aux offres tarifées, ceux sont, en général, des prestations mutualisées qui sont refacturées via le catalogue. On applique une logique : volume fois prix. Et dans les offres du catalogue, tu retrouves, par exemple, tout ce qui est « end user » c'est à dire la bureautique. Ou aussi, les liens telecom ou encore les « jours hommes ». C'est la main d'œuvre, tu sais ?

- Ensuite, nous avons les prestations allouées.

Dans ce cas, nous parlons d'une refacturation à l'€/€. Alors, ici, par exemple, ceux les services aux filiales, le « hosting market » ou encore la plupart des OPEX donc les forfaits.

- Les forfaits « De[K]A » :

Dans le cadre du projet DE[K]A, nous avons retiré du bloc de couts un certain nombre de couts fixes. Ces derniers, conséquents, faisaient perdre en visibilité à nos tarifs. Surtout, ils étaient un frein à la transparence et à la logique de communication que nous mettons en place avec nos clients. L'isolement de ces couts fixes nous permet d'offrir davantage d'élasticité à nos clients. Les couts que nous leur présentons dans les offres tarifées sont, ainsi, variables.

D'habitude, le client a la main pour faire varier sa facture selon sa consommation et son budget. Ici, ce n'est pas le cas puisque les couts sont fixes. On sort de la logique précédente.

En plus, ceux sont des couts lourds comme ceux du Lan Server, des Datacenter.

Les forfaits, comme les offres tarifées, sont définis une fois par an – au moment du budget. Par contre, ils peuvent être revus pendant, ce qu'on appelle, les collèges. Ils se tiennent deux fois par an et tous les clients concernés sont représentés. Tous se mettent autour de la table avec les opérationnels GTS et échangent sur ces services et leurs couts. En 2013, les clés et montants à refacturer n'ont pas été modifiés. En fait, de manière générale, nous évitons de faire varier les montants. On s'arrange pour qu'ils collent à la réalité ou à une réalité ajustée. Par exemple, s'ils ont trop payé, nous allons procéder à des anticipations de paiements sur les années suivantes. Dans le cas inverse, nous retardons les paiements.

Ensuite, niveau facture, je ne sais pas si tu sais mais on a mis en place un système de refacturation mensuelle. Dans le cadre de la refacturation interne, on émet ce qu'on appelle du pro-forma. En vrai, on n'édite pas de facture papier pour de l'interne. On définit le montant à prendre chez le client puis on puise directement dans son CA niveau 0. En fait, c'est le même principe que pour les prélèvements de fournisseurs extérieurs. Sauf que là, ils se font en interne et sont « neutres » pour la Société Générale. C'est du transfert de pots, tu vois ? En fait, le client ou plus précisément le contrôle de gestion du client peut constater les montants ponctionnés s'il consulte le CA en question dans les outils. Ils se retrouvent dans les 3 NRG que nous utilisons. Chez nous, ceux sont des NRG de produits et sont censés être l'exacte contrepartie des NRG de charges des pôles. Ces 3 NRG sont : bureautique/téléphonie. Supports / frais de structures / Hébergements et connectivité.

- **Qui est en charge de ce processus ? Combien êtes-vous à travailler sur la partie refacturation ?**

Chez FIN, on est « process owner » sur la facturation interne. En fait, nous ne sommes pas les seuls à travailler sur la refacturation. Il y a aussi des équipes opérationnelles GTS qui travaillent dessus. Pour le cas de TFO, il s'agit d'une partie de l'équipe de Carole Cardon que tu dois connaître. En fait, on a chacun notre périmètre de refacturation. Ces périmètres se définissent non pas par clients mais par

typologie de dépenses. Chez FIN, nous facturons tout ce qui tombe sur un CA. Chez GTS, ils s'occupent d'une partie de l'€/€. Clairement, on gère une plus grosse partie.

C'est vrai que ça peut paraître étonnant qu'il y ait plusieurs équipes, qui plus est dans des pôles différents, qui gèrent la refacturation. Déjà, c'est le résultat de réorganisations successives et de l'arrivée de managers qui avaient une croyance assez limitée dans l'organisation qu'ils ont trouvée à leur arrivée. Ils ont éclaté les équipes et dispatché les membres à droite à gauche. Pourtant, bien que dans de nouveaux services, ils ont conservé leur champ de travail et leurs domaines d'expertise. Compte tenu du montant à refacturer, du nombre de prestations à prendre en compte, nous ne sommes clairement pas trop nombreux à mon sens. Ce n'est pas le nombre qui peut choquer mais plutôt l'éclatement du service. Regarde, GTS refacture pas loin de 800 millions d'euros par an !

- **Quels outils utilisez-vous ?**

Alors, Excel, Excel, Excel. Non j'exagère un petit peu. On en a quelques-uns quand même.

EUS et TFO refacturent via SICOM. Après, STP – qui le fait pour market – via FacPro. Ça c'est les outils côté GTS du processus. Ensuite, nous FIN, en tant que process owner, on alimente aussi ces outils. Enfin, surtout, on valide les montants qui y ont été saisis.

Ensuite, on a aussi MyGTS pour faire nos reportings. En fait, c'est clickview que nous avons renommé. Nous avons donné les accès aux clients afin qu'ils puissent les consulter facilement et quand ils veulent. C'est un outil facile à utiliser et à comprendre. C'est userfriendly, je trouve.

Les clients nous challengent beaucoup sur les couts. Ils posent des questions, ils veulent comprendre. Depuis la crise, nous devons tous faire des économies donc forcément ils augmentent leur vigilance.

- **GTS, la facturation interne et les clients**

Donc, déjà, les clients sont responsabilisés sur leur niveau de consommation. D'ailleurs, la quantité qu'ils consomment, tu ne dois pas savoir, on le voit avec les relevés pour certaines dépenses et sinon c'est sur la base du déclaratif. En fait, soit on relève soit ils nous déclarent des consommations en termes d'UO. Par exemple, mon service dispose de tant de tels matériels ou alors on constate qu'ils ont consommé pour x Kilo-octets, qu'ils ont tant d'accès à un progiciel...

Ensuite, GTS est plutôt bon niveau rapport client. En tout cas, ils travaillent et on travaille, nous chez FIN, beaucoup pour. On essaie de s'améliorer. On communique très régulièrement avec eux. D'abord, via les reportings bien sûr. Ensuite, il y a des interlocuteurs entre FIN et le client ; et GTS et le client. Le FAM, Financial Account Manager, s'occupe de la partie financière. Il communique aux clients les tarifs et forfaits qu'il va devoir payer ainsi que les évolutions. Il est là pour répondre à toutes les questions financières et économiques du client. Ensuite, il y a l'AM. Il est rattaché au GAM. Eux vont avoir une vision bien plus opérationnelle. Ils peuvent, par exemple, être amenés à rendre des comptes

sur l'utilisation d'une application. Ils vont chercher à comprendre les pics d'utilisation sur certaines applications etc... Par ces intermédiaires, la communication avec le client est quasiment quotidienne. Ils nous challengent sur les montants facturés et en contrepartie, nous les challengeons sur leur déclaratif. Aussi, ce contact quotidien permet d'avoir une connaissance en temps réel des déformations de consommation. Cela nous permet de cibler au plus juste dans nos reforecasts et d'anticiper les variations de volumes et de montants. Au-delà de l'aspect financier, le contact avec les clients permet de mieux connaître et sentir leur besoin. GTS peut y répondre voire les anticiper.

