

**LA MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE
ANALYTIQUE DANS L'ADMINISTRATION
PUBLIQUE CENTRALE FRANÇAISE, ENTRE
UTILITE ET OBLIGATION LEGALE. LE CAS DU
MINISTERE DE LA DEFENSE**

Laurent Cabanes

► **To cite this version:**

Laurent Cabanes. LA MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE CENTRALE FRANÇAISE, ENTRE UTILITE ET OBLIGATION LEGALE. LE CAS DU MINISTERE DE LA DEFENSE. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899113

HAL Id: hal-01899113

<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01899113>

Submitted on 24 Oct 2018

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

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

LA MISE EN PLACE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE CENTRALE FRANÇAISE, ENTRE UTILITE ET OBLIGATION LEGALE. LE CAS DU MINISTERE DE LA DEFENSE

Laurent CABANES

Résumé : Dans une logique de réforme de l'Etat, les pouvoirs publics français ont mis en place la LOLF qui pose les bases d'une logique de résultat et surtout d'un cadre comptable pour le budget de l'Etat.

Nous proposons une étude de l'impact de ce cadre comptable sur les acteurs du Ministère de la Défense en nous focalisant sur le développement de la comptabilité analytique (CA).

Nous mettons en évidence, qu'au-delà des exigences légales, la CA suscite l'intérêt des grands décideurs qui en envisagent différents emplois.

Toutefois, ce cadre légal se heurte à des conflits de valeurs et à un choc culturel résultant de la confrontation entre la logique de résultat et l'intérêt commun.

Mots clés : comptabilité publique, LOLF, comptabilité analytique

Abstract: On the basis of the New Public Management, the French State adopted the LOLF in order to rule the Budget setting. The LOLF introduces result logic and above all an accounting frame for the Budget.

Our study is focused on the impact of this accounting frame on the different actors of the French Ministry of Defense, especially on the cost accounting development.

We underline that, beyond the legal obligations, cost accounting generates some interests for the top-managers of this ministry, with several ways of use. However, this legal frame application is jeopardized by some conflicts of values and a cultural clash between the new result logic and the tradition of the common interest.

Key words: public accounting, LOLF, cost accounting

Introduction

En France, le Ministère de la Défense est le premier ministère en termes de parc immobilier, le second en termes d'effectifs. Il est exclusivement un centre de coûts qui doit s'organiser entre des temps de guerre, des temps de paix et des temps de projections de forces comme en Afghanistan, en Lybie, ou au Mali. Le coût de ses opérations passionne les foules et concentre l'intérêt des parlementaires. C'est ainsi que le Chef d'Etat-Major des Armées a fourni une estimation du surcoût de l'opération Serval au Mali en 2013 : 400 millions d'euro (Lagneau 2013). L'élément important de cette annonce, outre le montant, est la notion de surcoût. Le Ministère de la Défense n'est pas en mesure de connaître ses coûts de fonctionnement, il peut au mieux estimer le surcoût inhérent à une opération particulière.

A l'échelle mondiale, un certain nombre de gouvernements se sont intéressés à des problématiques de coûts et ont initié depuis les années 1980 des réformes de grande ampleur visant à améliorer la performance du service public. Cela s'est traduit par une amélioration de la qualité de service et une diminution des coûts, principalement par une rationalisation de l'activité et une allocation optimisée des ressources. Ceci correspond à la mouvance du New Public Management. En France, cette tendance s'est retranscrite dans la LOLF (Loi Organique relative aux Lois de Finance) qui est ainsi devenue un emblème de la rationalisation de l'Etat en développant une culture du résultat qui se substitue à une logique de moyens (Sadoux 2007, p. 38-39). Cette loi organique reflète une volonté ministérielle de transposer des techniques managériales du secteur privé à la sphère publique, afin de répondre à la finalité de résultat qu'elle introduit.

De nombreuses études sur l'introduction d'une logique de résultat dans le secteur public ont déjà été réalisées, principalement dans des hôpitaux publics, tant en France qu'à l'étranger (Chua 1995 ; Modell 2001). La LOLF a fait l'objet de plusieurs études, mais celle-ci se portent généralement sur la LOLF elle-même, et la manière dont les parlementaires la considère. En revanche, il semble que très peu d'études se soient intéressées à comprendre les implications de la LOLF auprès de ses acteurs.

Redslob (2012) s'est intéressée aux contrôleurs de gestion du Ministère de la défense et à leur manière d'instaurer une logique de résultats de gestion. Cette étude se concentre sur l'un des deux volets de la LOLF. En revanche, l'autre volet – le cadre comptable – n'a pas encore fait l'objet d'études. En effet, le décret définissant complètement ce cadre ne date que de novembre 2012 (GBCP 2012) avec une mise en application au premier janvier 2013. Ce décret présente en particulier la Comptabilité Analytique (CA) publique. Nous avons souhaité porter nos recherches sur ce cadre comptable pour comprendre la manière dont sa mise en application est abordée au sein de l'administration centrale par ses acteurs. Nous avons, pour cela, choisi de réaliser notre étude au sein du Ministère de la Défense, qui représente un des principaux budgets de l'Etat.

Conformément à la LOLF, le Ministère de la Défense développe des outils comptables qui lui donnent la possibilité de mieux piloter sa situation budgétaire. Cette initiative est mue par une volonté de connaissance des coûts afin de les réduire pour s'adapter aux conditions de restrictions budgétaires. La Comptabilité Analytique (CA) représente une réelle opportunité

pour le Ministère de la Défense d'identifier ses coûts, c'est d'ailleurs sur la base de cette nécessité qu'il se fait moteur du projet interministériel. Même s'il est en avance sur l'assimilation de la culture comptable, le développement de la CA n'y est pas homogène. Afin de préparer le terrain pour le déploiement de la CA, le Ministère de la Défense a réalisé de gros travaux pour structurer sa Comptabilité Générale (CG). En parallèle, il a mis en place des outils locaux de calcul de coûts qui permettent de déterminer les clés de déversement indispensables pour passer de la CG à la CA. Ces travaux sont réalisés dans le cadre du programme Aramis. La motivation liée au besoin de calcul des coûts facilite en même temps l'évolution vers une culture de la performance.

La CA propose en fait une modélisation du fonctionnement d'une organisation. Elle constitue une base pour la facturation de prestations à des tiers. Elle sert de référence pour des problématiques d'arbitrage et représente ainsi une aide à la décision. Elle introduit la comparabilité entre des activités similaires pour identifier les gestions extrêmes (les meilleures pour généraliser les bonnes pratiques, les moins bonnes pour les corriger). Mais dans le cadre de la LOLF et du principe de justification des dépenses au premier euro, la CA prend également une dimension argumentative pour la négociation des budgets.

La LOLF a impliqué des réformes de grande ampleur de l'Etat en introduisant de nouveaux outils de gestion inspirés du secteur privé comme une logique de résultat et un cadre comptable complexe. Ceci implique un changement de culture pour ses acteurs (Partie 1). Une étude de terrain fondée sur une recherche qualitative par Entretiens Semi-Directifs au sein du Ministère de la Défense nous a permis de collecter des données (Partie 2), dont l'analyse a mis en évidence la diversité des situations que la programme Aramis vise à homogénéiser pour se conformer aux exigences légales et aux attentes des grands décideurs du Ministère de la Défense (Partie 3).

1 La gestion de l'Etat dans un univers « LOLFien »

L'Etat s'est engagé au cours de la dernière décennie dans une réforme en profondeur de son organisation par la LOLF. Cette loi organique réforme de l'Etat par son budget et a pris forme dans des aspects budgétaires et comptables, ce qui a provoqué des bouleversements culturels et pratiques. Nous verrons enfin de quelle manière cette loi organique s'est intégrée à l'administration centrale et en particulier au sein du Ministère de la Défense, notre terrain d'étude.

1.1 La LOLF : la solution à un besoin de réforme en profondeur de l'Etat

La mise en place de la LOLF apparaît comme un aboutissement évident. L'Etat, confronté à des problèmes budgétaires, s'inspire du courant du New Public Management pour envisager sa propre évolution au travers du prisme de la Théorie Néo-Institutionnelle.

1.1.1 L'Etat et ses finances avant la LOLF

La constitution de l'Etat et de son administration a vu le jour avec l'émergence du métier de soldat. L'armée est au service du roi et de l'Etat, mais il est nécessaire de la financer (Henninger & Widemann 2012, p. 29-30). Cette structure, ainsi financée par l'impôt, est la

mère de notre administration actuelle. Celle-ci s'est développée pour répondre au mieux aux attentes des sujets, son catalogue de service s'est étoffé au fil du temps et les contribuables continuent à demander davantage de services à leur administration. Pour répondre aux attentes de la population, et dans un souci d'efficacité, l'administration s'est structurée jusqu'à tendre vers un modèle wébérien.

Le modèle bureaucratique, fondé sur une structure pyramidale définie, constitue une configuration privilégiée pour imposer des directives fortes et surtout pour conduire les changements nécessaires à la survie de l'organisation (Migeon 2012, p. 116). Son efficacité est liée au fait qu'elle dépersonnalise et standardise les activités humaines, qu'elle parvient à instrumentaliser les « moyens humains » au service de buts rationnellement déterminés (Friedberg 1993, p. 66). Ce modèle correspond bien à la fonction des administrations dont les acteurs œuvrent pour l'intérêt général et non pas pour des perspectives personnelles (Spanou 2003, p. 110). Mais en parallèle de la centralisation du pouvoir que ce modèle propose, il met également en œuvre une centralisation financière, ou du moins une centralisation des enjeux financiers de l'organisation, c'est-à-dire la construction d'un budget.

Les pratiques du jeu du contrôle budgétaire que Bouquin (2011 p. 87) constate dans le privé sont également observables dans le public. Ce comportement a donné lieu à de nombreux débordements dans l'utilisation des deniers publics (Frankenstein 1982, p. 243), sans que cela ait d'effet positif sur le service proposé ou que les contribuables comprennent le sens de ces dépenses. L'Etat a ainsi perdu une part de légitimité dans son action : les contribuables participent à la constitution des finances de l'Etat au travers des taxes et des impôts, mais ne bénéficient plus d'un service public à la hauteur de leurs attentes.

