

BULLETIN OFFICIEL DES ARMEES



Edition Chronologique n°51 du 23 novembre 2012

**PARTIE PERMANENTE
Etat-Major des Armées (EMA)**

Texte n°5

INSTRUCTION N° 9800/DEF/DCSEA/DIR/DEOP
relative à la comptabilité analytique d'exploitation du service des essences des armées.

Du 16 octobre 2012

DIRECTION CENTRALE DU SERVICE DES ESSENCES DES ARMÉES : *section « pilotage ».*

INSTRUCTION N° 9800/DEF/DCSEA/DIR/DEOP relative à la comptabilité analytique d'exploitation du service des essences des armées.

Du 16 octobre 2012

NOR D E F E 1 2 5 2 1 8 7 J

Référence :

Instruction n° 7100/DEF/DCSEA/EG/CG/843 du 30 octobre 1995 (BOC, 1996, p. 1419 ; BOEM 610.2.2).

Pièce(s) Jointe(s) :

Trois annexes.

Texte abrogé :

Instruction n° 7242/DEF/DCSEA/EG/CG/832 du 29 août 1991 (BOC, p. 2992 ; BOEM 610.2.2) modifiée.

Classement dans l'édition méthodique : BOEM 610.2.2

Référence de publication : BOC N°51 du 23 novembre 2012, texte 5.

SOMMAIRE

Préambule.

1. CHAMPS D'APPLICATION.

2. OBJECTIFS.

2.1. Suivi de la gestion (7) du service à tous les niveaux de responsabilité.

2.2. Calculer les coûts des grandes fonctions du service.

2.3. Mettre en évidence les coûts d'intervention du service.

2.4. Calculer le coût de revient des cessions de produit, des prestations hors cessions et des opérations extérieures.

2.5. Permettre l'élaboration du compte de gestion.

2.6. Servir de base aux études ponctuelles.

3. ORGANISATION.

3.1. Les données traitées.

3.1.1. Les charges.

3.1.2. Les stocks.

3.1.3. Les immobilisations.

3.2. Mode de traitement de la donnée analytique (19).

3.2.1. Les centres d'analyse.

3.2.2. Les centres de coûts.

3.3. Responsabilités.

3.3.1. Direction centrale du service des essences des armées.

3.3.2. Direction de l'exploitation et de la logistique pétrolières interarmées.

3.3.3. Dépôts.

4. DOCUMENTS PÉRIODIQUES.

5. DISPOSITIONS DIVERSES.

ANNEXE(S)

ANNEXE I. GLOSSAIRE.

ANNEXE II. TRAITEMENT DES DONNÉES ANALYTIQUES DU DÉPÔT.

ANNEXE III. SCHÉMA GÉNÉRAL DE L'APPLICATION COMPTABILITÉ ANALYTIQUE D'EXPLOITATION.

Préambule.

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données comptables dont les finalités essentielles sont de connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'organisme et tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision (1).

La présente instruction a pour objet :

- de fixer le champ d'application de la comptabilité analytique d'exploitation (CAE) au service des essences des armées (SEA) ;
- d'en définir les objectifs ;
- de présenter son organisation ;
- de préciser les documents périodiques à établir.

Elle est complétée par un « manuel de comptabilité analytique d'exploitation dans les organismes du SEA » qui détaille les modalités pratiques de saisie des données, d'imputation des dépenses et d'analyse des résultats.

Les données de CAE sont saisies, traitées et analysées à partir du logiciel PERICAE, lui-même alimenté à partir des applications métier.

1. CHAMPS D'APPLICATION.

La comptabilité analytique au SEA est axée principalement sur le calcul des coûts liés aux activités de cession de produits pétroliers (2). Les résultats qui en sont obtenus visent en premier lieu à analyser ces activités et concourent à l'élaboration des tarifs de cession.

