HAL
open science

La réforme de la comptabilité communale entre innovations et rénovation / Town council Accounting Reforms the possible choice between innovation and renovation schemes

Djamel Khouatra

To cite this version:

Djamel Khouatra. La réforme de la comptabilité communale entre innovations et rénovation / Town council Accounting Reforms the possible choice between innovation and renovation schemes. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, France. pp.cd-rom. hal-00818584

HAL Id: hal-00818584

https://hal.science/hal-00818584

Submitted on 19 Sep 2014

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 réforme de la comptabilité communale entre innovations et rénovation

Town council Accounting Reforms the possible choice between innovation and renovation schemes

Par
Djamel KHOUATRA
Maître de conférences en sciences de gestion à l'Université Lyon 2
Agrégé d'économie et de gestion
Chercheur au GRAFIC-URA CNRS 1257

RESUME

La nouvelle comptabilité communale qu'est la M14 apporte un certain nombre d'innovations inspirées du P.C.G. 1982. Elle s'inscrit dans le cadre d'un mouvement d'harmonisation des systèmes comptables à un niveau à la fois national et européen. La M14 résulte également de la nécessité d'adapter la comptabilité communale aux transformations du contexte juridique et économique.
La comptabilité privée issue du P.C.G. 1982 et qui concerne les entreprises, répond à des objectifs s'inscrivant dans une logique de gestion des organisations marchandes. Les communes ont besoin d'une mésocomptabilité, c'est à dire d'un outil leur donnant un éclairage "à la croisée des chemins", là où s'arrête le champ de la comptabilité publique, de la comptabilité privée et de la comptabilité nationale.

ABSTRACT

The new town council M14 accounting scheme brings about a few significant innovations inspired by the 1982 Global Accounting Plan. It is to be apprehended within the strategy of the global harmonization of the various accounting systems at national and European levels as well.
The M14 scheme also results from the need to have town-council accounting take account of shifts occurring in the economic and juridical environment. Private accounting, as is described by the 1982 Global Accounting Plan, concerns corporations basically and thus responds to such requirements as are related to the management of market-organizations. It remains an intermediate accounting approach, that is to say such an instrument as sheds light on issues located half-way between the application fields relative to public accounting, private accounting and national accounting.

MOTS CLES : comptabilité, commune, entreprise, M11-M12, M14, mésocomptabilité, Plan Comptable Général.

KEY WORDS : accounting, parish, company, M11, M12, M14 accounting scheme, General Accounting Plan.

Les communes disposent d'un réel plan comptable depuis 1954, date d'application de la M11, révisée en 1974 et 1984. En 1965, apparaissait la M12 pour les communes de 10 000 habitants ou plus, qui conduit à un système de classement plus complet ; celui-ci en effet, consiste à superposer à la première grille de classement des dépenses et recettes selon leur nature, une seconde grille qui prend en considération la fonction de la dépense ou de la recette. Par conséquent, dans le cadre de la comptabilité M12, chaque opération fait l'objet d'une double inscription : en nature et par fonction (service ou programme) .
M11 et M12 s'inspirent dans leur nomenclature, du P.C.G. 1954, l'harmonisation des comptabilités publiques avec le P.C.G. s'inscrit alors dans un mouvement de rapprochement avec la comptabilité privée (travaux du Conseil économique et social en 1949, du Sénat, de l'Inspection des finances, Réglement général de la Comptabilité publique de 1962...).
Ces instructions comptables ont conduit à l'unification du cadre comptable et budgétaire.
La comptabilité communale obéit à la règle de séparation de l'ordonnateur et du comptable. Le pouvoir d'ordonnateur appartient au Maire, seul habilité à engager les dépenses et à faire procéder au recouvrement des recettes, en signant les mandats de paiement et les titres de recettes.
Le pouvoir de comptable est conféré à un fonctionnaire du Trésor : le Percepteur ou le Receveur municipal, lequel est chargé d'effectuer pratiquement le paiement des dépenses et l'encaissement des recettes à partir des documents signés par le Maire-ordonnateur.
Cette séparation des fonctions entraîne donc l'existence d'une comptabilité communale tenue en double :
- celle de l'exécutif communal (le Maire),
- et celle du comptable (le Percepteur ou le Receveur).
En fin d'exercice, la clôture des comptes aboutit pour ces deux comptabilités à l'établissement d'un document de synthèse, récapitulant en particulier les dépenses et les recettes réelles : le compte administratif (comptabilité du Maire), et le compte de gestion (comptabilité du Receveur) qui doit être transmis au Maire au plus tard le 1er juillet suivant l'exercice.
Ces deux comptabilités doivent naturellement concorder et cette concordance doit être constatée par le Conseil municipal lors de la séance où il approuve la gestion du Maire pour l'exercice écoulé ; l'approbation (ou le refus) des comptes administratif et de gestion fait l'objet d'un vote qui doit intervenir, d'après la loi du 2 mars 1982, avant le 1er octobre, pour les comptes de l'année précédente.

