

1998 522

B03

GROUPEMENT ETUDES - RECHERCHES

EPO 1997 / 1998

**ETUDE PARTICULIERE A OPTION N° B 03.
Sous la direction du
Contrôleur Général des Armées MOURANCHE.**

THEME D'ETUDE : comment introduire le contrôle de gestion à côté du contrôle opérationnel dans les armées ?

OFFICIERS REDACTEURS :

LCL BUFFARD

CDT HAOUY

LCL KERFRIDEN

CNE (TA) de LAJUDIE

CF de TARLE

PLAN DETAILLE

INTRODUCTION *(pages 1 et 2)*

PREMIERE PARTIE : *(pages 3 à 13)*

Analyse historique des initiatives de maîtrise des coûts développées dans les armées.

I.1 Les premières tentatives de maîtrise des coûts dans les forces. *(pages 3 à 5)*

1.1 La surveillance administrative.

1.2 Les budgets de fonctionnement.

1.3 Les comptes de gestion et les comptes organiques.

1.31. Le sous-système de la comptabilité organique.

1.32. Le sous-système de la comptabilité de gestion.

I.2 Les actions des autorités en faveur de la maîtrise des coûts dans les armées (approche historique). *(pages 5 à 10)*

2.1. Les initiatives au sein du ministère de la Défense : les grands axes de la genèse.

2.2. L'action de la MMGA en faveur de la mise en place d'une comptabilité analytique dans les armées.

2.3. La mise en place progressive du contrôle de gestion dans les armées.

I.3 Les limites des sous-systèmes de comptes de gestion et de comptes organiques. *(pages 10 à 13)*

1.31. Les limites des CO.

1.32. Les limites des CG.

DEUXIEME PARTIE : *(pages 14 à 22)*

Analyse des initiatives actuelles, le challenge des forces : quels outils de recueil des coûts développer ?

(pages 14.)

II.1 Les besoins des forces.

II.2 Les possibilités d'application aux forces des différentes formes de comptabilité. *(pages 15 à 18)*

2.1. De la comptabilité analytique.

2.2. Du PCG 82 et de la comptabilité en partie double.

2.21 Généralités

2.22 La comptabilité en partie double et le PCG 82.

2.3. La problématique des forces.

II.3 Quelle solution pour les forces ? *(pages 18 à 22)*

3.1. Une expression précise des besoins est un préalable indispensable.

3.2. L'outil adéquat doit découler de cette analyse.

(page 23)

CONCLUSION.

ANNEXE 1 :

Les comptes de la Base de données de gestion.

(pages 24 et 25)

ANNEXE 2 :

Le budget de la Défense et la Base de données de gestion.

(page 26)

ANNEXE 3 :

Les outils de la comptabilité analytique.

(pages 27 à 31)

ANNEXE 4 :

La comptabilité en partie simple.

(page 32)

ANNEXE 5 :

COUT / PRIX / CHARGES.

(page 33)

ANNEXE 6 :

Quelques définitions.

(pages 34 à 38)

BIBLIOGRAPHIE.

*(à partir de la
page 39)*

DE LA MAÎTRISE DES COÛTS DANS LES FORCES, HISTORIQUE ET PERSPECTIVES.

Depuis bientôt neuf ans, de restructurations en réformes, les forces vivent avec une acuité de plus en plus affirmée la nécessité de mieux gérer une ressource devenue rare. La Défense n'est plus la priorité absolue qu'elle était jadis au temps de la guerre froide. On ne dit plus « une mission, des moyens » mais on tend à considérer qu'il faut envisager le problème sous l'angle de l'axiome : « des moyens, une mission ».

Les armées n'ont pas attendu cette révolution pour percevoir la nécessité d'améliorer leur gestion. Les initiatives se sont échelonnées depuis longtemps. Mais voilà, signe des temps, la nécessité se fait de plus en plus forte et les pressions sur le ministère de la Défense s'accroissent. La grande muette est plus que jamais dans l'arène budgétaire. Elle est aux prises avec la concurrence des autres ministères qui, crises sociale et économique obligent, se battent bec et ongles pour bénéficier des deniers de la Nation. Il faut relever un nouveau type de défi : optimiser l'emploi des ressources sous contrainte budgétaire. C'est désormais essentiellement de l'intérieur de l'institution que les forces peuvent améliorer leur condition, en gérant mieux. Une implication à tous les niveaux s'impose.

La Nation actionnaire entend retirer les dividendes de la paix, le militaire doit trouver les arguments pour empêcher que la quête aux dividendes ne tourne à la curée. Or, l'opacité financière du Ministère de la défense est dénoncée par Bercy comme étant la raison majeure des difficultés de gestion actuelles. M. Christian Noyer, directeur de cabinet du ministre des finances et du budget, effectuait le 15 janvier 1997 ce constat¹ : « Les régulations budgétaires concernant le Ministère de la défense sont liées au problème structurel majeur posé par la gestion financière de ce ministère. Le Ministère de la défense est le seul ministère qui maintient une opacité totale sur son système de gestion ».

Les armées ne peuvent plus se contenter d'être **efficaces**. Elles doivent intégrer la dimension financière dans le processus décisionnel. Elles ne peuvent défendre leur position dans les arbitrages budgétaires qu'en argumentant sur des bases chiffrées solides. Elles doivent être **efficaces**. Une maîtrise des coûts s'impose. L'approche budgétaire classique et les règles de la comptabilité publique ne répondent pas directement à ce besoin. Il faut y adjoindre d'autres outils et de nouvelles méthodes de comptabilité et de gestion.

Cette étude se limite à l'analyse de la maîtrise des coûts dans les forces. Elle examine en outre les initiatives prises dans ce domaine. On retiendra trois niveaux de préoccupation. Le premier se résume à la saisie de données chiffrées. Le deuxième niveau consiste à élaborer des coûts significatifs et cohérents. Les tentatives en cours concernant les forces n'ont pas encore abouti à un outil de maîtrise des coûts performant. L'adoption d'une méthode de comptabilité analytique pertinente s'impose. Enfin, compte tenu du caractère particulier des missions de la défense, les décisions et arbitrages ne peuvent être pris en se limitant aux données financières.

¹ source : compte rendu n° 20 de la commission de la défense et des forces armées.

A un troisième niveau, il est donc nécessaire d'avoir un contrôle de gestion adapté aux spécificités de la défense.

Tout au long de ce mémoire nous nous efforcerons de faire ressortir les principales préoccupations qui ont guidé les gestionnaires au cours des réformes mises en oeuvre. Nous essaierons d'apporter un éclairage sur une des principales problématiques qui émerge aujourd'hui à savoir : quels outils de recueil des coûts mettre en place. Là encore, les expériences passées et les expérimentations en cours nous permettront de faire des remarques et de donner des coups de phare à défaut de nous autoriser à préconiser une solution.

Dans une première partie nous procéderons à une analyse historique des principales initiatives développées pour mettre en place un recueil efficace des coûts. Dans une deuxième partie, nous examinerons les différentes options qui se dégagent aujourd'hui, nous les comparerons et en donnerons une analyse critique.

**PREMIERE PARTIE.
ANALYSE HISTORIQUE DES INITIATIVES DE MAITRISE
DES COÛTS DEVELOPPEES DANS LES ARMEES.**

Dans cette première partie, nous relaterons tout d'abord les premières initiatives entreprises pour mettre en place des outils et des structures de maîtrise des coûts dans les forces. Nous examinerons ensuite les études plus récentes, commandées par le Groupe de travail numéro 5 et impliquant tour à tour le Contrôle général des armées² et la Direction des services financiers.

I.1. Les premières tentatives de maîtrise des coûts dans les forces.

1.1. La surveillance administrative.

La surveillance administrative a pour objet de s'assurer que les besoins des forces sont satisfaits conformément aux dispositions législatives et réglementaires. Elle consiste à vérifier l'efficacité, l'opportunité et la régularité des actes d'administration et de gestion et à apprécier à la fois les résultats obtenus et les moyens mis en oeuvre pour les atteindre. Elle est de la responsabilité des commandants dotés de compétences organiques et des directeurs centraux de service. Dans la pratique, elle repose sur la compétence des commissariats.

La surveillance administrative fait bien souvent l'objet d'une approche restrictive qui n'est pas en accord avec l'idée d'origine. Elle ne se limite pourtant pas à une vérification comptable. Elle peut contribuer à la maîtrise des coûts. Les contrôles, associés à la surveillance administrative, consistent en un examen à posteriori et méthodique de l'organisation et du processus administratif des forces. Cette surveillance s'apparente donc théoriquement à de l'audit. Elle ne saurait cependant être assimilée à du contrôle de gestion car elle ne fait que constater des écarts par rapport à un référentiel fixe ne prenant en compte que l'impact des mesures administratives et sans soucis de pilotage.

1.2. Les budgets de fonctionnement

Les budgets de fonctionnement (BF) ont été mis en place en 1989. Ils ont pour but de déconcentrer la décision financière en donnant au responsable d'une entité la possibilité d'engager des dépenses pour assurer le fonctionnement de son organisme.

Le budget de fonctionnement permet d'engager et de payer des dépenses de fonctionnement précisées par des instructions propres à chaque armée. Le mécanisme revêt deux formes :

- la mise à disposition du responsable d'une somme d'argent disponible sans intermédiaire,
- l'allocation de droit de tirage sur les services.

Cependant, les BF ne contribuent pas directement à la maîtrise des coûts car :

- il n'y a pas de véritable rebouclage entre l'ordonnateur de dépenses et le commandant de formation,
- la marge de manoeuvre du gestionnaire est très limitée ce qui réduit ses capacités de pilotage.

² Ce mémoire emploie des termes techniques empruntés au monde de la comptabilité. On se reportera utilement à l'**annexe 5** donnant une définition du coût, des charges et du prix, ainsi qu'à l'**annexe 6** qui propose une définition des principaux termes et concepts évoqués.

Néanmoins, les budgets de fonctionnement constituent une initiative très intéressante car ils permettent aux ordonnateurs de dépenses de fixer des objectifs chiffrés aux formations. Dès lors ces dernières doivent optimiser l'allocation de ressources, gérer mieux avec, de fait, moins. Les BF contribuent donc à la maîtrise des coûts en cours de développement actuellement. Bien que limités, ils sont également en phase avec la volonté d'organiser une chaîne de contrôle de gestion dans les forces .

1.3. Les comptes de gestion et les comptes organiques.

La recherche de la connaissance des charges liées au maintien en condition des forces a débouché sur la comptabilité organique (CO) dans les forces. En l'état actuel des choses la comptabilité organique est une forme de **comptabilité analytique** (CA) qui permet d'approcher une évaluation des coûts de cellules identifiées. Elle est en cours d'amélioration.

Cette comptabilité doit rendre compte des ressources de la défense consacrées au maintien en condition des forces. Elle décrit l'emploi de crédits qui pour une grande part ressortissent du titre III. Elle est constituée d'une **Base de données de gestion**³ s'articulant en deux sous-systèmes en cascade :

- le sous-système des **comptes de gestion** qui analyse la consommation intermédiaire d'une fraction des ressources transformées par les services en produits au profit des forces,
- le sous système des **comptes organiques** qui décrit les consommations finales des forces.

131. Le sous-système des comptes organiques⁴.

Le sous système des comptes organiques s'articule dans chacune des trois armées autour de trois niveaux :

- le niveau élémentaire (ex : bâtiment de la marine, division de l'armée de terre, base aérienne) où l'on ne trouve que des charges affectables. Il n'y a aucun indivis.
- le niveau intermédiaire (ex : FAS, FAN, FAR...) qui correspond à l'agrégation des comptes élémentaires auxquels on ajoute les indivis imputables à ce niveau.
- le niveau supérieur qui correspond à l'agrégation des comptes intermédiaires auxquels on ajoute les comptes des organismes centraux et les indivis.

Au sein de chaque compte élémentaire, les charges sont rassemblées selon deux principes :

- le classement par destination qui permet de regrouper par catégorie les charges tendant à la même fin, à la même fonction.
- le classement par nature qui permet de regrouper entre elles des charges obéissant aux mêmes règles juridiques.

Ces charges sont répertoriées suivant six catégories:

- * catégorie 1 : les charges de personnel (RCS),
- * catégorie 2 : le soutien des personnels,
- * catégorie 3 : le fonctionnement général,
- * catégorie 4 : les activités. Cette catégorie doit permettre de séparer les frais fixes, liés à l'existence propre de la force considérée, des frais variables.

³ Les comptes de la Base de données de gestion sont décrits dans deux schémas d'une **annexe 1**. Leur liaison avec le budget de la Défense est expliqué dans une **annexe 2**.

⁴ Le sous-système de la comptabilité organique est exposé dans l'instruction n° 201 / DEF// MMGA relative à la mise en oeuvre du sous-système de la comptabilité organique dans les forces.

- * catégorie 5 : l'informatique,
- * catégorie 6 : opérations d'infrastructure immobilière.