Elle s'applique aux organismes suivants, qui seront appelés dans la suite de l'instruction centres de responsabilité (3) :

- la direction centrale du service des essences des armées (DCSEA) ;
- la direction de l'exploitation et de la logistique pétrolières interarmées (DELPIA) ;
- le laboratoire du service des essences des armées (LSEA) et le centre de soutien logistique du service des essences des armées (CSLSEA) (4) ;
- les organismes (5).

Le suivi des coûts liés à la formation pétrolière et à la préparation opérationnelle est pris en compte par la comptabilité organique (6) de la base pétrolière interarmées (BPIA) avec des possibilités d'atténuation et de réimputation des charges entre les deux comptabilités.

2. OBJECTIFS.

Le système de comptabilité analytique du SEA poursuit les objectifs suivants :

2.1. Suivi de la gestion (7) du service à tous les niveaux de responsabilité.

Il s'agit de mesurer les coûts, de les comparer par rapport à une prévision, de suivre leur évolution dans le temps, de les expliquer en analysant leurs éléments constitutifs.

Le réseau de pilotage étant localement découpé en centres de responsabilité, la connaissance des coûts de chacun de ces centres permet à leur chef d'en améliorer l'organisation et le fonctionnement, de mettre en adéquation les moyens par rapport à la mission dévolue ou de suggérer des évolutions des référentiels en organisation.

Le suivi de l'évolution des coûts d'un organisme permet de déceler d'éventuels dysfonctionnements et de prendre les mesures correctives pour atteindre les objectifs fixés.

2.2. Calculer les coûts des grandes fonctions du service.

Le niveau d'analyse n'est pas seulement structurel, il est également fonctionnel. La CAE permet de connaître le coût de chacune des fonctions du service :

- approvisionnement ;
- stockage ;
- distribution ;
- maintenance.

2.3. Mettre en évidence les coûts d'intervention du service.

Pour fonctionner, le service dispose de moyens financiers alloués budgétairement (8) et de ressources en nature (3). La part des ressources consacrée aux cessions de produits est le coût d'intervention (3) du service.

La CAE permet de déterminer ce coût d'intervention par unité de volume de produits distribués pour chacune des principales familles de produits pétroliers [carburants ⁽⁹⁾ et produits divers] et par mode de cession ⁽¹⁰⁾.

2.4. Calculer le coût de revient des cessions de produit, des prestations hors cessions et des opérations extérieures.

Le SEA réalise des prestations ⁽¹¹⁾ ou des produits ⁽³⁾ à destination d'autres entités du ministère ou dans certains cas d'entités externes au ministère. Les prestations fournies doivent être valorisées et leur montant communiqué à leurs bénéficiaires. La CAE permet de calculer le coût de revient ⁽³⁾ des cessions de produits, des prestations hors cessions (PHC) ⁽³⁾ et des opérations extérieures en coûts complets.

Chaque unité de volume de produit délivrée par le service a un coût de revient, composé de deux éléments :

- un « coût matière ⁽¹²⁾ », fonction de la nature du produit ;
- un « coût d'intervention du service ⁽¹³⁾ », fonction de la famille d'appartenance du produit ou du mode de cession.

2.5. Permettre l'élaboration du compte de gestion.

La CAE contribue à renseigner :

- les produits du compte de gestion ⁽¹⁴⁾ ;
- le compte des facturations aux clients et imputations aux parties prenantes ;
- la plupart des tableaux chronologiques d'indicateurs de gestion.

À l'occasion du conseil de gestion, la comptabilité de gestion permet de rendre compte à l'état-major des armées du bon emploi des ressources budgétaires de la défense mises à la disposition du SEA pour remplir la mission de soutien pétrolier au profit des forces, en toutes circonstances et partout dans le monde.

Elle dépasse notablement le cadre du budget propre au SEA, pour mettre en regard l'ensemble des ressources ⁽¹⁵⁾ utilisées par le service et la valorisation des prestations qu'il fournit.

