

POLITIQUES &
MANAGEMENT
PUBLIC

Politiques et management public

Vol 30/3 | 2013

Les transformations publiques au prisme des réformes comptables et financières

La comptabilité publique, instrument et enjeu des rapports entre pouvoir central et collectivités locales : le cas du processus d'harmonisation en Italie

Public sector accounting as tool and stake between central and local governments: the case of accounting harmonization process in Italy

Riccardo Mussari



Electronic version

URL: <http://journals.openedition.org/pmp/6813>

ISSN: 2119-4831

Publisher

Institut de Management Public (IDPM)

Printed version

Date of publication: 15 September 2013

Number of pages: 395-410

ISBN: 978-2-7430-1544-2

ISSN: 0758-1726

Electronic reference

Riccardo Mussari, « La comptabilité publique, instrument et enjeu des rapports entre pouvoir central et collectivités locales : le cas du processus d'harmonisation en Italie », *Politiques et management public* [En ligne], Vol 30/3 | 2013, mis en ligne le 04 avril 2016, consulté le 01 mai 2019. URL : <http://journals.openedition.org/pmp/6813>

La comptabilité publique, instrument et enjeu des rapports entre pouvoir central et collectivités locales : le cas du processus d'harmonisation en Italie

09

► **Riccardo Mussari**

*Professeur, Dipartimento di Studi Aziendali e Giuridici
Università degli Studi di Siena
Piazza Santo Francesco, n° 8 - 53 100 Siena - Italie*

Résumé

Cet article analyse le processus d'harmonisation comptable des collectivités locales en Italie et l'influence de la centralisation de l'administration publique sur ce processus. Dans un premier temps soumis à un mouvement d'autonomie et décentralisation, ce processus a assisté à un retour du contrôle central du fait des politiques issues de la crise financière et des procédures européennes.

© 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

Mots clés : comptabilité publique, harmonisation comptable, collectivités locales, Italie.

Abstract

Public sector accounting as tool and stake between central and local governments: the case of accounting harmonization process in Italy. This articles analyses accounting harmonisation process for local governments in Italy with a view to central government influence on it. In an earlier phase, this process was concerned with a tendency toward autonomy and decentralization, but it was reserved to comply with policies driven by the global financial crisis and European procedures.

© 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

Keywords : public sector accounting, accounting harmonization, local governments, Italy.

Introduction

Par réforme de l'administration publique, on entend en général l'adoption d'une comptabilité en droits constatés, laquelle a obtenu le soutien très fort de ce qu'on appelle le Nouveau Management Public (NMP) (Hood, 1991, 1995). Inspirée de pratiques managériales, cette approche privilégie les objectifs quantitatifs et l'évaluation des performances économiques (économie, efficacité et efficacité) et préconise un recentrage de l'administration publique sur les résultats plutôt que sur les procédures, en donnant ainsi à la comptabilité un rôle central (Sević, 2004 ; FEE, 2007).

Le passage suivant, tiré d'un document sur les états financiers des administrations publiques, publié en 2000 par l'IFAC (International Federation of Accountants, organisation représentative de la profession comptable au niveau mondial), présente sans les hiérarchiser les avantages les plus couramment évoqués en rapport avec l'adoption d'une comptabilité en droits constatés :

« La comptabilité en droits constatés apporte aux utilisateurs une information financière relative à des domaines comme les ressources contrôlées par une entité, le coût de ses opérations (les coûts engendrés par la prestation de biens et de services), une information enrichie sur les flux de trésorerie ainsi que d'autres informations financières permettant d'évaluer une situation financière et son évolution ainsi que la performance économique et l'efficacité de l'entité comptable. Il est essentiel d'avoir recours à la comptabilité en droits constatés si l'on veut que l'information financière ait une quelconque utilité pour l'évaluation des performances de l'État en termes de coût des services, d'efficacité et de réalisation des objectifs. Elle apporte en outre à l'utilisateur une information de meilleure qualité qui l'aidera à prendre ses décisions et à assumer ses responsabilités et contribue à changer les schémas de pensée et d'action des gestionnaires. »

Dans certains pays, la comptabilité en droits constatés vient en complément du système traditionnel afin de répondre à la fois aux contraintes juridiques relatives aux procédures de dépenses publiques classiques et aux exigences nouvelles en matière de responsabilisation (Behn, 2001) et de gestion (Lüder et Jones, 2003). L'adoption progressive d'une comptabilité en droits constatés a eu deux conséquences essentielles. La première a été la nécessité d'adopter de nouvelles normes comptables. On a trouvé une solution rapide en s'appuyant sur la longue expérience du secteur privé en dépit des différences évidentes entre secteur public et secteur privé – différences que les spécialistes de la comptabilité publique n'ont jamais manqué de souligner (Adam, Mussari et Jones, 2011 ; Barton, 2009 ; Biondi, 2012 ; Guthrie, 1998 ; Lapsley, Mussari et Paulsson, 2009 ; Pina, Torres et Yetano, 2009) – et des difficultés des administrations publiques à mettre en œuvre et/ou à utiliser de manière effective l'information issue de la comptabilité en droits constatés dans les processus de prise de décision (Torres, Matsuo et Pina, 2009).