L'exploitation des comptes organiques permet donc d'approcher le coût global de possession des forces et les coûts de certaines fonctions.

132. Le sous-système des comptes de gestion⁵.

Le sous-système de comptabilité de gestion permet la saisie des opérations comptables au niveau des services. Il s'articule autour d'une chaîne comptable composée de quatre comptes :

- le compte de liaison qui consigne les ressources et les emplois des services,
- le compte de gestion qui traite des charges et des produits des services,
- le compte de facturation qui permet de facturer et imputer les prestations fournies par les services aux forces.
- le compte de stock, d'équipement et infrastructure.

La comptabilité de gestion traite donc du budget et du compte de gestion. Elle retrace le financement des services et les emplois qu'ils font des ressources. Elle permet de répertorier les prestations délivrées par les services vers les forces sous la forme de produits qui se déversent dans le compte de charges que constitue le compte organique.

Elle est définie et décrite dans l'instruction ministérielle 101 / DEF / MMGA relative à la mise en oeuvre du sous-système de comptabilité de gestion dans les services des armées.

En conclusion de cette présentation de la Base de données de gestion, on peut dire qu'elle forme un ensemble à la fois complet et complexe. Elle est une forme de comptabilité analytique mise en place directement, sans passage au préalable par des outils comptables neutres tels que les comptes du Plan comptable général de 82 du secteur civil. Nous verrons dans une deuxième partie quels sont les avantages et les inconvénients de ce type d'organisation.

I.2. Les actions des autorités en faveur de la maîtrise des coûts dans les armées (approche historique).

La volonté de maîtriser les coûts n'est pas récente. On pourrait la résumer à un simple formule lourde de signification : de la maîtrise suscitée à la maîtrise volontaire ou des « missions » à l'administration des projets de comptabilité analytique. On est résolument passé d'une logique d'études et de prospective à une volonté active de mise en place.

Au cours de ces dernières années, les études relatives à la mise en place d'outils de comptabilité analytique ont d'abord été confiées à des missions le plus souvent restreintes et discrètes. Elles sont maintenant sous la coupe de la Direction des services financiers. La Défense est résolument passée d'une logique d'études et de prospective à une volonté active de mise en place : une logique d'administration. Tout ceci montre à l'envi le chemin parcouru, les changements de mentalité opérés.

⁵ Le sous-système de comptabilité de gestion est exposé dans l'instruction 101 / DEF / MMGA relative à la comptabilité de gestion dans les services des armées.

2.1. Les premières initiatives : les grands axes de la genèse.

Les efforts pour parvenir à la maîtrise des coûts dans les forces ont été entrepris depuis le début des années 60. Dans l'esprit, les intentions qui ont présidé à cette mise en place sont restées intactes. Il n'empêche, les différentes missions et initiatives ne se sont pas toutes déroulées dans la continuité. Elles ont subi les aléas politiques et les restrictions budgétaires, malgré les lois de programmation et les Livres blancs, ainsi que les changements au sein du ministère de la défense.

La rationalisation des choix budgétaires (RCB) (1968) et la Commission d'étude des structures de la Défense (1969).

Les conclusions de la commission d'étude des structures de la Défense (1969) ou commission Tricot marquent une étape intéressante dans l'histoire de la maîtrise des coûts dans les forces. Cette commission débouche (1971) sur la notion de déconcentration financière et sur les budgets de fonctionnement. La généralisation des budgets de fonctionnement est décidée (1972) mais sera diversement appliquée. Les difficultés éprouvées pour élaborer le plan militaire à 5 ans (1974) suspendent les avancées en matière de RCB. Pour surmonter ces difficultés, la MMAA est créée (1975).

La mission de modernisation de l'administration des armées (1975).

La MMAA est créée⁶ pour coordonner la mise en place d'un « système global de prévision et de gestion » (SGPG) reposant sur un recueil des coûts complets de fonctionnement des différents rouages de la Défense (services logistiques, services industriels, administration, forces).

Les travaux de la MMAA débouchent sur plusieurs projets :

- Le plan de modernisation de l'administration de la défense (1976) qui prévoit l'élaboration d'un budget de fonctionnement total (BFT), extension du BF à la plupart des charges d'un organisme. Une expérimentation sur 7 organismes est lancée en 1977. En 1980, les BFT se développent dans les forces. L'effort est ensuite porté par la MMAA sur le raccordement des BFT des forces aux budgets de gestion des services.

Compte tenu des difficultés rencontrées, la MMAA abandonne le BFT dans son aspect prévisionnel pour le transformer en « comptes organiques » (1982-1983). Cette restriction des objectifs donne un nouvel élan aux travaux entrepris par les états-majors. La décision est alors prise de généraliser ces comptes pour l'ensemble de la défense (gestion 1986). Concernant les forces, l'objectif est la connaissance des coûts liés à leur maintien et mise en condition.

En 1987, à l'instigation de M. GIRAUD, ministre de la défense, l'ensemble de la défense produit des comptes.

La mission met par ailleurs en évidence les limites des comptes organiques sous leur forme actuelle en soulignant en particulier la difficulté d'identification des coûts des missions principales des forces et l'impossibilité de rattacher les coûts aux ressources budgétaires de la Défense. La recherche d'indicateurs pertinents justifiant la consommation de ressources fait

⁶ Décision n° 12 080 du 16 mars 1977 de M. BOURGES.

l'objet de travaux amont de la part de la mission. Le besoin d'une coordination est clairement identifié.

Après 14 ans, les travaux de la mission débouchent en 1991 sur la mise en oeuvre, dans sa forme définitive, de la comptabilité organique des forces⁷. Les difficultés rencontrées par la MMAA durant ces 14 années s'expliquent surtout par la spécificité des forces et par le caractère difficilement mesurable de leur production.

La MMAA, voulant dépasser le stade comptable pour s'intéresser au but final, se tourne vers le contrôle de gestion. Les obstacles surgissent aussitôt. La déconcentration semble se situer au coeur de la problématique.

La MMAA est dissoute le 1er octobre 1993. Les attributions lui étant antérieurement dévolues sont désormais assumées par la DSF/AFF (affaires fiscales et financières).

Le conseil scientifique de la défense.

On retiendra l'action de M GIRAUD, ancien ministre de la défense puis Président du Conseil scientifique de la Défense, à travers ses diverses allocutions et notamment au travers de son intervention du 6 février 1997 sur le thème : « Approches et outils économiques au sein du Ministère de la Défense ».

Monsieur GIRAUD déclare : « réussir une optimisation de notre défense sous contraintes économiques exige d'une part un changement de la mentalité militaire qui considérait jusqu'alors que la défense ne saurait être soumise ou subordonnée à des préoccupations ou à des considérations économiques et d'autre part la mise en place d'outils et de méthodes permettant de fournir aux responsables les éléments économiques pertinents pour apprécier le bien fondé de la décision que l'on prend et optimiser du point de vue des résultats en matière de défense l'emploi de l'argent ainsi alloué. »

« Le changement que doit parcourir la Défense n'est cependant pas le même et il ne suffirait pas de transposer directement les instruments forgés dans le civil. La défense a en effet certaines spécificités qui interdisent la transposition directe de la culture économique d'entreprise »

« Les données de base pour une gestion efficace ne sont pas disponibles par suite de l'inexistence d'une comptabilité analytique adéquate. »

« La notion de paiement interne entre services étant absente du ministère de la défense, chaque cellule de décision pense optimiser sa gestion à son niveau, mais sans avoir connaissance du coût réel consenti pour un résultat militaire donné. »

La réforme de l'Etat

Le gouvernement a fixé les objectifs de la réforme de l'Etat dans la circulaire du 26 juillet 1995. Cinq axes d'action ont été répertoriés :

- clarifier les missions de l'Etat et les champs d'application des services publics,
- mieux prendre en compte les besoins et les attentes des citoyens,
- changer l'Etat central,

⁷ Instruction n° 201/DEF/MMGA du 5 mars 1991 : cf. description infra.

- déléguer les responsabilités,
- rénover la gestion publique.

Ces axes d'effort concernent la Défense dans un certain nombre de domaines : modification des administrations centrales, des règles de gestion, des procédures financières et des règles de comptabilité. Ils ont fait l'objet d'une réflexion menée dans le cadre des « comités stratégiques ».

Le groupe de travail n°5, ou GT5 dirige la modernisation de la gestion des armées. Ce projet concerne en particulier :

- le contrôle de gestion,
- la mise en place d'un système de comptabilité analytique,
- le développement de l'analyse économique (création en 1997 de l'observatoire économique de la défense),
- la création de cellules d'audit interne,
- l'adaptation de l'organisation financière avec en particulier la mise sur pieds de grands centres de responsabilité intermédiaire (GCRI).

Un rapport sera émis prochainement par le GT5 pour présenter les acquis récents.

Examinons les différents projets confiés par le GT5 au Contrôle général des armées.

2.2 L'action du GT5 en faveur de la mise en place d'une comptabilité analytique dans les armées : approche historique.

Les comptes de la Base de données de gestion ne répondent pas parfaitement à l'ensemble des besoins des armées. Il a été créé **une administration de mission confiée au CGA** (contrôle général des armées) qui a permis le développement des comptes de gestion et des comptes organiques.

Cette administration de mission a arrêté ses travaux en 1993. Aujourd'hui, quatre projets lancés en 1994 par le Cabinet du ministère de la défense et le GT5 font apparaître vingt et un sous-projets .

Le projet touchant les services : l'action du CGME Arnaud (Contrôleur général en mission extraordinaire).

En 1994, le **CGME Arnaud coordonne 9 projets distincts touchant les trois armées et la gendarmerie**. Ces projets touchent les services et visent :

- à connaître les coûts de production,
- à permettre de faire des comparaisons intra-services ainsi qu'à l'extérieur.

Des expérimentations devaient être menées en 1996 et 1997, les textes réglementaires devaient être rédigés en 1997 et les résultats généralisés en 1998. Le projet accuse actuellement un an de retard mais ses avancées satisfaisantes ont permis la prise en charge du déroulement par la DSF.

La comptabilité analytique et les coûts de formation : le mandat confié par le GT5 au GCA (Général Contrôleur des armées) Brun en janvier 1996.

Le premier travail de cette mission consiste à **modifier l'IM 201** dans sa partie relative aux formations. Il est apparu en effet nécessaire de commencer les travaux par ce travail de remise

à jour du texte de base. La mission se charge en outre de **réguler de suivre et de coordonner les différentes expériences menées dans les écoles.**

Le 22 octobre 1996, la DSF prend le relais. Les principales expérimentations sont effectuées à :

- LE LUC pour l'armée de terre (expérience commencée en 1986 dans le cadre de la gestion lucide du ministre Giraud).
- QUERQUEVILLE pour la marine,
- ROCHEFORT pour l'armée de l'air,
- CHAUMONT pour la gendarmerie.

Ces expérimentations ont toutes accusé du retard par rapport aux objectifs, mais nous le verrons, le CGA comme la DSF ont assorti ces projets d'une relative souplesse afin de promouvoir l'esprit de leur mise en oeuvre autant que l'aspect pratique de leur réalisation. Le changement des mentalités est aussi important que les changements structurels demandés.

La comptabilité analytique par fonctions dans les forces : mandat du GT5 du 1er janvier 1995.

Le but de cette mission vise à lancer un instrument de recueil des coûts des activités des forces en s'appuyant sur les comptes existant.

La DSF a travaillé sur **l'élaboration d'un plan de comptes par fonctions** plutôt que sur le PCG 82⁸. Ce plan a été transmis en mars 1997 aux forces⁹ qui depuis oeuvrent pour l'adapter à leurs besoins. L'armée de terre, plus particulièrement, travaille à adapter le canevas transmis par la DSF à ses besoins.

Comme les autres projets, sa conduite et sa coordination ont été confiées à la DSF. Cette initiative vise à améliorer les CO.

La comptabilité analytique dans les commissariats.

Ce projet a été lancé le 2 Juin 1997 par un mandat donné par le Cabinet aux états-majors à la demande de ces derniers . Il vise à mettre en place une comptabilité en partie double¹⁰ basée sur le plan comptable général de 1982. La DSF est chargée de la coordination générale des projets actuellement en développement dans les commissariats.

Examinons maintenant la mission en charge de promouvoir la mise en place d'un contrôle de gestion dans les armées.

2.3 La mise en place progressive du contrôle de gestion dans les armées : l'action de la Mission d'amélioration de la conduite des activités et des projets (MACAP).

Plus récemment, **le rapport des CGA Roudière et Renvoise** est à l'origine de la décision de mettre en place un contrôle de gestion modernisé et renforcé. C'est le **CGA Alix puis le CGA**

⁸ Le Plan comptable général de 1982 est le plan comptable en vigueur dans le milieu civil. Il sera décrit plus en détail dans la deuxième partie du mémoire.