1.1.2 Le courant du New Public Management

Le New Public Management tient son nom d'un ouvrage de recherche (Ferlie *et al.* 1996) ayant pour objet la réforme du secteur public britannique dans les années 1980. Depuis, de nombreux autres pays ont imité cette initiative. Cela s'est traduit par des privatisations massives et par l'élaboration d'une vision économique du service public. C'est en étant bien gérées économiquement que les institutions seraient bien gouvernées. Il s'agit d'un abandon de la recherche du bien commun au profit de l'efficacité, avec au passage la perte de sens des limites et le culte du résultat, si possible quantifié (Latouche 2012, p. 139).

En effet, le New Public Management place les techniques managériales du secteur privé au cœur de la réforme (Eymeri-Douzans 2008). Sa nature fait entrer en opposition la rationalité juridique du service public et la rationalité managériale du secteur privé (Chevallier & Loschak 1982), dont l'assimilation a introduit une logique de résultat qui se substitue à une logique de moyen. Le New Public Management a pour vocation de redynamiser les administrations et leurs structures bureaucratiques pour leur redonner du sens (Friedberg 1993, p. 70).

De nombreuses études se sont portées sur l'application du New Public Management en milieu hospitalier. Chua (1995) propose une telle étude sur des hôpitaux australiens. Leurs dirigeants, par une réorganisation de l'activité autour d'objectifs, ont établi des modélisations du fonctionnement de leur entité, ce qui leur en a facilité la compréhension en prévision d'actions à venir et la standardisation des processus. Tout ce travail a rendu possible le fait de mettre en place un catalogue de services et une grille de coûts associés. Ceci constitue une base de comparabilité des établissements entre eux afin d'identifier les bonnes pratiques et de corriger

les moins bonnes. Mais l'auteure a surtout montré que la comptabilité, au-delà d'être le support de ces avancées, a mis en place un langage commun compréhensible par l'ensemble des acteurs de l'hôpital. La comptabilité a retiré le contrôle des hôpitaux des mains des médecins pour les mettre entre les mains d'administrateurs non présents au sein de l'hôpital. Il s'agit d'un contrôle à distance par un tiers qui n'est pas expert de l'activité contrôlée.

Cette idée s'inscrit dans la lignée de Taylor qui expliquait que son projet consistait à enlever le contrôle de l'atelier des mains de la foule des ouvriers pour le placer dans celles du management (Bouquin 2011, p. 11). C'est exactement la même intention que Chua a pu constater et que la comptabilité a rendu possible. Chua a mené son étude au sein d'une bureaucratie professionnelle (Bezes et al. 2011, p. 297). Il s'agit d'une bureaucratie où le pouvoir est concentré entre les mains d'une profession qui marque culturellement très fortement l'organisation. Sur la base de ce phénomène d'expropriation du pouvoir des professions sur leur structure, la mort des bureaucraties professionnelles semble imminente. Elle se ferait au profit des comptables (Abernethy & Stoelwinder 1995). Ce transfert de pouvoir revient finalement à donner ce dernier à une nouvelle profession. Ce serait synonyme de renouveau de la bureaucratie professionnelle avec une transition vers la profession comptable (Bezes et al. 2011, p. 303).

La logique du New Public Management consiste bien à donner le pouvoir à des spécialistes de la gestion. En France, l'enjeu est de prendre le pouvoir aux ordonnateurs locaux (politiques et administrateurs) et de le redonner au peuple par l'intermédiaire des parlementaires. L'objectif de la démarche est d'améliorer l'efficacité de l'Etat et de reconquérir une certaine légitimité et confiance auprès des citoyens (Sponem & Chatelain Ponroy 2010). Le courant du New Public Management intègre pour cela dans les organisations une logique de résultat qui n'est pas forcément une solution optimale tant elle est la source de comportements déviants de l'intérêt premier de l'organisation (Schick 2003, p. 92-94).

1.1.3 Le prisme de la Théorie Néo-Institutionnelle

Le courant du New Public Management représente une tendance du secteur public à assimiler des pratiques managériales du privé pour se réformer. Mais ce principe d'assimilation de solutions existantes ne lui est pas propre. Il relève en fait de la Théorie Néo-Institutionnelle. Cette théorie se fonde principalement sur les travaux de (Selznick 1949). Elle réaffirme la prégnance des institutions pour comprendre et expliquer les faits, même si Elle est davantage orientée vers l'analyse des systèmes inter organisationnels, au-delà de l'attention portée aux seules forces en présence à l'intérieur de l'organisation.

Fondant leur réflexion sur le concept d'isomorphisme institutionnel de Meyer & Rowan (1977), DiMaggio & Powell (1983) publient une réflexion sur la propension des organisations à se ressembler. Ces auteurs reconnaissent, à l'instar de Weber (1964), que la bureaucratisation représente un vecteur important de l'homogénéisation des entreprises et des Etats (Huault 2002, p. 102). Sur la base de l'isomorphisme mimétique (DiMaggio & Powell 1983), les pouvoirs publics recherchent auprès de leurs voisins de bonnes pratiques qui pourraient constituer des solutions à leurs problèmes.

La configuration et les enjeux des administrations requièrent une bonne gestion et une bonne coordination entre les acteurs. Toutefois, par la nature particulière du secteur public, il n'est pas possible d'utiliser n'importe quelle recette de management. Il convient d'inventer un management propre au service public, ce qui n'interdit pas de regarder ce qui a déjà été fait

ailleurs, car il s'agit de faire travailler des personnes ensemble, que ce soit dans le privé ou dans le public (Alecian & Foucher 2002, p. 24).

1.2 La révolution « LOLFienne » : vers la mise en place d'un cadre comptable

Dans la lignée du courant de réforme du management public, la LOLF prévoit un grand bouleversement dans l'organisation des finances de l'Etat. Fondée sur une logique d'objectifs et de performance, elle implique un changement de culture pour les acteurs de l'Etat, grâce à la mise en place de différents outils de gestion.

1.2.1 Une logique de performance et de résultat

La LOLF est fondée sur une valorisation du résultat. Cela s'est traduit par une réorganisation des budgets en fonction des objectifs, pour permettre de responsabiliser les ordonnateurs qui doivent désormais justifier toutes leurs dépenses.

Cette loi, conformément à l'article 34 de la Constitution, détermine les règles relatives au budget et aux comptes de l'Etat, à leur présentation, à leur vote, à leur exécution et à leur contrôle. Promulguée en 2001, la LOLF est appliquée pour la première fois au budget de l'Etat de 2006. Elle s'articule autour des trois principaux objectifs : (1) définir les politiques financées par l'argent public ; (2) affirmer la responsabilité des décideurs publics, principalement en les dotant de nouveaux outils de gestion ; (3) améliorer les résultats de la gestion publique, en termes d'efficacité, d'efficacités et de qualité du service public. Ceci est possible grâce à la mise en place d'indicateurs de performance permettant de mesurer les résultats par rapport aux objectifs fixés, et par le devoir de justification des dépenses au premier euro (Cour des comptes 2011), ce qui a deux principales conséquences : (1) la recherche d'une meilleure information financière délivrée au Parlement, et (2) l'utilisation de ce levier par la direction du budget et par les gestionnaires pour améliorer leurs techniques de prévision budgétaire. (Cour des comptes 2011, p. 95). Le budget général est désormais articulé par missions, programmes et actions selon la finalité de la dépense (Arkwright 2006, p. 84).

1.2.2 Un changement de culture pour les acteurs publics

Un des principaux objectifs de la LOLF est la réforme de l'Etat. Elle donne lieu à une évolution culturelle des acteurs qui doivent s'adapter à une logique de résultats et développer une sensibilité financière. Le dispositif de mesure de la performance qui lui est associé représente un affront aux valeurs personnelles des acteurs, qui se combine avec une évolution culturelle poussée. La LOLF a également une finalité de réforme profonde de l'Etat (Lambert & Migaud 2006, p. 11) et tente de réaliser, simultanément et au travers d'un même outil, la déclinaison de la stratégie de l'Etat, l'évaluation des politiques publiques et l'évaluation des agents des services publics (Sponem & Chatelain Ponroy 2010, p. 261).

La LOLF provoque un choc culturel important : les valeurs associées à la logique de résultat ne coïncident pas avec celles des acteurs du secteur public. Bourguignon & Jenkins (2004) ont réalisé une étude auprès des agents de la SNCF au moment de l'introduction d'une logique de résultat, dans le cadre de la scission avec RFF. Ils ont pointé un choc culturel et psychologique pour les acteurs confrontés à une transition d'une logique de moyen à une

logique de résultat. Là où les acteurs favorisaient la sécurité, on leur demande de penser économie.

De la même manière, le subordonné français n'a pas besoin qu'on lui fixe une responsabilité pour se sentir responsable (Iribarne 1989, p. 22). Ainsi, la volonté affichée des pouvoirs publics de responsabiliser les acteurs publics par la LOLF peut susciter en eux l'indignation, puisque l'image de la fonction inspire et guide les conduites. Chacun se réfère à la tradition de son groupe d'appartenance pour déterminer ce qu'il lui est requis de faire. Il n'a donc pas besoin de contrat d'objectif, ce qui rend en partie le contrôle de gestion inutile (Redslob 2012, p. 99). Pour les acteurs publics, le contrôle est perçu comme une sorte d'ingérence dans ce qui ne devrait relever que des rapports entre l'acteur et sa conscience. Contrôler passe pour témoigner d'un manque de confiance envers quelqu'un que l'on juge incapable de remplir lui-même ses devoirs (Iribarne 1989, p. 22). Toutefois, il semble que les acteurs publics acceptent un peu le contrôle de gestion dans une finalité précise : le recueil et l'utilisation de données techniques si elles ont pour but d'améliorer les processus et si le responsable en reste maître (Redslob 2012, p. 100-101).