La seconde conséquence a été la nécessité d'une harmonisation internationale de la comptabilité en droits constatés grâce au développement de normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS, International Public Sector Accounting Standards). Ces normes sont développées par l'IPSAS Board, organe créé en 1997 par l'IFAC, dont la mission consiste à « servir l'intérêt public en assurant la mise en place de normes comptables de haute qualité pour le secteur public accompagnée d'un guide d'application afin de faciliter leur adoption et leur mise en œuvre en vue d'améliorer la qualité et la cohérence des pratiques à travers le monde et de renforcer la transparence et la responsabilité du secteur

public dans le domaine de l'information et de la gestion financières » (IPSASB, 2013). Les normes IPSAS sont basées sur les normes IFRS (International Financial Reporting Standards) – normes internationales d'information financière établies par l'International Accounting Standards Board (IASB) – dès lors que celles-ci sont applicables au secteur public. « La stratégie de l'IPSASB consiste en outre à maintenir l'alignement des normes IPSAS sur les IFRS lorsqu'elles sont applicables au secteur public » (IPSASB, 2013).

Ainsi, alors que la définition des normes comptables du secteur public est traditionnellement – du moins dans les pays d'Europe continentale – du ressort du législateur national, les processus de réforme internationaux semblent inciter les gouvernements à utiliser ou à se référer à des normes établies ailleurs¹. Cependant, l'adoption d'une norme comptable pour le secteur public n'est pas une simple question technique, c'est en effet une question avant tout politique et socioéconomique. La comptabilité de l'État « a toujours servi avant tout à contrôler le comportement des individus : pour les inciter à faire des choses qu'ils ne feraient pas spontanément ou les empêcher de faire celles qu'ils auraient tendance à faire » (Jones, 1992 : 155-156). L'adoption de normes comptables définies à l'échelle internationale signifie pour un pays donné qu'il abandonne à d'autres entités le pouvoir d'influer de manière significative sur les décisions économiques et politique prises au niveau national.

C'est dans ce contexte que l'Italie s'est engagée dans une nouvelle tentative de réforme comptable du secteur public. Dans le présent article, nous résumerons en partie un projet de recherche en cours sur le processus d'harmonisation comptable dans lequel se sont engagées les administrations publiques italiennes. Nous nous proposons de décrire et d'analyser le processus d'évolution de la comptabilité dans le secteur public italien, en particulier au niveau des entités territoriales que sont les régions, les collectivités locales et leurs divers organismes. Nous tenterons plus précisément de mettre brièvement en évidence la particularité du cas italien en étudiant notamment les motivations du législateur, les choix opérés pour la rénovation des systèmes comptables du secteur public, la conceptualisation de l'harmonisation comptable et les rapports entre pouvoir central et entités territoriales, et enfin le rôle de la comptabilité en droits constitués selon la réforme. Nous chercherons aussi à montrer que selon la voie suivie en Italie pour mettre en œuvre l'harmonisation comptable, ni la comptabilité en droits constatés ni les IPSAS n'ont l'importance cruciale qu'elles ont acquise à l'échelle internationale.

Notre article n'est pas spécialement consacré aux innovations techniques en matière de comptabilité et notre analyse ne porte pas sur le niveau micro (celui de l'organisation), mais sur le niveau macro puisqu'elle observe le processus de changement d'un point de vue institutionnel. Ce choix tient au fait qu'en Italie, le budget de l'État comme les systèmes comptables sont régis par la loi. Nous étudierons par conséquent les caractéristiques contextuelles de l'environnement socio-économique, selon l'hypothèse que tout changement affectant ces caractéristiques entraîne des changements pour le budget et les systèmes comptables suite à l'émergence de caractéristiques contextuelles identiques. Notre réflexion a un caractère statique au sens où nous cherchons pour l'instant avant tout à analyser les intentions déclai-

¹ « À l'heure actuelle, les normes nationales de comptabilité publique de 15 États membres de l'UE s'inspirent des IPSAS. Sur ces 15 États membres, neuf disposent de normes nationales basées ou alignées sur les IPSAS, cinq y font référence et un les utilise pour certaines branches de l'administration publique locale. Pourtant, malgré la reconnaissance de la valeur indéniable des IPSAS, aucun État membre ne les a mises en œuvre intégralement. » (EC, 2013 : 8)

rées du pouvoir central qui, par l'intermédiaire de ses ministères, pilote la formulation et l'expérimentation du nouveau système budgétaire et comptable. À l'heure actuelle, on ne peut pas encore évaluer l'efficacité des innovations à venir en matière de comptabilité. Le nouveau système a été testé en 2012 et 2013 par un nombre limité d'entités territoriales (4 régions, 12 provinces, 49 communes), et les nouvelles dispositions ne seront applicables qu'à partir de 2014, en raison de la nécessité d'introduire des règles supplémentaires afin de résoudre d'importants problèmes techniques mis au jour par le test².

Dans la mesure où le nouveau système n'en est qu'à sa phase expérimentale, nous ne pouvons pas pour l'instant évoquer les répercussions du système comptable sur ce qu'on appelle la « situation sociale » (Boland, 1996). Seule une mise en œuvre pratique du nouveau système pourra nous permettre de proposer une perspective dynamique incluant à la fois la production et l'utilisation de l'information apportée par le nouveau système dans les processus décisionnels, qu'ils soient de type politique ou managérial. On pourra appliquer le même genre d'analyse aux questions de responsabilité interne et externe.