⁹ Cf. note 9700658 SGA/DSF/AFF/BAC du 10 Mars 1997. Comptabilité par fonctions dans les forces - Plan de comptes.

¹⁰ Nous aborderons les caractéristiques de ce mode d'enregistrement des opérations comptables dans la deuxième partie.

DOUCET qui sont chargés du développement de cette mission désormais terminée que l'on appelle : la Mission d'amélioration de la conduite des activités et des projets¹¹.

Elle est menée discrètement et vise d'abord à convaincre et à insuffler un esprit de contrôleur de gestion dans la logique de commandement afin d'assurer ensuite une progression en terme de résultats.

La mission Alix et toutes les actions qui la suivent s'appuient donc sur une approche humaine, **il s'agit de faire adhérer au concept pour mieux faire agir ensuite**. Une mission pour une fois fait partir son élan de la base.

L'ensemble des projets en cours actuellement s'appuient sur la coopération du comité de modernisation du Secrétariat Général pour l'Administration, le Groupe de Travail 5 et maintenant la Direction des Services financiers.

A l'issue de cette présentation historique, nous sommes en mesure de donner quelques éléments sur les limites des comptes de gestion et des comptes organiques¹².

I 3. Les limites des sous-systèmes de comptes de gestion et de comptes organiques.

Avant de traiter de l'avenir dans une partie II, dressons un inventaire des principales limites des comptes de la Base de données de gestion. Nous examinerons successivement les comptes organiques puis les comptes de gestion.

131. Les limites des CO :

- lenteur (1 an de retard en moyenne) :

La difficulté principale réside dans l'absence de système de facturation performant en particulier entre les services et les forces. Les comptes organiques ne peuvent alors être définitivement arrêtés qu'une fois les comptes de gestion des services entérinés par le conseil de gestion dudit service qui pour le commissariat de la marine par exemple a lieu en juin. Ainsi, en moyenne dans les armées, les comptes organiques sont arrêtés dans les faits en août ou septembre de l'année n+1.

Cette lenteur ne permet pas d'assurer un pilotage efficace entre le budget et les dépenses effectivement réalisées. Elle ne permet pas non plus de bénéficier des enseignements de l'année N pour l'établissement du budget N+1 (elle permet tout au plus de guider l'établissement du budget N+2).

- Valeur intrinsèque sujet à caution, les tendances sont davantage significatives :

¹¹ le terme projet a été employé pour introduire en douceur le contrôle de gestion. Le mot « contrôle » était jugé trop cocroitif. On peut noter que la dénomination civile de comptabilité de gestion aurait fait double emploi avec les comptes de gestion du sous-système des comptes de gestion des services.

¹² Notre étude porte sur les coûts dans les forces. Une telle étude ne peut s'affranchir de l'analyse et de la description des comptes de gestion.

L'expérience montre que l'identification précise des prestations et des clients est souvent difficile. Par ailleurs le poids des charges indivis est considérable (25% des CO de la marine). La finesse de leur répartition influe donc considérablement sur la justesse des coûts.

- Objectif limité :

Les informations délivrées sont limitées à six charges. Cette limite est inhérente aux principes retenus pour ce type de compte qui n'appréhende les forces que sous la forme de consommateur de ressources.

- Perte de la relation source budgétaire - compte organique :

Cette perte d'information est, là encore, inhérente aux principes retenus. La perte d'information s'effectue lors de l'élaboration des comptes de gestion des services, étape amont de l'élaboration des comptes organiques.

- Une approche incomplète des forces :

Les comptes organiques ne considèrent les forces que comme des consommateurs finaux. La comptabilité organique à leur niveau leur s'organise autour d'un compte ne comportant qu'une entrée et pas de sortie : des charges mais aucun produit. Il est d'ailleurs notable de constater que les services fournissent aux forces des prestations marquant ainsi leur productions vers les forces, les forces entre elles ne fournissent que des soutiens. Les comptes organiques ne rendent compte que partiellement des flux réels arrivant et partant des unités des armées. Dès lors, quand on veut analyser les coûts des différentes unités, il faut se livrer à des évaluations compliquées à partir de coûts le plus souvent standards.

- Une approche par nature et par destination complexe :

Le sous-système de la comptabilité organique est organisé pour répertorier les charges matérialisant les consommations finales des forces. Ces charges sont rassemblées selon deux principes : un classement par nature et un classement par destination. Le classement par nature rassemble les charges par catégories obéissant aux mêmes règles juridiques. Le classement par destination rassemble les charges tendant aux mêmes fins.

La destination donne des informations sur l'organisme concerné ainsi que sur la fonction. Une telle richesse d'information incluse dans la comptabilité peut être un atout. Elle oblige à mettre au point un plan de comptes par fonctions fort complexe. Le sous-système de la comptabilité organique est taillé pour l'agrégation des informations comptables au niveau des états-majors. Il se prête mal à la décentralisation que requiert la mise en place d'un contrôle de gestion dans les armées.

En résumé, les comptes organiques sont actuellement l'unique outil qui permet d'approcher le coût de possession des forces mais leur élaboration, déconnectée du cycle de prise de décision, ne permet pas un pilotage satisfaisant de l'institution.

132. Les limites des comptes de gestion .

- Des comptes nombreux.

Les comptes des sous-systèmes de la comptabilité de gestion et de la comptabilité organique sont nombreux. Les comptes de gestion se divisent en compte de liaison, compte de gestion (sorte de compte de résultat), mais aussi comptes de facturations, de stocks et d'infrastructure. Dès lors la gestion des variables de flux et des variables de stock se trouve éclatée entre ces différents comptes. Deux comptes pourraient suffire : un compte de liaison et un compte de gestion, les autres leur étant intégrés par rubrique (rubrique stock, immobilisation, client, fournisseur..).

- Une partie du titre V échappe complètement au sous-système de la comptabilité de gestion (se reporter à l'annexe 2).

Les opérations programmées échappent totalement aux comptes de gestion des services. Elles sont pourtant à l'origine des dotations de matériels des forces. Cette situation n'est pas propice à la gestion des coûts. En effet, les CO ne sont qu'un réceptacle des dépenses engagées par les forces. Ils ne permettent pas pour l'instant de gérer, par exemple, un parc de matériels. Les comptes qui permettent actuellement d'aller vers une approche patrimoniale propice à la détermination des coûts des équipements sont les comptes de gestion et leur compte infrastructure et équipement, mais ils ignorent eux aussi les coûts des matériels militaires.

Il serait par conséquent intéressant de faire transiter les opérations programmées par un compte de gestion, plus propice à leur suivi financier. Le passage ensuite au compte de facturations permettrait la gestion jusqu'aux CO. Dès lors on pourrait imputer les charges de matériels sous une forme de coût d'usage qui reste à définir. Cette notion suppose de traiter les amortissements.¹³

Où s'arrête la notion de service ?

Un GERMAS de l'armée de l'air a un fonctionnement qui s'apparente bien plus à une comptabilité de gestion qu'à la comptabilité organique des forces. Pourtant, les GERMAS sont rattachés aux forces au plan comptable. On peut faire ce même type de remarque pour des unités de la marine (ateliers militaires de la flotte...) et de l'armée de terre. La distinction entre prestation et le soutien¹⁴ est-elle pertinente d'un point de vue comptable ? Il serait intéressant de poser le problème du périmètre de la comptabilité de gestion. Ceci pose le problème de la séparation entre les CO et les CG. Il n'est pas sûr que la délimitation actuelle soit la plus adaptée.

¹³ Il ne nous appartient dans le cadre de ce mémoire, de définir la forme que devrait prendre cette prise en compte de la notion d'amortissement.

¹⁴ Les services fournissent des prestations aux forces. Les services des forces qui ont des comptes organiques procurent des soutiens aux unités dont elles ont la charge.

Les forces ambitionnent de mettre en place une comptabilité organique, relais des comptes de gestion des services et permettant de connaître leurs coûts sans passer par l'outil neutre que constitue le plan comptable général de 82. En bref, elles ambitionnent de mettre en place une comptabilité analytique appuyée sur les outils développés depuis la transformation des Budgets de fonctionnement totaux en CO en 1982-83.

Après avoir examiné la genèse et l'histoire de la mise en place des CO et CG dans les forces, nous étudierons les initiatives actuelles et les différentes voies qui s'offrent à elles. Nous verrons que la mise en place d'un système offrant toutes les caractéristiques d'une comptabilité analytique bute principalement sur la notion de production des forces.

DEUXIEME PARTIE.

ANALYSE DES INITIATIVES ACTUELLES, LE CHALLENGE DES FORCES : QUELS OUTILS DE RECUEIL DES COÛTS DEVELOPPER ?

Il ne peut y avoir connaissance des coûts sans un bon recueil des informations à la base et l'usage d'une comptabilité adaptée. Les armées mènent actuellement des expériences variées. Le problème à résoudre est complexe, il est nécessaire avant toute chose d'identifier les besoins des armées.

II. 1 Les besoins des forces .

Les besoins des armées sont de plusieurs ordres et se situent à différents niveaux :

- L'institution militaire doit être capable d'identifier les incidences opérationnelles induites par les variations de ressources. Il est donc impératif de pouvoir déterminer les conséquences des réductions budgétaires sur le niveau de préparation et d'emploi des forces¹⁵.
- Il est nécessaire de pouvoir prévoir les besoins en ressources budgétaires. Il est de même essentiel de suivre leur exécution. Il faut donc établir un lien entre l'exercice budgétaire et sa planification. Il faut pour cela un outil comptable performant.
- Les décideurs militaires doivent pouvoir manager l'institution suivant le critère coût-efficacité. Ils doivent donc disposer, à tous les niveaux, d'indicateurs adaptés à leurs besoins en informations financières. Il est nécessaire d'avoir une comptabilité analytique et un outil d'un contrôle de gestion au service de l'efficacité militaire.

Pour toutes ces raisons, il faut aux forces des outils de gestion souples et fidèles permettant une saisie et un traitement rapide des données. Ces outils doivent pouvoir se prêter à la saisie et à la programmation informatique.

Examinons les actions menées actuellement pour adapter les CO aux objectifs de gestion des armées.

II.2 Les possibilités d'application aux forces des différentes formes de comptabilité .

21. De la comptabilité analytique.

La mise en place d'une comptabilité analytique s'inscrit dans le cadre plus général de la modernisation de l'Etat. Les responsabilités de cette mise en place sont réparties entre la DSF et les états-majors. La DSF a pour rôle la définition du cadre général des comptes et des normes réglementaires, elle contrôle donc la régularité et s'assure que les délais de réalisation

¹⁵ Il existe des hypothèses selon lesquelles les armées peuvent faire des économies dans des domaines n'impliquant pas une réduction de capacité opérationnelles. Ces « dégraissages » sont essentiels, mais nous nous sommes cantonnés de mentionner ce qui est fondamental : les conséquences des réductions budgétaires sur la capacité opérationnelle des forces.

sont respectés. Les états-majors et services quant à eux réalisent et mettent en oeuvre de manière pratique les projets en tenant compte de leurs spécificités propres.

La Direction des services financiers est actuellement responsable du pilotage et de la coordination de quatre projets :

- comptabilité analytique des services de soutien,
- comptabilité analytique par fonctions dans les forces,
- comptabilité analytique des coûts de formation,
- comptabilité analytique des commissariats.

Elle est chargée de veiller à la cohérence d'ensemble de ces projets au sein de chaque armée ainsi que de la cohérence finale entre les armées.

Les différents états-majors mènent leurs investigations de manière décentralisée dans une relative autonomie. Reprenons et détaillons ces projets.

- **Les commissariats** a décidé de se doter d'un outil comptable inspiré du plan comptable général 82 et d'appliquer la partie double.

- **Le projet de comptabilité analytique dans les services** progresse dans les quatre armées.

- **Dans les Ecoles**, le développement d'une comptabilité analytique des coûts de formation est perçu de manière fort différente en fonction des armées. Quoiqu'il en soit, les techniques mises en place serviront de laboratoire pour les forces :

- La marine mène actuellement une expérimentation à Querqueville sans saisie préalable en partie double. Les résultats déjà obtenus semblent confirmer les données élaborées par les CO.
- L'armée de terre achève son expérimentation de mise en place d'une comptabilité en partie double avec des comptes de bilan et de compte de résultat à l'EAALAT du Luc.
- La gendarmerie mène une expérimentation dans son école de Chaumont.
- A Rochefort, l'armée de l'air prépare la mise en place d'une comptabilité analytique alimentée par les comptes de gestion, en partie double et appuyée le plan comptable général. Elle est soutenue par le commissariat de l'armée de l'air qui lui apporte son savoir-faire technique et ses conseils (indépendamment de son propre projet).

- **Dans les forces**, la mise en oeuvre du projet est beaucoup moins avancée. Sa première phase a consisté à déterminer un plan de comptes par fonctions. Sa réussite peut déboucher sur l'amélioration des CO.