La LOLF apporte un nouveau mode de pensée dans les administrations, en se fondant sur une logique qui tend à bouleverser les habitudes et donc à réformer l'Etat (Lambert & Migaud 2006, p. 12). D'une part, l'administrateur n'a pas de sensibilité à la logique de résultat, ce n'est pas dans cette perspective qu'il a été formé puisqu'il n'aspire pas à un enrichissement personnel mais à l'intérêt collectif. D'autre part, la société militaire a ses rituels distinctifs propres, son étiquette, son langage et un ordre statutaire singulier qui fondent une identité collective puissante, faite de solidarité et de confiance en le chef (Thieblemont 1999). Le militaire pourrait être relativement indifférent à la logique de résultat et aux autres déclinaisons de la LOLF. En effet, il n'exerce généralement pas d'activité économique ou financière mais demeure sensible à la logique d'objectifs et de résultat qui lui parle, dans sa déclinaison militaire. Ainsi, il n'existe qu'une minorité d'acteurs formés aux problématiques de gestion au sein du ministère de la défense. Ils appartiennent à des corps de soutien comme le SCA (Service du Commissariat des armées). Avec leur formation et leur activité, ces acteurs comprennent les enjeux de la LOLF, ils contribuent à faciliter la transition culturelle et ils maîtrisent en grande partie les outils de gestion que la LOLF a mis en place.

Le volet de la LOLF traitant de la logique de résultat semble désormais assez bien identifié, puisque traité à plusieurs reprises dans environnements variés. Redslob (2012) s'est appliquée à étudier la mise en place du contrôle de gestion au sein du Ministère de la Défense qui vise à répondre à cette logique. Toutefois, la LOLF ne se limite pas à cette seule logique, elle pose également les bases d'outils de gestion dont les bases d'un cadre comptable que le décret GBCP (2012) vient compléter. Mais les répercussions de ces outils, et en particulier du cadre comptable n'a pas encore été abordée par la Recherche.

1.2.3 La déclinaison de la LOLF en outils

Dans le cadre de la LOLF, chaque acteur se voit confier un certain nombre d'objectifs à atteindre. Pour faciliter la réussite des acteurs, elle prévoit aussi de mettre en place divers outils de gestion. Ceux qui nous intéressent sont de nature budgétaire et comptable.

Il est ainsi possible de penser que les responsables et les décideurs publics vont devenir demandeurs et prescripteurs d'outils d'évaluation et d'analyse, mais aussi de démarches et de dispositifs de pilotage favorisant l'engagement et la négociation d'objectifs (CFMD 2004, p.

171). Avant la LOLF, il n'existait qu'une comptabilité budgétaire. Elle servait à réaliser un suivi du budget annuel en vérifiant que les crédits alloués étaient bien – réellement et correctement – dépensés, et qu'il n'y avait pas de dépassement. L'horizon de cette comptabilité est limité à un exercice, ce qui ne permet pas de planifier des dépenses sur plusieurs années. Toutefois, la loi organique propose d'introduire une dimension pluriannuelle dans les budgets, ce qui participe à la responsabilisation des acteurs.

D'autres outils, comptables, issus de la LOLF sont de nature à entraîner une modernisation de l'État. L'exemple du patrimoine immobilier est spectaculaire : depuis l'adoption de la LOLF, on est passé d'une méconnaissance à peu près totale du patrimoine immobilier de l'État à la mise en place d'outils d'évaluation et de gestion (Lambert & Migaud 2006, p. 13). Le cœur des apports est constitué par une diversification des outils de comptabilité qui contribuent à améliorer la connaissance actuelle des administrations. Ces outils comptables vont également servir de base au travail de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est partie prenante d'une gouvernance qui assigne des objectifs aux managers, leur confie des ressources pour les atteindre et leur délègue le pilotage sous réserve de certaines pratiques (Bouquin 2011, p. 102). De cette manière, il s'agit d'une fonction qui aide à piloter la performance sous toutes ses formes. En effet, la performance organisationnelle relève de l'usage efficace et efficient des ressources pour atteindre un objectif (Anthony 1965). Il s'agit de garantir une gestion budgétaire plus efficace en fixant des objectifs explicites assortis d'une délégation de moyens et d'une obligation de rendre des comptes à chaque niveau de l'administration (Sponem & Chatelain Ponroy 2010, p. 260).

Le contrôle travaille à la détermination d'objectifs et à l'évaluation de la performance, et la LOLF prévoit une base comptable robuste pour en faciliter la mesure en introduisant de nouvelles formes de comptabilité qui s'ajoutent à la comptabilité budgétaire déjà en place. Il s'agit de la CG (Comptabilité Générale) et de la comptabilité d'analyse de coûts, définies dans les articles 27 et 30 de la LOLF.

La CG est destinée aux citoyens et à leurs représentants, selon les principes d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité (Mattret 2010, p. 37). Elle développe une vision prospective en retranscrivant les engagements pluriannuels dans les provisions et contribue à la constitution de l'information comptable, dont la fiabilité et la sincérité favorisent l'établissement de ratios de gestion. La CG se pose en vecteur essentiel de la modernisation de la prise de décisions (Cour des comptes 2011, p. 106). La comptabilité, particulièrement dans les grandes entreprises contemporaines, est tout à la fois un Système d'Information, un instrument de modélisation et une pratique sociale organisationnelle (Colasse 2012, p. 106). Mais dans les faits, la CG de l'Etat apparaît comme étant sans usage. La Cour des comptes identifie, en effet, une absence de pédagogie à destination des gestionnaires pour leur montrer l'intérêt de la CG et ses possibilités d'aide à la gestion (Cour des comptes 2011, p. 107).

La comptabilité d'analyse de coûts relève d'une autre logique. Elle n'est pas le produit de la CA (Comptabilité Analytique). Ce terme a été explicitement écarté par les rédacteurs de la LOLF. Cette comptabilité d'analyse de coûts est le résultat du rapprochement d'une démarche comptable et d'une démarche de performance afin de construire des indicateurs (Mordacq 2006, p. 299). Elle constitue une méthode de calcul de coûts et d'affinement de la connaissance des coûts des actions, puis des programmes (Mordacq 2006, p. 327). Elle permet ainsi d'amorcer le calibrage des clés de déversement de la CA.

Le décret GBCP (Gestion Budgétaire et Comptable Publique) du 07 novembre 2012 redéfinit toutes les règles de gestion de l'Etat, en particulier les comptabilités existantes en apportant des précisions. La comptabilité budgétaire fait l'objet de l'article 58, et la CG est définie par les articles 56 et 57. La comptabilité d'analyse des coûts a disparu et laisse place à une véritable CA définie dans l'article 59 :

La comptabilité analytique est fondée sur la comptabilité générale. Elle a pour objet, sous les réserves et dans les conditions propres à chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1er, de mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée et, le cas échéant, des produits afférents en vue d'éclairer les décisions d'organisation et de gestion. (GBCP 2012, art 59)

La CA a une finalité de calcul de coûts dans la perspective de plusieurs usages : la facturation de prestations, l'aide à la décision ou encore le contrôle à posteriori des écarts entre les prévisions et les réalisations (Mattret 2010, p. 25). Il reste difficile de ventiler la contribution des effectifs sur des actions. Ce point entraîne une obstruction au déversement des dépenses du Titre 2 (Dépenses de personnel) dans la CA, limitant grandement la pertinence de la CA (Cour des comptes 2011, p. 55).

Le cadre comptable développé par la LOLF peut favoriser le risque de dérives des acteurs vers une hyper réponse aux indicateurs. Cela induit des comportements raisonnant à court-terme comme la réduction des investissements et surtout l'opportunisme individuel au détriment de l'intérêt général, alors que c'est précisément l'essence même de l'Etat (Sponem & Chatelain Ponroy 2010). Ainsi, des réserves sont émises (Catteau 2007), au cas où les acteurs développent un culte autour de la LOLF. Une dérive donnerait lieu à trois principaux phénomènes : (1) Des indicateurs devenant démarche d'expert. Cela engendre toujours plus d'indicateurs, qui sont eux-mêmes toujours plus complexes. Il devient alors nécessaire d'être un expert de l'indicateur pour le comprendre. Ceci peut faire oublier que tout n'est pas mesurable, ou du moins que les indicateurs ne permettent pas systématiquement de représenter correctement la performance réelle. Cette notion de complexification des indicateurs est dénoncée par le terme « accountingization » par Power & Laughlin (1992) ; (2) la LOLF n'est pas une mise en équation de l'Etat. Elle n'est pas une représentation complète de l'Etat dans sa complexité, elle ne permet donc pas de le modéliser ; (3) la mesure n'est pas le travail premier de l'Etat. Les acteurs ne doivent pas perdre de vue que les mesures qu'ils effectuent doivent servir de moyen et non de fin. La fonction première de l'Etat est de proposer du service public et non de le mesurer.

Ce cadre comptable implique de grand bouleversement pour les acteurs de l'Etat, en particulier pour ceux qui sont directement impliqués : les acteurs sensibilisés à la dimension économie des activités de l'Etat. Toutefois, il n'existe pas encore d'étude orientée sur la relation entre le cadre comptable de l'Etat et ses acteurs. Nous proposons de nous focaliser sur le Ministère de la Défense qui, au-delà de sa nature régaliennne représente une grosse partie du budget de l'Etat, avec du foncier, du matériel, du stock et du personnel.

1.3 La LOLF appliquée au Ministère de la Défense

Le rôle du Ministère de la Défense en tant qu'administration centrale des armées est d'entretenir et d'engager les forces. Ainsi, le Ministère de la Défense n'existe que par l'existence de ces forces. En tant que ministère régalién, il est bien sûr touché par la LOLF et le décret GBCP, et donc assujéti aux règles financières ministérielles.

Dans un contexte de restrictions budgétaire, la principale source d'économies du Ministère de la Défense est liée à la réforme imposée par la RGPP (Révision Générale des Politiques Publiques). Cette réforme a privilégié la mise en place des Bases de Défense, c'est-à-dire la mutualisation et l'interarmisation des services de soutien et des infrastructures, afin de réduire leur volume respectif et donc de dégager des économies. L'interarmisation, avec la mise en commun d'équipements, de systèmes ou d'infrastructures entre plusieurs armées correspond au premier niveau de rationalisation des capacités de défense (CFMD 2004, p. 323-324).

En parallèle à ces réformes, le Ministère de la Défense a développé une fonction de contrôle de gestion pour s'occuper des objectifs et des problématiques de performance qui ne relèvent pas des opérations militaires. Redslob (2012) s'est intéressée aux contrôleurs de gestion et à leur identité dans une logique de légitimation de leur activité dans un environnement non marchand et où les objectifs premiers sont d'ordres militaires. Ils travaillent sur les problématiques financières et budgétaires du ministère.