Niveau refacturation, on leur refacture tout. Le dicton du CSP, c'est « consommateur payeur » donc qui consomme, paie. On essaie de respecter ce principe, même si ce n'est pas toujours évident. Pas toujours évident, d'un point de vue méthode et pas toujours évident, selon les clients. Ils sont plus ou moins pénibles, plus ou moins vigilants et pointilleux. Je ne devrais pas forcément le dire mais, en réalité, la partie Réseau paie pour partie l'activité d'autres entités. La partie réseau a un seuil d'alerte plus haut et ils sont moins pénibles. Ils discutent moins. Ça peut s'expliquer. Aujourd'hui la banque de détail dégage plus de cash-flow. C'est la partie qui rapporte le plus d'argent à la banque et sur laquelle la Société Générale a décidé d'axer sa stratégie, son développement nationale et internationale. Avant la crise, la partie market c'était 10% de l'effectif qui réalisait 50% du revenu de la banque. Aujourd'hui ce n'est plus le cas. Sans parler de l'AMF qui met la pression, qui exige que les banques prennent moins de risque. Il faut beaucoup provisionner, anticiper les dépenses. Clairement Market se concentre sur le run mais veut moins contribuer à la partie change... Ils sont plus pénibles et discutent tout le temps.

Au global, on refacture le run, les projets clients et les projets internes. Pour les projets clients, ils en sont les initiateurs. GTS fait son maximum pour minimiser les coûts, livrer les projets en temps voulu. Ils sont demandeurs, c'est normal qu'ils paient. On a un peu moins de compte à rendre, de justification à donner autour de ces projets. Par contre, nous devons beaucoup communiquer sur les projets internes. Les clients ne comprennent pas toujours pourquoi ils doivent payer. Ces projets sont faits à l'initiative de GTS sans impliquer de clients. Ils sont le plus souvent transverses à quelques voire de nombreuses entités de la banque. Les clients ne comprennent pas, ils posent des questions. Il faut bien comprendre que ces projets ont pour vocation d'améliorer les infrastructures, de les renouveler, de déployer de nouvelles applications. Les clients paient aujourd'hui, certes, mais cela leur permettra de faire des économies ensuite ou en tout cas de disposer de matériels, de réseaux, d'applications à la pointe. Ça reste un point compliqué.

- **Comment faire en sorte que les clients expriment bien leurs besoins au moment du budget ?**

C'est vrai, le déclaratif des clients, au moment du budget, est super important. Et, il impacte forcément le processus de refacturation et notamment son alignement avec la réalité. Si, par exemple, au moment du budget le client nous annonce un volume élevé ; trop élevé. Le cout unitaire que l'on va calculer sera relativement bas, disons 50. Finalement, il consomme bien moins que ce qu'il a annoncé. Compte tenu du volume, on aurait dû avoir un cout unitaire de, disons, 70. Les 20 que multiplie le volume seront en écart ! Oui, puisque, nous ne revenons pas sur les tarifs au cours de l'année. C'est à nous d'être prudents mais ce n'est pas toujours évident. A l'inverse, parfois, le cout unitaire que l'on utilise est trop fort.

Sur le principe, nous avons le droit de solliciter le client pour réguler la facture et lui demander de payer davantage pour compenser le manque à gagner que nous avons. Il ne faut pas oublier que GTS n'est censé faire ni gain, ni perte. Dans la réalité nous n'avons jamais demandé à un client de compenser son erreur budgétaire. A l'inverse, nous ne remboursons pas quand nous éditons une facture qui, nous le savons, est trop forte. Tous ces écarts sont passés en « compte d'écart ». Il est là pour éponger les erreurs de prévision mais aussi tout ce qu'on n'a pas pu prévoir et qu'on n'a pas voulu ou pu refacturer aux clients.

En fait, on a une connaissance définitive de nos couts après l'édition de la dernière facture donc forcément nous avons parfois des décalages – sans parler de tout ce que nous ne pouvons pas réguler. J'entends par là : erreur de tarifs, forfaits DE[K]A, décalage entre l'estimé et le réalisé pour les projets que nous refacturons sur la base des montants estimés...

DEVL nous autorise à avoir, par an, un certain montant en compte d'écart. Nous n'avons jamais atteint le seuil donc nous n'avons jamais eu à re-factorer après coup une partie du montant d'écart.

- **Typologie projets**

En effet, il y a différentes sortes de projets. On a :

- Les projets clients : ils sont faits à la demande des clients. Ils en sont les initiateurs.
- Les projets internes : GTS, seul, décide de les mettre en place. Ils visent soit à maintenir les installations actuelles soit à développer de nouvelles technologies dont la banque aura absolument besoin par la suite. Ils utilisent leurs compétences et connaissances dans le domaine pour savoir ce qui est bon ou serait bon pour la banque. *A priori*, sur ces points, les clients n'ont pas leur mot à dire. Je dis bien *a priori*. A la base, ces projets ne sont pas tributaires de décisions ou d'orientations métier.

II. Intervenant 2 : Responsable de l'équipe de contrôle de gestion dédiée à la facturation interne

- Présentation du processus de refacturation interne

La refacturation interne. Pourquoi refactorer ? Ça me semble évident, non ? On refacture parce qu'on est obligé de le faire. Il y a des contraintes légales. Enfin, ces contraintes portent sur les filiales mais on est obligé de leur refacturer les couts afin qu'ils présentent un P&L complet avec les recettes, bien sûr, mais aussi tous leurs couts et, donc, tous les couts qu'ils ont engendrés dans la Société Générale. Même si cette obligation fiscale, cette contrainte ne porte que sur les filiales, on est clairement obligé de faire le travail pour tout le monde afin de savoir combien eux nous doivent. Sinon, impossible de démêler leurs couts, on refactorerait n'importe quoi, de manière arbitraire.

Autre contrainte propre à la banque, on est très surveillé sur notre ration « Quote-part de frais généraux / Résultat net ». L'idée étant que la banque ne doit pas trop consommer pour son usage interne. Tu t'en doutes, GTS contribue très largement aux frais généraux et donc à l'optimisation de ces couts. D'ailleurs, tu connais le budget de GTS ? GTS, en France, c'est 800 millions d'Euros ! C'est un des plus gros centres de RESG. On est donc sous les feux des projecteurs. Ils nous surveillent pour être sûrs que l'on ne dépense pas trop, que l'on fait attention aux dépenses. Il faut optimiser les ressources et donc veiller à ce qu'elles soient bien utilisées : pas trop et à bon escient surtout.

Oui, pour resituer alors, le CSP GTS a mis en place en 2009. Il appartient à l'entité RESG : Les ressources Société Générale. Tous les pôles de cette entité répondent à la même logique : ils dépensent de l'argent. Ceux sont des centres de couts. Ils délivrent des prestations, servent les besoins des autres entités. En contrepartie, ils refacturent tous leurs couts. A la fin de chaque exercice, ils ne doivent faire ni perte, ni gain. Le profit est nul.

La partie que je qualifierai de centrale, de la refacturation est à mon sens celle issue du catalogue des services de GTS. C'est sur cette partie, totalement variable, que le client peut influencer. Il peut, par ce biais, essayer de réguler sa facture. Le catalogue a été mis en place par GTS en 2010/2011. GTS a ainsi dû définir et répertorier l'ensemble des services intelligibles, correspondant au marché, « universel » qu'ils pouvaient proposer à leur client. On y retrouve par exemple les ordinateurs fixes, les ordinateurs portables, la téléphonie fixe - plus ou moins développée et donc adaptée aux différentes typologies de clients de GTS, les accès aux applications métiers ou « Société Générale », les serveurs... Ce projet a été très couteux en temps, en ressources humaines et financières. Néanmoins, cet investissement était nécessaire, indispensable même à la mise en place d'une bonne refacturation.

L'objectif de ce catalogue consiste à mieux maîtriser les coûts et à permettre la bonne affectation aux clients. Comme tu le sais nous utilisons des clés pour répartir les dépenses, là ici, on sort un peu de cette logique car on utilise le « réel ». C'est-à-dire que l'on sait que tel service à 10 PC alors on leur facture 10 PC. Si un jour ils en rendent un alors le système nous dira qu'ils en ont 9. On refactura 9 PC. Celui qui consomme, paie. On fait du quantité * tarif. C'est important de bien tracer les coûts et de bien voir qui consomme. Ça évite, par ensemble, que certains services paient pour les autres. Que la banque de détail paie pour la banque de marché par exemple. Si GBIS utilise plus de ressources, ou des ressources plus coûteuses alors c'est normal qu'ils paient plus. Et ce même si ce n'est pas l'entité qui génèrent le plus de plus ressources, de profit pour la Société Générale. C'est d'ailleurs un point sur lequel on est vigilant. A un niveau très fin, le CA niveau 0, on fait en sorte que une ressource tombe sur tel CA et que, ce faisant, l'utilisateur a consommé une ressource, il faut ce coût tombe bien sur le même CA. C'est la seule manière de présenter des P&L qui tiennent la route.