2.6. Servir de base aux études ponctuelles.

La CAE est une source d'informations pour répondre à toute sollicitation extérieure ou à toute étude ponctuelle interne, en particulier dans le cadre de réflexions sur l'amélioration du fonctionnement, sur les réformes ou la réorganisation de certaines activités. Le formalisme de la CAE garantit la lisibilité ⁽¹⁶⁾ du coût et de ses composants.

Le SEA est propriétaire des données de CAE dont il assure la traçabilité, il les commente et valide préalablement à leur diffusion.

3. ORGANISATION.

3.1. Les données traitées.

Afin d'obtenir des coûts complets économiques ⁽³⁾, le SEA retrace l'ensemble de ses moyens budgétaires en personnel, en matériel et en infrastructure, nécessaires à l'exécution de ses missions.

3.1.1. Les charges.

Les charges ⁽¹⁷⁾ imputables à un organisme sont toutes les dépenses engendrées par son fonctionnement :

- charges directes (3) ;
- charges indirectes (3) ;
- charges supplétives (3).

Les centres de responsabilité saisissent toutes les charges dont ils ont connaissance, qu'il s'agisse de dépenses prises en compte par le service sur son budget ou qu'elles soient imputables à un autre organisme mais à son profit (ressources en nature).

Pour correspondre à la vision économique des activités, certaines dépenses peuvent être soustraites des coûts : ce sont les charges non incorporables (3).

Les charges de personnel sont imputées sous forme de coûts standard par catégories d'agents qui prennent en compte la participation du budget de la défense aux charges de pension.

Si nécessaire, d'autres calculs de coûts harmonisés peuvent être prévus.

3.1.2. Les stocks.

Les achats de petits matériels provisoirement stockés sont immédiatement affectés aux centres d'analyse (3).

Les achats de produits pétroliers sur le compte de commerce ainsi que les variations de stocks qui en résultent ne donnent pas lieu à un suivi au niveau de la CAE (18).

3.1.3. Les immobilisations.

Les charges d'investissements immobiliers et matériels font l'objet d'un étalement dans le temps. Les conditions particulières d'amortissement sont précisées par la DCSEA.

3.2. Mode de traitement de la donnée analytique (19).

La comptabilité analytique opère des retraitements pour calculer des coûts par axes analytiques en exploitant des données issues des applications métier (20) et des données de comptabilité générale et/ou budgétaire du système d'information financier de l'État.

Elle consiste à ventiler les charges du SEA, non plus par nature comme en comptabilité générale, mais par destination sur des centres de responsabilité, sur des activités ou sur des produits.

Le déversement des comptes de charges sur les comptes de coûts fait intervenir des centres d'analyse et des centres de coûts :

3.2.1. Les centres d'analyse.

En fonction de leurs missions, les organismes sont découpés en centres d'analyse. Ceux-ci sont scindés en deux catégories :

- les centres de structure (3) dont l'activité n'est pas quantifiée ;
- les centres opérationnels (3) au profit desquels œuvrent les précédents, et dont les coûts [abondés par clés de répartition (3)] sont rapprochés du nombre d'unités d'œuvre (3) qui les caractérisent.

3.2.2. Les centres de coûts.

Le réseau comptable de l'organisme conduit à l'obtention de trois catégories de coûts :

- les coûts des centres opérationnels issus du traitement des charges indirectes ;
- les coûts des transports ;
- les coûts des PHC obtenus directement, ou après retraitement dans les centres d'analyse.

Enfin, des traitements ultérieurs permettent de connaître les coûts liés aux cessions :

- par grande fonction (21) ;
- par produits ou familles de produits délivrés, afin de déterminer pour chacun les valeurs apportées (globales et unitaires) en fonction du service rendu, c'est-à-dire du mode de cession effectué (mise-bord, livraison vrac chez le client, cession du produit au dépôt, etc.).