Les M11 et M12 ont introduit la règle des droits constatés qui retient comme recettes budgétaires les émissions de titres, et comme dépenses budgétaires les émissions de mandats, sans attendre l'encaissement ou le décaissement effectif.
L'adoption d'un cadre unique pour l'établissement du budget et la tenue des comptabilités n'est pas sans poser des problèmes dans la mesure où principes comptables et règles budgétaires ne se concilient pas toujours facilement.
En effet, la règle des droits constatés n'entraîne pas de rattachement des charges et des produits à l'exercice (intérêts courus non échus par exemple).
Les instructions M11 et M12 prévoient la possibilité pour les communes de passer des dotations aux amortissements et aux provisions.
A l'inverse des entreprises, les communes ont rarement utilisé cette possibilité par crainte d'une détérioration de l'équilibre de leur budget. D'où la difficulté de présenter le bilan de la commune.
La tenue d'une comptabilité des stocks est également facultative.
La comptabilité de l'ordonnateur repose pour l'essentiel sur une logique budgétaire. Les communes sont tenues, d'après la loi du 2 mars 1982, d'adopter des budgets en équilibre. Cette obligation signifie que la section de fonctionnement et la section d'investissement doivent chacune équilibrer leurs dépenses par des recettes suffisantes. Le budget doit être en équilibre "réel" c'est à dire que recettes et dépenses doivent avoir été évaluées de façon sincère.
La comptabilité publique obéit à d'autres règles : l'obligation d'un préalable budgétaire, la règle de l'annualité, la règle de l'unicité budgétaire (des exceptions sont prévues avec la pratique des budgets annexes et des budgets autonomes), la règle d'universalité (qui interdit d'enregistrer des opérations par compensation de recettes et dépenses).

Aux instructions M11 et M12 se substitue la M14[1] (loi du 22 juin 1994) qui amène un certain nombre d'innovations. Les spécificités de l'organisation communale impliquent l'invention d'une comptabilité locale pertinente.

[1] Cette appellation correspond à la codification des instructions de comptabilté publique : la lettre "M" signifie que ce texte s'applique au secteur public local. Le chiffre qui suit se rapporte au type d'organisme : 1 pour les communes, 2 pour les hôpitaux, 5 pour les départements. Le numéro 14 a été retenu simplement parce que le 13 a été utilisé quelques années pour une instruction transitoire préalable à la mise en oeuvre de la M12.

1. Les principales innovations apportées par la M14 : la dernière ligne droite ?

La M14 innove en introduisant une nouvelle nomenclature, des principes et des techniques comptables tirés du P.C.G. 1982. Cette nouvelle comptabilité communale qu'est la M14 résulte d'un long processus de concertation nationale. La nécessité d'adapter la comptabilité communale issue des M11-M12 au nouveau contexte peut s'expliquer par différents facteurs.

1.1. Les changements induits par la M14.

La réforme de la comptabilité communale a été limitée à deux points, par souci de simplification, pour les petites communes (de 3 500 habitants ou moins). Elle est naturellement plus large pour les communes dont la population dépasse ce seuil.

1.1.1. Les innovations concernant toutes les communes.

Deux innovations s'appliquent à toutes les communes, quelle que soit leur taille : l'une consiste à clarifier le prélèvement sur la section de fonctionnement, l'autre se traduit par un nouveau plan comptable.

La construction d'un budget local suppose que la section de fonctionnement fasse apparaître un excédent de recettes sur les dépenses suffisant pour financer une partie des opérations de la section d'investissement, notamment le remboursement en capital des emprunts.
La technique du prélèvement sur ressources ordinaires retenue dans les instructions M11-M12 autorise un transfert de la section de fonctionnement vers la section d'investissement, ce transfert cependant, se fait avant même que le "résultat comptable" de l'exercice n'ait été constaté. Une telle pratique ne favorise pas la lisibilité des comptes et leur interprétation.