Notre article suit le plan suivant : la première partie décrit le processus législatif mis en œuvre dans le cadre de la réforme comptable en Italie. La deuxième partie explicite les objectifs de la réforme et du nouveau système budgétaire et comptable. Dans la troisième partie, nous tenterons de réconcilier le processus de réforme avec les concepts d'harmonisation, d'uniformisation et d'unification propres à la théorie comptable. Nous concluons par quelques réflexions sur l'évolution de la fonction attribuée au système de comptabilité publique italien et proposerons quelques pistes de réflexion pour une recherche à venir.

1. Le processus législatif de la nouvelle réforme comptable en Italie

L'harmonisation comptable a une telle importance dans la législation italienne qu'elle fait l'objet d'une prescription constitutionnelle (loi de 2001, article 117). L'harmonisation comptable est devenue un objectif à atteindre et à poursuivre dans le temps lorsque le pays est passé à une structure fédérale et où, par conséquent, la constitution a été amendée (2001). L'autonomie des entités territoriales étant largement reconnue par le pouvoir central, la tendance naturelle à la prolifération de systèmes budgétaires, comptables et d'information financière différents s'est trouvée renforcée, en particulier au niveau des pouvoirs locaux disposant d'une autonomie législative (les régions). L'harmonisation comptable a été perçue comme une tentative pour limiter une tendance centrifuge que les innovations constitutionnelles (le fédéralisme) étaient susceptibles de renforcer.

Avec la révision constitutionnelle de 2001, l'harmonisation comptable, comme bien d'autres domaines, a fait l'objet d'un partage des responsabilités législatives (législations concurrentes) entre l'État et les régions. Les régions se sont alors vues confirmées dans leur capacité à réglementer de manière autonome leurs systèmes comptables même si, conformément aux « principes fondamentaux », ce pouvoir relevait de la responsabilité législative exclusive de l'État. Il a fallu plusieurs années pour que soit approuvée une législation conséquente sur l'harmonisation des comptabilités publiques. Dans le tableau 1,

² On trouvera la totalité des informations sur le site suivant : www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/

nous avons rassemblé les principales références législatives formant le cadre du processus d'harmonisation des administrations publiques italiennes³.

Tableau 1 : Références législatives concernant l'harmonisation comptable dans le secteur public italien

ADMINISTRATION PUBLIQUE	RÉFÉRENCES LÉGISLATIVES
Pouvoir central	Loi n° 196 du 31/12/2009
Entités territoriales	Loi du 5/5/2009 n° 42, art. 2 ⁴ ; décret n°118 du 23/6/2011, titre I ; directive du président du Conseil du 28/12/2011
Établissements de santé publics	Décret n° 118, titre II du 23/6/2011
Universités	Loi n° 240 du 30/12/2010 ; décret législatif n° 18 du 27/1/2012
Autres administrations publiques	Loi n° 196 du 31/12/2009, art. 2 ; décret n° 91 du 31/5/2011

Depuis 2001, l'harmonisation comptable est devenue nécessaire (mais non suffisante, loin s'en faut) dans la perspective constitutionnelle pour permettre au pouvoir central de garantir que les choix financiers et fiscaux opérés par les autres administrations publiques, notamment les entités territoriales, soient compatibles avec la réalisation des objectifs macroéconomiques du pays dans son ensemble. Ces objectifs sont déterminés par les contraintes définies par l'Union européenne et ne peuvent de toute évidence être atteints que dans la mesure où le comportement de tout le secteur public en matière de finance et de fiscalité est compatible avec le respect des engagements pris à Bruxelles par le pouvoir central. Selon la Constitution, l'harmonisation comptable est un outil indispensable pour la définition, la présentation au public, la mise en œuvre et le contrôle des politiques budgétaires et économiques du pays. Elle est considérée comme un pré-requis pour une gestion et un contrôle efficaces des finances et de la dette publiques. En fait, l'harmonisation comptable n'a jamais eu de signification micro-économique ou managériale. En même temps, le législateur national n'a pas été incité ni sollicité pour que soient adoptées des « normes comptables internationales ».

La situation a changé de manière significative en 2012, suite à la crise financière et budgétaire qui a durement touché l'Italie comme d'autres pays européens et conduit à la signature du Traité sur la *stabilité*, la *coordination* et la *gouvernance* au sein de l'Union monétaire et économique (plus communément appelé « Pacte budgétaire »). En 2012, la Constitution a connu un nouveau changement : on y a introduit le principe de l'équilibre budgétaire et l'obligation d'une stricte limitation du recours à la dette publique. La question de l'harmonisation comptable est depuis exclusivement placée sous la responsabilité législative de l'État.

³ D'après ce tableau, il est clair que l'harmonisation concerne toutes les administrations publiques et non les seules entités territoriales.

⁴ La loi n° 42/2009 instaure le fédéralisme budgétaire.

2. Les objectifs de l'harmonisation comptable et le nouveau système budgétaire et comptable

Bien que toutes les administrations publiques aient été soumises aux mêmes principes comptables, la situation actuelle de la comptabilité du secteur public en Italie est loin d'être harmonieuse : formats de présentation budgétaire et d'information financière différents, règles d'enregistrement comptable non homogènes, comptabilité en droits constatés appliquée par un faible nombre d'administrations locales, et par conséquent, information financière essentiellement réduite à des relevés de situation budgétaire (Mussari, 2005).