Dans le cadre du volume important de ses dépenses et des restrictions budgétaires qui lui sont imposées, le budget concentre une attention particulière, afin d'identifier des économies potentielles pour maintenir ses forces au meilleur niveau. Au cours de son histoire, le Ministère de la Défense, et ses formes antérieures, a toujours été sensible aux pratiques du management. Sa mission de défense l'amène à entretenir une armée et à l'équiper pour faire la guerre. Pour gérer cela, les armées ont mis en place des pratiques managériales propres. Dans sa situation actuelle, ce ministère éprouve le besoin de méthodes de calcul de ses coûts qui soient adaptées à la complexité de sa structure. En effet, il est confronté à une hausse importante des coûts des équipements, à l'achat et en MCO (Maintien en Conditions Opérationnelles) du fait de l'accélération du progrès technique de ces derniers, couplée à une réduction sérieuse de ses ressources qui se traduit par des restrictions budgétaires (Cour des comptes 2012, p. 16). Pour satisfaire ce besoin, plusieurs entités ont développé des outils d'identification de coûts en fonction des moyens et des informations dont ils disposent. Généralement, le SCA est à l'origine de ces initiatives. Ce service de soutien s'illustre au sein du ministère sur la mise en application de la LOLF et des différentes réformes lancées ces dernières années.

Cette situation de moteur de la réforme de la LOLF dans laquelle se trouve le Ministère de la Défense renforce notre intérêt pour focaliser notre étude sur ce ministère. De la même manière que Modell (2001) avait mené son étude dans un hôpital pilote de la réforme en cours, nous nous intéressons à un ministère pilote de la réforme comptable de l'Etat engagée par la LOLF, afin de bénéficier de l'attitude volontariste de ses acteurs et de caractériser plus facilement des phénomènes observés. Cela met en évidence les bonnes pratiques sans être réduit à faire un inventaire des critiques et actes de résistance des acteurs réfractaires à la réforme.

2 Méthodologie et terrain

Notre étude est réalisée dans le cadre d'une étude de cas unique sur le terrain du Ministère de la Défense, afin de comprendre et d'appréhender la manière dont les acteurs décryptent, agissent et gèrent leur propre vie. Notre intention est de collecter des données et de les organiser pour analyser ces situations (Miles & Huberman 1984). L'approche du terrain par Entretiens Semi-Directifs est ainsi privilégiée. Il s'agit de comprendre le déploiement de la CA au sein des entités du Ministère de la Défense et ses interactions avec les acteurs. Pour cela, nous avons consulté des acteurs présents dans différentes entités, afin de déterminer des tendances communes.

Afin d'entreprendre sereinement notre étude de terrain, nous avons suivi un certain nombre de recommandations portant sur la démarche qualitative par Entretiens Semi-Directifs de manière générale – c'est pour cela que nous avons fait en sorte de rendre anonyme les propos de nos interlocuteurs –, mais également sur les spécificités du terrain de notre étude qu'est le Ministère de la Défense. Nous nous sommes également inspirés des recommandations de Becker (2002). Nous avons pu contourner la méfiance habituelle qui existe entre militaire et chercheur (Kempf 2013, p. 129), en nous efforçant de placer la confiance au cœur de nos échanges. Toutefois, la Recherche et le Ministère de la Défense entretiennent des relations régulières. En effet, la Recherche a suivi les grandes mutations des armées de ces dernières années : professionnalisation, féminisation et « civilisation » (recrutement de civils dans les services de soutien).

Les Entretiens Semi-Directifs, au nombre de dix et réalisés sur une période de trois semaines auprès d'acteur liés à la CA du Ministère de la Défense, constituent notre source de données primaires. Nous avons complété cette base par des données complémentaires : discussions informelles, documentation interne, blogosphère et littérature spécialisée. Nous avons eu recours à une méthode inductive, c'est-à-dire que sur la base des données du terrain, nous avons essayé de monter en abstraction grâce aux apports de la littérature. Afin d'affiner notre compréhension de l'objet de notre étude, nous avons sollicité la littérature en parallèle à notre étude sur le terrain. Ainsi, nous avons fonctionné par itérations entre le terrain et la littérature pour faire une analyse au fur et à mesure de la collecte des données. Nous avons également procédé à un travail de recoupement des données du terrain en confrontant les données de nos diverses sources.

3 Résultats et discussions

La CA dans l'administration centrale demeure encore à l'état de projet, même si de nombreuses CA locales peuvent avoir été développées. Ce projet est du ressort du programme Aramis dont une partie de la mission est d'équiper le Ministère de la Défense en CA, tout en parvenant à prendre en considération les possibles entraves culturelles des acteurs.

3.1 Des situations comptables hétérogènes

La LOLF a instauré les prérequis nécessaires à la CA avec la mise en place d'une CG et d'une comptabilité d'analyse de coûts qui a identifié des clés de déversements pouvant contribuer au

passage d'une CG à une CA. Même si le décret GBCP impose de la mettre en œuvre, la CA n'est pas encore généralisée, ni même implantée de la même manière dans toutes les entités.

3.1.1 La CA dans la sphère publique

De manière générale, la sphère publique fait état de situations très variées de CA. En effet, même si l'importance de la LOLF a quelque peu masqué ces caractéristiques, le secteur public est hétérogène : il s'articule autour de l'Etat, des collectivités territoriales et des Etablissements publics.

La LOLF est devenue une sorte de paradigme général qui peut s'appliquer aux collectivités territoriales, aux opérateurs de l'Etat, à la fonction publique hospitalière. L'Etat, même s'il a mis en place des CA, n'était pas le plus en avance sur ce sujet-là. Ceux qui ont fait de la CA historiquement, ce sont les EPIC [Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial]. 7P15C

Au niveau de l'administration centrale, il n'existe pas de CA de grande ampleur, même si cette idée se justifie pas le décret GBCP. C'est ainsi que le Ministère des Finances, et en particulier la Direction du budget se retrouve au cœur du projet visant l'implantation de la CA sur tous les ministères. A cette fin, elle collabore avec les DAF (Direction des Affaires Financières) respectives des différents ministères, puisque ces dernières sont ses principaux interlocuteurs au sein de chaque ministère. Les DAF assurent la synthèse budgétaire, préparent les projets de loi de finance et réalisent le suivi budgétaire (Inglebert 2009, p. 183). Mais parmi l'ensemble des ministères, le Ministère de la Défense se démarque par son état avancé sur le projet et sa volonté de mettre en place l'outil de la CA.

3.1.2 Le Ministère de la Défense : un ministère singulier dans sa relation au budget

Le Ministère de la Défense a une activité hautement stratégique qui mobilise massivement des ressources, tant humaines que matérielles. Il fonde sa décision économique sur la base des outils dont il dispose : la comptabilité budgétaire. Celle-ci est inhérente à la gestion du budget de l'Etat, tel qu'il est voté aux travers des lois de finance par le Parlement.

Le budget sera toujours la base, mais on pourra l'enrichir avec une information financière de CG. Il ne faut pas croire que la CG remplacera la comptabilité budgétaire qui sera toujours majeure à cause du budget de l'Etat et parce que ça fonctionne comme ça. Et puis c'est la caisse. Mais la CG et la CA donneront une information plus fine. 2P07M

Cependant, les grands décideurs du Ministère de la Défense expriment leur insatisfaction quant à la carence d'informations que le budget peut comporter. Ils sont demandeurs d'outils leur apportant une vision plus complète de leur environnement, même si leur référence demeure le budget. Avec la LOLF et le décret GBCP, les décideurs ont à leur disposition de nouveaux outils (CG et CA) et une vision pluriannuelle. La comptabilité budgétaire demeure la base de la décision de dépenses des ordonnateurs et représente une comptabilité du présent. Elle est complétée par la CG qui, par son aspect « comptabilité de droit constaté », est tournée vers le passé, mais elle fait également état de projections principalement avec la notion de provision. Cela permet au décideur d'affiner sa perception de l'emploi à venir des crédits qui lui ont été alloués. De telles mesures enrichissent l'information comptable à leur disposition et la compréhension de leur milieu. De cette manière, la CA trouve sa place dans le système

comptable envisagé par la LOLF et concrétisé par le décret GBCP. Son déploiement au sein du Ministère de la Défense est attendu pour répondre à d'autres besoins d'informations.

Ces nouveaux outils comptables, même s'ils ont su exposer des arguments convaincants aux acteurs du Ministère de la Défense, impliquent un changement culturel, inhérent à la LOLF, vers une logique de résultat fondée sur des objectifs à atteindre. Toutefois, les acteurs du ministère ne sont, bien souvent, pas capables de maîtriser tant la CG que la CA. Ils ne sont pas formés à la base pour la gestion. Les officiers sont généralement passés par les écoles d'officiers de leur arme (Air, Terre, Mer) qui sont plutôt des écoles d'ingénieurs. De la même manière, les administrateurs, souvent passés par l'ENA, ne maîtrisent pas davantage ces outils. Ils ne connaissent bien souvent la CA qu'au travers d'expériences personnelles.

Or les enjeux du Ministère de la Défense ne sont pas d'ordre économique, puisque sa mission est de défendre les intérêts de la Nation par la force. Ceci représente une charge, mais ne génère pas de valeur économique. Cette méconnaissance de la comptabilité peut générer des attitudes de méfiance, principalement à l'égard (1) de la charge de travail à supporter sans toujours en comprendre le sens et (2) du comptable qu'est Bercy. La CG a placé les acteurs sur la défensive, mais la CA a su séduire par son utilité locale et tente désormais de convaincre les acteurs de la nécessité de la CG pour sa propre mise en place.