Le projet de comptabilité analytique par fonctions¹⁶ dans les forces a été lancé par le GT5 (groupe de travail n°5) le 1er décembre 1995. Il visait à développer un instrument de recueil des coûts des activités des forces en s'appuyant sur le PCG 1982 et la comptabilité organique existante. A la demande des armées, toute référence au PCG 1982 a été abandonnée en juin 1996. Néanmoins, les expérimentations et expériences en court n'écartent aucune initiative en attendant de décider et de mettre en place une solution commune.

Les principales techniques et méthodes de comptabilité analytique sont exposées pour information dans **l'annexe 3** en fin de mémoire.

¹⁶ On appelle fonction, une activité ou un ensemble d'activités dont on souhaite suivre le coût. Ex : formation, habillement...

La mise en place directe d'une comptabilité analytique au niveau des forces est intéressante car elle permet de cumuler l'analyse par nature, par destination et d'orienter la recherche de coûts par fonctions. Elle est donc calquée sur la structure et l'organisation des forces de même que sur celle des autres organismes de la Défense. En revanche, elle constitue une organisation comptable fort complexe, lourde à mettre en oeuvre et fortement centralisatrice. **Elle suppose en outre d'analyser très finement la production des forces.**

22. Du PCG 82 et de la comptabilité en partie double.

221. Généralités

Dans le secteur civil, les règles de comptabilité font l'objet d'une normalisation au niveau national par le biais du plan comptable général de 1982. La comptabilité générale permet de décrire la vie de l'entreprise, d'en dégager périodiquement le résultat et d'en présenter la situation (par l'intermédiaire du bilan).

Le plan comptable 82 utilise la comptabilité en partie double. Il est alors tentant d'examiner ce qui se passe dans le civil. Certains grands groupes financiers et industriels n'ont-ils pas des comptes consolidés représentant un chiffre d'affaires de la taille du budget de certains ministères.

222. la comptabilité en partie double et le plan comptable 82 .

La comptabilité en partie double est fort ancienne puisque ses origines remontent au début du XIV^e siècle. Sa principale originalité réside dans le fait que toute opération réalisée fait l'objet d'un double enregistrement comptable. Dès lors, on possède une trace de toute opération dans le compte à l'origine du mouvement ou de la variation, de même que dans le compte de destination de l'opération. La deuxième grande originalité et grand avantage de cette technique comptable est qu'elle autorise une très grande lisibilité et compréhension des variations de patrimoine ou de réserves, et de leur correspondance en terme de variation de flux : on passe ainsi du compte de résultat au bilan en toute cohérence

La comptabilité en partie double est donc un excellent outil comptable. Elle autorise l'enregistrement de comptes de tiers, elle permet de registrer des valeurs non encore recouvrées comme les comptes de client ou non encore payées comme les comptes de fournisseur. On peut dès lors faire des prévisions, des provisions pour charges constatées d'avance... La partie double permet l'anticipation car elle fait le lien entre la valeur et les sommes bien réelles débitées ou créditées.

Cette technique permet enfin de traiter dans deux comptes seulement toutes les opérations réalisées au sein d'une organisation. On enregistre les variations patrimoniales dans le compte de bilan en variation d'actif ou de passif. Les flux quant à eux sont regroupés en charges et produits dans le compte de résultat. Ces deux comptes s'équilibrent par le résultat de l'exercice considéré. Si le bilan donne l'état de la richesse de l'organisation à un moment donné, le compte de résultat retrace l'activité de cette organisation pendant la période considérée. Le bilan donne une photographie instantanée de la situation d'une entreprise, le compte de résultat en donne le film.

La comptabilité générale en partie double, enfin, est un ensemble de documents de saisie des informations allant des comptes en T, aux balances et au grand journal¹⁷ et qui permettent de visionner sous des angles très différents les opérations réalisées. Les comptes en T donnent les soldes par nature des opérations et renseignent sur les interactions entre ces opérations. Le grand journal donne l'enchaînement chronologique des enregistrements. Le tout se prête particulièrement à l'informatisation, de nombreux progiciels professionnels facilitent la saisie

Le plan comptable général a retenu et normalisé cette forme de comptabilité.

La comptabilité en partie double permet en outre d'alimenter une comptabilité analytique et de vérifier la cohérence des charges en évitant les « fuites » résultant de la non prise en compte de certaines charges par la comptabilité analytique.

Le plan comptable général, nous venons de le voir, permet de réaliser un bouclage entre le couple dépenses recettes d'une part et les ressources et leur emploi d'autre part. Il oblige le gestionnaire à beaucoup de rigueur dans la saisie des informations comptables.

Après avoir fait un tour d'horizon des possibilités offertes par les plans comptables, livrons nous à l'analyse de la problématique des forces.

23. La problématique des forces.

La production des forces au coeur de la problématique.

Le recueil des informations à la base bute sur l'obstacle constitué par la notion de « **production des forces** ». Pour avoir une connaissance des coûts au sein des forces, il faut identifier la production des forces. Les comptes organiques (et dans une certaine mesure les comptes de gestion des services) ne fournissent pas ces informations car les forces ne sont considérées que sous la forme de « consommatrices de ressources ». Les CO ne tiennent pas compte des productions intrinsèques des forces, des productions croisées entre forces...

Pour intégrer leurs productions, il faut adopter un plan de comptes faisant apparaître, sous une forme à définir, un lien entre la consommation de ressources et la valeur produite par les forces, ce qui revient dans le secteur marchand à élaborer le coût de ce qui est vendu.

L'usage d'une comptabilité adaptée

Un plan comptable n'est qu'un cadre destiné à enregistrer des informations de base puis à permettre leur combinaison pour délivrer l'information adaptée aux besoins de l'utilisateur. La cohérence d'ensemble est indispensable pour assurer le succès de l'entreprise.

Les armées retiennent deux approches pour maîtriser la connaissance des coûts. Il s'agit d'une part d'améliorer la comptabilité organique ou d'autre part de définir une nouvelle méthode de comptabilité.

Dans le secteur marchand, la comptabilité a pour but l'enregistrement en valeur monétaire de mouvements de valeur économique en vue de faciliter la conduite des affaires de l'entreprise. Elle décrit en outre le patrimoine de l'entreprise et les échanges avec des entités extérieures. Une adaptation de ces notions aux spécificités des forces militaires s'impose donc.

¹⁷ Ces documents sont cités pour mémoire. Nous ne les détaillerons pas.

Quel que soit le plan comptable retenu, la première qualité d'une comptabilité est **d'être représentative et réactive**. On recherche, à travers des indicateurs, une image fidèle de la réalité. Cette démarche ne peut qu'être relative et un mauvais système ne défendra alors qu'une idée préconçue. **Cette approche s'applique parfaitement à notre problématique.**

Une comptabilité doit par ailleurs rester **cohérente** :

- cohérence entre les données saisies et les données fournies,
- cohérence entre entités comptables, ce qui entre dans une entité doit être sortant dans une autre.

L'objectif financier d'une comptabilité consiste donc en :

- la description aussi exacte que possible de la valeur du patrimoine (actif / passif, réserves). Le bilan dresse une situation acquise de l'entreprise depuis sa construction jusqu'à une date donnée. Cette approche est statique, elle représente le traitement des variables de stock.
- la description de la conduite des affaires au jour le jour en prenant en compte les flux de l'entreprise. Elle est consigné dans le compte d'exploitation, encore appelé compte de résultat qui offre une approche dynamique de la situation de l'entreprise.

L'application des principes de comptabilité du domaine marchand dans les armées ne peut se faire sans d'importantes adaptations. La définition d'un plan comptable spécifique aux forces s'impose donc. La situation des services, liée à celle des forces, sera abordée uniquement au travers de l'éclairage qu'elle apporte au sujet de notre étude.

II.3. Quelle solution pour les forces ?

Compte tenu de l'ampleur du problème, nous n'avons pas l'ambition de proposer une solution. Nous nous limiterons à l'identification des difficultés majeures rencontrées actuellement dans les forces. Ces difficultés doivent être résolues avant de définir un plan comptable.

31. Une expression précise des besoins est un préalable indispensable.

Avant de définir l'outil adéquate il est nécessaire de régler au préalable de nombreuses questions de fond non directement liées aux techniques et outils comptables employés. Nous avons déjà établi un premier état de ces besoins, il est nécessaire de rentrer dans le détail si l'on veut disposer des informations nécessaires à la réalisation des bons choix.

Il est indispensable d'apporter une réponse quelques questions cruciales.

A quel niveau souhaite-t-on obtenir des informations ?

Cette question renvoie de manière implicite à la question du périmètre des comptes que l'on veut dresser ainsi que leur niveau de précision. La pyramide actuelle¹⁸ des CO va des CO supérieurs aux CO élémentaires qui se situent au niveau des grandes unités (division, brigade et éléments organiques de force). En dessous, il n'y a pas de comptes. Il y a seulement des centres de responsabilité élémentaires qui sont rattachés à l'organisation et à la mise en place d'un contrôle de gestion dans les armées.

¹⁸ A titre d'exemple, dans l'armée de terre on compte 28 CO intermédiaires, 89 CO élémentaires. Il y a 480 centres de responsabilité élémentaires n'ayant pas de comptes organiques.

Est-il nécessaire d'inclure les régiments et les bâtiments dans cette pyramide des CO ? La DSF et les forces ont tranché puisque pour l'instant, il n'est pas question de faire descendre la ramification de la comptabilité à cet échelon. Les forces doivent-elles se transformer en comptable? **Assurément non.** Il suffit à ce stade de pouvoir retranscrire les objectifs des CO élémentaires en action dans la gestion quotidienne de manière à dépenser moins et mieux. Les budgets de fonctionnement laissent une autonomie et une indépendance suffisante aux chefs de formation. Leur rôle doit se borner à fournir l'information comptable vers les CO élémentaires.

Le recueil et la saisie de l'information comptable posent également le problème de la standardisation des comptes au niveau interarmées voire au-delà, au niveau des grandes administrations de la Défense. Si l'on veut pouvoir faire des études transversales aux forces, il est nécessaire de disposer à la base d'un outil de recueil des coûts cohérent et réactif. Il est évidemment impossible d'obtenir des comptes absolument semblables dans toutes les armées, il est néanmoins essentiel de disposer des bases communes les plus étendues possibles. Les forces doivent appliquer dans la mesure du possible des méthodes de recueil et de traitement des coûts répondant aux mêmes critères et exigences. L'idéal doit être de disposer de logiciels de gestion identiques ou en tout cas interoperables.

Le niveau du recueil de l'information comptable pose le problème de la définition du concept de force¹⁹.

La notion de force telle qu'elle est retenue dans le sous-système de comptabilité organique regroupe dans une même catégorie des centres d'activité de nature très diverses. Une analyse détaillée de la notion de force permettrait de distinguer des centres de nature radicalement différente :

- des centres de profits qui délivrent une prestation quantifiable : organismes de formation (écoles, centres d'instruction,...), organismes prestataires de service à vocation non directement militaire (direction de ports, ateliers militaires de la flotte, organismes dépendant d'états-majors,...),
- des centres de coûts qui ne délivrent qu'une valeur militaire : états-majors (organiques, opératifs, tactiques), forces de combat (bâtiments, régiments, escadrons,...).

Ces centres de profits, qui transforment en produit autre que militaire une consommation de ressources, peuvent être assimilés à des services et tenir, à ce titre, une comptabilité de gestion et donc être exclus de la comptabilité organique. Les centres de coûts produisent une valeur exclusivement militaire dont la mesure est complexe. Ils resteraient seuls soumis aux comptes organiques dont la forme doit être considérablement améliorée.

Il résulte de cette démarche que seules les « forces de combat » resteraient soumises à la comptabilité organique. Les autres forces, que l'on identifie sous le vocable de « forces de service », seraient soumises à la comptabilité de gestion.

Quelle doit être la forme des résultats ?

Faut-il recourir aux comptes de bilan, de résultat ou encore aux tableaux de financement, ou faut-il se contenter de nos CO et CG ? Les comptes du secteur civil, nous l'avons vu, ne sont pas adaptés aux besoins des forces. Ils reposent sur une gestion patrimoniale. Une telle gestion n'a aucun intérêt pour les forces. De même, ils imposent d'intégrer la notion de résultat. Pour que les forces puissent avoir un résultat même nul, il faut être capable d'évaluer leur

¹⁹ Ce problème a déjà été abordé dans le § traitant des limites des CG : « où s'arrête la notion de service », partie 1 page 12.

production. Nous l'avons vu, ce point est certainement le plus délicat et le plus aléatoire à réaliser.

Le seul secteur se prêtant à une gestion semblable ou s'approchant du secteur civil est le secteur des services qui possède au travers de ses comptes de gestion une structure présentant des similitudes avec les comptes du PCG 82. Les CO dans les forces semblent adaptés à la forme attendue des saisies et traitements de l'information comptable dont ont besoin les forces. Il faut cependant les améliorer. Il n'est pas normal ni satisfaisant de considérer les unités opérationnelles comme des consommatrices finales de ressources. C'est faire peu de cas de leur production et des soutiens qu'elles échangent. On doit pouvoir restreindre au maximum la part des productions des forces qui échappent à la saisie dans les comptes.