Aussi a-t-il été décidé, comme dans la M49 relative aux services d'eau et d'assainissement, de retenir le processus comptable suivant : d'abord estimer dans le budget le résultat attendu de l'exercice, le constater au moment de l'approbation du compte administratif, et enfin l'affecter, soit en réserves, soit en report à nouveau positif ou négatif suivant les cas.

Le plan de comptes de la M14 s'aligne dans une large mesure sur la nomenclature du P.C.G. 1982. Cinq classes de comptes regroupent les comptes de bilan à savoir : la classe 1 "Comptes de capitaux", la classe 2 "Comptes d'immobilisations", la classe 3 "Comptes de stocks et d'en-cours", la classe 4 "Comptes de tiers" et la classe 5 "Comptes financiers". Deux classes de comptes forment le compte de résultat : la classe 6 "Comptes de charges" et la classe 7 "comptes de produits".

A noter parmi les comptes de bilan, l'apparition du compte 12 "Résultat de l'exercice" ; on peut s'interroger sur la pertinence du terme de "résultat" pour l'organisation non marchande qu'est la commune. Les subventions d'équipement versées par la commune ne sont plus inscrites au compte 13 "Subventions d'investissement" mais au compte 657 "Subventions", la charge correspondante pouvant être étalée sur cinq ans (par le biais du compte 481 "Charges à étaler"). Par rapport aux M11 et M12, l'ouverture d'une classe 3 "Comptes de stocks" constitue une innovation ; néanmoins, les communes ne seront pas obligées de tenir systématiquement une comptabilité des stocks.

A la différence des instructions M11 et M12, les charges et les produits ont été reclassés de façon à faire apparaître les opérations courantes (comptes 60 à 65, et 70 à 75), les opérations financières (comptes 66 et 76) et les opérations exceptionnelles (comptes 67 et 77).
La classe 8 ne regroupe désormais que les engagements hors bilan (engagements donnés et reçus) et les mouvements affectant les "valeurs inactives"[2] de la commune, certains comptes qui figuraient en M11 et M12 en classe 8 ayant été reclassés au sein des classes 6 et 7.

1.1.2. Les innovations touchant les communes de plus de 3 500 habitants.

Les modifications apportées par la M14 résident dans une présentation fonctionnelle davantage adaptée et dans une approche patrimoniale

[2] Comptes de position : 861 "Titres et valeurs en portefeuille" et 862 "Titres et valeurs chez les correspondants", compte 863 "Comptes de prise en charge".

1.1.2.1. Une présentation fonctionnelle plus adaptée.

La M12 (concernant les communes de plus de 10 000 habitants) se distingue de la M11 par le classement fonctionnel des opérations qu'elle introduit, mais elle présente certains inconvénients d'ordre technique : les difficultés posés par la répartition des dépenses indirectes (chapitre 93 "Services indirects"), l'imbrication des critères de classement "nature-fonction" qui nuit à la lisibilité des comptes. Ces inconvénients ont conduit à s'interroger, lors des travaux préparatoires à la M14, sur l'intérêt de maintenir un classement fonctionnel dans la comptabilité communale.

Il est apparu que seul un classement fonctionnel du budget informe les élus sur la répartition des ressources entre les différents volets de la politique locale (politique sociale, politique de l'enseignement, politique culturelle, politique d'action économique...) et leur permet d'apprécier les efforts que la municipalité fait par rapport à ses différentes missions. L'adoption du budget par fonction alimente donc le débat démocratique [3].

Le principe d'une nomenclature fonctionnelle a été maintenu afin de satisfaire les besoins d'information tant de l'I.N.S.E.E. que des acteurs locaux. La codification fonctionnelle relative à la M14 a été simplifiée par rapport à celle de la M12, elle s'inspire de la "Nomenclature Fonctionnelle des Administrations" (N.F.A.) et comprend dix fonctions (domaine d'action ou d'intervention) principales[4].

1.1.2.2. Vers une comptabilité patrimoniale ?

Trois techniques favorisant la fidélité des enregistrements comptables sont prévus par la M14.

1.1.2.2.1. Le rattachement des charges et des produits.

Suivant la règle de l'annualité, le budget doit être voté annuellement et doit être exécuté dans l'année. Cependant, la période d'exécution du budget, ou exercice, déborde l'année budgétaire puisque les communes ont la possibilité, d'après les M11-M12, de procéder à

---

[3] Joseph CARLES, "La M14, révolution ou adaptation ?", *Revue française de comptabilité*, n°260-octobre 1994, p. 20.