En utilisant la logique des tarifs, on a forcément un compte d'écart. C'est impossible ou en tous cas très difficile de définir, à l'avance, tous les coûts. Déjà, que ça soit sur la partie FIN ou sur la partie opérationnelle, certains coûts nous échappent, a priori. Ensuite, parfois, il faut faire face à des imprévus : incident, réglementations, problème avec le fournisseur, demandes spéciales... Cela tend à augmenter notre fourchette de coûts.

La première année, nous nous étions dit que nous reverrions les coûts au fil de l'année pour pouvoir piloter le compte d'écart en adaptant la fourchette de refacturation. Notre modèle n'était pas encore très au point. Nous avons un compte d'écart d'environ -20% ! 20% de nos coûts n'avaient pas été refacturés aux entités. Problème ! Notre responsable a cherché à refacturer ces coûts aux clients. Personne n'a accepté. Ils ont tous levé leur bouclier... A la suite de cela, nous avons décidé de ne plus refacturer nos écarts tant que le compte d'écart ne dépasse pas -10%/+10%. Dès qu'on sort de ce seuil, on cherche à revoir, à corriger. Par contre, si l'écart est trop important, on doit refacturer. Enfin, il me semble que ce n'est jamais arrivé.

Tous les coûts ne sont, cependant, pas refacturés selon cette logique. Avec le projet DeKA, par exemple, nous avons cherché à bien isoler certains coûts fixes. Le client n'a pas la main dessus, ils fonctionnent par pallier comme tous coûts fixes. C'était bizarre et loin d'être pertinent de refacturer cela selon une logique de coûts variables. Le meilleur moyen de subir des coûts de sous-activité. Nous avons donc isolé les coûts datacenter ou server. Ceux sont de grosses masses de coûts. Nous les traitons à part, et les refacturons selon une logique de forfait donc avec des clés de répartition par clients. Les clés sont négociées en début d'année. A priori, elles ne changeront pas dans l'année. Après si on constate, pendant l'exercice, un écart conséquent avec ce qui était prévu - quelque soit le sens de l'écart - on s'est donné le droit de revoir les clés lors de collèges. Les clients sont présents et donc tenus au courant.

Ensuite, il y a les couts des projets. Les projets clients sont refacturés aux couts réels. Les projets internes donc ceux à l'initiative de GTS sont refacturés selon les budgets/estimés. En ce sens, les reforecasts que vous faites avec les pôles sont supers importants. Ils nous servent de support. Le dernier forecast est tout particulièrement important. Si vous êtes dans les choux... Bonjour le compte d'écart !

Du point de vue de GTS, nous avons maintenant, une vision très claire de nos couts. Nous arrivons, avec plus ou moins de précision, à connaître le cout d'une prestation. Le cout chez GTS mais aussi son TCO (total cost ownership). C'est-à-dire que notre connaissance dépasse les « barrières » de GTS. En effet, une prestation peut aussi impliquer l'intervention d'autres équipes de RESG. A l'échelle de RESG, nous sommes capables de tout consolider. Service par service. Cette connaissance des couts, nous permet de nous benchmarker. Nous regardons ce que font nos concurrents et à quel prix. Nous le faisons aussi avec des prestataires extérieurs. L'idée c'est de nous situer et de voir là où on peut s'améliorer et optimiser davantage. En générale, nous sommes plutôt bien placés.

- **GTS, la refacturation interne, les clients :**

Ensuite, nos clients, enfin en très grosse maille sont : GBIS - c'est la partie marché donc finance. RDBF - la banque de détail. Ceux sont donc toutes les agences Société Générale et Crédit du Nord, que nous avons racheté. Ceux sont nos plus grands clients. Leur facture tourne autour des 330 millions d'euros. On a ensuite IBFS. On y retrouve toutes sortes de services financiers spécialisés comme par exemple ALD pour le leasing de voiture, les assurances SoGecap et SogeCom et puis aussi toutes les directions centrales donc nous, RESG, mais aussi SEGL, RISK, les achats et plein d'autres. En fait, ces clients dont je viens de te parler ceux sont plutôt des gros pôles ensuite. Ces derniers se subdivisent en entités plus petites.

Pour la refacturation, nous allons à une maille très fine puisque nous descendons jusqu'au CA 0. En l'occurrence pour toi ce serait : RESG/FIN/GTS. On pourrait même aller jusqu'à distinguer CDG pôle Ouest et pôle Est. On arrive vraiment à établir des factures à une maille très fine.

En fait, il faut bien comprendre deux choses. La première est que les services ne sont pas faits pour faire plaisir. Ils ont un intérêt que les entités RESG ne doivent pas oublier. Evidemment, ils doivent répondre aux besoins des clients. Ces services sont réalisés pour les autres entités, pour les aider, les soutenir dans leur activité. Le deuxième point sur lequel je veux revenir, c'est que les objectifs financiers de GTS - comme pour les autres entités RESG - sont d'optimiser leurs couts donc dépenser pour que la banque ne rate pas de virage technologique, sans trop abuser. Mais aussi, de ne générer aucun compte d'écart. Il y a, alors, le souci de bien prévoir les couts, les développements et le maintien de l'infrastructure.

Tu vois, avant la création du CSP, on avait des petits bouts de DSI un peu partout. Chacun des gros pôles dont je viens de te parler avait un centre informatique, une DSI. Chacun développait et proposait des solutions, des services adaptés aux entités pour lesquelles ils travaillent. Chacun travaillait un peu dans son coin, ça posait des problèmes. Ça manquait d'une ligne directrice commune, d'harmonie, de cohérence. Aussi, plus tu découpes et moins tu rationalises. Chacun de ces départements allaient négocier en direct avec les fournisseurs. Pour eux c'était l'aubaine, ils travaillaient avec la société, vendaient en petite quantité, ce qui laissait moins de place à la négociation. Pour la société générale, c'était un gros manque à gagner ! Pas d'économie d'échelle, ça partait dans tous les sens, difficile aussi de savoir combien ils dépensaient vraiment dans l'informatique et la gestion de l'information. On se doutait que les montants étaient énormes mais quand même ça restait flou et compliqué de tout chiffrer. En 2010, le CSP voit le jour. Au départ, la fourchette de couts tournaient autour des 1,2 milliards d'Euros. Tout de suite, les ambitions ont été annoncées : 300 000€ d'économies dans les x années à venir.

Dont voilà, GTS a pour but premier d'assurer la production du service attendu. Cela signifie aucune sur ou sous qualité. Il faut être capable de répondre aux besoins du client, d'anticiper un peu ses besoins à venir. Pour cela, GTS doit écouter et dialoguer régulièrement avec les clients internes. Aussi, il est indispensable d'aller voir sur le marché ce qui se fait, de s'y comparer aussi, voir comment on pourrait être meilleur ou comprendre pourquoi est-ce que l'on est différent de ce qui se passe sur le marché : sommes-nous en avance ? En retard ? Le décalage peut-il s'expliquer par le business ?