Quelle est l'utilisation des comptes ?

Quel est but recherché par la mise en place d'une comptabilité dans les forces? Faut-il être en mesure de connaître tous les coûts ou faut-il être capable de connaître des coûts en fonction des besoins de l'institution militaire? Il faut assurément connaître des éléments de coût afin d'optimiser le travail des décideurs. Ainsi, si l'on décide de ne pas déconcentrer à un niveau trop bas la tenue de CO, en toute cohérence, il ne faut pas être trop ambitieux. Il faut se donner les moyens de déterminer un nombre restreint et clairement identifiés d'indicateurs permettant un pilotage ad hoc de l'action que l'on veut mener. Le souci de gestion doit être réaliste et cohérent avec les objectifs fixés : il ne doit pas être une fin en soi.

Quelle doit être la périodicité de ces comptes ?

Le budget est annuel. Il est donc nécessaire d'adopter une périodicité inférieure à l'année si l'on veut que l'outil comptable puisse servir de guide pour l'établissement du budget futur. De même, on doit pouvoir faire le point des coûts des actions menées le plus rapidement possible. En l'état actuel des choses, la réduction des délais de production des comptes organiques est un problème ardu et aggravé par la nécessité de connaître les CG avant de pouvoir établir les CO. Les améliorations dans ce domaine des CO sont partie liée avec le travail comptable des services. La différence de structure entre les CO et les CG ne facilite pas le travail des forces. C'est l'ensemble de la boucle qu'il faut améliorer. Le tout doit être servi par un logiciel performant et modulable.

32. L'outil adéquat doit découler de cette analyse.

Dès lors que l'on a fixé avec soin les contours et les limites de ce que l'on veut, on peut rentrer dans le détail et définir avec précision les données que l'on souhaite recueillir.

Le problème du mode d'enregistrement : partie double ou partie simple²⁰.

Il ne nous appartient pas de donner la solution à un problème si complexe et délicat. Au delà du simple problème technique pour lequel nous n'avons pas tous les éléments de jugement, il y a une décision de commandement dans laquelle nous n'avons pas à interférer. Nous nous contenterons de donner quelques avis.

Il est néanmoins indéniable que cette technique comptable a de nombreux avantages au nombre desquels celui de renseigner avec précision sur l'origine et la destination de toutes les

²⁰ Une description de l'enregistrement en partie simple est donnée dans une annexe 4.

opérations enregistrées. Cette technique nous semble en outre **très intéressante dans le cadre des comptes de gestion** des services. Son emploi permettrait de pallier un de leurs inconvénients majeurs : l'insuffisance de précision des comptes de facturation et d'imputation. Il permettrait en particulier une meilleure gestion des flux. Il existe un autre avantage à la partie double, avantage qui n'est pas le moindre : elle est de nature à faciliter les relations comptables avec les nombreux fournisseurs extérieurs à la Défense. La structure des comptes de gestion organisés en comptes de liaison, de gestion, de facturation, d'infrastructure et stocks, de par les similitudes qu'elle comporte avec les bilan et compte d'exploitation du civil se prête assez bien à l'introduction de ce type d'enregistrement. La partie double peut permettre de réaliser de manière plus efficace le bouclage de ces comptes, si long et qui, par effet de cascade, est préjudiciable à la réalisation des CO. Les services et organismes assimilables, de par leur mode de fonctionnement, pourraient valablement employer ce mode d'enregistrement (on peut alors se demander s'il ne serait pas souhaitable de l'étendre aux niveaux de forces ayant des CO).

La question du mode d'enregistrement est important, mais on peut finalement se demander si le choix d'une méthode plutôt qu'une autre est si fondamental. Il est avant toute chose essentiel de développer un système comptable cohérent et bien relayé tout au long de la chaîne de gestion mise en place. Une armée, en fonction de son histoire et de ses habitudes de travail, peut fort bien préférer un mode d'enregistrement et non un autre. Prenons le cas de l'armée de l'air. Elle travaille depuis longtemps en collaboration étroite avec son commissariat et semble s'orienter actuellement vers la partie double. L'armée de terre semble avoir renoncé définitivement à la partie double et privilégie l'amélioration des CO en partie simple. Dès lors, pourquoi imposer une technique? La déconcentration commence peut-être par laisser aux différentes armées leur autonomie. Ce qui est essentiel, c'est de développer des **EDI**²¹ permettant la saisie et la comparaison des données.

Examinons maintenant quelques opérations et leur réalité économique au sein des forces.

Les notions de capital et de résultat.

Comme nous l'avons vu précédemment, ces notions ne sont pas valides dans les forces. Leur invalidité est liée à l'inadaptation des comptes de bilan et de résultat dans le monde opérationnel. Il est en effet irréaliste d'affubler les forces d'un résultat. Cette notion n'a aucune réalité économique. De même, la notion de capital n'a aucun sens. Elle est liée économiquement à l'apport de fonds initial que des associés réalisent pour faire naître leur entreprise. Il est également lié au résultat de l'exploitation car chaque année dans le secteur économique, une partie du bénéfice est reversée aux actionnaires sous la forme des dividendes et l'autre va grossir le capital dans sa rubrique réserves. Dans les armées, ces agrégats ne sont pas pertinents.

La gestion patrimoniale.

Une telle gestion n'est pas indiquée dans les forces. Il n'est pas du ressort des formations de gérer leur patrimoine. Cette notion est complexe et doit rester du ressort des services centraux et spécialisés en ce qui concerne le traitement des immobilisations, le parc immobilier de la Défense... Ces notions font appel à des connaissances techniques qui ne peuvent pas rentrer dans le cadre de ce mémoire.

²¹ EDI : échanges de données informatisées.

Les amortissements et le traitement comptable des immobilisations.

Les amortissements font l'objet de trois interprétations différentes :

- ils constituent une réserve en vue de renouveler les investissements,
- on en fait une interprétation économique liée à la fiscalité,
- ils sont enfin un moyen d'étaler les coûts d'équipement des matériels sur leur durée d'utilisation.

Les deux premières interprétations ne sont pas valides ni représentatives pour les forces. La dernière en revanche pourrait permettre de traduire la réalité de la gestion et de l'entretien des matériels dans les formations.

Les amortissements et les immobilisations posent donc de nombreuses interrogations :

- quelle est la différence entre un stock non amortissable et une immobilisation ? En général on retient comme critère la durée d'utilisation qui doit être supérieure à un an, c'est la notion de bien durable. La DSF retient la notion de seuil de valeur : en dessous d'une valeur de 10 000 francs pour les matériels non militaires et de 50 000 francs pour les matériels militaires on est en présence de stocks, au dessus de ces deux valeurs, on a affaire à des immobilisations. On peut regretter que de tels seuils de valeur soit déterminés à un tel niveau. La doctrine semble dire qu'il n'est pas opportun d'en fixer. Il serait plus avantageux de laisser aux services concernés le soin d'évaluer si un matériel doit faire l'objet d'un traitement comme immobilisation amortissable en fonction de l'utilité et de l'impact de ces notions sur la gestion de ce matériel : l'aspect mécaniste de la notion de seuil dans ce cas précis n'est pas avéré. Il serait par conséquent plus opportun de fixer des critères généraux et de laisser aux services le soin de les interpréter.

- Qui doit gérer les immobilisations et leur amortissement ? La logique plaide pour une gestion centralisée de ces données. Elle s'appuie sur le constat évoqué plus haut, les forces n'ont pas à se transformer en comptables. Une gestion décentralisée alourdirait le travail des formations. Elle nuirait à la modularité des unités. Une unité doit désormais pouvoir être détachée pour des missions ponctuelles à la demande : la gestion des matériels doit pouvoir suivre. De même, les nouvelles règles de gestion mises en place militent dans ce sens. La rationalisation de l'entretien des matériels au sein des formations a commandé de centraliser les deuxièmes échelons afin de constituer des parcs d'entretien en dehors des unités opérationnelles : on a économisé ainsi des personnels, du temps et on a gagné en modularité. Un matériel tel qu'un char peut ainsi être fourni à la demande en renforcement à une formation ayant un besoin ponctuel.

CONCLUSION.

Les forces disposent d'ores et déjà d'un outil comptable puissant. A la lueur des visites, des témoignages et des études, il nous semble que les comptes organiques et les comptes de gestion constituent une base solide quoique perfectible à la disposition des décideurs. De prime abord, s'il peut sembler essentiel de trancher des questions telles que l'adoption d'une comptabilité en partie double ou en partie simple, il est indispensable au préalable de trancher un certain nombre d'options techniques liées aux besoins des armées. Nous nous sommes risqués à donner quelques avis en particulier sur le traitement des immobilisations, sur les notions de capital, de résultat et de patrimoine.

A l'analyse cependant, on s'aperçoit que le vrai challenge se situe à un autre niveau. Quel est le degré de centralisation à adopter ? Faut-il un système commun à toutes les armées et réduisant leurs différences à ce qui leur est spécifique ? Leur faut-il une grande autonomie et doit-on se borner à garantir la compatibilité des données recueillies ? Il nous est difficile de répondre à toutes ces interrogations dans le cadre d'une telle étude car la plupart des expériences et projets actuels sont encore en cours de développement.

Au delà de cette approche technique, il y a un but ultime et supérieur : l'autorité militaire doit pouvoir piloter en s'appuyant sur des bases financières précises et pertinentes. Cet impératif passe par la mise en place d'une chaîne de contrôle de gestion efficace, collant aux réalités des chaînes de décisions de l'institution militaire. L'analyse montre que les efforts se sont pour l'instant davantage portés sur la mise en place d'une comptabilité performante que sur le développement d'un contrôle de gestion. Ce dernier point est en effet plus récent. La logique voudrait pourtant que l'on considère d'abord le problème des forces sous l'angle de leurs besoins et que l'on ne définisse qu'ensuite les outils nécessaires à leur gestion. Le contrôle de gestion, dans son esprit, doit présider la mise en place de l'outil comptable en définissant la nature des coûts à rechercher et les indicateurs à mettre en place. Il faut souhaiter que son extension permettra de répondre aux nombreuses questions en suspend. Les outils deviennent ce que les hommes en font. Le souci d'efficacité tend désormais à laisser la place au souci d'efficience dans les armées et c'est là l'essentiel.

ANNEXE 1

LES COMPTES DE LA BASE DE DONNEES GESTION

ETAT COR / 1

ANNEE

COMPTE ORGANIQUE

1) CHARGES PERS

OFF	ACT
S/OFF	ACT
MDR	ACT
APPELES	
PERS	CVES
PERS	REB

2) SOUTIEN PERS

2.1) HEBERGEMENT
 2.2) ENTRETIEN IMMOB
 2.3) TENUE PERS
 2.4) SAN CAD VIE
 2.5) RESTAU PERS
 2.6) ADM DES PERS
 2.7) LIAISONS COUR
 2.8) LC / CARB. NON OPS

3) FONCTIONNEMENT GENERAL

3.1) MAT ET PRES COURANTS
 3.2) ANIMAUX
 3.3) COUTS GENERAUX ET DIVERS

4) ACTIVITES OPERATIONNELLES

4.1) IEA
 4.2) IEA / CARB
 4.3) E.P.M
 4.4) MUNITIONS
 4.5) I.E.R.P.M
 4.6) I.E.R.P.M / CARB

5) EQUIP ET PREST PAR

5.1) INFORMATIQUE
 5.2) MOY INST / ECOLES

6) OPERATIONS INFRA

6.1) TRAV NEUF MIN
 6.2) ACQUISITIONS D'INFRASTRUCTURE

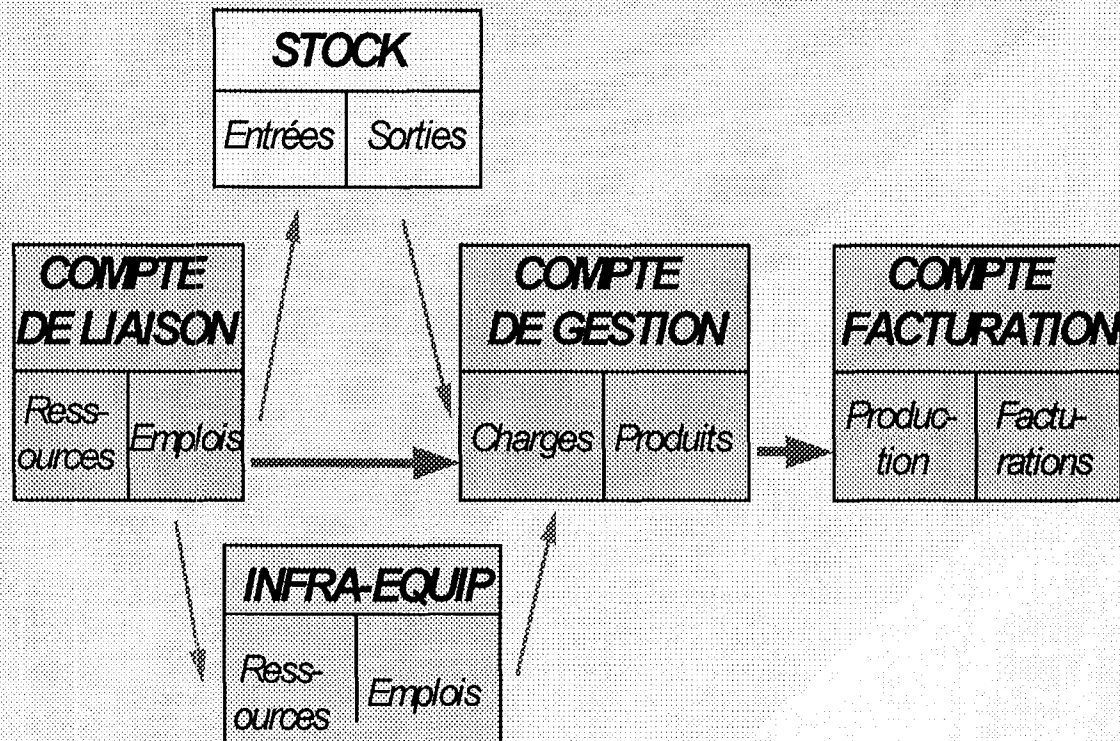
Total B.F.
 PART B.F. / C.O.
 TOTAL COMPTES ORGANIQUES