[4] Ces dix fonctions du niveau "1" sont les suivantes : 1. Enseignement, 2. Culture et vie sociale, 3. Santé, 4. Interventions sociales, 5. Logement, 6. Développement urbain, 7. Aménagement de l'espace naturel, 8. Transports, 9. Actions économiques, 10. Services généraux.

des opérations jusqu'au 31 janvier de l'année suivante (règle de la "journée complémentaire"). Une telle pratique fausse la signification des comptes dans les communes d'une certaine taille, dès lors qu'il s'agit d'opérations d'un montant élevé.

La M14, se fondant sur le postulat d'indépendance des exercices (ou de la spécialisation), introduit l'obligation de rattacher les charges et les produits à l'exercice (intérêts courus non échus notamment).

1.1.2.2.2. L'amortissement des biens renouvelables.

La technique des amortissements qui découle du principe de prudence du P.C.G. 1982 a suscité de longs débats lors des travaux préparatoires à la M14. "L'absence d'assujettissement à l'impôt, un financement différent des immobilisations du fait de l'importance prise par les transferts de l'Etat et subventions d'équipement (D.G.E., F.C.T.V.A., subventions spécifiques...) et la technique du prélèvement sur ressources ordinaires (P.R.O.) n'ont pas incité les collectivités locales à utiliser cette technique pourtant déjà autorisée par la réglementation"[5].

Une conception minimaliste a été retenue par la M14 puisque l'amortissement obligatoire est limité aux biens renouvelables (mobilier, matériel de transport...), à l'exclusion des immeubles et de la voirie. Il est facile de comprendre que les élus veulent ainsi éviter que la pratique des amortissements provoque une hausse de la pression fiscale. Si cette solution ne permet pas de mettre en place une véritable comptabilité patrimoniale (qui soulèverait des difficultés d'évaluation du reste), elle a néanmoins le mérite de tenir compte du "coût" du renouvellement de certains éléments du patrimoine communal et de limiter ainsi le recours à l'emprunt.

Les communes (de plus de 3 500 habitants) peuvent, si elles le souhaitent, aller au-delà de ce minimum légal compte tenu des spécificités de leur situation et du niveau de leurs indicateurs.

[5] Pierre-Louis MARIEL et Jean-Christophe MORAUD, "La modernisation de la comptabilité communale", *Revue française de finances publiques*, n°47-1994, p. 21.

1.2.2.2.3. Provisions pour risques.

La technique du provisionnement est autorisée dans la comptabilité communale selon les instructions M11 et M12. Cependant, l'absence d'intérêt fiscal, les précisions qu'il faut fournir pour justifier la création des provisions, le recours anticipé à l'impôt qu'elles engendrent, expliquent l'usage restrictif qu'en ont fait les communes. La M14 pour sa part, prévoit deux mécanismes de provisions qui tiennent compte des spécificités de l'organisation communale.

Les communes ayant accordé une garantie d'emprunt à un organisme se verront obligées de constituer une provision assise sur la totalité de l'encours de dettes garanties afin d'éviter qu'elles se retrouvent confrontées à des sinistres qu'elles n'avaient pas anticipés. Toutefois, les garanties d'emprunt concernées ne visent que celles accordées hors logement social, ce secteur présentant peu de risques, sans doute du fait de l'existence de la Caisse de garantie du logement social.

Une autre provision spéciale est prévue par la M14 dans le cas où les communes utilisent, de façon dangereuse, la pratique des emprunts à remboursement différé ou *in fine*, cette pratique ayant pour effet d'altérer la règle de l'équilibre budgétaire.

Provisionner signifie anticiper la fiscalité auprès des contribuables pour financer une dépense qui n'est pas encore réelle ; dès lors, n'y a-t-il pas contradiction entre la notion de provision et celle de service fait propre aux missions d'intérêt général qui incombent à la commune[6] ?

1.2. Les facteurs ayant favorisé la réforme de la comptabilité communale.

Un long processus de réflexion et de concertation associant différentes structures a abouti à la loi du 22 juin 1994, qui instaure un nouveau plan comptable M14, applicable à toutes les communes au plus tard le 1er janvier 1997. Il convient de préciser que certaines dispositions qui devaient figurer initialement dans cette loi ont été en fait intégrées à la loi d'orientation sur l'Administration territoriale de la République du 6 février 1992 (dite "loi A.T.R."), notamment pour ce qui concerne ses articles 13, 50 et 51[7].