Enfin, que l'on ne s'y méprenne pas, la société Générale est une banque et donc son cœur d'activité, ses préoccupations premières restent tournées vers les vrais clients. Moi quand je parle de clients en vrai ceux sont nos collègues. D'ailleurs, la responsable de GTS préfère que l'on utilise la notion de « client partenaire » afin de n'omettre aucune dimension. Ceux sont des clients à satisfaire, mais ceux sont aussi nos collègues, nos partenaires. Nous sommes de la même entreprise, nous devons avancer d'un même pas et surtout dans la même direction. Toutes les démarches autour de l'esprit de services vont d'ailleurs dans ce sens. Nous partageons la même culture d'entreprise, nous avons le même objectif « corporate » : que la Société Générale se porte bien. Aussi GTS doit les satisfaire, les traiter avec sympathie, courtoisie et avoir en tête cet esprit de service que peut avoir un commercial.

- **Quels outils utilisez-vous ?**

On récupère tous les couts. Les couts de people. C'est notre plus gros poste de couts. Par people, j'entends à la fois les internes donc les salariés Société Générale mais aussi les couts liés aux externes. Ceux sont les prestataires, les forfaits auxquels nous faisons appel. Ensuite, il y a tout ce qui est achat de machines, d'équipements... Pour cette typologie de couts, on refacture, en fait les

amortissements. C'est comme si le client achetait à crédit. Les paiements sont échelonnés sur une certaine durée. Enfin, on a les autres dépenses comme le petit matériel, la maintenance... Tous ces coûts sont mis dans un outil ICAN. Schématiquement, dedans il y a des coûts, des inducteurs de coûts. Ça mouline et voilà.

Les inducteurs, tu situes ? C'est par exemple le TTK pour la partie people. Les gens vont pointer et donc on voit qui à travailler sur quoi. Ça nous permet de voir la consommation en jour hommes des pôles, des projets...

Aussi, nous avons smartview. Les clients y ont accès. Ils peuvent donc extraire des graphes pour suivre leur consommation ou bien des détails de consommation par service et même par personne. Je pourrais par exemple te dire combien tu as coûté depuis ton arrivée. Ça leur donne la main sur la facture, ils peuvent la consulter avec le détail qu'ils veulent et ainsi essayer de maîtriser.

- **Opinion sur la facturation interne :**

J'ai le sentiment que notre fonctionnement est techniquement bien rodé. Je repense à ta question sur les outils de tout à l'heure, il est vrai que nous faisons beaucoup de choses à la main, via excel. C'est vrai c'est fastidieux, il faut être attentif. Pour autant, cela nous évite de subir les anomalies des systèmes ou de passer à côté d'erreurs. En utilisant des systèmes, l'Homme a souvent tendance à trop faire confiance et ainsi à baisser son attention. Alors, on oublie de faire quelques mises à jour, on ignore certaines anomalies ou incohérences. Avec notre fonctionnement actuel, nous sommes en mesure de tout justifier. Dès que l'on se fait auditer, on sait exactement ce qu'il y a dans nos tableaux, dans nos factures et pourquoi nous avons ces chiffres. Je suis très à l'aise pour expliquer notre travail. C'est important.

Aussi, notre système me semble fiable, robuste, cohérent. Cela est le fruit de plusieurs années de dure labeur clairement ! Aujourd'hui, nous avons atteint une certaine maturité. Malgré tout c'est perfectible. Et puis, il faut régulièrement tout repenser. Là clairement, avec le développement et le déploiement de solutions cloud, nous allons devoir repenser tout cela et nous adapter. Les clients pourront consommer selon leurs besoins, ce sera très flexible. On pourra consommer à l'heure par exemple et plus à l'année...

Par ailleurs, si notre système tourne assez bien, techniquement parlant. Il reste du chemin. Notre catalogue se compose d'environ 200 offres ou rubriques. En général, les clients en consomment 50 ou 60%. Il y a autant de lignes que de rubriques. Si le client veut éplucher sa facture, il doit consulter une centaine de lignes. Certaines grosses lignes se démarquent. Il peut se concentrer sur celles-ci et essayer de voir comment dépenser moins. Nos FAM/GAM les aident, peuvent les aider.

Dans la réalité, personne ne prend vraiment le temps de bien comprendre et d'optimiser sa facture. C'est vrai, qui se sent investi pour essayer de rationaliser la facture de son service ? Personne ! On devrait nommer des personnes, même temporairement pour faire ce travail. Regarde ce téléphone ! On est chez FIN/GTS, et même chez nous, personne ne fait ce travail. Le téléphone n'est même branché, on ne peut plus s'en servir. Pourtant, il est dans le service, on paie pour. Alors, personne n'appelle parce que ce n'est pas notre argent. On a beau dire mais il y a des ressources dans la banque alors personne ne met trop de freins. Aussi, pour décommissionner du matériel, c'est une galère. Il faut appeler ou remplir un document. Ensuite, le temps qu'ils se déplacent. Il faut que le demandeur soit présent. Ils prennent le matériel. Et puis, si finalement, tu en as à nouveau besoin, il faut tout refaire et attendre qu'ils reviennent. Ce n'est pas pratique et donc souvent, on ne fait pas l'effort. C'est clairement le cas avec les stagiaires. Même si on n'est pas sûrs qu'un nouveau arrivera, on laisse le PC en place. Au cas où. Sans parler des éventuels couts de décommissionnement pour le client, ou pour, GTS. C'est souvent plus rentable de garder que de rendre !! Le problème est encore plus marquant avec les serveurs. Si tu rends un serveur, il te faut 3 mois pour le récupérer si tu en as à nouveau besoin. Comme personne ne fait l'effort de déclarer le matériel non utilisé, nous rachetons-en permanence. Notre parc de téléphone ne cesse d'augmenter alors que le nombre d'utilisateur est flat...

Aujourd'hui personne ne fait l'effort de consulter sa facture, de l'optimiser mais ils en ont les moyens. Personne ne peut reprocher à GTS de ne pas être transparent sur ces couts. Ce qu'il faudrait, maintenant, ce serait de sensibiliser les clients, de structurer les actions en les accompagnant au début ou alors en trouvant des personnes pour éplucher les factures. Des stagiaires l'été par exemple... Au-delà de l'effort à déployer côté client, il faut aussi que GTS gagne en réactivité.

III. *Intervenant 3 : « opérationnel GTS ».*

- **La facturation interne : du lancement à aujourd'hui**

Au départ, on voulait trouver un moyen de sensibiliser les clients sur toute la partie volume c'est à dire mettre en place un système qui permettait de les responsabiliser sur ce qu'ils consommaient. Ça c'était la première motivation et la seconde était que l'on le positionnait comme un centre de services partagés et donc on voulait que le client se détache des politiques d'investissements etc... Ils avaient besoin de savoir quoi, de savoir quel été le cout du truc qu'on allait leur vendre et combien ils en voulaient. Derrière, on ne voulait pas qu'ils nous disent « voilà, là tu investis à hauteur de tant, tu as le droit de dépenser tant... » Ça c'était de la responsabilité du CSP. De là, le catalogue de services. Moi, mon job à la création de GTS, ça a été de mettre en place et de définir le catalogue de services c'est-à-dire le catalogue des prestations qui allaient être proposés aux clients.

En sous-jacent, on a monté avec FIN un projet qui visait à essayer de déterminer le cout unitaire de ses services d'où la méthode ABC, costing/pricing/billing.

Initialement, on se disait qu'on voulait et qu'il fallait refacturer la majorité de nos services via le catalogue donc en tarifé. C'était une motivation forte et un driver fort de GTS. Maintenant, on est à environ à 40% de prestations refacturées via le catalogue et le reste est à l'€/€. On s'est donc un peu éloigné.

Un deuxième point, Bertrand n'est jamais réellement rentré dans cette notion de CSP c'est à dire que quand il a vu que ça commençait à chahuter côté clients, et que les clients voulaient avoir les leviers sur nos couts il s'est bien rendu compte qu'à travers le catalogue, au travers le tarif, les clients le seul levier qu'ils avaient était le volume. Donc, il a ouvert la boîte de Pandor au travers, ce que l'on appelle comme tu le sais, les notes DEKA. On a montré aux clients de quoi étaient constitués les services donc cela est bénéfique mais on leur a aussi donné un levier en leur disant « si vous voulez un peu moins de ce truc-là, alors on vous met moins de ce truc-là ». La raison d'être du tarif unitaire, à la main du client, elle n'a pas lieu d'être. Le client, lui ce qu'il voulait, c'était « je veux pouvoir avoir une action sur ma facture au-delà du volume ». C'est antinomique avec la notion de tarif unitaire.