La CA est ainsi devenue une base fédératrice des acteurs autour de la réforme comptable. Ces derniers y ont trouvé une source de motivation et d'intérêt, redonnant un second souffle à leur transition culturelle. Le Ministère de la Défense est ainsi devenu moteur dans la logique d'intégration des outils comptables de la LOLF et du décret GBCP, avec pour objectif leur déploiement à grande échelle. L'engouement pour cette réforme s'explique par plusieurs éléments. La CA n'est pas totalement une nouveauté, puisqu'il en existe quelques systèmes locaux. Les acteurs sont très demandeurs pour exploiter l'outil, par leur besoin de connaître les coûts. Le Ministre de la Défense est régulièrement sollicité par les médias ou le parlement pour fournir des chiffres sur ses opérations. Le statut de pilote de la réforme du ministère est reconnu et l'AIFE (Agence pour l'Information Financière de l'Etat) sollicite le régulièrement à un niveau interministériel, principalement pour tester les Systèmes d'Information qu'elle développe à l'échelle de l'Etat.

3.1.3 Une CA déjà existante dans quelques entités

Au sein du Ministère de la Défense, il existe des initiatives de CA locales. Les cas les plus marquants sont le SSA (Service de Santé des Armées) en application du code de santé publique, le SIAé (Service Industriel Aéronautique) et les centres d'essais de la DGA (Direction Générale de l'Armement) pour facturer des prestations à des tiers ou encore l'outil Sirène développé par la Marine Nationale qui servait de justification de demande de crédits budgétaires.

Le SSA est sans doute l'entité qui combine le plus haut degré de complexité structurelle et de maturité du dispositif de CA. En effet, tous les hôpitaux d'instruction des armées disposent d'une CA. Cette initiative est née de dérives financières des établissements publics hospitaliers que la Cour des comptes a pointées dans un de ses rapports. Cela a donné lieu à l'obligation légale d'avoir une CA. Cette base permet à la fois une comparabilité entre les établissements, à l'échelle du service et à l'échelle de la France, grâce aux données disponibles auprès des autorités sanitaires.

Le développement de la CA au sein du SIAé (Service Industriel de l'Aéronautique) répond à une autre logique, celle d'être capable de facturer une prestation à un client, tout en étant capable de justifier le montant de cette facture. Cela se transcrit également par la mise en place d'une gestion très similaire à celle existant dans des entreprises. Il a en particulier mis en place une CG sur le modèle de la comptabilité d'entreprise, en application du Plan Comptable Général. Cela sert de support à la mise en place d'une CA. Afin de déterminer les clés de déversements des Dépenses de personnel, le Service a mis en place un système de pointage précis lui permettant de fiabiliser les informations nécessaires à la CA.

De la même manière, les centres d'essais de la DGA ont développé une CA pour facturer des prestations à des tiers. Mais ils utilisent également cette CA comme base de comparaison avec les concurrents. L'esprit de la CA est déclinable sous plusieurs formes, que ce soit une obligation légale ou un besoin pour un positionnement sur un marché. Les acteurs adaptent son emploi à leurs besoins, au-delà des exigences légales.

La Marine Nationale avait développé des outils d'identification des coûts. Il ne s'agit pas à proprement parler de CA, mais les acteurs ont ressenti le besoin fort de connaître leurs coûts, en allant chercher l'ensemble des données par eux-mêmes, puisque la Marine Nationale n'était pas équipée de CG. Les outils d'identification paraissent moins robustes que s'ils étaient le fruit d'une CA couplée à une CG, mais ils permettaient tout de même d'identifier les coûts avec une assez bonne précision.

Les systèmes de CA les plus robustes sont ceux qui reposent sur une CA produite sur la base d'une CG. Il nous semble ainsi intéressant de regarder plus en détail le travail réalisé au sein du Ministère de la Défense pour mettre en place une CG fiable qui, dans le cadre du programme Aramis, sert de base à l'implantation globale d'une CA.

3.1.4 Le déploiement de la CG comme moyen incontournable d'accéder à la CA

Le Ministère de la Défense travaille à la mise en place et désormais à la fiabilisation de la CG. Mais il ne tient pas de comptabilité en propre, il ne fait que participer à l'établissement de la comptabilité de l'Etat.

Le Ministère de la Défense ne produit pas de comptes. Il n'y a qu'un seul service dans l'Etat qui produit des comptes, c'est le Comptable Public. Ce dernier reçoit des informations qui sont alimentées par tous les ministères. En fait, nous on a des faits générateurs, on les détermine, on s'assure que les faits générateurs produits chez nous soient bien traduits dans la CG de l'Etat. 2P07M

Le cœur de la mission comptable du Ministère de la Défense réside dans la valorisation de ses actifs et la comptabilisation de ses stocks et provisions. Cette démarche est indispensable pour conférer de la robustesse à la CA. Or, le Ministère de la Défense est le premier propriétaire foncier du gouvernement, ce parc est surtout constitué des bases et des camps d'entraînement. Il est aussi propriétaire des différents systèmes d'armes et équipement de ses forces (navires, avions, véhicules, ...). Les enjeux de la valorisation de l'actif du ministère s'articulent autour de la détermination de sa valeur brute et de son amortissement.

Nous retrouvons des problématiques similaires pour l'évaluation des stocks. Toutefois, ces stocks font l'objet d'inventaires réguliers, donc on en connaît le périmètre, ce qui n'est pas le cas des actifs. La problématique comptable des stocks et des provisions est nouvelle, ces

notions n'existent pas en comptabilité budgétaire. Mais il est important pour le Ministère de la Défense d'appliquer le sérieux nécessaire pour leur valorisation, compte tenu de leur représentativité respective dans les comptes de l'Etat par rapport aux autres ministères.

La CG n'est pas indispensable pour connaître les coûts, il est tout à fait possible d'utiliser d'autres moyens. Mais la CG apparaît comme une garantie de fiabilité du calcul et elle est considérée comme indispensable à la production de la CA. Les autres méthodes de calcul, souvent plus artisanales, ne jouissent pas de la même reconnaissance. Toutefois, certains acteurs du Ministère de la Défense font l'éloge de méthodes alternatives de calcul de coûts pour dénoncer l'attentisme de quelques collègues qui pensent ne rien pouvoir faire en matière de connaissance de coûts tant qu'une CG n'est pas en place.

3.2 Aramis : un programme au service de la comptabilité publique

Le programme Aramis est géré par la DAF (Direction des Affaires Financières) du Ministère de la Défense. Il constitue ce qui était anciennement appelé « renforcement de la fonction financière ». Il contribue à la transition culturelle amorcée par la LOLF vers une logique de résultat, ce qui demande un renforcement des compétences des acteurs sur les questions financières. Dans le cadre de la CA, Aramis a mis en place un Groupe de Travail pour préparer son implémentation auprès des différentes entités du Ministère, de manière à pouvoir apporter des éléments de réponses aux emplois que les décideurs veulent en faire.

3.2.1 La modélisation de la structure et du fonctionnement du ministère

La CA permet de modéliser les structures dans lesquels des processus s'inscrivent, en les cartographiant. Cela permet de comprendre le fonctionnement d'une entité et la nature de son activité.

La CA reflète ce que vous êtes à un moment T, pas ce que vous deviendrez. Ce que vous avez été, forcément, mais surtout ce que vous êtes à un moment T. Elle vous auto-traduit. Pour définir un produit de sortie, quelque part, vous avez la structure, la manière dont il a été produit et donc l'organisation. 3B78M

3.2.2 La facturation de prestations à des tiers

Comme nous l'avons montré avec le SIAé et les centres d'essais de la DGA, la CA permet de constituer des factures justifiées par des coûts calculés avec précision et fiabilité, pour des prestations réalisées pour des tiers. L'intérêt de la CA, entre autre, est de savoir combien coûte véritablement une heure d'utilisation d'un matériel ou d'une série de matériels.

En fait, on a eu besoin de telles estimations parce que de temps en temps, les armées apportent leur concours à un certain nombre de missions de service public pas spécifiquement militaires. Dans le cadre de ces missions, l'Etat nous permet de facturer ces prestations. 2P07M

Même si le Ministère de la Défense n'a pas d'activités marchandes à proprement parlé, il peut facturer des prestations à des tiers et une CA lui permet d'établir de telles factures en ayant une définition précise des coûts engendré par cette prestation.

3.2.3 L'aide à la décision

Alors que la facturation a été l'argument principal de la mise en place d'une CA, l'argument moderne est centré sur la décision qui incombe au décideur. L'incertitude est inhérente à la position de décideur (Kempf 2013, p. 133). Celui-ci doit être capable de prendre des décisions dans cette configuration (Desportes 2007). Il fait alors appel à sa rationalité limitée (Simon 1983) et à son expérience pour prendre la décision qu'il juge la meilleure d'après ce qu'il sait.

Les décideurs peuvent être éloignés du terrain sur lequel s'applique leur décision. En effet, des décisions peuvent être prises par des gens qui n'ont une connaissance directe ni du terrain sur lequel doit s'exercer leur action ni des variables qui peuvent l'affecter. Les responsables doivent se reposer sur des informations qui leur sont fournies par des subordonnés qui peuvent avoir intérêt à leur masquer la vérité. La CG et la CA ont des exigences de précision et de sincérité telles, que les acteurs ne peuvent durablement les entraver. En concentrant les informations comptables dans des Systèmes d'Information, on les isole du pouvoir de nuisance des acteurs, et on permet à des décideurs de comprendre ce qui se passe sur le terrain d'un point de vue comptable et de faciliter ainsi leur décision.

C'est en particulier par ce biais que les outils comptables peuvent confier le contrôle d'une organisation à un tiers qui n'est pas physiquement présent sur le terrain (Chua 1995). Cela permet à Bercy, mais également, a fortiori, au Parlement de contrôler la gestion du budget des ministères, les aidant ainsi dans leur décision. La CA permet de fournir un complément d'informations de nature financière au décideur, cela lui permet de réaliser des arbitrages.

Nous on leur dit : écoutez, pour tirer sur un 4x4, peut-être qu'on peut y aller au canon de 30, puisque ça coûte entre 10 000 et 1 000 000 de fois moins cher qu'un missile ! C'est quelque chose de difficile à faire passer, bien que l'économie des moyens soit un des principes de la guerre, d'après Clausewitz. 5G07M

Le choix de l'emploi des forces est influencé par une connaissance préalable de leurs coûts. Cette connaissance permet également de prendre des décisions d'investissement. La connaissance du coût s'inscrit également dans une logique d'économie inhérente aux restrictions budgétaires du Ministère de la Défense et confère une information supplémentaire au décideur.