---

[6] Joseph CARLES, *op. cit.*, p. 22.

[7] Jacques KIMPE, "Management et démocratie locale", *Pouvoirs locaux*, n°23-décembre 1994, p. 34.

L'application généralisée de la M14, est précédée d'une expérimentation pratiquée par de nombreuses communes, regroupées dans l'association des villes expérimentatrices de la M14.

La réforme de la comptabilité communale n'est pas propre à la France puisque dans plusieurs pays cette réforme a été réalisée récemment ou est en cours : c'est ainsi le cas de l'Espagne, de la Grande-Bretagne, de la Suisse, de la Belgique, de l'Italie...

Un groupe de travail, le Comité consultatif composé de 14 membres (pour moitié de représentants du monde local), a été créé en juin 1990 par les ministères du budget et des collectivités locales pour réfléchir à la refonte de la comptabilité locale. Cette réforme s'inscrit dans le cadre de la modernisation du secteur public, et suit la réforme de la comptabilité des hôpitaux (la M21 depuis 1988), des H.L.M. (la M31 depuis 1989) et des services publics, industriels et commerciaux régis désormais par la M4 (la M49 notamment) depuis les années 1990-1991. Départements et régions seront naturellement, après les communes (près de 36 000), touchés par ce mouvement de réforme des comptabilités locales.

Depuis plusieurs années, les communes ont vu leur rôle d'acteur économique local s'accroître considérablement, sous l'effet notamment des lois de décentralisation (loi du 2 mars 1982 en particulier) qui leur ont donné des compétences nouvelles et qui ont allégé la tutelle administrative exercée par le Préfet ; ce qui a entraîné une modification substantielle des budgets locaux et une augmentation significative des masses financières.

Jusqu'en 1970, l'autorisation d'emprunter dépend de la tutelle du préfet. La loi du 2 mars 1982 offre la possibilité aux communes d'emprunter librement. Le phénomène de l'endettement communal qui n'est pas récent[8], s'est amplifié sous l'effet de la libéralisation des moyens de financement des collectivités locales. Par exemple, la médiatisation de l'affaire de la ville d'Angoulême a mis en évidence le caractère vital de la mesure des risques dans la gestion financière des communes.

Dans un contexte de chômage chronique, il est à noter que la commune est souvent le premier employeur au niveau local.

---

[8] Pierre BARGE, "L'endettement communal de 1970 à 1993", *Problèmes économiques*, n°2375-11 mai 1994, pp. 7-12.

L'article 52 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique stipule : "la nomenclature comptable des organismes publics s'inspire du plan comptable général (...), et lorsque l'activité exercée est de nature principalement industrielle ou commerciale (...), celle-ci doit être conforme au plan comptable général sauf dérogations justifiées par le caractère particulier des opérations à retracer". Or, le P.C.G. de 1957 a été révisé par la publication de l'arrêté du 27 avril 1982 qui a institué un nouveau plan comptable général : le "P.C.G. 1982".

Le rapprochement des systèmes comptables tire ses origines également de la réglementation communautaire.

Dans ces conditions, la réforme de la comptabilité communale animée d'un souci de transparence et de lisibilité des comptes notamment, s'imposait donc afin d'offrir aux élus et aux services municipaux un meilleur outil d'information et de gestion.

2. Comptabilité et organisation.

La réforme de la comptabilité communale s'appuie sur le postulat implicite selon lequel le P.C.G. 1982 constitue la norme de référence dans le nécessaire rapprochement des systèmes comptables. La comptabilité privée des entreprises dont les origines remontent au quatorzième siècle, n'a pas fondamentalement changé depuis cette époque ; elle a suivi peu à peu, sous l'impulsion du législateur, l'évolution du contexte économique des entreprises grâce à des révisions des plans comptables nationaux (1957 et 1982).

Cette relative ancienneté séculaire de l'outil comptable en fait à la fois sa force et ses faiblesses. Sa force puisqu'aujourd'hui des groupes privés l'utilisent toujours telle qu'elle a été conçue, mais ses faiblesses car elle n'est pas sorti de sa rationalité première, rationalité essentiellement binaire en débit-crédit, actif-passif, charges-produits, charges payées d'avance ou à payer, éléments ordinaires ou extraordinaires...