Je ne sais pas si tu connais le fonctionnement côté Market ? En fait, avec une réflexion autre comme celle mise en place par MKT qui est partie dans une réallocation de couts à l'€/l'€ ils ont une vision exhaustive sur l'ensemble des couts, s'ils veulent que tu mettes moins d'argent sur tel projet, alors ils te le disent et tu fais en sorte de baisser. Ils ont les leviers pour agir sur les couts unitaires qui constituent ton compte d'exploitation. Là, on est dans un truc entre deux eaux où on n'a pas été jusqu'à déployer un catalogue de services avec des tarifs et puis on n'est pas totalement revenus en arrière au travers d'une prestation à l'€/€. On est entre deux chaises avec à mon sens un système qui est d'une assez grosse complexité.

Avec du recul, ce que je constate c'est que ABC a eu une vertu interne, celle de sensibiliser les opérationnels sur la composition des couts des différents services. Les opérationnels se sont rendus compte, qu'effectivement, s'ils dépensaient plus sur une nature de dépenses et bien, à un moment donné, ça se voyait. Ça a permis de sensibiliser les opérationnels. Aussi, cela a permis de montrer à nos clients que les tarifs n'étaient pas faits sur un coin de table avec une paire de dés et qu'il y avait un sous-jacent derrière complexe certes, mais qu'il y avait une réalité. Maintenant, ce que l'on voit c'est qu'il y a un tel éco-système : la métrologie, le TTK etc... et dès que tu modifies quelque chose, cela peut avoir un effet dévastateur sur tout le reste ; et bien la gouvernance de tout cela est beaucoup trop compliquée, d'autant que cela reste de la monnaie de singe. On est Société Générale, on reste à

ventiler des prestations internes. Je pense que cela a une vertu de mettre en place cette ABC pour donner de la visibilité, maintenant en matière de refacturation, je pense que nous sommes allés trop loin. Nous pourrions nous dire que l'on a ce modèle ABC pour expliquer et pour se benchmarker par rapport à nos pairs.

Pour ce qui est de la refacturation, nous pourrions faire des tas, prendre des masses de couts homogènes puis les diviser par une volumétrie compréhensible par le commun des mortels. C'était une des réflexions qui avait eu lieu lorsque l'on s'était posé la question d'un modèle ABC ou non. L'exemple qui avait été donné était celui des ports autonomes de Marseille qui disaient qu'à un moment donné, ils s'étaient posé la question de définir un tarif de l'anneau pris au port, de l'utilisation de l'eau, de l'électricité etc... Et puis au final, c'était tellement compliqué qu'ils ont tout ramené aux mètres carrés utilisés par le bateau. Ils ont sommé tous les couts inhérents à une place au port, puis ils ont, finalement, retenu un diviseur simple et compréhensible par tous types d'utilisateurs y compris les « non spécialistes ». C'est sûrement la marche que nous n'avons pas franchie.

Seulement, en choisissant un inducteur de facturation simple, il n'est pas forcément très fair par rapport à tous les clients. Certains vont donc se retrouver lésés. On pourrait prendre tous les couts informatiques, on ouvre la boîte de pandore pour montrer de quoi sont constitués ces couts grâce à ABC. Derrière, on les refacture par catégorie homogène en y appliquant des clés simples. Par exemple, tu prends tous les couts telecom et tu les réparties au pro-rata du chiffre d'affaires générés par chaque direction. Cela n'est pas totalement fair mais, au moins, c'est plus simple.

J'insiste, je répète, le problème c'est qu'il y a énormément de personnes qui gravitent autour de cet éco-système. Quand tu regardes, ils sont beaucoup. Je ne sais pas, une soixantaine peut être. C'est beaucoup, beaucoup trop. En plus, pour le client c'est compliqué donc même si sur des sujets un peu simples, nous avons effectivement des tarifs simples : un tarif à la boîte aux lettres, un tarif aux téléphones... cela reste compliqué pour le client pour qui ce n'est pas l'activité.

J'y réfléchis pendant que je parle et, en fait, je suis partagé. Certes, c'est un processus très consommateur en terme de temps, de ressources néanmoins mais ils présentent certaines vertus qu'il ne faut pas oublier. Nous sommes régulièrement comparés à des « grands de la place ». Tout ce système permet de se comparer très facilement sur des tarifs unitaires. Ça, c'est importants - c'est-à-dire que lorsqu'on nous tacle de « trop compliqués » ou de « vous êtes trop chers », nous avons un référentiel. Ce référentiel existe et donc ça a cette vertu. Après, est-ce que c'est vertueux par rapport à la baisse interne de nos dépenses ? Je pense qu'il y a un gros travail qui a été fait sur les couts de GTS, par GTS. Si c'était à refaire, il faudrait vraiment refaire cette étape d'implémentation de la méthode ABC pour savoir quels sont nos couts et comment ils se ventilent dans les services que nous

proposons. En revanche, je couperai derrière la refacturation. Vue du client, il aurait fallu trouver des inducteurs de facturation ou que l'on trouve des inducteurs de facturation beaucoup plus simples.

- **GTS, la refacturation, les clients**

D'abord, la refacturation au niveau de consommation réelle des clients est un premier outil de responsabilisation. Si par exemple, ils ne nous rendent pas les téléphones non utilisés, ils les paient. C'est de leur responsabilité de vérifier si les volumes sont bons par rapport aux effectifs. Ils sont clairement responsabilisés sur le volume, ils le savent donc ils sont, normalement, amenés à faire baisser les volumes s'ils en ont besoin ou s'ils constatent un gros écart entre effectifs et volumes payés. Non, le principe est vertueux parce qu'ils sont sensibilisés aux volumes mais trop compliqué - et pas suivi en plus ! Si c'était à refaire, il faudrait trouver un système de refacturation beaucoup plus simple. En fait, il faudrait monter à la brique du dessus en disant « voilà, on vous a expliqué. Vous avez vu. On va maintenant simplifier le process et on divise les couts selon une clé compréhensible par tout le monde ».

La dernière fois, tu soulevais la question : « facturer tous les couts ou faire une sélection » ? Moi, je dirais, oui tous les couts ! Dans les comptes d'exploitation, tu as des charges et des recettes. Les recettes, c'est simple, c'est volume*tarif. On fait la liste de toutes les charges. En établissant nos budgets, on se dit : sur la gamme de service « poste de travail », je prévois de faire 10 millions de projet et donc pour équilibrer le fait que l'on a de l'exploitation du poste de travail mais aussi 10 millions de projet et bien nous avons besoin de recette permettant de les couvrir. En ne faisant pas ce travail, cela veut dire que l'on retire les projets. Sans les projets, le tarif est beaucoup plus bas. Derrière, tes projets tu as besoin de les refinancer ! Ou alors, on s'autorise à les mettre en bas de page, une fois en fin d'année. On le reventile avec une clé sur tous les clients. C'est d'ailleurs de cette manière que l'on reventile le compte d'écart. Enfin bon, ça ne me semble pas super.

Toutefois, je ferais quelque chose de super simple. Je prendrais tous les couts. GTS c'est 850 millions d'euros par an, je divise au pro-rata du chiffre d'affaires et puis voilà terminé. Par contre, mettre en place une gouvernance plus sur les own costs de GTS. Ensuite, pour des prestations très spécifiques de type « installation d'une salle de visio-conférence », tu factures au cout par cout. En revanche, il faudra admettre que la simplicité soit peut être un peu éloignée de la réalité. Si par exemple, je dis n'importe quoi, on prend un inducteur de facturation qui est le chiffre d'affaires, est-ce que c'est super fair ? Pas forcément, pas tout le temps.