3.2.4 La comparabilité des activités similaires

La CA permet de mettre en évidence des caractéristiques propres à des organisations : structure, processus, coûts. Ces éléments peuvent constituer une base de comparaison pour identifier de bons comportements et améliorer la performance interne.

On va ainsi pouvoir mettre sous tension certaines mauvaises gestions. On trouve assez vite les mauvais élèves. C'est pour cela que les gens ne veulent pas faire remonter les informations. La CA est un instrument redoutable. 5G07M

Mais cette comparaison révèle également les acteurs les moins performants. Le SSA exploite particulièrement cette possibilité d'usage de la CA, pour comparer les établissements entre eux et généraliser les bonnes pratiques.

3.2.5 *La justification budgétaire*

La LOLF introduit le principe de justification des dépenses au premier euro. La CA apporte cette justification. Elle prend la dimension de levier de pouvoir en créant une hiérarchie avec des dépenses justifiées qui seraient supérieures à des dépenses non justifiées, indépendamment de la nature de la dépense elle-même. Cette justification apportée par la CA n'est pas uniquement présentable au Parlement, elle l'est pour tous les individus qui remettent en question des demandes de crédits formulées. Mais le rôle principal de la CA dans cet emploi demeure la justification des dépenses et donc la défense du budget. Cela fait sens particulièrement dans le climat de restrictions budgétaires que connaît le Ministère de la Défense ces dernières années.

Le Groupe de Travail CA du programme Aramis est suivis par les décideurs qui perçoivent dans la CA de nombreux emplois qui peuvent les aider dans le travail quotidien. Autant le contrôle de gestion (Redslob 2012) et la CG ont pu rencontrer des résistances auprès des décideurs du fait qu'au moment de leur introduction ces derniers n'en percevaient pas la finalité, autant pour la CA le besoin est clairement annoncé, même si cette dernière ne fait pas l'unanimité, en particulier auprès de ceux qui en sont les producteurs.

3.3 La CA : une aubaine pour certains, mais une charge supplémentaire pour d'autres

La CA est un outil de gestion qui, par décret, doit être implanté sur le périmètre de l'Etat et donc à tous les ministères. Nous avons identifié cinq emplois principaux de la CA qui pourraient inciter les différents ministères à développer leur système comptable et ainsi obtenir des informations utiles à leur propre gestion. Toutefois, l'implantation de la CA met en évidence deux populations d'acteurs : les utilisateurs qui sont généralement les décideurs et qui mobilisent la CA selon les emplois que nous avons listés ; et les générateurs de la CA qui œuvrent à sa mise en place et à son actualisation. La CA peut être ainsi confrontée à de nombreuses entraves. Les premières sont d'ordre culturel et jouent directement sur les motivations des acteurs de type générateurs. Les dernières correspondent davantage à des problèmes d'adéquation entre le périmètre de la CA et l'activité des décideurs.

3.3.1 *Un choc culturel qui entame la motivation*

Une première série d'entraves est identifiée comme étant liée au choc culturel que peut provoquer l'introduction d'un cadre comptable à des fins de CA et ses effets sur la motivation des acteurs.

- Valeur financière non prioritaire

La comptabilité repose sur des valeurs financières. Mais ces valeurs ne sont pas celles du service public qui privilégie l'intérêt commun. Les acteurs privilégient leurs valeurs et celles de leur ministère plutôt que des valeurs financières. Ainsi, pour des ministères ayant des missions de service public orientées vers la sécurité, les valeurs humaines dominent. Le souci d'économie est une valeur relative qui n'est pas transposable, du fait d'une activité risquée.

Le gros problème des administrations publiques, c'est d'avoir une performance physico-financière. Une des premières performances, c'est d'aller au Mali en ayant 5 morts et pas 1000. Cela montre que l'on est relativement efficace dans notre métier. Après, la deuxième chose que l'on demande, c'est combien ça

coûte ? Mais ce qui compte, c'est de revenir avec le minimum de morts. Peu importe si on tape avec une bombe qui vaut un million d'euro pièce. 5G07M

En effet, le bilan humain prime sur le bilan financier. Mais la dimension financière peut susciter un intérêt chez les individus en leur qualité de citoyen intéressé par l'emploi que fait l'Etat de leurs impôts, alors que leur qualité d'acteur de l'Etat néglige cette dimension.

Le choc culturel entre le service public et la logique comptable, en particulier pour les ministères régaliens, instaure une méfiance à l'égard des outils comptables et en particulier la CG dont les acteurs ne perçoivent pas son sens dans un secteur non marchand. Il y a un autre aspect, une autre contrainte : contrairement à l'entreprise, le Ministère de la Défense n'a pas vocation à facturer, ni à vendre. Il est alors difficile d'intéresser les services pour ce qui relève davantage de la sociologie administrative ou de la théorie des organisations. Et donc d'intéresser les services ministériels à la tenue d'une CG fiable.

Autant le militaire, il va être intéressé de savoir combien il a de stocks, combien il a de rechanges dans son magasin, parce que ça, c'est directement important pour lui. Mais savoir combien ça vaut, c'est moins important pour lui. 2P07M

Le système de valeur sur lequel repose le modèle comptable entre en conflit avec les systèmes de valeurs orientés vers le service public. Cela se confirme avec le fait que l'action du dénombrement n'est pas inscrite dans la culture du secteur public.

- Culture ne comptant pas

Le dénombrement constitue une base fondamentale à la CA. C'est pour cela qu'il est nécessaire d'introduire et de généraliser le fait de compter dans les administrations centrales. Le comptage le plus important, parce que certainement le moins évident et le plus dérangeant pour les acteurs, est celui des temps de travail par activité. Cette comptabilisation est requise pour ventiler le Titre 2 (Dépenses de personnel) par activité.

Un des principaux enjeux de la CA dans le secteur public est le comptage des temps puis leur affectation. Dans le secteur privé, il existe des systèmes de décomptes et les employés les utilisent.

Le décompte est un vrai sujet dans le secteur public : tant que l'on ne comptera pas les temps, que l'on n'affectera pas les ETP... Quand vous voulez compter les coûts, un des vrais enjeux c'est la ventilation des coûts salariaux. 7P15C

Dans la fonction publique, le dénombrement n'existe que très peu. L'acteur du secteur public ne s'intéresse pas à ces enjeux et donc empêche, par son désintérêt, la collecte de données permettant une ventilation des dépenses selon leur destination.

- Acteurs non comptables

Les acteurs des administrations centrales ne sont généralement pas formés à la CA, ils n'ont donc pas toujours les compétences pour en comprendre les enjeux et les intérêts. D'ailleurs les acteurs des ministères sont des ordonnateurs. Ils se distinguent des comptables publics. La loi prévoit très clairement la dissociation entre les ordonnateurs et les comptables publics. Au sein des administrations, ce sont ces derniers qui concentrent la connaissance et l'expertise comptable. Mais le comptable est perçu négativement par les acteurs dès lors qu'il tente de

sortir de sa condition de comptable. Même pour des acteurs initiés, le dialogue avec les comptables n'est pas simple. Il y a un rapport à la précision de chiffre totalement différent.

Je vois avec les comptables, s'il y a une erreur de dix millions ou de 2 centimes, il y a une erreur, et c'est tout ce qui compte. Vous dites une chose de même nature à un pilote, s'il vole à 10 000 pieds et que vous lui dites qu'il a un écart de 4 pieds par rapport à cette altitude, ça le fait bien rigoler et il vous répond : arrêtez de m'emmerder. 5G07M

Les acteurs ne sont pas comptables et n'ont pas particulièrement de compétences en comptabilité, il leur est donc difficile de s'approprier la logique comptable.

- Evolution de la culture par la formation et l'information des acteurs

La formation des acteurs, au travers de la formation initiale principalement, permet aux individus d'être sensibilisés à d'autres logiques et ainsi de faciliter leur transition vers de nouveaux cadres culturels. Il faut, en France comme ailleurs, apprendre des bonnes pratiques et surmonter des difficultés pour établir un cadre de gestion publique plus orienté en fonction des résultats qu'en fonction des activités et construit par un volontarisme des buts plutôt que par le seul constat des contraintes juridiques (Bourgault 2006, p. 69). La culture de la performance et la logique de résultat ne sont pas indispensables pour la CA, en revanche, une culture comptable et économique l'est.

Il est nécessaire de développer des formations adaptées à la maîtrise des nouveaux outils de gestion désormais disponibles. Le Ministère de la Défense, comme d'autres ministères, est fortement sollicité, mais il se réforme beaucoup. La CG n'a pas encore été digérée. La DAF (Direction des Affaires Financières) n'est pas totalement parvenue, même si cela s'améliore, à faire comprendre l'intérêt d'une CG. C'est pour cela que l'implantation de la CA demandera beaucoup de communication, d'explications et de pédagogie. Les militaires, à l'instar des médecins pourraient ne pas voir la comptabilité comme une menace, si elle faisait partie intégrante de leur éducation et de leur formation initiale (Jacobs 2005).

- Mise en lumière des mauvaises gestions

La CA permet, sur la base du principe de comparabilité, de mettre en évidence de mauvais élèves qui freinent la remontée d'informations pour masquer leur mauvaise gestion. Ce manque de volonté permet de se protéger. Mais le résultat est alors à l'inverse du but recherché. Le flou entretenu maintient la méfiance des acteurs. Aux yeux de l'extérieur, surtout des acteurs de l'audit et du contrôle, ce manque de volonté peut passer pour une volonté de l'opacité et donc génère leur méfiance. Au-delà d'un acte volontaire de perturbation de la construction de la donnée comptable, la CA met en évidence les moins bonnes pratiques et donc expose des acteurs à la critique de la part de leur responsable.

- Charge de travail et réduction d'effectifs

Une des craintes majeures des acteurs se manifeste à l'égard des outils comptables et des charges de travail supplémentaire qu'ils impliquent. Ce phénomène se cumule avec les réductions d'effectifs qui touchent de nombreuses administrations centrales.