Mais ce qui compte pour le pouvoir central, c'est la difficulté pratique que représente l'agrégation et la consolidation des données financières et comptables des différentes entités territoriales et des autres administrations publiques, effort pourtant nécessaire si l'on veut obtenir un panorama de la situation financière du système public et répondre aux exigences de l'Union européenne.

Il n'est pas surprenant que, dans le but de respecter la Constitution, on ait confié la direction du processus d'harmonisation comptable au Ragioneria Generale dello Stato (RGS, équivalent de la Cour des comptes), entité clé du Ministère de l'économie et des finances. La RGS a joué un rôle fondamental dans la formulation des textes de loi mentionnés dans le tableau 1 et ses dirigeants se sont vus confier la responsabilité de présider les « tables techniques » et les « groupes de travail » qui pilotent la phase expérimentale et proposent les modifications de loi nécessaires à l'adaptation du nouveau système à toutes les entités territoriales. Même si le rôle de la RGS n'a pas été remis en question, les entités-test ainsi que les représentants des principales parties prenantes (régions, pouvoirs locaux, Ministère de l'Intérieur, Institut national de statistiques, experts-comptables, etc.) se sont officiellement impliqués dans le processus, et contribuent activement à tirer le meilleur parti possible de l'expérience. Cependant, nonobstant l'approche participative adoptée par la RGS dans cette phase expérimentale, le pouvoir de décision reste en dernier ressort entre les mains du pouvoir central.

La source principale d'information sur le processus d'harmonisation comptable des entités territoriales est ARCONET⁵, site Internet créé par la RGS. Sur ce site, les objectifs déclarés du processus d'harmonisation comptable paraissent pleinement compatibles avec la Constitution et avec les dispositions législatives qui en découlent :

« Le processus de réforme de la comptabilité publique a pour but de rendre les budgets publics et les rapports financiers cohérents, comparables et susceptibles d'être ajoutés les uns aux autres afin de :

- *permettre le contrôle des comptes nationaux (sauvegarder les finances publiques) ;*
- *vérifier que les comptes publics sont conformes aux conditions de l'art. 104 du Traité constitutif de l'UE ;*
- *contribuer à la mise en œuvre d'un fédéralisme budgétaire ».*

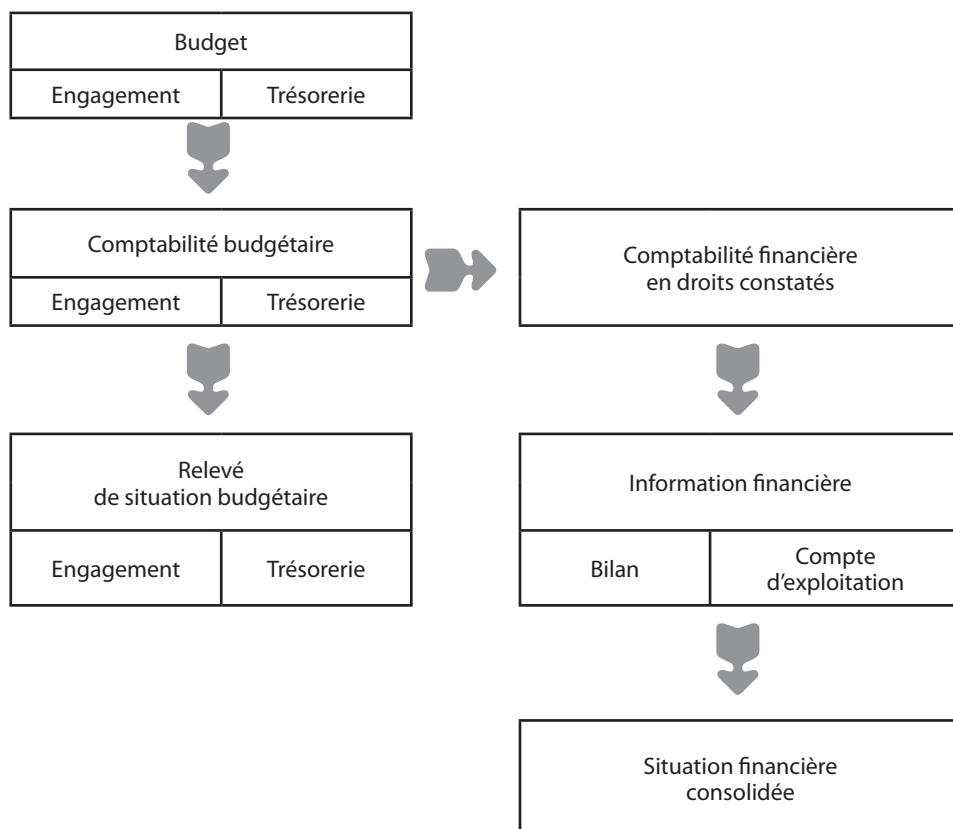
Pour atteindre ces objectifs, la législation prévoit une uniformisation des formats budgétaires, des plans comptables, des normes et des principes comptables, des formats de relevés budgétaires, des formats des états financiers et des rapports financiers consolidés. Pour la première fois, le législateur italien s'efforce d'imposer un format commun aux rapports sur

⁵ Arconet est l'acronyme de Armonizzazione Contabile degli Enti Territoriali.