3.3. Responsabilités.

3.3.1. Direction centrale du service des essences des armées.

3.3.1.1. Organisation de la comptabilité analytique d'exploitation.

La section pilotage (SP) de la DCSEA est chargée :

- d'organiser la CAE et d'en déterminer les évolutions souhaitables (22) pour lui maintenir toute sa pertinence ;
- de s'assurer du fonctionnement correct de l'ensemble du système et de la connaissance des résultats globaux ;
- de préciser certains éléments de calcul (23).

3.3.1.2. Saisie des données.

La section pilotage saisit des informations :

- liées aux comptabilités du LSEA et du CSLSEA ;
- au profit d'autres organismes (données d'amortissements, dépenses centralisées, dépenses de soutien commun, etc.) ;
- servant à valoriser les données non financières saisies par les organismes (24) ;
- liées au calcul des amortissements.

3.3.1.3. Contrôle des données.

La DCSEA oriente et contrôle les autres organismes.

Elle peut consulter l'ensemble des résultats disponibles au niveau de chaque centre de responsabilité et ceux édités exclusivement à la DCSEA, ces derniers sont notamment :

- des tableaux répondant à des besoins spécifiques (25) ;
- des informations permettant des recoupements (26).

3.3.2. Direction de l'exploitation et de la logistique pétrolières interarmées.

3.3.2.1. Mise en œuvre de la comptabilité analytique d'exploitation.

La DELPIA est en charge de l'assistance et de la vérification des saisies par les dépôts (27), elle peut saisir les données à la place de l'organisme concerné ou désigner un organisme tiers pour le faire. Elle peut consulter toutes les informations propres à un dépôt (pièces de saisie, tableaux de résultats, etc.).

La DELPIA a accès à ses propres tableaux de résultats à partir desquels elle suit l'évolution des organismes qu'elle administre, elle doit donc :

- s'assurer que le suivi analytique des dépôts est convenablement effectué ;
- comparer les résultats des dépôts sur une période triennale ;
- effectuer les synthèses demandées et celles qui lui paraissent nécessaires.

3.3.2.2. Soutien informatique.

Le bon fonctionnement de la CAE implique une double maîtrise de l'information :

- collecte de l'information nécessaire à la prise de décision ;
- diffusion de l'information vers l'ensemble des acteurs.

Le bureau informatique de la DELPIA est en charge :

- de la maintenance du système d'information de CAE (28) ;
- de l'adaptation de l'outil informatique aux besoins (évolutivité, restitutions, etc.).

3.3.3. Dépôts.

Le système repose sur la décentralisation des saisies (en grande partie au niveau des dépôts) et sur le retour des informations traitées aux différents échelons.

Les dépôts ont la meilleure connaissance de l'activité effectuée, ils doivent donc :

- maîtriser l'outil à leur niveau ;
- saisir les charges connues et leur imputer un code analytique ;
- vérifier la cohérence des résultats par rapport aux saisies ;
- exploiter les résultats disponibles.

4. DOCUMENTS PÉRIODIQUES.

Les centres de responsabilité ont directement accès à quatre tableaux de résultats (29) :

- le tableau des coûts de l'organisme par centres d'analyse ;
- le tableau d'analyse des coûts de transport établis par nature (30) ;
- le tableau des unités d'œuvre ;
- le tableau des coûts des PHC.

Ces tableaux se présentent sous deux versions : l'une mensuelle, l'autre cumulée depuis le début de l'année.

Ces résultats automatisés fournissent le cadre d'analyse commun qui permet un suivi plus spécifique d'une activité, en fonction des préoccupations propres à chaque organisme.

Le chef d'organisme peut s'appuyer sur ces données pour proposer des améliorations de gestion (effectifs, matériels).

5. DISPOSITIONS DIVERSES.

L'instruction n° 7242/DEF/DCSEA/EG/CG/832 du 29 août 1991 modifiée, relative à la comptabilité analytique d'exploitation du service des essences des armées est abrogée.

La présente instruction sera publiée au *Bulletin officiel des armées*.