La raréfaction des ressources financières et budgétaires et surtout humaines peuvent directement influencer le déploiement de l'outil. Le facteur humain

constitue la plus grande inconnue des prochaines années, principalement sur la base de la réduction des effectifs qui doit avoir lieu. 1G07Da & 1G07Db

La réduction du personnel impose aux décideurs de réfléchir à une CA qui impacte au minimum la charge de travail de chacun. Toutefois, cette charge supplémentaire apparaît comme une évidence, si les décideurs ne parviennent pas à développer un outil de CA autonome dont on extrait des données prêtes à l'emploi. En effet, tous les retraitements nécessaires augmenteront inévitablement la charge de travail. L'argument du travail n'est toutefois pas le seul argument mobilisé, mais il reste le principal.

Faire rentrer dans les esprits de nos gens de l'administration publique française, le terme même de CA, ça va être compliqué. Parce qu'on va se heurter à un tas de résistances culturelles, dont la première sera : « ça va nous demander du boulot en plus. Ça va nous supprimer la liberté. Ça va nous obliger à rentrer dans des processus normés, sévères, austères, chiantes. Et ma petite liberté, je ne l'aurai plus ». 3B78M

Cette surcharge de travail, couplée à une réduction apparente de liberté, constitue un des principaux facteurs de non-motivation des acteurs.

- Désintérêt et manque de motivation

La motivation est ce qui pousse chaque individu à agir, c'est aussi la force et le degré d'intensité déployé dans l'action et la durée (CFMD 2004, p. 86). La motivation au travail est ce qui pousse un individu à s'investir dans une tâche, en fournissant une certaine qualité d'efforts et en vue d'en retirer une satisfaction (Amiel, Jacobs, & Bonnet 1998, p. 61). Toutefois, la motivation sous-entend un objectif clair qui justifie l'action. Or, pour les outils de comptabilité, en particulier la CG, la finalité est loin d'être évidente.

La CG nous est imposée par le LOLF. Maintenant, on cherche à savoir à quoi ça sert. La Cour des comptes ne sait pas nous dire à quoi sert la CG. Il y a une loi organique qui impose une CG et que les comptes soient certifiés par la Cour des comptes. Mais ça sert à quoi ? Nous ne savons pas. Désormais, le moyen de valoriser la CG, c'est de dire que l'on va faire de la CA. 2P07M

Le fait d'envisager la CG non plus comme une fin, mais comme un moyen d'accéder à la CA a permis de redonner un peu de sens aux acteurs. Mais actuellement, la CA demeure à l'état de projet, même si ses fondations se conçoivent longtemps en amont. L'Etat lui-même ne semble pas avoir l'utilité de la CG, donc les acteurs travaillant sur la CG ne perçoivent pas de véritable sens à leur action. Toutefois, même si les acteurs paraissent démotivés et non intéressés par la CG, ils ne semblent pas forcément s'affirmer comme opposant à la CG.

Il n'y a pas de résistance parce que le Ministère de la Défense est un ministère discipliné, mais il y a une certaine usure avec la CG. On reste exigeant parce que derrière, il y a un enjeu de CA. 2P07M

Ainsi, la CA peut être confrontée à l'entrave des acteurs, à cause du choc culturel ou de leur démotivation que les outils comptables ont provoqués.

3.3.2 La nécessité de préparer la transition culturelle en adaptant les procédures

La CA permet de mettre en évidence les leviers de contrôle qu'a un décideur. Il y a de nombreuses dépenses qui touchent ses activités et ses coûts, mais qui ne relèvent pas de son périmètre.

Quand on fait de la CA dans le secteur public, on a parfois besoin de redéfinir le périmètre et de réintégrer des coûts qui n'appartiennent pas à notre budget. La notion de charges supplétives, charge à imputer au coût mais qui ne relève pas du budget de l'entité, ne passe pas bien : on ne paye pas ces ressources, pourquoi aller les chercher dans le calcul du coût ? Ben parce que vous les consommez et que ces ressources ont un coût ! 7P15C

Les dépenses du Titre 2 (Dépenses de personnels) ne sont souvent pas intégrées au budget des services, ils dépendent de la direction centrale. Nous constatons donc une dissociation entre ce qui relève du coût et du contrôle d'un décideur. Ces coûts sont impactés par un certain nombre de dépenses qui ne relèvent pas de son périmètre.

Nous pensons qu'il serait intéressant de donner aux décideurs locaux les moyens d'agir. Cela se traduit par une prise de contrôle sur le Titre 2 qui est intégré à son budget. Cela permettrait d'exercer plus facilement le principe de fongibilité asymétrique des crédits. La CA prendrait ainsi tout son sens dans l'action menée à la lumière de l'information qu'elle produit. Il s'agit donc de concentrer auprès des ordonnateurs le pouvoir et l'information.

De la même manière, chaque ministère met en action différents acteurs avec des cultures professionnelles propres. Cela peut donner lieu à des oppositions fortes et des conflits d'intérêt par rapport à la préparation et à l'exploitation des données de la CA

Dans le public, Il existe une difficulté avec la séparation de l'ordonnateur et du comptable. La CA est surtout utile à l'ordonnateur. Elle sert à décider. Mais elle nécessite un retraitement supplémentaire par rapport à la CG et le comptable public n'est pas toujours motivé d'effectuer cette charge de travail supplémentaire. 7P15C

Dans le cadre du Ministère de la Défense, cette distinction se manifeste davantage entre les utilisateurs et les générateurs de la CA. Mais l'objectif demeure d'articuler les différentes cultures de manière à créer des synergies. La prise en considération des cultures et intérêts de chacun facilite le fait de travailler ensemble.

- Démocratisation de la CA

La CA est principalement destinée aux grands décideurs. Assez peu d'acteurs sont réellement informés de la nature et des spécificités de la CA. A l'heure actuelle, il n'y a qu'un nombre très réduit de personnes qui s'y intéressent et qui savent de quoi il est question.

Personne ne sait que ça existe. Soyons honnêtes. Les financiers connaissent, mais ils ne l'utilisent pas systématiquement, éventuellement pour de la construction budgétaire. La CA est une question d'initiés. Tout ce que je peux souhaiter à la CA, c'est qu'elle se démocratise et qu'elle irrigue les fonctions. 4G07M

Il peut être utile pour les administrations centrales de veiller à généraliser les utilisations de la CA à tous les niveaux de façon à démocratiser l'outil et à ne pas le limiter à Bercy et aux

grands décideurs ministériels. Toutefois, cette perspective de démocratisation doit rester raisonnable, puisque la CA n'est pas pertinente pour toutes les entités, ni pour tous les acteurs. L'idée est de généraliser dans les ministères et à différents niveaux les bonnes pratiques des décideurs.

- Processus de réforme de l'Etat sur un temps long

La réforme initiée par la LOLF va se faire sur un temps long. Il est ainsi nécessaire d'accepter cette temporalité et de ne pas la brusquer ni d'attendre des retours à court terme. La LOLF apparaît comme une réforme de l'Etat qui se réalise principalement par le vecteur comptable et non comme c'était prévu à la base, par celui de la performance.

C'est un effet majeur de la LOLF, inattendu peut-être, on attendait que la performance soit mise en avant mais je pense que la conséquence première est la précision comptable, le détail des informations pour la gestion avec l'introduction de la CG depuis l'exercice 2006. 7P15C

Les acteurs peuvent avoir l'impression que les choses ne vont pas assez vite, que les outils mettent du temps à se mettre en place, pourtant, la réforme progresse, même si ces évolutions sont difficilement perceptibles. Nous avons vu que la LOLF était héritière du courant du New Public Management. Une étude dans des pays ayant suivi ce courant en implantant une logique de résultat a montré que le chemin à parcourir était encore long.

Les observations nationales [Canada, États-Unis, Royaume-Uni, Suède] permettent maintenant de tirer plusieurs leçons plus générales. Tout d'abord, la réforme budgétaire axée sur les résultats, véritable défi culturel, prend du temps (trente ans) à s'implanter. [...] L'approche de mesure de la performance nourrira un débat jamais terminé, mais essentiel, car il reflète la nécessité, grâce à la validation de meilleures informations, d'avancées continues dans la jungle des combats d'arrière-garde. Ce mouvement procède d'une re-légitimation moderne du politique (Bourgault 2004, p. 78). (Bourgault 2006, p. 83)

La LOLF a entrepris de réformer l'Etat par ses finances et son budget et la précipitation dans son exécution bousculerait les acteurs qui ont entamé une transition culturelle. Nous avons fait état d'un ensemble d'entraves qui peuvent limiter le succès de l'implantation d'outils comptables comme la CA au sein de ministères, et donc des efforts d'accompagnement des acteurs à mettre en place pour remplir les exigences légales et satisfaire les attentes de utilisateurs du cadre comptable qui s'articule autour de la CA.

4 Conclusion

Notre étude nous a permis de mettre en évidence un certain nombre de résultats. Toutefois, notre recherche présente également, au delà de ses limites, sa contribution qui ouvre la voie à de nouvelles perspectives de recherche.

Nos travaux ne constituent pas une véritable étude de la CA au sein des entités du Ministère de la Défense, puisqu'une telle comptabilité n'existe pas encore. Nous étudions uniquement le

projet de CA. C'est d'ailleurs pour cela que nous n'avons pas poussé notre recherche sur la dimension technique comme la méthode de calcul de coûts employée.

Notre accès au terrain s'est limité à la prise de contact au cours d'Entretiens Semi-Directifs avec quelques acteurs seulement. Cela n'a pas été suffisant pour nous permettre de saisir totalement la complexité du Ministère de la Défense en particulier sur les questions de CA. Nous avons également éprouvé parfois des difficultés à comprendre les propos de nos interlocuteurs, puisqu'ils utilisaient des termes propres à leur organisation et/ou à leur activité professionnelle.

Les spécificités du Ministère de la Défense font que les résultats obtenus dans le cadre de notre étude ne sont pas vraiment généralisables aux autres ministères. Chaque ministère possède ses attributs et sa culture propre. La profession militaire, avec tous les éléments constitutifs de son identité, demeure propre au Ministère de la Défense. Elle s'inscrit dans le cadre d'une activité régaliennne de l'Etat.