Non mais quand même, je te le dis, la simplification serait de se dire que l'on arrête, que l'on casse ce système. On oublie les clés dans tous les sens. On prend une clé plus simple pour tout le monde.

Enfin quand même, tu l'auras remarqué, ce qui est étonnant à la Société Générale c'est que l'on déploie une énergie complètement dingue à suivre des tas de choses mais on le fait avec des bouliers chinois qui sont Excel.

- **Certains chez FIN font référence au manque d'implication des clients. Ils n'ont pas l'air de beaucoup s'investir pour réduire leurs volumes de consommation**

Si tu savais, toute l'énergie qui a été dépensée pour décrire le système au travers des fameuses notes DEKA... que personne n'a lues. Ça a été une énergie colossale pour un résultat qui n'est pas super satisfaisant parce que très peu de clients se sont approprié ces informations. Après, voilà, ce n'est pas leur métier ! Tu vois ce que je veux dire ?

IV. Intervenant 4 : Contrôleur de gestion chez l'un des plus gros clients de GTS

- **La facturation interne vue par un client**

Je me présente rapidement, je travaille pour FIN/RBDF. RBDF est le second plus gros client de GTS. c'est en fait le réseau France et dedans tu as SIOP, la DSI du réseau. Donc comme je te disais RBDF est le second client de GTS. Notre facture annuel s'élève à environ 240 millions d'Euros, tu vois ce n'est pas négligeable !

En quelques mots, SIOP - que tu ne dois peut être pas connaître. En fait GTS met à notre disposition tout plein d'infrastructures et matériels standards. Ensuite nous en interne, SIOP veille au bon fonctionnement et à l'adéquation avec nos besoins en agence par exemple. Tu vois ? C'est davantage dans l'opérationnel voire dans le quotidien.

Pour ma part, je suis en charge du suivi des couts GTS. Pour ce faire, je suis les factures émises par GTS mais surtout j'ai pour mission de rechercher des pistes d'optimisation. Pour faire simple, je dois trouver des moyens de réduire les factures tout en maintenant le niveau de qualité inchangé. Par exemple, peut être que nous utilisons actuellement 10 serveurs alors que 8 seraient suffisants si on les

exploitait davantage. Cela nous ferait économiser le cout de 2 serveurs et ne changerait rien à notre quotidien. Tu vois ce que je veux dire ?

- **Quel lien entretiens-tu avec GTS ?**

Je suis un client de GTS. Je suis l'interlocuteur de GTS chez le client. Si on n'était pas dans de l'interne mais que les interactions se faisaient entre un client et un fournisseur - extérieur donc, tu aurais : le GAM, c'est un peu le commercial. Il démarché les clients, propose des solutions et écoute leurs besoins. Il s'occupe de toute la partie « avant déploiement » et donc il a une vision plutôt technique du business. Ensuite, il y a le FAM. Lui c'est le financier. Il communique sur tous les aspects financiers : il explique les factures et surtout leurs variations en valeur. Ensuite, il y a le BSM. Alors, lui c'est le responsable marketing. Il définit les prix, il décline les services et réfléchit à la manière dont il pourrait les administrer. Enfin, il y a le client. Etant donné l'envergure des clients de GTS, bien sûr il leur faut des portes d'entrée et donc ceux sont nous, les représentants FIN. Nos échanges tournent beaucoup autour des montants de notre facture ; pour autant, j'ai d'assez bonnes connaissances techniques. Ça aide forcément. Je sais de quoi on parle, moi.

Donc déjà une fois par an, il y a le budget. Comment ça se passe ? Et bien, en fin d'année N-1, GTS nous contacte afin que nous leur remontons nos volumes prévisionnels. Pour chaque type de services que nous consommons, nous leur remontons nos prévisions. Par exemple, on prévoit de faire +1 dans l'équipe, on va donc avoir de +1 poste fixe, +1 téléphone, +1 prise de connexion etc... pour l'année. Compte tenu de ces volumes à l'échelle de la banque, compte tenu de ce qu'ils ont prévu de faire, de leurs négociations avec les éventuels fournisseurs, GTS travaille avec FIN/GTS donc vous pour sortir un montant. Les tarifs des offres sont définis. Ensuite, ils font tarifs multipliés par les volumes que nous leur avons remontés ; ça nous donne notre facture prévisionnelle pour l'année. On sait, fin N-1, ce que l'on va devoir payer en N. En fait, il nous donne notre budget annuel. On le divise par 12 et on a notre budget mensuel. Tout ça, c'est théorique. C'est de la prévision. Cela sous-entend que toutes les hypothèses du modèle sont validées, ce qui est rarement le cas.

Ensuite, de mon côté tous les mois je confronte les hypothèses budgétaires au réel. Je sors, en fait, tous les mois un graphique avec, d'une part, le budget pro-raté et, d'autre part, le réalisé. Je regarde les écarts, j'essaie de les analyser. En fait, les écarts, c'est toujours de notre faute. Ce que je veux dire c'est que GTS fixe ses tarifs pour l'année donc à partir du moment où il y a de l'écart, c'est que nous ne respectons pas nos hypothèses de volumes. Soit parce qu'on s'est un peu raté sur le budget, soit parce qu'il y a eu des événements inhérents à notre activité ou à celle de GTS qui sont survenus et que nous ne pouvions, objectivement, pas prévoir lors du budget.

Mes analyses, je les fais mon analyse par gamme. Tu sais ce que c'est ? Une gamme, c'est un ensemble cohérent de services. Par exemple, tu as la gamme « Hosting ». On y retrouve : les serveurs, le stockage, le middleware. Je regarde pour chaque gamme, quand je constate des écarts qui m'étonnent vraiment, je creuse et je descends d'un niveau. Je regarde au service... S'il y a des écarts, j'essaie de comprendre : est-ce que l'écart est ponctuel ou durable ? Peut-être qu'il résulte, seulement, d'une sur-activité temporaire des opérationnels et donc cela va se résorber.

Après parfois, on me met sur des dépenses de projets. Les grands chefs s'y intéressent beaucoup. Autant te dire que parfois, ils me sollicitent et il faut que ça aille vite. Quels projets faits GTS ? Pour combien ? A quoi ça va servir ? etc.

- **As-tu le sentiment que les collaborateurs Société Générale se sentent concernés par les volumes qu'ils consomment ?**

Euh... Moi je me sens concerné parce que c'est mon job mais sinon, non. Franchement, je ne crois pas. Je pense que les gens s'en moque en fait. C'est vrai, ce n'est pas de leur ressort. Par exemple, chez nous SIOP, l'histoire des économies, ce n'est pas leur problème. SIOP doit veiller au bon fonctionnement des outils et pas à leurs couts. Les opérationnels n'ont pas à s'en occuper. Ce n'est pas leur métier. Franchement, ils s'en fichent. Ils ne sont pas objectivés là-dessus donc ça veut bien dire que ce n'est pas de leur ressort. Ma responsable a ses objectifs qui portent là-dessus donc là, oui ça nous concerne bien sûr. On ne peut pas leur en vouloir. Déjà pendant un moment les clients ne comprenaient plus rien à ce que l'informatique, les SI faisaient. Ça va mieux maintenant grâce au projet DE[K]A, dont tu as du entendre parler, c'est déjà une belle avancée.

En fait, il a fallu 3 ans pour tout le monde comprenne le fonctionnement de GTS et notamment sa facturation. GTS a beaucoup œuvré pour devenir plus transparent et compréhensible pour les clients. Les clients avaient le sentiment que GTS facturait n'importe quoi, pourvu que les montants ne soient ni indécents, ni ridicules. Il y a eu toute une période de défiance. Ensuite, le projet DE[K]A a été mis en place. GTS s'est exprimé, cela a rassuré les clients. Aussi, le projet a fortement contribué à la variabilisation des factures en sortant les grosses masses de couts fixes. De cette manière, les clients voient plus clairs. Ça fait du prix*quantité.