Pour le ministre de la défense et par délégation :

*L'ingénieur général de 1^{re} classe,
directeur central du service des essences des armées,*

Vincent GAUTHIER.

(1) La comptabilité analytique est donc une composante du pilotage de la performance qui utilise des outils de calcul des coûts, pour contribuer à la justification des dépenses et plus largement pour développer la dimension économique dans le pilotage.

(2) Activités d'approvisionnement, de stockage et de distribution de produits pétroliers.

(3) Tous les termes sont définis en annexe I.

(4) En raison de leur mission particulière, la comptabilité analytique est spécifique et incorporée, in fine, aux traitements centralisés.

(5) Le terme « organisme » s'entend au sens large : il désigne l'ensemble des dépôts du SEA ainsi que les sièges des directions, mais sans leurs entités subordonnées.

(6) Cf. circulaire n° 7283/DEF/DCSEA/CGP du 30 novembre 2007 relative aux coûts des formations dispensées par la base pétrolière interarmées du service des essences des armées.

(7) Les gestionnaires, dont l'autonomie s'est trouvée accrue dans le cadre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), s'engagent en contrepartie sur des objectifs et sur la garantie vis-à-vis du contribuable d'une valorisation optimale de la dépense publique.

(8) La CAE est indépendante du niveau de responsabilité budgétaire du SEA, ou de sa place dans la nomenclature budgétaire comptable, évolutive dans le cadre de la LOLF.

- (9) Le groupe analytique « carburants » comprend notamment les produits suivants : carburéacteur, essence aviation, gazoil, essence, gazole de navigation.
- (10) Le suivi analytique des cessions reprend des données issues de la comptabilité produit et les rassemble en modes de cessions après un recouplement entre les critères « mode de ravitaillement » et « mode de livraison ». Sont ainsi identifiés les coûts de mise bord (aéronef, réservoir ou bateau), de livraison franco et de cession ex-dépôt.
- (11) Voir le manuel de CAE pour la liste des activités et prestations valorisées.
- (12) La CAE ne prend pas en compte le coût d'achats de produits pétroliers (cf. point 4.1.2. « les stocks »).
- (13) La notion de coût d'intervention équivaut à celle de coût complet économique utilisée par la suite.
- (14) Voir instruction n° 7100/DEF/DCSEA/EG/CG/843 du 30 octobre 1995 relative à la comptabilité de gestion du service des essences des armées.
- (15) Ce sont non seulement les ressources du SEA sur le programme 178, mais aussi les ressources en nature et celles du programme 212.
- (16) Le modèle de CAE doit répondre aux exigences classiques de comptabilité : sincérité, transparence et pérennité.
- (17) Ce sont toutes les charges des comptes de classe 6 selon le plan comptable de l'État. Le manuel de CAE donne le détail du classement des charges et leurs modalités de prise en compte, y compris celles résultant de la mutualisation des soutiens communs.
- (18) Ceux-ci sont pris en compte globalement, en tant que charges brutes, pour la détermination des produits du compte de gestion.
- (19) Le schéma du traitement des données analytiques du dépôt est donné en annexe II.
- (20) Il s'agit notamment du système d'information (SI) « PERIPRO ».
- (21) Approvisionnement, stockage et distribution.
- (22) Exemple : le choix de suivi de coûts d'activités nouvelles.
- (23) Exemple : les clefs de répartition secondaires à affecter selon la catégorie de l'organisme [centre de ravitaillement des essences (CRE), dépôt essence marine (DEMa), dépôt essence air (DEA), etc.].
- (24) Exemple : valorisation des coûts standard du personnel.
- (25) Coût des fonctions, coût d'intervention du service, prix de revient complets, « facturation » analytique par grandes familles de clients, etc.
- (26) Volumes approvisionnés, stockés, transférés, reclassement budgétaire des charges, édition des anomalies.
- (27) Par rapport aux autres organismes, elle doit veiller particulièrement au collationnement d'informations diverses (charges courantes ignorées par les dépôts bénéficiaires) et contrôler que toutes les factures qui lui arrivent sont saisies en CAE, ou que le montant a été saisi au moment de l'engagement dans « CHORUS formulaire ».
- (28) Voir annexe III. Le logiciel PERICAE permet des recouplements notamment entre :

- le montant des charges et les volumes ;

- les quantités approvisionnées (saisies en CAE) et les entrées en stock comptable.