Au travers de notre étude, nous avons mis en évidence notre contribution d'ordre managériale. Nous avons mis en évidence que la LOLF, renforcée par le décret GBCP, a défini un cadre comptable assez complet qui avait pour but de mettre en place une CA. Afin de disposer de cette CA, les acteurs entreprennent des actions nouvelles, comme celles nécessaires à la mise en place de la CG (valorisation des actifs, stocks et provisions). Alors que le volet objectif-performance était attendu pour initier les réformes, il est apparu que la dimension comptable a produit des effets sur les acteurs au-delà des attentes. Ce vecteur « comptabilité » a fait évoluer les comportements des acteurs et leurs pratiques.

Notre étude ouvre la voie à de nouvelles perspectives de recherche. Nous pourrions renouveler notre étude au sein du Ministère de la Défense, une fois que la CA sera totalement déployée. Nous pourrions reproduire une étude similaire à celle que nous avons mise en œuvre au Ministère de la Défense. Notre recherche pourrait ainsi porter sur la mise en place de la CA dans un autre ministère et nous pourrions faire une comparaison. Cependant, un ministère comme l'Education Nationale ne nous semble pas pertinent puisque ses dépenses relèvent presque exclusivement du Titre 2 (Dépenses de personnels).

En revanche, le cas de la Culture est intéressant. Ce ministère est lui-aussi confronté à des mesures de restrictions budgétaires. Il existe aussi régulièrement des liens qui sont créés entre la Défense et la Culture. Des études comparatives entre le soldat et le danseur se sont intéressées à leur rapport avec leur corps et les apprentissages qu'ils lui font subir. Cette étude se fonde sur le lien chorégraphique entre le soldat et le danseur : *L'art de marquer le temps. La danse et le drill dans l'histoire* (McNeill 2005). Toutefois, de nombreux musées et théâtres ont le statut d'EPIC qui implique une logique économique que le Ministère de la Défense n'a pas.

Bibliographie

- Abernethy, M. A., & Stoelwinder, J. U. (1995). The role of professional control in the management of complex organizations. *Accounting, Organizations and Society* 20 (1) : 1-17.
- Alecian, S., & Foucher, D. (2002). *Le management dans le service public*. Paris: Organisation.
- Amiel, M., Jacobs, J., & Bonnet, F. (1998). *Management de l'administration*. Bruxelles: De Boeck Université.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston: Harvard Business School Press.
- Arkwright, E. (2006). *Les finances publiques et la réforme budgétaire*. Paris: la Documentation française.
- Becker, H. (2002). *Les ficelles du métier: comment conduire sa recherche en sciences sociales*. Paris: Découverte.
- Bezes, P., Demazière, D., Le Bianic, T., Paradeise, C., Normand, R., Benamouzig, D., Evetts, J. (2011). New Public Management et professions dans l'État: au-delà des oppositions, quelles recompositions? *Sociologie du travail* 53 (3) : 293-348.
- Bouquin, H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion*. 4ème édition, Paris: Presses universitaires de France.
- Bourgault, J. (2004). L'imputabilité parlementaire et la gestion par résultats. *Management international* 9 (1) : 69-84.
- Bourgault, J. (2006). Les réformes budgétaires de type managérial: observations chez quelques précurseurs. *Revue française d'administration publique* 117 (1) : 69-83.
- Bourguignon, A., & Jenkins, A. (2004). Changer d'outils de contrôle de gestion? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique. *Finance Contrôle et Stratégie* 7 (3) : 31-61.
- Catteau, D. (2007). *La LOLF et la modernisation de la gestion publique: la performance, fondement d'un droit public financier rénové*. Paris: Dalloz.
- CFMD. (2004). *Le management au ministère de la défense*. Paris: Organisation.
- Chevallier, J., & Loschak, D. (1982). Rationalité juridique et rationalité managériale dans l'administration française. *Revue française d'administration publique* 24 : 679-720.
- Chua, W. F. (1995). Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of the representation of three public hospitals. *Accounting, Organizations and Society* 20 (2) : 111-145.
- Colasse, B. (2012). *Les fondements de la comptabilité*. Paris: la Découverte.
- Cour des comptes. (2011). *La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives : rapport public thématique*. Paris: la Documentation française.
- Cour des comptes. (2012). *Le bilan à mi-parcours de la loi de programmation militaire : rapport public thématique*. Paris: la Documentation française.

- Desportes, V. (2007). *Décider dans l'incertitude*. 2ème édition, Paris: Economica.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review* 48 (2) : 147-160.
- Eymeri-Douzans, J.-M. (2008). *Les stratégies de réforme administrative en Europe : essai d'évaluation*. In *Les réorganisations administratives: Bilan et perspectives en France et en Europe*. IGPDE.
- Ferlie, E., Ashburner, L., Fitzgerald, L., & Pettigrew, A. (1996). *The new public management in action*. Oxford University Press.
- Frankenstein, R. (1982). *Le Prix du réarmement français: 1935-1939*. Publications de la Sorbonne.
- Friedberg, E. (1993). *Le pouvoir et la règle: dynamiques de l'action organisée*. Paris: Seuil.
- GBCP. (2012). Décret n° 2012-1246 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.
- Henninger, L., & Widemann, T. (2012). *Comprendre la guerre : histoire et notions*. Paris: Perrin.
- Huault, I. (2002). *DiMaggio et Powell. Des organisations en quête de légitimité*. In *Les grands auteurs en management*. EMS.
- Inglebert, X. (2009). *Manager avec la LOLF pratiques de la nouvelle gestion publique*. 2ème édition, Paris: Groupe Revue Fiduciaire.
- Iribarne (d'), P. (1989). *La logique de l'honneur: gestion des entreprises et traditions nationales*. Paris: Seuil.
- Jacobs, K. (2005). Hybridisation or polarisation: doctors and accounting in the UK, Germany and Italy. *Financial Accountability & Management* 21 (2) : 135-162.
- Kempf, O. (2013). Courage intellectuel et stratégique. *Inflexions. Civils et militaires: pouvoir dire* 22 : 129-140.
- Lagneau, L. (2013, June 25). *Les surcoûts de l'opération Serval s'élèveront à 400 millions d'euros à la fin de l'année*. Zone Militaire. Retrieved from www.opex360.com/2013/06/25/les-surcoûts-de-l-operation-serval-seleveront-a-400-millions-deuros-a-la-fin-de-lannee/
- Lambert, A., & Migaud, D. (2006). La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : levier de la réforme de l'Etat. *Revue française d'administration publique* 117 (1) : 11-14.
- Latouche, S. (2012). *L'âge des limites*. Paris: Mille et une nuits.
- LOLF. (2001). Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances.
- Mattret, J.-B. (2010). *La nouvelle comptabilité publique*. Paris: LGDJ-Lextenso.
- McNeill, W. H. (2005). *L'art de marquer le temps: la danse et le drill dans l'histoire*. Rodez: Le Rouergue/Chambon.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology* 83 (2) : 340-363.
- Migeon, F.-D. (2012). Comment mener la bataille pour un meilleur service public. *Inflexions. Civils et militaires: pouvoir dire* 21 : 113-120.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1984). *Qualitative data analysis: a sourcebook of new methods*. Beverly Hills: Sage.

- Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research* 12 (4) : 437-464.
- Mordacq, F. (2006). *La LOLF: un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'Etat*. Paris: LGDJ.
- Power, M., & Laughlin, R. (1992). *Critical theory and accounting*. In *Critical management studies*. Sage.
- Redslob, L. (2012). Construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion dans un milieu où la performance financière est en quête de légitimité : le cas des armées françaises. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Sadou, A. (2007). Manque de visibilité: remarques sur la politique de gestion du personnel dans l'Armée de l'air. *Revue des anciens élèves de l'école de l'air. Le piège* 191 : 38-41.
- Schick, A. (2003). L'État performant: réflexions sur une idée entrée dans les esprits mais pas encore dans les faits. *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire* 3 (2) : 79-117.
- Selznick, P. (1949). *TVA and the grass roots: A study of politics and organization*. University of California Press.
- Simon, H. A. (1983). *Administration et processus de décision*. Paris: Economica.
- Spanou, C. (2003). Abandonner ou renforcer l'état wébérien ? *Revue française d'administration publique* 105-106 (1) : 109-120.
- Sponem, S., & Chatelain Ponroy, S. (2010). *Comme l'entreprise, l'Etat doit adopter une "culture du résultat"*. In *Petit bréviaire des idées reçues en management*. Paris: Découverte.
- Thieblemont, A. (1999). *Cultures et logiques militaires*. Paris: Presses universitaires de France.
- Weber, M. (1964). *L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme*. Edition originale en 1905, Paris: Plon.

Annexes

Identité codée	Entité	RDV (2013)	Durée (min)	Entretien Semi-Directif	Lieu	Code lieu	Statut	Code	Entretien Semi-Directif groupe
1G07Da	DAF	17 mai, 15H30	60	1	Ilot St-Germain	G 07	Civil Def	D	a
1G07Db	DAF	17 mai, 15H30	60	1	Ilot St-Germain	G 07	Civil Def	D	b
2P07M	CGA	22 mai, 14H00	75	2	Paris (hors ISG ¹)	P 07	Militaire	M	
3B78M	SCA	24 mai, 10H00	70	3	Banlieue	B 78	Militaire	M	
4G07M	EMA	27 mai, 16H00	55	4	Ilot St-Germain	G 07	Militaire	M	
5G07M	EMA	27 mai, 17H00	45	5	Ilot St-Germain	G 07	Militaire	M	
6P15M	SCA	28 mai, 14H30	60	6	Paris (hors ISG)	P 15	Militaire	M	
7P15C		29 mai, 17H00	50	7	Paris (hors ISG)	P 15	Civil	C	
8B92M	DGA	30 mai, 16H00	65	8	Banlieue	B 92	Militaire	M	
9P12Ma	SSA	5 juin, 10H00	55	9	Paris (hors ISG)	P 12	Militaire	M	a
9P12Mb	SSA	5 juin, 10H00	55	9	Paris (hors ISG)	P 12	Militaire	M	b
9P12Mc	SSA	5 juin, 10H00	55	9	Paris (hors ISG)	P 12	Militaire	M	c
10B78D	SCA	10 juin, 9H15	50	10	Banlieue	B 78	Civil Def	D	

¹ ISG : Ilot Saint-Germain