la gestion budgétaire et financière pour toutes les entités territoriales, et surtout, un plan comptable unique pour toutes les administrations publiques. Avec quelques aménagements, nécessaires en raison des particularités des services fournis et des formules de financement spécifiques, toutes les administrations publiques seront tenues d'enregistrer et de faire état des transactions budgétaires et financières selon un format identique qui ne laisse aux comptables du secteur public qu'une marge faible (voire nulle) pour l'interprétation et l'évaluation indépendantes. Bien entendu, ce choix induit la nécessité de prévoir toutes les transactions que les administrations publiques pourraient avoir à enregistrer et de proposer par avance la ou les solutions. Le grand avantage du plan comptable unique pour toutes les administrations publiques tient sans aucun doute au fait qu'il facilite et rend plus rapide la gestion et le contrôle des finances publiques de la part du pouvoir central.

La figure 1 représente le nouveau système comptable et budgétaire des entités territoriales. Les entités territoriales auront l'obligation de pratiquer une comptabilité en droits constatés, il leur faudra par conséquent préparer et publier leur bilan, leur compte d'exploitation ainsi que leur situation financière consolidée.

Figure 1 : Schéma du nouveau système comptable et budgétaire des entités territoriales italiennes



Ce nouveau système présente des caractéristiques principales.

Programmation et budget

L'encadrement de la programmation a été considérablement renforcé et le budget pluri-annuel est désormais soumis à une autorisation, ce qui améliore la fiabilité d'un document auparavant rarement fiable. Le budget annuel continuera d'être élaboré à partir d'une comptabilité de caisse (et non d'une comptabilité en droits constatés). Seront donc quantifiées dans ce budget, d'une part, les recettes que l'on prévoit de pouvoir évaluer (*accertamenti previsti*) et encaisser (*incassi previsti*), et d'autre part, les dépenses que l'on prévoit d'engager (*impegni previsti*) et de payer (*pagamenti previsti*). Le budget pluriannuel sera élaboré exclusivement sur la base des engagements (*accertamenti previsti* et *impegni previsti*).

La classification des dépenses au sein du budget à soumettre à l'approbation du Conseil est désormais moins détaillée qu'auparavant ; elles sont ventilées suivant une liste de missions et de programmes, conformément à la nomenclature de la COFOG. Cette configuration devrait rendre les documents plus intelligibles pour les instances politiques et réduire la nécessité de procéder à de multiples mises à jour du budget au cours de l'exercice. Les budgets de fonctionnement engagent la responsabilité des dirigeants des entités administratives quant aux résultats (Jones et Mussari, 2004). Les règles régissant le système de contrôle de la gestion ne changent pas.

Système comptable

La comptabilité budgétaire demeurera le système comptable principal des entités territoriales à la fois pour ce qui est du contrôle des dépenses publiques (exécution du budget) et pour ce qui est de la transparence et de la responsabilité. Inévitablement la comptabilité budgétaire a la même base comptable que celle qu'on utilise pour le budget (laquelle est fondée sur une comptabilité de caisse). Pourtant, le principe d'une comptabilité d'engagement a été renforcé afin de n'imputer sur chaque exercice que les dépenses et les recettes de l'année. En d'autres termes, toutes les obligations, actives et passives, nanties, donnant lieu à des recettes et à des dépenses doivent être enregistrées dans la comptabilité budgétaire de l'entité au moment où chacune des obligations fait l'objet d'un nantissement, mais elles doivent être imputées sur l'exercice au cours duquel l'obligation vient à expiration. Il va de soi que tout le passif doit être couvert financièrement, indépendamment de l'année d'expiration de l'obligation. La procédure d'enregistrement décrite ci-dessus devrait rendre plus transparente et intelligible la situation financière de chaque entité territoriale dans la mesure où le montant de la dette publique à la fin de chaque exercice devrait être facilement quantifiable. Puisqu'on envisage d'étendre la même procédure à toutes les entités publiques, tout le secteur public devrait bénéficier des avantages liés à la mise en réseau des informations.

De plus, l'imputation de l'obligation parvenue à échéance facilitera la corrélation entre les états financiers issus de la comptabilité budgétaire et les états issus de la comptabilité en droits constatés au cours de l'exercice. En fait, au cours d'un même exercice, les seconds « dépendent » des premiers, ce qui engendre la nécessité de trouver des « solutions techniques » en vue de garantir la cohérence entre deux systèmes comptables dont les buts divergent naturellement et dont les normes de référence et les méthodes comptables sont différentes. Selon la loi, les entités territoriales ont recours à la comptabilité en droits constatés « pour information », expression qui, selon l'interprétation dominante, vise à reléguer la comptabilité en droits constatés à un rôle subalterne par rapport à la comptabi-

lité budgétaire. Les entités territoriales italiennes n'auront pas recours aux IPSAS et n'y feront pas référence pour mettre en place la comptabilité en droits constatés⁶. Les IPSAS ne sont jamais mentionnées dans les dispositions législatives ni dans les normes comptables générales et appliquées publiées par la RGS sur le site ARCONET. Les normes comptables fondées sur les droits constatés pour le secteur public comportent des références aux normes comptables du secteur privé approuvées par l'OIC (Organismo italiano di Contabilità), ce dernier étant l'autorité nationale qui fixe les normes pour les états financiers non soumis aux normes comptables européennes (<http://www.fondazioneoic.eu>).