(29) Les modalités de restitution et contenus des tableaux sont précisés dans le manuel de CAE.

(30) Approvisionnement, transfert, livraison franco, livraison droiture.

ANNEXE I. GLOSSAIRE.

Centre d'analyse : unité ou subdivision analytique du service où sont analysées et regroupées des charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts.

Centre de responsabilité : structure dirigée par un responsable auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.

Centre de structure : centre d'analyse dont l'activité n'est pas mesurable par une unité d'œuvre significative (exemple : administration, infrastructure).

Centre opérationnel : centre d'analyse dont l'activité est mesurable par une unité d'œuvre significative (exemple : transport, activité mesurable en volumes). Les centres opérationnels sont abondés des charges issues des centres de structure *via* des clés de répartition.

Charge directe : charge directement affectable, sans ambiguïté, au coût d'un produit ou d'une activité.

Charge indirecte : charge qui nécessite, pour son traitement, le passage dans un ou plusieurs centres dits de « structure ».

Charge non incorporable : charge issue des comptes de la classe 6 non incorporable aux coûts car non associée à l'activité (exemple : pénalités, intérêts moratoires).

Charge propre : charge liée au fonctionnement même du service. Elle ne correspond pas toujours aux dépenses de mandatement du service (exemple : dotation aux amortissements). Les charges d'acquisition de produits pétroliers sur le compte de commerce n'en font pas partie (charges brutes).

Charge supplétive : charge incorporée aux coûts bien que ne figurant pas dans la comptabilité générale du service.

Clé de répartition : pourcentage servant à répartir le montant d'un centre de structure sur plusieurs centres opérationnels selon un critère déterminé lié à l'activité de ces centres.

Coût complet économique : ensemble des charges propres du service, après ajustements et introduction d'amortissements et/ou de charges supplétives visant à offrir une meilleure expression économique de ce coût.

Coût de revient : montant total des charges nécessaires à la fourniture d'un produit ou d'une prestation.

Coût d'intervention : montant total des charges propres du service, ou de la valeur apportée du service.

Droiture : distribution par le SEA du fournisseur au client sans passer par les capacités de stockage du SEA.

Ex-dépôt : distribution au client à partir des capacités de stockage du SEA.

Franco : distribution au client à partir des capacités de stockage et des moyens de transport du SEA.

Prestation hors cession (PHC) :

- prestation distincte de l'activité pétrolière courante (prestation non spécifique), assurée par le service (exemple : assistance technique, entretien des stocks réservés, soutien logistique) ;
- activité valorisée et destinée à être reversée dans d'autres comptes comme celui de la BPIA ou celui des opérations extérieures (exemple : entraînement militaire, soutien des exercices des armées).

Produit : service élaboré ou distribué par le SEA, faisant l'objet d'une facturation ou d'une imputation à des clients dénommés ou non.

Ressource en nature : prestation fournie au service à titre gratuit (exemple : personnel mis à disposition du service).