EFFECTIFS MILI. MOYENS REALISES

Off	S/off	MDR	TOTAL

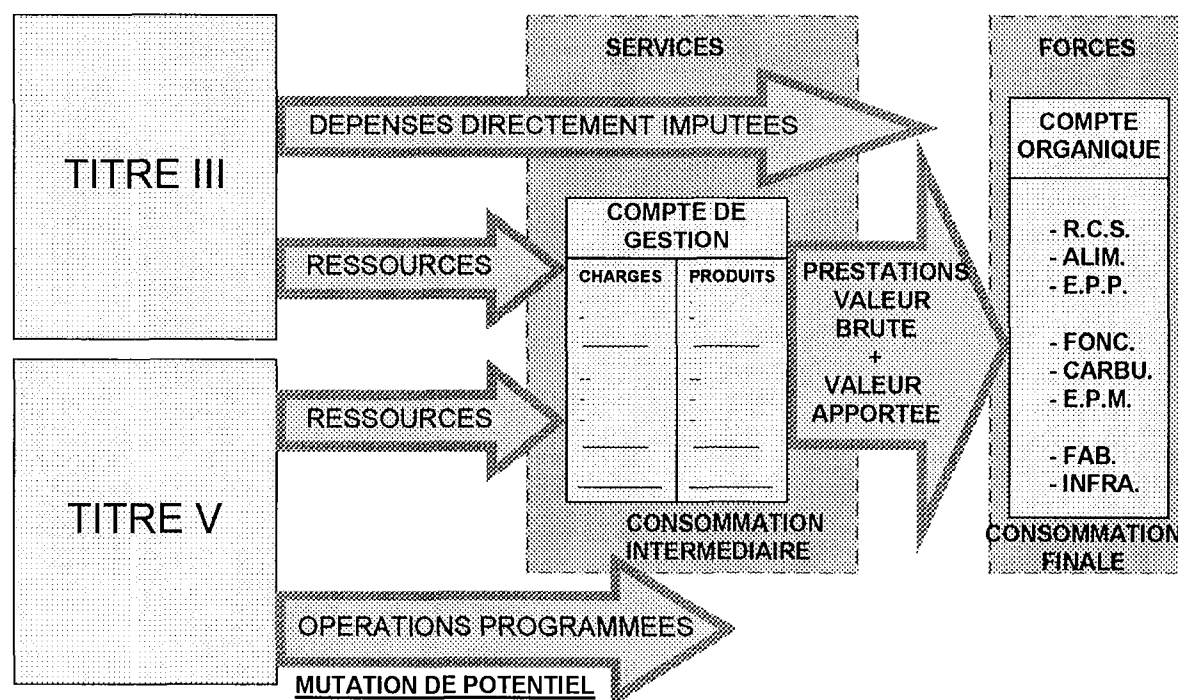
NB: DE JOURS DE SORTIE TOTAL
 COUT D'UN JOUR DE SORTIE
 COUT PAR HOMME

LE SOUS-SYSTEME COMPTABILITE DE GESTION : UNE CHAINE COMPTABLE



ANNEXE 2 :
LE BUDGET DE LA DEFENSE
ET
LA BASE E DE DONNEES DE GESTION

MAINTIEN EN CONDITION



(Source EMAT / BPF)

ANNEXE 3

Les outils de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique sert à déterminer les coûts, nous l'avons vu. Elle s'appuie le plus souvent sur un outil comptable issu de la comptabilité générale. Dans les armées, elle s'appuie sur la comptabilité organique : la comptabilité de gestion et la comptabilité organique.

En fait, à partir de ce terreau, on développe des techniques d'analyse et de détermination des coûts fort variées et très libres.

La détermination des coûts complets comme premier souci.

Les armées travaillent à partir de coûts complets. Elles appuient donc leurs études de coûts sur une méthode principale appelée la méthode des sections homogènes (encore dénommée méthode des centres d'analyse)

Cette méthode distingue les charges directement affectées à un produit dites « charges directes » des « charges indirectes²² » réparties entre plusieurs produits par un centre d'analyse. Pour fonctionner, elle impose de diviser l'organisation objet de l'étude en centres d'analyses ou centre de responsabilité principaux ou auxiliaires voire encore en centre de profit suivant le cas.

La détermination des coûts tient compte des consommations d'unité d'oeuvre tirées du travail tel qu'il est fait de manière pratique. Il est donc nécessaire de trouver des clés de répartition tel que le nombre d'heure d'utilisation d'une machine,... Elle peut même s'appuyer sur des coûts a priori, des coûts standards... Tout ceci laisse une grande latitude à l'analyste.

Ce travail étant fait, on étudie la destination des dépenses réalisées au sein de chaque subdivision de l'organisation. La principale difficulté de cette méthode réside dans le fait que des centres d'analyse ont des prestations croisées : les vecteurs de coûts vont d'une subdivision à une autre. La résolution de ce problème se fait grâce à des tableaux d'analyse et par la résolution d'équations.

Le principale critique liée à l'emploi des sections homogènes tient au fait qu'elles ne permettent qu'une analyse a posteriori des activités : elles sont un moyen de pilotage adaptatif, c'est à dire ex post. Elles constituent un moyen pertinent principalement pour les organisations ayant des activités appelées à se reproduire. Elles sont davantage un moyen de contrôle qu'un bon outil de direction.

La deuxième critique concernant cette méthode tient essentiellement à sa lourdeur car elle porte sur l'ensemble des coûts. Elle manque de finesse et oblige à une somme de travail considérable

La notion de coût complet occupe une place centrale dans les techniques de comptabilité de gestion²³. Dans la pratique, elle se révèle le plus souvent insuffisante. La comptabilité

²² On peut citer comme exemple de charge directe les matières premières incorporées dans la fabrication d'un produit et comme charge indirecte, les frais généraux dont les frais liés aux réunions de la Direction de l'entreprise.

²³ Le terme de « contrôle de gestion » auquel nous faisons référence tout au long de ce mémoire a de moins en moins cours dans les milieux professionnels. On lui préfère le terme de « comptabilité de gestion ».

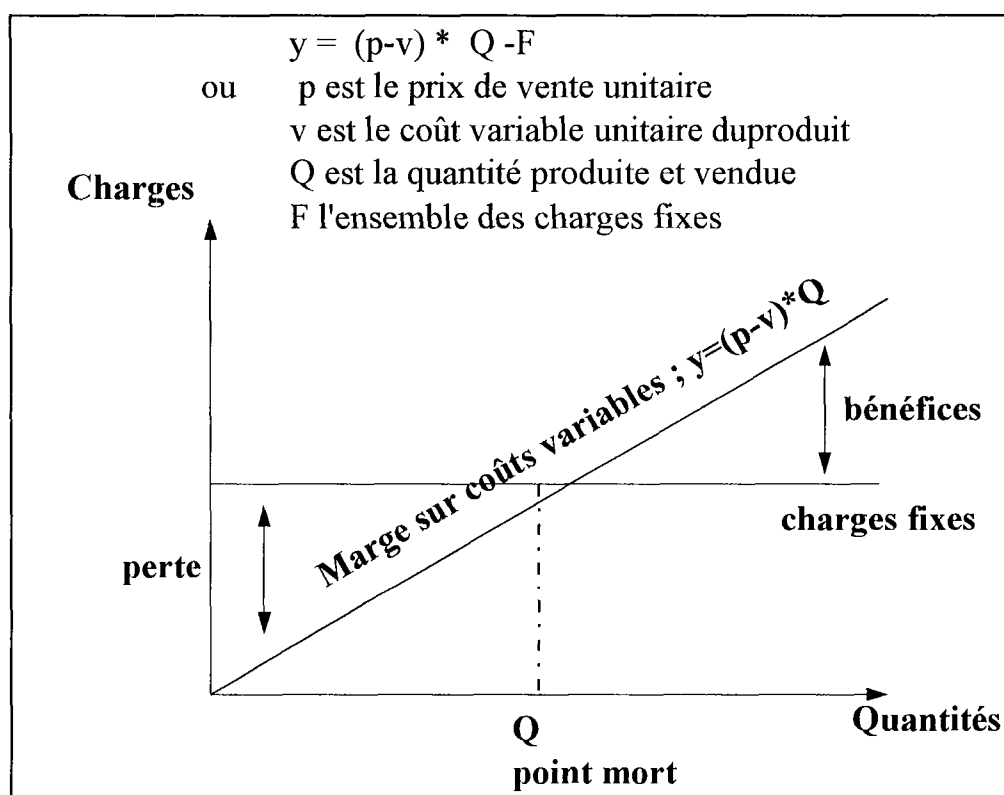
analytique dispose de nombreux autres outils permettant d'éclairer les choix des décideurs. Le coût complet devait couvrir les coûts directs plus une part normale des frais généraux liés à une production. Il existe d'autres types de coûts et d'autres techniques que nous allons décrire maintenant en regardant leur utilité rapportée aux problèmes des forces.

Les coûts partiels.

L'analyse par les coûts partiels consiste à étudier la contribution de chaque produit à la couverture des charges de structure. Ici, on inverse la logique et l'on détermine la part de chaque production dans les coûts de structure non pas pour faire une analyse en coût complet mais pour voir si par exemple, des recherches amont se sont révélées utiles, rentables et comment elles ont été couvertes par les fruits apportés par la production finale qui en découle. Cette technique pourrait être utile pour examiner l'impact de recherches amont dans le cadre du développement de matériels nouveaux, de l'expression du besoin militaire jusqu'à la livraison aux forces. Un tel procédé pourrait donc éclairer le décideur militaire quant à l'opportunité (et à quel prix) de mener telle développement, tel axe de recherche...

L'étude par les coûts partiels recouvre principalement deux formes d'analyse : le direct costing et le coût marginal (ou différentiel).

Le direct costing base son étude sur l'analyse des charges fixes et des charges variables : les charges fixes ne sont pas influencées par le niveau de l'activité, les charges variables varient en fonction de l'activité. En établissant ainsi une relation entre les volumes et les coûts, on peut déterminer une relation entre les charges et les quantités qui permet de voir à partir de quelle production le niveau de charges fixe rend l'exercice non rentable : ce niveau est appelé point mort.



La deuxième méthode analyse les coûts marginaux ou différentiels.

Cette méthode est utilisée lorsque l'on veut examiner une situation dans le court terme. Elle est particulièrement adaptée lorsque l'on modifie une situation par touches successives. On mesure alors les variations de coût engendrées par exemple par la production supplémentaire d'un produit ou d'une série de produits supplémentaires dans l'état actuel des structures.

Cette technique est difficilement mise en oeuvre car il n'est pas aisé de faire la différence entre un coût marginal et un coût variable. De plus, elle suppose de pouvoir faire des simulations, des expérimentations : toutes les structures ne peuvent pas se le permettre. Enfin, l'outil comptable n'est pas adapté à ce type de coût.

La comptabilité d'activité.