3. Harmonisation, uniformisation, unification : de quoi parle-t-on ?⁷

En ce qui concerne le processus d'harmonisation en Italie, il paraît utile, du moins au plan théorique, de réconcilier le processus de réforme avec les concepts d'harmonisation, d'uniformisation et d'unification propre à la théorie comptable. Tout en partageant le même point de départ – une disharmonie ou une dissonance qu'il s'agit de réduire – l'harmonisation et l'uniformisation diffèrent nettement par le processus mis en œuvre pour y parvenir. L'unification quant à elle n'est « que » la forme extrême de l'uniformisation dans la mesure où elle exige une uniformisation totale.

L'harmonisation et l'uniformisation comptables concernent, avec plus ou moins de détails, tant la forme (par exemple, le format de présentation des documents budgétaires et des états financiers) que le contenu (par exemple, les normes comptables et les principes budgétaires). Elles concernent tantôt une grande partie tantôt une faible partie des organisations selon les critères de sélection retenus (taille, type d'entreprise, format juridique, coté ou non en bourse, etc.) et selon l'ère géographique concernée (échelle nationale, européenne, internationale). En résumé, la différence entre harmonisation et uniformisation tient à la façon dont on s'y prend pour réduire les différences et, inévitablement, aux concepts théoriques relatifs aux pratiques organisationnelles et comptables qui prédominent dans une configuration économique, sociale et politique donnée (Catturi, 2003).

Harmonisation comptable

Si l'on observe les solutions retenues par le législateur italien en vue de promouvoir l'harmonisation comptable, on s'aperçoit vite que le processus en cours n'a pas grand-chose à voir avec une quelconque harmonisation. En dehors de l'adjectif qui précise son domaine, l'harmonisation en général requiert des parties engagées la volonté de converger vers des solutions communes lorsqu'on a relevé une divergence de comportement qu'il est de l'intérêt de tous de surmonter afin de parvenir à une plus grande comparabilité.

⁶ Il importe de signaler que la Commission européenne a évalué l'adéquation des IPSAS pour les États membres de l'UE. Selon le rapport : « La conclusion générale qui se dégage à partir des avis exprimés par les autorités des États membres et d'autres parties lors de la consultation publique est double : d'une part, il apparaît clairement que les IPSAS ne peuvent pas être aisément appliquées « en l'état » dans les États membres ; d'autre part, les normes IPSAS constituent une référence incontournable en cas d'établissement de comptes du secteur public harmonisés au niveau européen ». Rapport de la commission au conseil et au parlement européen, « L'adéquation des IPSAS pour les États membres », 6 mars 2013.

⁷ Voir Mussari, 2012.

L'intérêt des parties pour l'harmonisation peut s'expliquer de diverses manières. L'approche par la théorie des choix publics laisse supposer que chaque partie fait des choix et adopte certains comportements favorables à l'harmonisation dans le seul but de maximiser son propre bien-être, c'est-à-dire, de satisfaire son intérêt personnel (Jones, 1992). D'autres approches théoriques donnent à cet intérêt pour l'harmonisation une interprétation non pas égoïste mais « plurielle ». On peut par exemple expliquer l'intérêt pour une plus grande comparabilité par l'amélioration qu'elle apporte aux mécanismes qui renforcent les processus de gouvernance démocratique à travers la construction d'une idée de soi plurielle, et progressivement plus homogène (Guthrie, Olson and Humphrey, 1999).

Quelle que soit la théorie dont on s'inspire pour justifier l'intérêt de cette harmonisation, cette dernière ne laisse aucune place à l'idée qu'une partie puisse posséder ou avoir recours à un type de pouvoir supérieur pour définir de manière préétablie la meilleure solution et l'imposer ensuite à toutes les autres parties. Parce qu'elle requiert un intérêt et des efforts communs, l'harmonisation donne implicitement la clé permettant d'atténuer les divergences entre les parties : une reconnaissance explicite des particularités culturelles individuelles résultant de contextes sociaux, juridiques et économiques différents, et la volonté de trouver des solutions communes.

Ce qui compte dans l'harmonisation, c'est le processus, et non le degré d'avancement au sens traditionnel d'une approche graduelle vers une ligne d'arrivée. Il s'agit pour chaque partie de trouver les voies par lesquelles passe la réduction des différences. C'est dans le déroulement des choses, au fil de l'expérience que l'on trouvera la meilleure comparaison. On aurait tort d'en conclure qu'en raison de l'absence d'un objectif fixé à l'avance, le processus d'harmonisation est nécessairement spontané et qu'il ne saurait ni ne devrait être dirigé⁸.

Ne pas définir de point de convergence préétabli n'implique aucunement qu'on renonce à toute idée de direction, mais que celle-ci s'exerce d'une manière bien particulière. Ceux qui ont été désignés pour conduire le processus ne sont pas censés donner la priorité à leur propre autorité ; leur mission est d'accompagner, éventuellement par l'intermédiaire des mesures incitatives ou dissuasives appropriées, l'évolution spontanée de la situation de manière à maximiser les conditions propres à entretenir le désir de réduire les différences. Ce faisant, il est essentiel de se rappeler que les efforts fournis par chaque partie pour trouver de nouvelles positions d'équilibre par rapport à toutes les autres parties s'accomplissent au fil d'un processus d'évolution qui modifie sans cesse les caractéristiques de chaque partie. Cela est dû au fait que tous les phénomènes sociaux sont dynamiques et instables et qu'ils suivent leur propre voie, en sorte qu'ils varient spontanément au fil du temps. Par conséquent, l'harmonisation est une tendance constante qui ne possède pas de but prédéterminé, puisque son point d'arrivée est purement théorique.