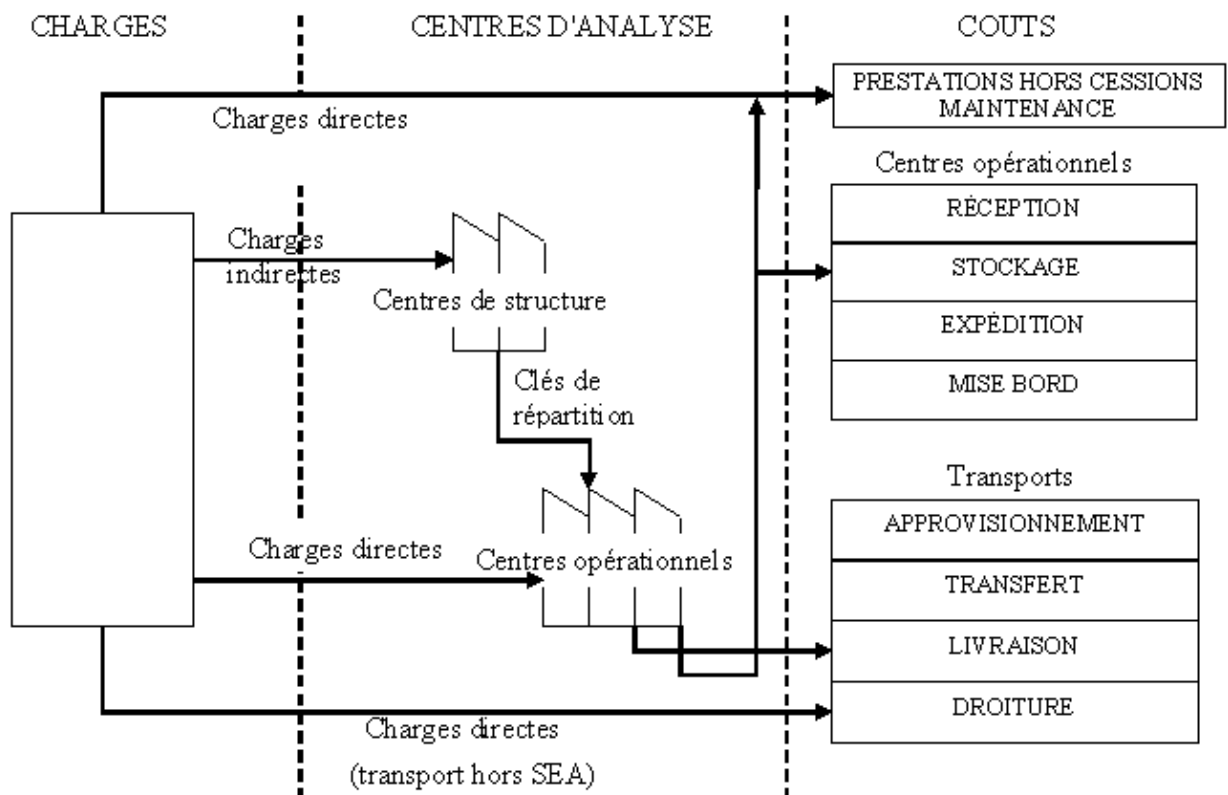
Sincérité, transparence et pérennité : la sincérité signifie que le total des charges affectées en comptabilité analytique doit pouvoir être rapproché du total des charges imputées en comptabilité générale et les éventuels écarts expliqués.

Transparence : auditabilité, documentation et traçabilité des données produites (affectation la plus directe possible).