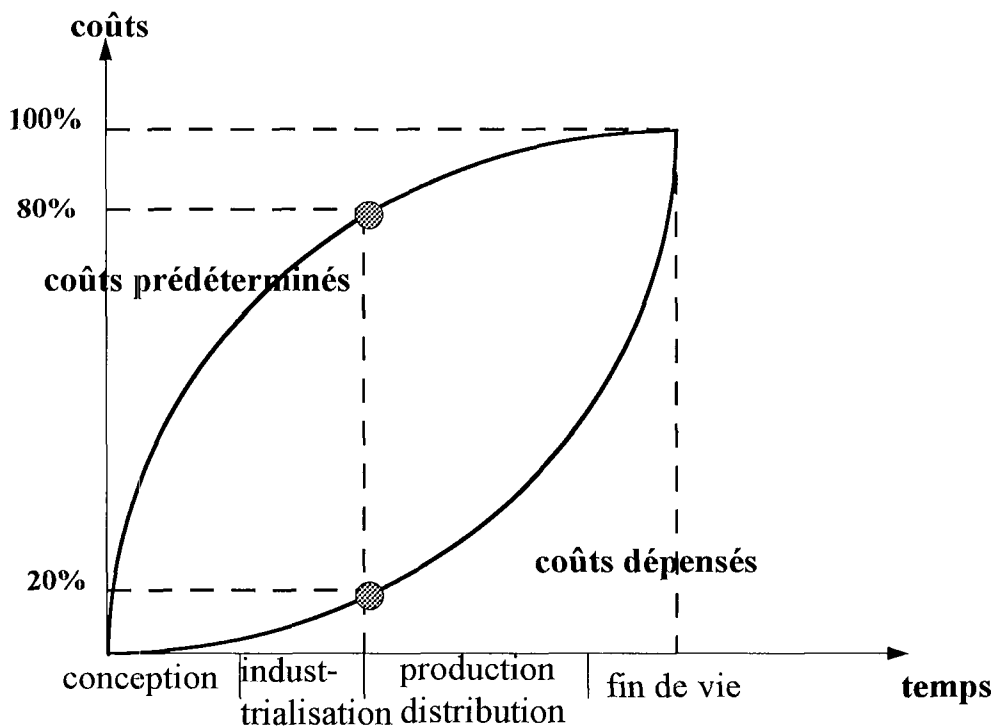
Cette méthode est une technique de calcul et d'analyse des coûts qui est apparue récemment aux Etats-Unis. Elle tend à remettre en cause la méthode traditionnelle des sections homogènes ou centres d'analyse.

On doit cette nouvelle approche à deux auteurs : Johnson et Kaplan²⁴. Selon eux, les charges directes représentent une part de moins en moins importante et la masse croissante des charges indirectes doit faire l'objet d'un contrôle plus strict. La solution dès lors consiste à répartir les charges indirectes sur la base des activités nécessaires à la production et à la vente d'un bien ou d'un service : on examine donc comment l'activité contribue à la création de la valeur d'un bien ou d'un service. C'est l'ensemble de l'organisation qui est mise à contribution au travers de cette chaîne de l'activité : cette méthode est très impliquante.

Un exemple illustre ce propos : un micro-ordinateur contient moins de 2% de main-d'oeuvre directe dans son coût total. Si l'on retient la main-d'oeuvre comme unité d'oeuvre pour la répartition des charges indirectes de production, le taux horaire doit être chargé par les coûts de structure de l'ordre de 400 à 1000% (la main-d'oeuvre en l'espèce n'est pas une unité d'oeuvre pertinente). d'après les auteurs, les charges directes ne peuvent plus être retenues comme unité d'oeuvre pour la répartition des charges indirectes.

L'essentiel des coûts ne résulte pas de contraintes externes mais du travail de conception : les coûts sont décidés en amont de la production. C'est à la conception, pour nous en état-major, que sont prises toutes les décisions d'engagement. il est donc intéressant de suivre les coûts tout au long du processus qui mène à la production finale : pour nous un exercice, une manoeuvre de synthèse, un niveau opérationnel requis...Le schéma ci-dessous illustre ce propos en prenant l'exemple de la vie d'un produit..

²⁴ Johnson T. et Kaplan R. , Relevance lost. The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, 1987, 269 p.



(source. J. Laverty et R. Demeestère, Les nouvelles règles du contrôle de gestion, Dunod, 1990)

Il faut suivre le coût d'une activité tout au long de sa mise en oeuvre et de sa préparation. C'est le but de la méthode ABC (activity based costing). L'objectif est l'exploitation des gisements de productivité qui se trouvent tout au long du processus menant au résultat final. Ces gisements sont matérialisés par des charges de structure dont il faut optimiser l'emploi : c'est tout un changement de mentalité qui doit s'opérer. Il faut rendre visible cette consommation de charges de structure.

La technique :

- on regroupe les charges indirectes dans des centres d'analyse (unités de travail) associés à des activités clairement définies.
- l'ensemble des charges relatives à une même activité sont regroupées dans un même compte d'activité.
- pour chaque activité, on recherche le facteur explicatif de la variation de son coût en utilisant un critère appelé inducteur de coût. On peut ainsi regrouper les centres d'activité ayant un même inducteur de coût (centre de regroupement).
- en final, le coût d'une production est calculé en cumulant les charges directes et celles des inducteurs de coûts provenant des centres de regroupement nécessaires à la production considérée. On fait ainsi le lien entre les charges de structure et les charges opérationnelles.

Cette nouvelle méthode semble bien adaptée au calcul des coûts de la plupart de nos exercices et activités militaires. Elle implique toute la chaîne hiérarchique ayant contribué à son élaboration. Elle étend le souci d'optimisation de l'emploi des ressources de la conception jusqu'à la livraison finale de la prestation des forces.

La gestion budgétaire.

Cette approche est basée sur le cycle prévision, budgétisation, écarts par rapport aux objectifs. Elle constitue une boucle entre la décision et le contrôle de l'efficacité de sa réalisation. Elle est un outil de contrôle de gestion de même qu'un outil de comptabilité analytique puisqu'elle permet au décideur de s'engager sur des objectifs inclus dans un budget.

Nous avons vu que notre outil comptable ne permet pas pour l'instant l'utilisation d'une telle méthode de manière satisfaisante.

L'analyse des écarts

Cette technique basée sur la détermination de coûts standards et qui analyse les écarts par rapport à ces standards est fréquemment utilisée dans les armées.

L'idéal est de mettre en place des standards représentant un objectif de productivité et de réduction de coûts et de mesurer ensuite les écarts par rapport à eux. Souvent les forces se fixent des standards car elles ne parviennent pas à connaître le coût des opérations qu'elles réalisent. L'esprit de la méthode est donc détourné de son but initial : atteindre le coût ne rend plus très bien compte de l'efficacité.

On peut citer de nombreuses autres méthodes et outils utilisés par la comptabilité analytique. Citons pour mémoire **les prix de cession interne** qui figurent au sein d'un organisme le prix des prestations échangées et permet d'obtenir une optimisation du prix des produits délivrés : ce processus est basé sur l'analyse à la marge et développe la productivité des services lorsqu'il ne les décourage pas.

ANNEXE 4.**LA COMPTABILITE EN PARTIE SIMPLE****- la comptabilité en partie simple**

La comptabilité en partie simple se présente par exemple comme un enregistrement chronologique des recettes et des dépenses résultant des mouvements matériels des monnaies. On peut lui adjoindre une comptabilité de classement et de contrôle. Cette comptabilité est utilisée par les ménages et par l'Etat.

La comptabilité budgétaire s'apparente à une comptabilité en partie simple. Elle est faite exclusivement d'encaissements et de décaissements et ne permet pas de donner des renseignements sur le but et les destinations des opérations : c'est une comptabilité d'épicier.

Un tel procédé ne permet pas un enregistrement efficace des opérations réalisées par ou au profit d'un organisme. Il représente mal le caractère dual de toute transaction : chaque emploi provient d'une ressource, toute production a occasionnée une dépense. La partie double permet de pallier cet inconvénient majeur.

ANNEXE 5 :
COÛT / PRIX / CHARGE

Le **prix** est objectif : il apparaît sur une facture, il est utilisé pour une transaction.

La **charge** est une somme ou valeur versée en contrepartie de consommations enregistrées. Une charge est une dépense enregistrée par nature.

Le **coût** est une notion relative : c'est une combinaison de charges et de prix relatifs à un élément défini au sein d'un réseau comptable. Il n'est utilisé qu'à l'intérieur d'un organisme. Le coût, à la différence de la charge, est une dépense enregistrée par nature mais également par destination.

Exemple : le coût d'une formation peut s'établir en prenant en compte les salaires moyens des instructeurs ou leurs salaires exacts. Dans le second cas, la situation familiale de l'instructeur est répercutée sur le coût de formation. Dans le premier cas, on recourt à un coût standard. On peut également considérer bien d'autres données entrant dans la détermination d'un coût : répartir les dépenses énergétiques, les frais généraux...

Le coût est donc une illusion. Il n'y a pas un coût mais des coûts. Le problème consiste donc à définir les éléments pertinents nécessaires leur détermination. Un chef ayant besoin de connaître la répartition des dépenses relatives à une activité devra sélectionner les coûts lui permettant de prendre des décisions en connaissance de cause.

On ne peut qu'approcher un coût à l'intérieur d'un système comptable défini, pour répondre à une question ou prendre une décision. La mise en place d'un système comptable doit donc être précédée d'une étude précise du besoin.

**ANNEXE 6 :
QUELQUES DEFINITIONS**

Source : IM 201/DEF/MMGA relative à la mise en oeuvre de la comptabilité de gestion dans les services des armées du 1^{er} mars 1989.

Agrégation.

Regroupement de coûts ou de grandeurs comptables en entités plus ou moins synthétiques, les agrégats. Le PIBm est un agrégat de même que les diverses catégories de coûts (voir ce mot).

Amortissement.

En comptabilité, dépréciation d'un bien immobilisé constatant son usure, son obsolescence, ou l'ancienneté de sa mise en service. Les comptes organiques n'enregistrent pas d'amortissements, sauf très indirectement ceux qui figurent dans les prestations des services.

Annuité d'investissement.

C'est la part annuelle des crédits de la défense consacrée à la mutation du potentiel militaire. Elle est la somme de la valeur apportée de la délégation générale pour l'armement (DGA) et des règlements des opérations programmées.

Base de données de gestion (BDG).

La BDG a pour but de décrire l'emploi des ressources annuelles nécessaires au maintien en condition des forces. Elle se décompose en deux sous-systèmes:

- le sous-système de la comptabilité de gestion;
- le sous-système de la comptabilité organique.

Budget.

Par opposition au compte, le budget présente les prévisions de dépenses.

Budget de fonctionnement (BF).

Le BF rassemble, dans l'armée de terre et l'armée de l'air, les crédits dont le chef de corps, le commandant de base ou une autre autorité ont la libre disposition, dans un cadre toutefois bien délimité. Dans la marine le BF prend le nom de DCF (déconcentration des choix financiers), ou encore crédit en valeur.

Budget (de gestion).

Acte comptable prévisionnel relatif à l'activité d'un service. Il est en principe présenté sous la même forme que le compte de gestion.

Centre de responsabilité élémentaire (CRE).

Dans l'armée de terre, titulaire d'un budget de fonctionnement et par extension d'un compte organique au plus bas niveau d'agrégation comptable; il s'agit dans la plupart des cas du régiment.

Cession.

A l'origine désigne une vente effectuée par une administration à un tiers de droit privé, qui entraîne le paiement d'un prix par le bénéficiaire; le remboursement s'effectue par la procédure des fonds de concours. Par extension, représente maintenant la fourniture à titre onéreux d'un bien ou d'une prestation à un tiers ou à une autre administration, voire à un autre service ou

organisme du ministère; le remboursement est obtenu par la procédure des fonds de concours ou par celle du rétablissement de crédits. On trouve même des cessions à titre initialement onéreux dont le fournisseur a finalement renoncés sur ordre ou de son propre mouvements à poursuivre le remboursement.

Charges.

Sommes ou valeurs versées ou à verser par le service au cours de l'exercice, en contrepartie des consommations de tous ordres enregistrées; elles comprennent également la dotation aux amortissements et la valeur comptable des actifs cédés, détruits ou disparus.

Charges brutes.

Charges d'acquisition des biens ou services distribués par le service, par opposition aux charges propres.

Charges externes.

Charges dont les créanciers sont à l'extérieur de l'entreprise, du service (ex.: achats).

Charges internes.

Charges dont les créanciers sont à l'intérieur de l'entreprise, du service (ex : frais de personnel).

Charges propres.

Charges liées au fonctionnement même du service; dans une activité de distribution, ce sont les frais correspondant à cette distribution, par opposition aux frais d'acquisition des biens à distribuer.

Comptabilité analytique (CA).

Par opposition à la comptabilité générale, qui présente les agrégats économiques de l'entreprise, la CA permet de connaître les coûts des produits ou des fonctions.

Comptabilité (de gestion).

Ensemble du compte et du budget de gestion d'un service, ainsi que des comptes complémentaires (liaison, facturations, stock, équipement, infrastructure).

Compte de gestion

Compte des produits et des charges d'un service, constatés ex-post (après coup).

Compte organique.

Compte spécifique d'un élément des forces, par opposition à un élément de service; il n'enregistre que des charges.