Les différents systèmes comptables existants aujourd'hui ont été chacun créés pour un type d'acteur donné : la comptabilité privée pour l'entreprise, la comptabilité publique locale pour la commune, la comptabilité nationale pour l'Etat. Il s'agit dans les trois cas de systèmes comptables "monoacteur" dans le sens où ils sont fondés sur une logique dominante et ils sont destinés avant tout à un type d'utilisateur nettement défini. On a pu observé un rapprochement de ces différents systèmes comptables depuis les années 50.

Certes, mais la complexité entendue "(...) comme richesse de l'information et des interconnexions, variété des états et des évolutions possibles"[9] , et conjonction de logiques distinctes mais complémentaires ne se retrouve pas dans les systèmes comptables précités.

En ce qui concerne les communes, on est à "la croisée des chemins" entre la comptabilité patrimoniale et la comptabilité de gestion parce que les missions des collectivités locales ne peuvent se réduire aux seuls comptes du patrimoine et de la protection des tiers.

La crise économique a mis fin à la séparation stricte domaine privé-domaine public. La coopération ne doit pas seulement être inter-entreprises, elle doit également lier des entreprises et des organisations publiques. William Ouchi a étudié les possibilités et les formes d'une coopération constructive entre les forces vives d'une nation, particulièrement entre l'Etat et l'industrie[10]. Communes et entreprises, malgré des logiques opposées de prime abord, voient leurs préoccupations converger, leurs intérêts devenir de plus en plus complémentaires ; leur coopération semble donc nécessaire.

L'histoire des dix dernières années illustre comment de façon déterminée, les communes se sont immiscées dans le domaine privé par les aides qu'elles ont accordées aux entreprises[11].

Or, il leur manque une "boussole", une mésocomptabité, c'est à dire un outil leur permettant de mettre des coups de projecteur à "la croisée des chemins", là où s'arrête le champ de la comptabilité publique, de la comptabilité privée et de la comptabilité nationale. En effet, on saisit des statistiques mais on ne sait pas les agréger.

La comptabilité est mal outillée pour gérer l'essentiel de l'activité qui est une gestion par projets. La mise en oeuvre d'un projet de développement local nécessite l'existence d'un système d'information approprié. La commune en effet peut être conçue comme un espace-territoire sociopète organisé de telle façon à faciliter la communication entre la municipalité et les entreprises.

---

[9] Jacques MELESE, *Approches systémiques des organisations*, Hommes et techniques, 1979, p. 8.
[10] William OUCHI, *M, un nouvel esprit d'entreprise*, Interéditions, 1985, 271 p.
[11] Cf. Djamel KHOUATRA , *Interventionnisme communal et sciences de gestion : d'une approche empirique à la formulation d'un cadre conceptuel*, Thèse de doctorat ès sciences de gestion, Université Lyon 3, Janvier 1992, 575 p.

En conclusion de sa thèse, Jean-Pierre Claveranne écrit : "Entre la comptabilité privée (avec ses préoccupations micro-économiques) et la comptabilité nationale qui cherche à appréhender la variation d'agrégats macro-économiques, il reste un champ d'analyse totalement inexploré à notre avis, charnière éventuelle de deux approches que nous appellerons même si le terme est peu euphonique "la mésocomptabilité"[12].

"D'une manière générale, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;
- de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs", d'après le P.C.G. 1982[13].

Comme l'écrit Michel Capron[14], la comptabilité n'est pas seulement un outil, elle est également un phénomène social dont on peut étudier l'histoire. A cet égard, Bernard Colasse distingue trois âges dans l'histoire de la comptabilité : on est passé d'une histoire de l'enregistrement comptable en partie double à une histoire de la socialisation de la comptabilité pour en arriver à une histoire sociale de la comptabilité[15].

Très récemment, des chercheurs britanniques "(...) très influencés par les travaux de Michel Foucault, ont formé le projet de ce qu'ils appellent une "archéologie des systèmes comptables" (Hopwood, 1987). Il s'agit en particulier d'étudier la façon dont les systèmes comptables, en évoluant, contribuent à l'ordre social et organisationnel"[16].

Le concept de mésocomptabilité présente le double intérêt d'une part, de permettre l'étude des relations entre comptabilité et système territorial socio-économique, d'autre part de servir d'instrument de régulation sociale.

Le domaine comptable n'est pas facile à cerner, sa délimitation repose sur des postulats et des conventions ; il faut donc naturellement admettre que différentes représentations du réel sont possibles. La comptabilité est à la fois une technique, un langage et un art[17].