En somme, le but de l'harmonisation est l'harmonisation elle-même (Di Pietra, 2005), c'est pourquoi elle ne saurait être un état permanent, mais plutôt un devenir, car les par-

⁸ À propos de l'harmonisation, les auteurs distinguent souvent entre de jure et de facto (Cañibano et Mora, 2000). Dans le premier cas, une instance de contrôle dirige le processus de réduction des différences, il s'agit en général du corps législatif ou d'une autre autorité (qui peut être privée). Dans le second cas, c'est la pratique comptable, c'est-à-dire le comportement spontané des comptables responsables de la préparation des états financiers, qui permet de progresser vers une plus grande harmonisation. Il va de soi que le processus d'harmonisation peut connaître une accélération ou au contraire un ralentissement en fonction des effets incitatifs ou dissuasifs qui, à leur tour, dépendent éventuellement des choix opérés en vue d'ajuster le « marché ».

ties qui s'engagent dans un commun effort pour réduire les différences sont elles-mêmes dynamiques. Pour synthétiser à l'extrême, on peut dire que l'harmonisation est un effort commun vers une consonance.

Lorsqu'on applique le concept d'harmonisation au domaine comptable, on relève d'importantes différences :

« La recherche de l'harmonie implique une connaissance et un dépassement de la diversité par la création d'un nouveau scénario représentatif de tous les scénarios existants. Un tel changement ne peut être que progressif et il dépend de l'évolution du contexte au sens d'un processus sans fin qui tend vers un état d'harmonie par l'intermédiaire d'un enchaînement d'équilibres et de déséquilibres. En d'autres termes, il s'agit d'un changement de paradigme culturel » (Di Pietra, 2005 : 138-139).

Viganò fait la même analyse :

« L'harmonisation ne s'apparente pas à une pratique uniforme, c'est un concept plus large. L'harmonisation n'est pas fondée sur une simple uniformité des comportements (laquelle est difficile à réaliser si on n'en ressent pas la nécessité). L'harmonisation comptable devrait suivre une politique proactive, propre à créer les conditions d'un marché unitaire, et non une politique qui se contente d'éliminer certains obstacles » (Viganò, 1991 : 806).

Uniformisation des comptabilités

C'est surtout au plan conceptuel que l'uniformisation des méthodes comptables diffère de l'harmonisation au sens général. À partir d'un même point de départ, une disharmonie ou une dissonance, on cherche à résoudre le problème en trouvant une solution la plus rapidement possible – un point d'arrivée, un modèle de référence, c'est-à-dire un critère que tous doivent s'efforcer de satisfaire et auquel tous doivent se référer. En d'autres termes, la solution au problème des différences ne consiste pas à suivre un processus laborieux et sans fin d'adaptation continue et d'ajustements mutuels, mais à converger, chacun de son côté mais sur la même voie, vers un but prédéfini.

L'uniformisation ne relève pas d'un processus mais d'une progression vers un but, une fin. Par conséquent, la distance qui sépare une position donnée « du but » donne la mesure de l'écart à combler, lequel n'est plus un écart entre les parties, mais entre chacune d'elles et le but à atteindre. Ce n'est pas un hasard si le mot « fin » désigne non seulement le but final, mais aussi la conclusion, et cela fonctionne aussi en anglais avec le mot « end », ou en italien avec « fine ». L'uniformisation, du moins dans sa conception classique, est compatible avec les processus décisionnels rationnels classiques. De fait, l'instauration d'une norme implique une modélisation, c'est-à-dire l'élaboration d'un plan que l'on projette dans l'avenir et pour lequel on définit par avance le lien causal entre les moyens mis en œuvre et les fins visées afin de tracer une sorte de trajectoire au long de laquelle chaque étape constitue à la fois une fin à atteindre et le moyen d'aller vers un but ultérieur. Au bout de cette trajectoire, on trouve bien entendu le but ultime, qui est la soumission de tous à la norme.

Comme l'harmonisation, l'uniformisation possède sa propre dynamique. Le but à atteindre, c'est-à-dire la norme, est susceptible de connaître des changements et des adaptations en fonction de l'évolution des situations à ajuster, il se présente donc comme la solution optimale à un moment donné. Cependant, ce qui importe, c'est que tant qu'elle ne change pas, cette norme demeure un « état » vers lequel les parties doivent converger. Cette période n'est pas nécessairement de courte durée. Tout dépend de l'instance qui fixe

la norme (le législateur, une autorité privée ou publique, nationale ou internationale), des procédures engagées pour mettre les normes à jour et, bien entendu, du dynamisme avec lequel on cherche à influencer sur les conduites à normaliser. L'uniformisation a pour but d'éliminer les différences et, de fait, elle ne reconnaît pas la validité des raisons qui ont engendré ces différences.

La théorie comptable semble avoir adopté une position qui n'est pas différente de ce que nous essayons d'expliquer au plan conceptuel.

