

### LA BUDGETISATION DES CHARGES FONCTIONNELLES

#### **6.1 Les difficultés de budgétisation :**

Ce budget englobe l'ensemble des charges qui ne peuvent pas être liées au cycle d'exploitation et dont la mesure et le suivi soulèvent des difficultés particulières. Il s'agit essentiellement des charges des services de direction, de secrétariat, de contrôle de gestion, de personnel, d'administration, de marketing, de recherche et développement et des services comptables.

Une budgétisation de ces charges visant à définir des couples objectifs moyens optimaux se heurte à deux difficultés majeures :

- Les résultats qui caractérisent ces fonctions sont difficiles ou coûteux à mesurer ; difficile à mesurer parce que l'unité de mesure ne paraît pas évidente (comment mesurer la production du contrôle de gestion par exemple ?) ou encore parce que la mesure ne paraît pas pertinente sur un horizon annuel (quel est l'indicateur de résultat de recherche et développement sur un tel horizon ?) ou coûteux à mesurer dans certains cas (exemple : mesurer l'effet d'un projet de recherche et développement qui améliore la qualité des produits nécessite la réalisation d'études de marchés et d'enquêtes pour isoler l'impact d'une telle amélioration sur les ventes).
- La relation fin - moyens est difficile à établir ce qui ne permet pas de fixer des niveaux de coûts pertinents.

Pour résoudre ces difficultés il convient de classer les activités sus-mentionnées en deux catégories :

- Les activités de routines répétitives pour lesquelles il convient d'affiner l'outil de gestion en vue d'identifier des unités d'œuvres susceptibles d'estimer leur coût. Exemple : Les dépenses de facturation aux clients peuvent être estimées en fonction de nombre de factures.
- Les activités de direction et celles dont la production est immatérielle pour lesquelles on applique la technique de BBZ. (La budgétisation base zéro).

## **6.2 La technique de budget base zéro (BBZ) :**

Le fonctionnement de la BBZ repose sur quatre étapes successives qui se présentent comme suit :

**6.2.1- Le découpage en centre de décision :** Un centre de décision est défini comme étant tout ensemble de l'organisation ayant une finalité unique reconnue et relevant d'un responsable unique.

La définition du centre de responsabilité doit se référer à la stratégie, celle-ci identifie les facteurs clés de succès qu'il faut privilégier et à partir desquels on identifie les finalités.

**6.2.2 L'analyse de l'existant :** Le responsable de chaque centre de décision doit procéder à une analyse de l'existant. Cette analyse porte sur cinq phases :

**a) La finalité :** la finalité du centre doit être définie en termes quantifiables mesurables pour que la contribution du centre à la stratégie puisse être déterminée. Il faut définir les finalités en termes d'actions et proscrire toutes descriptions en termes de moyens. (Exemple : La finalité du service de formation est de permettre au personnel d'acquérir de nouvelles compétences et non pas d'organiser des stages de formation).

**b) La performance : Mesure et niveau :** La finalité du centre doit être mesurée par des indicateurs de performances quantifiables permettant de répondre à trois questions fondamentales :

- La finalité est-elle remplie ? (efficacité)
- Les moyens disponibles ont-ils été utilisés sans gaspillage (efficience).

- Ces moyens ont-ils été obtenus (acquis ou loués) et détenus au moindre coût ? (économie).

Les indicateurs choisis sont jugés par rapport à trois références : des objectifs, un historique, et des entités internes ou externes comparables.

Dans cette étape, la BBZ privilégie les indicateurs d'efficacité exprimant l'atteinte de la finalité en termes de :

- Volume : exemples nombre d'études réalisées par le service de contrôle de gestion, nombre d'audits effectués, nombre de procédures mises en place, nombre de stagiaires formés par le service de personnel.
- Délai : exemples délai de sortie des tableaux de bord, délai de passation des écritures comptables, nombre de stagiaires promus.

Pour certains centres, faute de trouver un indicateur synthétique il convient d'utiliser plusieurs indicateurs et de les comparer aux objectifs et à la concurrence.

*c) Les moyens :* Dans cette phase l'entreprise évalue les indicateurs d'efficience et d'économie en mesurant les moyens existants. Ces moyens sont décrits par quatre caractéristiques : le volume (effectifs par exemple), la structure (pyramide des âges...) la qualité (absentéisme, qualifications, flexibilité...) et le degré de permanence (turnover, sous-traitance...)

Il convient dans cette phase de déterminer la relation entre le niveau des moyens engagés et les résultats obtenus en volume, délais et qualité.

*d) Les suggestions immédiates :* L'étude de l'existant conduit les responsables à suggérer des améliorations d'applications immédiates en vue d'améliorer l'efficacité, l'efficience et l'économie des centres de décision.