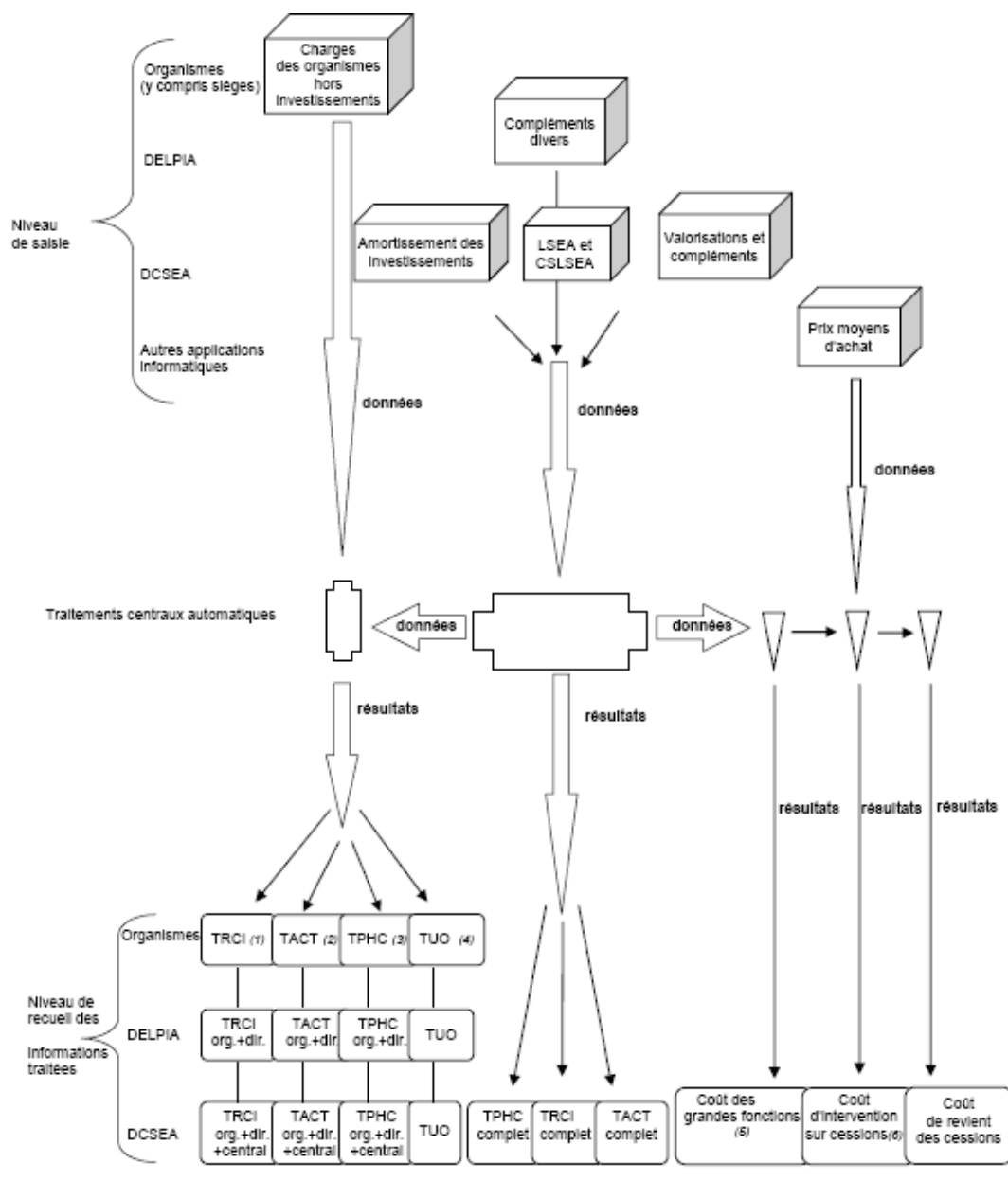
Pérennité : permanence des méthodes et stabilité du modèle.

Unité d'œuvre : unité de mesure de l'activité d'un centre d'analyse. Elle correspond pour le SEA aux différents volumes de produits movimentés ou stockés par les dépôts, traduisant leur activité d'exploitation et de transport.

**ANNEXE II.
TRAITEMENT DES DONNÉES ANALYTIQUES DU DÉPÔT.**



**ANNEXE III.
SCHÉMA GÉNÉRAL DE L'APPLICATION COMPTABILITÉ ANALYTIQUE D'EXPLOITATION.**



(1) TRCI : tableau de répartition des charges indirectes
 (2) TACT : tableau d'analyse des coûts de transport
 (3) TPHC : tableau de prestations hors cessions
 (4) TUO : tableau des unités d'œuvre

(5) Approvisionnement - Stockage - Distribution - Maintenance
 (6) Pour les deux familles de produits (carburants et produits divers) et par mode de cessions.