---

12 Jean-Pierre CLAVERANNE, *Essai de formulation d'une grille d'analyse des comptes à l'usage d'un comité d'entreprise*, Thèse de 3° cycle en Droit et Economie des Entreprises, Université de Montpellier, 1979, p. 335.
13 Conseil National de la Comptabilité, *Plan Comptable Général*, Edition 1982, p. VII.
14 Michel CAPRON, *La comptabilité*, La Découverte, 1985, p. 24.
15 Bernard COLASSE, "Les trois âges de la comptabilité", *Revue française de gestion*, n°spécial, n°70-1988, pp. 83-87.
16 *ibid.*, p.87.
17 Bernard ESNAULT et Christian HOARAU, *Comptabilité financière*, PUF, 1994, 469 p.

Le comptable peut légitimement s'interroger sur la fiabilité et/ou la pertinence des informations qu'il utilise. Le problème posé est celui de l'adéquation entre la connaissance comptable et la réalité. Des doutes apparaissent sur cette adéquation lorsque le comptable cesse de traiter de manière mécanique la comptabilité, et prend conscience de sa propre pensée comptable. L'approche constructiviste de la comptabilité a le mérite de provoquer un scepticisme face à l'expérience du réel, c'est à dire de proposer un élargissement du champ comptable par la prise en compte de la complexité, tout en formulant une critique de la comptabilité positive.

La construction de la mésocomptabilité reste à faire. Le constructivisme, en mettant au premier plan la notion de sujet, accorde une place importante à la question de l'invention c'est à dire à l'apparition d'idées nouvelles. Si la recherche comptable ne semble pas nouvelle, ce qui est nouveau, c'est l'apparition au vingtième siècle d'une figure inconnue jusqu'ici, le chercheur en comptabilité[18].

La mésocomptabilité doit s'appliquer à l'entité comptable qu'est la commune. L'endettement élevé de nombreuses communes françaises conduit à poser deux problèmes liés : la consolidation des comptes de la commune et de ses satellites, et le contrôle de ces comptes. La consolidation des comptes du "groupe ville", se heurte à des obstacles difficiles à surmonter si l'on souhaite transposer les méthodes de consolidation des groupes de sociétés (loi du 3 janvier 1985) au secteur public local ; ces obstacles résident dans la non-homogénéité des systèmes comptables des différentes organisations constituant l'entité communale (la ville, les sociétés d'économie mixte, les associations...), et l'inexistence de liens en capital pour certains satellites (associations et groupements). L'expression « consolidation des risques générés » au sein du "groupe ville" paraît à cet égard plus appropriée[19].

La réforme de la comptabilité communale animée d'un souci de transparence et de lisibilité des comptes, introduit ou renforce deux principes généraux empruntés au P.C.G. 1982 : le principe de prudence et le principe de sincérité. Les innovations apportées par cette réforme ne permettent pas encore, nous semble-t-il, d'atteindre la dernière ligne droite.

---

[18] Bernard COLASSE, "A quoi sert la recherche comptable ? Des fonctions du chercheur en comptabilité", *Revue française de comptabilité*, n°264-février 1995. pp. 67-74.

[19] Michel KLOPFER, "La consolidation des comptes des collectivités locales", *La Revue Banque*, n°531-octobre 1992, pp. 868-935.

Un vaste de travail de formation des personnels municipaux et une application des logiciels restent à faire. En réalité, la M14 ouvre un champ de recherche sur la mésocomptabilité.

Bibliographie

"Adapter l'informatique à la M14", *La Gazette des communes*, n°1267/25, 20 juin 1994, p. 23.

BARGE Pierre, "L'endettement communal de 1970 à 1993", *Problèmes économiques*, n°2375-11 mai 1994, pp. 7-12.

BOYER Robert, *La théorie de la régulation : une analyse critique*, La Découverte, 1986, 142 p.

CAPRON Michel, *La comptabilité*, La Découverte, 1985, 128 p

CARLES Joseph, "La M14, révolution ou adaptation ?", *Revue française de comptabilité*, n°260-octobre 1994, pp. 20-23.

CHARPENTIER Jean-Michel, "M14 : le suivi du patrimoine", *Revue française de comptabilité*, n°260-octobre 1994, pp. 26-28.