*e) La remise en cause de l'existant :* Dans cette étape, le responsable procède à une analyse critique de l'existant en se posant les questions suivantes :

- Les finalités énoncées sont-elles pertinentes ? Peut-on s'en passer ? Sinon les solutions adoptées jusqu'ici sont-elles les meilleures ? Que se passerait-il si le centre de décision est supprimé ? Renoncerait-on à effectuer les travaux qu'il

assure aujourd'hui ? Faut-il faire exécuter ces tâches par d'autres centres ? Doit-on les faire confier à des partenaires extérieurs ?

Ces questions permettent de s'interroger sur les raisons d'être de l'activité des centres de décision et sur les attentes des utilisateurs internes et externes ce qui conduit à développer le principe d'une relation systématique clients-fournisseurs dans l'entreprise. Le responsable de chaque centre est ainsi amené à réfléchir sur l'identité de ses clients internes et externes et sur la hiérarchie de leurs attentes, et à les comparer avec ce que lui-même privilégie dans le fonctionnement de son entité.

Au terme de cette phase chaque centre de décision doit démontrer la valeur des tâches qu'il accomplit et sa supériorité dans l'exécution de ces tâches aux entités externes (une entreprise extérieure sous traitante par exemple).

**6.2.3- Les propositions budgétaires** : Dans cette phase le responsable de chaque centre formule des propositions budgétaires dans lesquelles il explicite les niveaux de coûts et les moyens nécessaires pour les offrir.

**a) Les niveaux de services :**

Les responsables des centres proposent généralement trois niveaux de services :

- Un niveau plancher : c'est le service minimum en dessous duquel la finalité recherchée n'est plus atteinte, l'activité devient inutile et l'on peut donc considérer que les moyens alloués sont gaspillés. Exemples : durée minimale d'un stage de formation, fréquence minimale des audits pour que la fonction d'audits internes se justifie encore.

- Un niveau courant : c'est le niveau moyen de fonctionnement du centre qui correspond généralement au niveau actuel.

- Un niveau d'amélioration : Il correspond soit à la proposition de nouvelle finalité soit à l'atteinte de meilleurs résultats en termes de volume qualité et délai dans les finalités existantes. Il suppose soit une augmentation des moyens soit un redéploiement des moyens existants.

Pour chacun de ces trois niveaux on énumère les prestations fournies dont le nombre peut varier d'un niveau à un autre, et on spécifie les performances par référence aux indicateurs d'efficacité (volume, délais, qualité).

*b) Les moyens :* Pour chaque niveau de service il faut que le responsable de centre décrive les différentes manières qui permettent d'y aboutir et les coûts qui en résultent.

#### **6.2.4- L'analyse, le classement et le choix :**

*a) L'analyse :* Les responsables des différents centres de décision établissent des propositions budgétaires à leurs supérieures hiérarchiques. La hiérarchie examine les propositions émises en s'assurant de leur cohérence et leur compatibilité avec sa politique générale et ses orientations stratégiques. Elle peut accepter les propositions ou contester le découpage retenu des niveaux de services et l'évolution des moyens qui y est associée.

*b) Le classement et le choix :* Les propositions émises par les centres et approuvées par la direction font l'objet d'un classement et d'un choix. Les procédures de classement et de choix peuvent concerner non seulement les propositions des centres internes mais aussi celles d'entités externes ce qui peut conduire à confier aux centres l'exécution des activités à un certain niveau de service ou à externaliser l'activité en faisant appel à la sous-traitance, ou au partenariat ou à la filialisation. De nombreuses méthodes de tri sont envisageables. Certaines approches classifient les centres de décision en trois catégories :

- Les centres créateurs de profit plus ou moins différé mais non créateurs d'avantages compétitifs. Exemples (fiscalité, gestion de trésorerie...).
- Les centres créateurs d'avantages compétitifs tels que, les centres de recherches et développements, d'administration marketing et de direction générale.
- Les centres non créateurs ni de marges ni de valeur pour les produits de l'entreprise tels que ceux de la paie et d'exécution des obligations comptables.

L'entreprise doit d'abord définir l'ordre de priorité entre ces trois types de centres puis elle doit classer les propositions budgétaires de la première catégorie selon leur marge, ceux de la deuxième catégorie selon leur impact sur la position concurrentielle et ceux de la troisième catégorie selon la réduction des coûts ce qui conduit généralement à retenir leur niveau plancher.

Dans les entreprises où les procédures sont participatives le classement et le choix des propositions budgétaires peut se faire par voie de vote. En effet, des comités regroupant les responsables des différents centres de décision étudient les propositions, chaque membre attribue à chacune d'elle un rang. Les propositions sont classées et choisies selon le nombre total des points qu'elles obtiennent (le rang  $i$  donne  $i$  points).