Aussi, DE[K]A prévoit la consultation des clients. Ainsi, dès que GTS voit sa fourchette de couts augmentés, les clients sont contactés pour discussion. Je crois que parfois on est un peu pénible niveau projets.

Même si ce n'est toujours pas ça, là au moins avec la facturation, les clients savent que ce n'est pas gratuit. Avant, ils demandaient tout plein de choses mais ne faisait pas le lien avec leur facture. Puis bon GTS n'expliquait pas vraiment ses méthodes de calculs. Les clients avaient souvent

l'impression que GTS avait des délires de geeks, qu'ils achetaient des supers trucs alors que tout le monde s'en fichait. C'est réglé. Ils ont réussi à rétablir une certaine confiance puis la communication se fait très bien je trouve.

Nous de notre côté, on essaie de voir le matériel déclaré, parfois, on les contraint à faire des inventaires.

Si jamais, on constate du sur-plus alors on contacte GTS pour rendre le matériel. Une fois décomissioné, on leur rappelle bien que nous ne possédons plus le droit, l'espace ou les droits de façon à ce qu'ils mettent bien à jour notre facture. En fait, du côté FIN on assure le suivi pour le compte des opérationnels. On les aide parce que toutes les démarches et inventaires se font à notre initiative. Pour eux, ce n'est pas naturel.

En plus, par exemple, tout le monde ne peut pas faire le décommissionnement. Il faut des habilitations spéciales pour pouvoir demander ou rendre du matériel ou des accès. C'est nous qui initions le process. En soi, ce n'est pas compliqué. Par contre, c'est un peu long mais bon... comme tout ce qu'on fait en entreprise. Ce n'est pas instantané mais voilà.

Je pense avoir tout dit, mais quand même je voudrais dire un dernier truc. Je ne sais pas si ça pourra t'être utile. Je voudrais partager mon point de vue. Aujourd'hui ça tourne bien, GTS arrive à sortir quelque chose qui tient la route mais franchement... c'est trop lourd comme process. Regarde, il y a, au bas mot, 60 personnes qui travaillent sur ce sujet pour te sortir un jeu de tarif par an. Ça ne va pas... Il faudrait revoir une partie. Je ne sais pas quoi, comment mais il y a des choses à revoir. Le problème ou la chance de la Société Générale, je ne sais pas c'est que malgré tout ça tourne bien. Ce que GTS sort, tient la route !

Bibliographie

- Abdel-Khalik A., Lusk E., « Transfer Pricing - A synthesis », *The Accounting Review*, Vol. 49, n°1, p.8-23, Janvier 1974.
- Alcouffe S., Avenier M.-J., « Quels repères pour la mise en œuvre d'un schéma de pilotage fondé sur la logique « Stratégico-Opérationnelle » dans une entreprise de services de réseau ? », manuscrit auteur, publié dans *Comptabilité et Environnement*, France, 2007.
- Anthony R., N., *The management Control Function*, Boston, Mass., Harvard Business School Print, 1988.
- Anthony R., N., *Planning and control systems*, Boston, MA, The Harvard Business School Press, La fonction contrôle de gestion, Paris, Publi-union, 1993, 210 p.
- Berland N., De Rongé, Y., *Contrôle de gestion : Perspectives stratégiques et managériales*, Paris, Pearson, 2010.
- Bessières D., « Quelles légitimités pour les services fonctionnels de la communication et de la formation dans les collectivités locales ? », *Politiques et Management public*, vol. 17, n°4, p.23-38, 1999.
- Bouquin H. *Le contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, Paris, Presses Universitaires de France, 1991.
- Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 9^{ème} édition, Paris, Presses Universitaires de France, 2010.
- Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, 4^{ème} édition, Paris, Presses Universitaires de France, 2011.
- Bourguignon A., « Performance et contrôle de gestion », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Ed. Economica, p. 407-419, 2000.
- Boyer L., « Le recentrage des firmes » dans Simon Y. et Joffre P. (Eds), « *Encyclopédie de Gestion* », 2^{ème} édition, Paris, Economica, p.2809-2816, 1997.
- Brown D., *Decentralized Operations and Responsibilities with Coordinated Control*, Conférence de Février 1927 à la convention de l'AMA, New-York ; repris dans D. Brown, *Some Reminiscences of an Industrialist*, Easton, Hive Publishing Company, p.169-185, 1997.
- Catalo M., « Un risque caché : le décalage entre conception et usage de l'outil de gestion - Cas des pratiques d'utilisation d'un système de prix de cessions internes dans une grande entreprise », manuscrit auteur publié dans *22^{ème} congrès de l'AFC*, 2001.
- Catalo M., « Cessions internes et contrôle organisationnel - Le cas d'une grande entreprise de Telecommunication », manuscrit auteur publié dans *22^{ème} congrès de l'AFC*, 2001.
- Choudhury N., « Responsibility Accounting and Controllability », *Accounting and Business Research*, Summer, p.189-198, 1986.

- Cook P., Decentralization and the Transfer-Price Problem, *Journal of Business*, Vol. 28, n°2, p.87-94, Avril 1955.
- Chandler A. D. Jr., *Stratégies et structures de l'entreprise*, Paris, Ed. d'Organisation, 1962, rééd. 1989.
- Dalton M., «Conflicts between Staff and Line Managerial Officers», *American Sociological Review*, vol. 15, n°3, June, p.342-351.
- Dixon J. R., Nanni A. J., Vollman T. E., *The New Performance Challenge, Measuring Operations for World-Class Competition*, Homewood, Dow Jones-Irwin, 1990.
- Dworaczek A., Oger B., « L'ABC, facteur d'efficience des services internes : application aux systèmes d'information au sein de Digital Equipment Corporation », *Gregor*, 1998.
- Eccles R. G., Control with Fairness in Transfer Pricing, *Harvard Business Review*, vol. 61, n°6, 1983, p.149-161; trad. Prix de cession interne, *Harvard- L'expansion*, p. 28-44, Hiver 1984-1985.
- Eccles R. G., *The Transfer Pricing Problem: A theory for Practice*, Lexington, Massachusetts. D. C. Health and Company, 1985.
- Emerson H., *Efficiency as a Basis for Operation and Wages*, London, Routledge/Thoemmes Press, 171p., 1909
- Fiol M., *La convergence des buts dans l'entreprise*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès Sciences de gestion, Paris, Université Paris-Dauphine, 1991.
- Hall R., «The Strategic Analysis of Intangible Ressources », *Strategic Management Journal*, Vol. 13, p. 113-144, 1992.
- Hamel G., Prahalad C. K., « Strategic Intent », *The Mac Kinsey Quartely*, Spring 1990, p.36-61, 1990.
- Hammer M., Champy J., *Le reengineering*, Paris, Dunod, 1993.
- Hansen O. C., Peytz M., « Designing the Corporate Center », *The Mac Kinsey Quartely*, n°3, p.128-139, 1991.
- Hochereau F., « La contractualisation interne dans l'entreprise et ses limites : le cas de la conception informatique », *Revue Française de Sociologie*, Vol. 41, n°4, Otc. - Dec., p.719-746, 2000.
- Joule R. V., Beauvois, J.L., *Petit traité de manipulation à l'usage des honnêtes gens*, Grenoble, Presses Universitaires de Grenoble, 2002.
- Joule R. V., Beauvois, J.L., *La soumission librement consentie*, Paris, Presses Universitaires de Paris, 1998.
- Kalika, *Structures d'entreprises : réalités, déterminants, performances*, Paris, Economica, 1988
- Lambert C., « La fonction contrôle de gestion - Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation », *Thèse pour l'obtention du titre de Docteur en Sciences de Gestion*, Université Paris Dauphine, 2005.