Compte organique élémentaire (COE).

Dans la marine, compte au plus bas niveau d'agrégation (bâtiment).

Consolidation.

Opération comptable consistant à additionner des comptes particuliers pour obtenir le compte général de l'organisme, en éliminant les doubles emplois et en respectant le «périmètre de consolidation» qui constitue la frontière comptable de l'organisme.

Consommations.

Par opposition aux dépenses, ou aux décaissements, les consommations correspondent aux frais réellement exposés pendant la période comptable en cause.

Coût.

Somme des charges relatives à un élément défini au sein d'un réseau comptable. Alors que le prix implique l'existence de deux parties (vendeur et acheteur), le coût reste l'objet d'une définition « interne ».

Coût(s).**Catégories de () - classes de ().**

Classement des coûts organisé par le budget de programmes de la défense (blanc budgétaire), ou dans la nomenclature des comptes organiques.

Centre de ().

Organisme comptable dont on évalue les coûts; le centre de coût (ou centre de frais) est choisi eu égard aux charges dont il est responsable.

Complet de fonctionnement.

Coût rassemblant tous les coûts élémentaires liés au fonctionnement de l'organisme ou de la cellule considérée, que ce soit des consommations propres à l'organisme, ou des « abonnements » constitués de quotes-parts de dépenses indivises (telles que l'administration générale du ministère).

Complet des forces.

Coûts relatifs à des grands commandements. Le coût complet des forces est égal au coût complet de fonctionnement abondé de l'annuité d'investissement.

Global de possession (CGP).

Frais de toute nature entraînés par la possession d'un matériel ou d'une structure d'organisation, composés des charges d'achat, de maintenance, de personnel, de formation, de condamnation etc.

Standard.

Coût budgétaire des personnels de la défense, calculé en début d'exercice par la direction des services financiers (DSF).

Délégation (de crédits).

Mise à disposition de crédits par un organisme (délégant) à un autre (délégataire); le délégataire reçoit la charge d'assurer la gestion de ces crédits; la délégation s'opère selon divers procédés différant par les pouvoirs donnés au délégataire: transfert de crédits au coup par coup sur un chapitre géré par le délégataire, autorisation de mandatement à lui donnée sur un chapitre du délégant, etc. La contrepartie habituelle d'une délégation de crédits est une prestation fournie par le délégataire au délégant.

Dépenses.

Décaissement ou mandatement de sommes d'argent ou de crédits. Par opposition, les charges ne correspondent pas toujours à des dépenses (ex.: dotation aux amortissements).

Dépenses brutes.

Dépenses liées à l'acquisition des biens et services distribués par le service (en opposition des dépenses propres).

Dépenses imputées directement (DID).

Dépenses enregistrées directement dans les comptes organiques, sans passage préalable dans un compte de gestion, même si tel service en assure matériellement l'exécution. Elles sont donc inscrites pour leur valeur budgétaire seule, non abondée de la valeur apportée du service. L'exemple type en est les dépenses de RCS.

Facturation.

Au sens générique: constatation, dans les comptes du bénéficiaire d'une prestation. d'une charge à son encontre, contrepartie de la prestation qu'il a reçue; la facturation est alors réelle ou fictive, selon que le bénéficiaire est appelé ou non à se libérer de sa dette par un mouvement réel de sommes d'argent ou de crédits. Au sens strict, la facturation est réelle (en opposition à imputation).

Fonction.

Activité ou ensemble d'activités dont on souhaite suivre le coût. Ex.: formation du personnel, habillement...

Immobilisation.

Bien dont l'emploi ou l'utilisation se répartit sur plus d'un exercice comptable. Sa dépréciation est constatée dans les amortissements de l'exercice.

Imputation.

Facturation fictive d'une prestation, ne correspondant pas à un mouvement réel de sommes d'argent ou de crédits en provenance du bénéficiaire et à destination du fournisseur.

Intervention.***Coût d'intervention.***

Montant total des charges propres du service; ces charges propres mesurent le coût du fonctionnement même du service; la valeur apportée du service leur est arithmétiquement égale.

Marge d'intervention.

Fraction des charges propres du service qu'il convient d'affecter à telle de ses activités pour en connaître le coût total (à opposer à valeur budgétaire, valeur sèche, valeur d'acquisition, d'achat..., valeur externe).

Taux d'intervention.

Taux global.

Rapport du coût d'intervention du service à la valeur d'acquisition (ou encore valeur externe) du total des prestations qu'il a fournies.

Taux particulier.

Rapport de la marge d'intervention propre à une activité à la valeur externe des prestations constituant cette activité.

Liaison (compte de).

Ce compte a pour objet de relier les charges du compte de gestion au financement reçu du budget ou d'autres sources.

Masses.

Sommes d'argent mises à la disposition d'un responsable militaire pour assurer le fonctionnement de la formation militaire dont il est chargé. Les masses obéissent aux

dispositions du décret n° 71-336 du 29 avril 1971 (BOC/G, p. 1295; BOC/A, p. 775; BOEM 700 et 721-2).

Organique.

Adjectif utilisé dans les forces pour qualifier ce qui se rattache à l'organisation (par opposition à opérationnel). Lorsqu'il est utilisé avec le vocable «compte », il se rapporte à tout organisme des forces, opérationnel ou non.

Prestations.

Biens ou services constituant les produits ou la production du service. Par prestations on entend indifféremment l'élément. physique ou sa contre-valeur monétaire (en opposition à soutien : voir ce mot).

Produits.

Biens et services élaborés ou distribués par un service, faisant l'objet d'une facturation (ou d'une imputation) à des clients dénommés ou non.

RCS.

Rémunérations et charges sociales.

Service.

Organisme doté d'une comptabilité de gestion, par opposition au compte organique. Au sens de la comptabilité nationale, il s'agit également d'un bien incorporel faisant l'objet de transactions économiques.

Soutien.

Fourniture de bien ou de service, consentie par un compte organique à un autre compte, organique ou de gestion. Le soutien est en général à titre gratuit. Il s'oppose à prestation, qui vise une fourniture livrée par un service doté d'un compte de gestion. Ne pas confondre avec « soutien des personnels » (voir ci-après).

Soutien des personnels.

Charges provoquées par les délivrances d'habillement de matériels de couchage, d'ameublement, de casernement, de campement, de restauration. etc.

Stock.

Ensemble des biens et services qui interviennent dans le cycle d'exploitation, pour être:

- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours;
- soit consommés au premier usage.

On distingue dans un service:

- les approvisionnements et marchandises d'une part, les produits d'autre part;
- les approvisionnements propres au service (dont les consommations sont inscrites en charges propres), et les approvisionnements destinés à être distribués en l'état aux forces.

Système global de prévision et de gestion.

Ancienne appellation de la base de données de gestion.

Valeur ajoutée.

Elle exprime une création de valeur, ou l'accroissement de valeur que l'entreprise apporte aux biens et services en provenance des tiers.

Valeur apportée.

Valeur supplémentaire incorporée à un bien ou un service au cours de leur transformation par un service des armées ; les consommations intermédiaires y figurent, et donc l'ensemble des frais de fonctionnement du service.

BIBLIOGRAPHIE.

Les textes de référence :

1. Instruction n° 101/DEF/MMGA du 1 mars 1989, relative à la mise en oeuvre du sous-système de la comptabilité de gestion dans les services des armées.
2. Instruction n° 201/DEF/MMGA du 5 mars 1991, relative à la mise en oeuvre du sous-système de la comptabilité organique dans les forces.
3. Instruction provisoire n° 111/DEF/EMAA/BFB/CO du 2 janvier 1995, relative à la mise en oeuvre des comptes organiques de l'armée de l'air.
4. Arrêté portant création des conseils de gestion des services de l'armée de terre, de la marine, et de l'armée de l'air du 23 mai 1990.
5. Arrêté relatif à la surveillance administrative et technique au sein des armées, de la gendarmerie nationale et des services interarmées du 26 juin 1997.

Les notes et lettres des divers services visités :

- Note 1896/DEF/SGA/DSF/DIR du 23 juin 1994, relative à la présentation de la comptabilité organique et de la comptabilité de gestion.
- Note 9602781 /DSF/AFF/BAC du 28 octobre 1996, relative aux principes directeurs de la comptabilité analytique dans les forces et les services.
- Note 9700658 /SGA/DSF/AFF/BAC du 10 mars 1997, relative à la comptabilité par fonctions dans les forces - Plan de comptes.
- Note 9701257 /DSF relative au projet de comptabilité analytique - compte rendu de la réunion du 29 janvier 1997.
- Note 9800131 /SGA/DSF/AFF/MOD du 8 janvier 1998, relative à la mise en place d'une comptabilité analytique dans les services de soutien.
- Lettre n° 264/DEF/DCCM/ADM/UNITES/NP du 10 novembre 1997, relative à la comptabilité en partie double adaptée aux bâtiments de la marine nationale.
- Lettre n° 171/CECLANT/AG/NP du 19 décembre 1997, relative au contrôle de gestion dans l'arrondissement maritime de Brest.
- Lettre n° 491/DEF/EMM/PL/FIN/NP du 23 décembre 1997, relative à la conception d'une comptabilité en partie double pour les forces.
- Lettre n° 172/CECLANT/AG/NP du 29 décembre 1997, relative au contrôle de gestion dans l'arrondissement maritime de Brest.
- Rapport n° 145/DEF/CGA/SP/PJ du 18 décembre 1995, relatif à l'évaluation économique au ministère de la Défense, rédigé par le CGA PERGET.
- ANNEXE au rapport n° 145/DEF/CGA/SP/PJ du 18 décembre 1995 rédigée par le CGA PERGET.
- Note complémentaire n° 43/DEF/CGA/SP/PJ au rapport n°145/DEF/CGA/SP/PJ du CGA PERGET.

Quelques textes et rapports :

- La méthode ABC à l'épreuve des faits / application aux PME RFC 294 de Novembre 1997 par Jean-Noël CHAUVEY *Ernst & Young entrepreneurs Montpellier.*
- Quelques notes de la Direction des services financiers :
 - Projet d'instruction / Analyse des heures du personnel.

- Les nouvelles relations de gestion au sein du ministère de la Défense (note d'instruction DSF).
- Projet de prise en compte des dépenses de personnels dans les comptabilités analytiques d'exploitation.
- Projet d'instruction modifiée sur les amortissements des infrastructures et des matériels dans les comptabilités analytiques du ministère de la Défense.
- Présentation de la Base de données de gestion /EMAT/BPF.
- Rapport du commissaire commandant BOUSSELET de l'EMSST : la mise en place systématique d'une comptabilité en partie double dans les forces et services de l'armée de l'air est-elle un préalable au développement d'une comptabilité analytique.
- Rapport du CGA DOUCET II ème PARTIE - Chapitre III- Section 1 : le ministère de la Défense : champ d'action et culture.

Le dossier thématique alimenté par le CGA MOURANCHE :

- La surveillance administrative :
 - Dans une perspective interarmées de modernisation : étude sur le contrôle de l'administration des formations de la marine (extraite d'un bull du commissariat de la marine de 1995).
- L'oeuvre de la MMAA-MMGA (1975 à 1993).
 - Rapport sur l'activité de la Mission de Modernisation de l'administration des Armées de 1985 du 7 février 1986.
 - Note sur la modernisation de la gestion des coûts du 16 septembre 1986 du ministre de la Défense monsieur André GIRAUD.
 - Note n° 00-155 /DEF/MMAA relative aux budgets de fonctionnement; budgets et comptes de gestion; budgets et comptes organiques; système global de prévision et de gestion du 13 septembre 1989.
 - Note n° 00-156 /DEF/MMAA relative aux budgets de fonctionnement du 14 septembre 1989.
 - Note n° 00-166 /DEF/MMAA relative aux budgets de fonctionnement; budgets de gestion; Système global de prévision et de gestion du 28 septembre 1989.
- La gestion lucide demandée par Monsieur GIRAUD (1986).
 - Note n° 179 /DEF/EMAT/BPF du 10 mars 1987, relative au système comptable de l'EAALAT.
 - Note du ministre GIRAUD du 21 mai 1986.
 - Réponse de la MMAA.
 - Intervention de Monsieur GIRAUD, Président du Conseil Scientifique de Défense, en sa séance du 6 février 1987.
- La mission d'amélioration de la conduite des activités et des projets (1994-1997).
 - Charte et fiche didactique.
 - Directive n° 251/DEF/CEMM/NP du 20 décembre 1995 relative aux relations entre l'état-major de la marine et les directions et services centraux : dialogue de gestion.
 - Lettre n° 001249 /DEF/EMAT/BPF du 27 décembre 1996 du Général MERCIER Chef d'état-major de l'armée de terre relative au contrôle de gestion avec les directions de service de l'armée de terre.
- Eléments doctrinaux.
 - Support pédagogique de la formation du CFRH au contrôle de gestion.
 - Lexique budgétaire.