CLAVERANNE Jean-Pierre, *Essai de formulation d'une grille d'analyse des comptes à l'usage d'un comité d'entreprise*, Thèse de 3e cycle en Droit et Economie des Entreprises, Université de Montpellier, 1979, 367 p.

COLASSE Bernard, "A quoi sert la recherche comptable ? des fonctions du chercheur en comptabilité", *Revue française de comptabilité*, n°264-Février 1995, pp. 67-p.74.

COLASSE Bernard, "Les âges de la comptabilité", *Revue française de gestion*, n°70-1988, pp. 83-87.

Conseil National de la Comptabilité, *Plan Comptable Général*, Edition 1982, 374 p.

COURTOIS Denis, "Profiter de la M14 pour moderniser la gestion locale", *La Gazette des communes*, n°1278/36-26 septembre 1994, pp. 12-13.

"Des instructions M11-M12... à l'instruction M14", *La Gazette des communes*, n°1257/15-11 avril 1994, p. 28.

"Endettement des villes : les nouveaux chiffres", *Les Echos*, n° spécial, Juillet 1994, pp. 21-36.

D.C., "Comment une ville de moins de 10 000 habitants est passée en deux mois à la M14", *La Gazette des communes*, n°1276/34-12 septembre 1994, p. 23.

DOUENCE Jean-Claude, *L'action économique locale : décentralisation ou recentralisation ?*, Economica, 1988, 430 p.

Epistémologies et sciences de gestion, coordonné par Alain-Charles MARTINET, Economica, 1990, 251 p.

ESNAULT Bernard et HOARAU Christian, *Comptabilité financière*, PUF, 1994, 469 p.

HERSCH Jeanne, *L'étonnement philosophique : une histoire de la philosophie*, Gallimard, 1993, 462 p.

KHOUATRA Djamel, *Interventionnisme communal et sciences de gestion : d'une approche empirique à la formulation d'un cadre conceptuel*, Thèse de doctorat ès sciences de gestion, Université Lyon 3, Janvier 1992, 575 p.

KIMPE Jacques, "M14 : management et démocratie locale", *Pouvoirs locaux*, n°23-décembre 1994, pp. 33-36.

KLOPFER Michel, "La consolidation des comptes des collectivités locales", *La Revue Banque*, n°531-Octobre 1992, pp. 868-935.

KLOPFER Michel, "Pour oublier Angoulême", *Revue française de gestion*, n°85-septembre-octobre 1991, pp. 99-104

"La nomenclature par fonction", *La Gazette des communes*, n°1276/34-12 septembre 1994, p. 24, n°1280/38-10 octobre 1994, p. 36.

"La nomenclature par nature", *La Gazette des communes*, n°1267/25-20 juin 1994, p. 24.

La nouvelle comptabilité communale, *Revue française de finances publiques*, L.G.D.J., n° 47-1994, 203 .p.

LAURENT Philippe, "Réforme comptable et transparence financière", *Pouvoirs locaux*, n°23-décembre 1994, pp 31-32.

MEYSONNIER François, "Contrôle de gestion : les conditions de l'efficacité", *Revue française de gestion*, n°85-septembre-octobre 1991, pp. 54-62.

Ministère de l'Intérieur et de l'Aménagement du Territoire, *Présentation de la réforme de la comptabilité des communes*, Direction générale des collectivités locales, Décembre 1993, 151 p.

OUCHI William, *M, un nouvel esprit d'entreprise*, Interéditions, 1985, 271 p.

PETIT-DUTAILLIS Charles, *Les communes françaises : caractères et évolution des origines au XVIIIe siècle*, Albin Michel, 1970, 379 p.

PIAGET Jean, *Psychologie et épistémologie*, Gonthier, 1970, 189 p.

STENGERS Isabelle et SCHLANGERS Judith, *Les concepts scientifiques : invention et pouvoir*, La Découverte/Conseil de l'Europe/UNESCO, 1989, 166 p.

THEVENOT Martial, "L'instruction M14 et la gestion des communes", *Revue française de comptabilité*, n°260-octobre 1994, pp. 24-25.

"Une nouvelle comptabilité pour les communes belges", *La Gazette des communes*, n°1297/7-13 février 1995, p. 23.

VERRIER Alain, "Le patrimoine des collectivités locales : le problème de l'évaluation", *Revue française de comptabilité*, n°260-octobre 1994, pp. 24-25

WATZLAWICK Paul (Ed.), *L'invention de la réalité : contributions au constructivisme*, Le Seuil, 1988, 373 p.