- Langevin P., Naro G., « Contrôle et comportements : une revue de la littérature Anglo-Saxonne », manuscrit auteur publié dans *Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion*, 2003.
- Legrenzi C., Nau J., *Le contrôle de gestion du SI - méthodes et outils pour la maîtrise des coûts informatiques*, Paris, Dunod, 2012.
- Lewis W. W., Linden L.H, «A new Mission for Corporate Technology», *The Mac Kinsey Quartely*, n°4, p.23-41, 1990.
- Louart P., « Maslow, Herzberg et les théories du contenu motivationnel», *Les cahiers de la Recherche CLAREE - Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises, UPRESA CNRS 8020*, , 18p., 2002.
- Malleret V., « L'évaluation des performances des services fonctionnels : une étude empirique », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 1, n°1, mars, p. 145 - 168, 1998.
- Mbianga J. G., « Les politiques de prix de cession interne : un outil de changement stratégique et d'apprentissage organisationnel», *XIIème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique*, 2003.
- McAulay L., Tomkins C., « A review of the contemporary transfer pricing literature with recommendations for future research», *British Journal of Management*, Vol. 3, p.101-122, June 1992.
- Langevin P., Naro G., « Contrôle et comportements : Une revue de la littérature Anglo-Saxonne», manuscrit auteur, publié dans *Identification des risques et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion*, France, 2003.
- McMann P. J., Nanni A. J. Jr, Means » versus Ends: A Review of the Literature on Japanese Management Accounting, *Management Accounting Research*, vol. 6, n°4, p.313-346, Décembre 1995.
- Meer-kooista J., « The Coordination of Internal Transactions: The Functioning of Transfer Pricing Systems in the Organizational Context», *Management Accounting Research*, vol. 5, p. 123-152, 1994.
- Moisdon J.-C., Hatchuel A., *Du mode d'existence des outils de gestion*, Paris, Edition Seli Arslam, 1997.
- Lendrevie J., Lévy J., *Mercator : Théorie et nouvelles pratiques du marketing*, Paris, Dunod, 10^{ème} édition, 1140p., 2012.
- Merchant K., « How and Why Firms Disregard the Controlability Principle», in Bruns W. Kaplan R. Eds, *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, p.316-388, 1987.
- Montgomery D., *The fall of the house of labor. The workforce, the state and American labor activism, 1865-1925*, Cambridge, Cambridge University Press et la Maison des Sciences de l'Homme, 1987, 494p.

Norman R., *Le management des services*, Paris, InterEditions, 1994.

Quélin B. V.,

Rummler G., Brache A., « Managing The White Space”, *Training*, January 1991.

Soler L. G., Tanguy H., « Contrats, planification et système de gestion au sein de la firme», *Sociologie du travail*, 38, 4, p. 509-526.

Solomons D., *Divisional Performance: Measurement and Control*, Financial Executives Research Foundation, New-York, 1965.

Strategor, *Stratégie, structure, décision, identité*, Paris, Inter-Editions, 1988.

Swieringa R. J., Waterhouse J., “Organizational views of transfer pricing”, *Accounting, Organizations*

Taylor F. W., *The principles of scientific management*, 1911.

Tondeur H., De La Villarmois, O., « L'organisation de la fonction comptable et financière - Centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2003/1 Tome 9, p. 29-52.

and Society, Vol 7, n°2, p. 149-165.

Table des matières

Remerciements	1
Introduction	5
Partie 1 : Service fonctionnel et facturation interne dans la littérature	8
I. Service fonctionnel et contrôle de gestion	8
1. Les fonctions supports	8
a. Les apports de Taylor	8
b. Contrôle de gestion et mesure de la performance	9
c. Approche par les centres de responsabilité	10
d. Approche par les structures d'entreprise	12
e. Rôle et missions du service fonctionnel	13
2. Mesurer la performance des services fonctionnels	13
a. Les entraves à la mesure de leur performance	13
b. Quelques solutions proposées par la littérature	15
c. La facturation interne comme dispositif de contrôle des services fonctionnels ?	17
II. La facturation interne comme dispositif de contrôle	18
1. La facturation interne	18
a. Présentation du dispositif	18
b. Les usages de la facturation interne	19
2. Les avantages et limites de la facturation interne	21
a. Facturation interne et service fonctionnel	21
b. Ses autres atouts	23
c. Les risques et limites inhérents à la facturation interne	24
3. Quelques modalités de mise en œuvre de la facturation interne	25
a. Le prix des prestations cédées	25
b. Les coûts à facturer	26
c. Un système simple et adapté	26
III. De la contingence de la facturation interne	27
1. Une structure organisationnelle appropriée	27
a. Une organisation sous forme de centres de responsabilité	27
b. De centres coûts discrétionnaires à centres de services partagés	28
2. Politique de fixation des prix de cessions internes	30
a. Les principes de base	31
b. L'approche d'Ecclès : lien entre stratégie et PCI	32

c.	Accès au marché externe _____	33
d.	Pas d'accès au marché externe _____	34
e.	En conclusion _____	35
3.	Effets pervers et comportements _____	35
a.	Conflits, conflits d'intérêt et jeux de pouvoir _____	35
b.	La culture de l'optimisation _____	36
Partie 2 : L'analyse empirique _____		38
I.	Démarche et méthode _____	38
1.	L'objectif _____	38
2.	La méthodologie _____	39
3.	Le panel _____	40
4.	Les limites _____	40
II.	Le Contexte : la création de GTS _____	41
1.	De la présentation du Groupe aux Systèmes d'Information _____	41
a.	Le Groupe Société Générale _____	41
b.	La Direction des Ressources Groupe _____	42
c.	Les Systèmes d'Information à la Société Générale _____	42
d.	RESG/FIN et les Systèmes d'Information _____	42
2.	La création de GTS _____	43
a.	L'organisation des Systèmes d'Information avant GTS _____	43
b.	La création de GTS _____	44
c.	Les objectifs et intentions de la Direction Générale à l'égard de GTS _____	45
d.	Les objectifs de la facturation interne selon les opérationnels _____	45
III.	La facturation interne chez GTS _____	47
1.	La démarche Costing - Pricing - Billing _____	47
a.	Présentation de la démarche _____	47
b.	Le billing _____	48
2.	Les modalités de refacturation _____	50
a.	Coûts refacturés et compte d'écart _____	50
b.	Les prestations tarifées _____	51
c.	Les forfaits DE[K]A _____	53
d.	Les prestations allouées _____	54
e.	Prix de cessions internes et stratégie _____	55
3.	GTS et ses clients _____	57
a.	L'orientation client de GTS _____	57
b.	MyGTS, outil dédié à la consultation des factures _____	59

IV. Evaluation du modèle	60
1. Un modèle robuste	60
a. La fiabilité technique du modèle	60
b. Un modèle aux nombreuses vertus	61
2. Les limites du modèle	62
a. Un modèle complexe	62
b. De l'orientation client au ralentissement de l'innovation	64
c. La lutte contre le gaspillage, un <i>challenge</i> peu partagé à la Société Générale	66
Partie 3 : Synthèse	70
I. Rappel du contexte de l'étude	70
II. Objectifs et avantages de la facturation interne	72
1. Les objectifs	72
2. Les atouts de la facturation interne	73
III. Les limites de la facturation interne	75
1. Le « système » de facturation interne	75
2. La facturation interne n'est pas un dispositif miracle	76
3. Les effets pervers du contrôle des services fonctionnels	78
IV. Les modalités de mise en œuvre de la facturation interne : quelques recommandations	80
1. La simplicité du modèle	80
2. Facturation interne et stratégie	81
3. La seconde vie de l'outil	84
4. Les politiques de fixation des prix de cessions internes	86
5. Service fonctionnel et Centre de Services Partagés (CSP)	87
Conclusion	89
Annexes : entretiens	94
I. Intervenant 1 : Contrôleur de gestion GTS expérimenté, dédié à la facturation interne	94
II. Intervenant 2 : Responsable de l'équipe de contrôle de gestion dédiée à la facturation interne	99
III. Intervenant 3 : « opérationnel GTS ».	104
IV. Intervenant 4 : Contrôleur de gestion chez l'un des plus gros clients de GTS	108
Bibliographie	112
Table des matières	116