« Alors que l'uniformisation à l'échelle internationale implique un mouvement vers une uniformité à l'échelle mondiale, l'harmonisation implique quant à elle un mouvement vers une similarité dans les choix opérés entre diverses méthodes comptables... l'uniformisation internationale se définit comme un processus dans lequel les choix sont contraints et qui a pour but l'adoption de la même méthode comptable par toutes les firmes, dans tous les pays, tandis que l'harmonisation internationale est un processus qui débouche sur un choix systématique entre plusieurs méthodes comptables en fonction de la nature de l'entreprise et de son environnement, mais indépendamment de son implantation géographique » (McLeay, Neal et Tollington, 1999 : 43).

Unification des systèmes comptables

L'unification, enfin, est le degré le plus élevé de l'uniformisation ; il s'agit d'imposer une homologation, d'éliminer toute diversité. Unifier signifie rendre identiques les divers profils d'un même « tout », dont on veut contraindre les « parties » à renoncer à leurs comportements singuliers. Dans le domaine de la comptabilité, l'unification requiert par conséquent une totale uniformisation des systèmes comptables et des états financiers pour toutes les organisations impliquées dans le processus au sein d'une ère géographique donnée. En fait, cela suppose non seulement des formats de présentation des rapports budgétaire et financier communs et des normes comptables communes, mais aussi un plan comptable unique et des règles d'enregistrement identiques : une normalisation des comptabilités, en somme.

4. Conclusions et pistes de réflexions

Les entités territoriales italiennes sont sur le point de s'engager sur la voie d'un nouveau système budgétaire et comptable, elles ont un long chemin à parcourir. Si l'on considère les principes et les critères établis par la législation italienne, on pourrait parvenir à la conclusion que les entités territoriales (en réalité, la totalité des administrations publiques selon les dispositions législatives) sont sur la voie de l'unification comptable. Les choix qui ont été opérés nous incitent à proposer quelques réflexions sur l'évolution de la fonction attribuée au système comptable en Italie et quelques pistes pour de futures recherches.

Une culture centralisatrice

Même sans tenir compte du problème théorique de la cohérence entre les diverses positions des spécialistes sur les rapports entre la théorie organisationnelle et l'unification comptable, et sans tenir compte non plus de l'issue de la phase expérimentale du nouveau système, on voit déjà que la tendance actuelle requiert une culture centralisatrice apparemment incompatible avec l'esprit fédéraliste qui caractérise le processus de réforme du secteur public italien

(Mussari et Giordano, 2013). Si l'on essaie de saisir l'esprit des réformes entreprises en Italie à la fin des années 1990 (le processus de décentralisation de l'administration a débuté avec l'entrée en vigueur de la loi n° 19 du 15 mars 1997) et des amendements à la Constitution de 2001, on parviendra sans doute à la conclusion que le terme d'harmonisation était utilisé en son sens « propre ».

Le pouvoir central a alors en partie perdu sa capacité à imposer des solutions précises et uniformisées à toutes les administrations territoriales soumises au régime constitutionnel, ce qui s'explique et se justifie du point de vue conceptuel par l'orientation politique et culturelle prédominante à l'époque. Lorsque la situation financière du pays s'est fortement dégradée, la signification du mot « harmonisation » a changé : c'est désormais l'État qui détient le pouvoir exclusif de légiférer sur la question de l'harmonisation comptable, suite à l'introduction dans la Constitution italienne (2012) des contraintes imposées par le « pacte budgétaire ».

La perspective fonctionnaliste de la comptabilité face à la « règle d'or »

La voie récemment suivie par l'harmonisation comptable en Italie convient bien à l'approche fonctionnaliste de la comptabilité publique (Vollmer, 2007). Le nouveau système comptable et budgétaire des entités territoriales est considéré comme adéquat pour répondre aux exigences de présentation de l'information, et surtout, pour servir dans les processus décisionnels à l'échelle macro-économique et dans calculs statistiques. Le nouveau système a d'abord été conçu, non pas en vue de répondre aux besoins des gestionnaires ou à ceux des parties prenantes, mais à ceux des finances publiques de l'État. Apparemment, la tendance actuelle semble dominée par une théorie macro de l'ordre social (Lowe et Puxty, 1990) dans laquelle la règle essentielle à respecter est celle de l'équilibre du budget, cette fameuse « règle d'or » prescrite par l'article 3 du Pacte budgétaire (« équilibre entre les recettes et les dépenses sur l'année »)⁹.

L'équilibre est en train de devenir l'une des valeurs fondamentales du système social et on considère qu'il doit sous-tendre l'activité de toutes les administrations publiques. Dans cette perspective, le système comptable public est un instrument qui permet de mettre au jour et de corriger les « déviations » par rapport à cette valeur de référence. En somme, en Italie, l'harmonisation comptable semble avant tout répondre aux besoins d'information du pouvoir central et de ses agences (ISTAT) et services (RGS) qui espèrent ainsi pouvoir disposer d'une information comptable uniforme, laquelle devrait leur permettre de maîtriser les dépenses et la dette publiques agrégées, de respecter les contraintes européennes et de se conformer à la pratique internationale qui veut que la comptabilité nationale se superpose à la comptabilité publique (Groupe de travail sur l'harmonisation de la comptabilité dans le secteur public, 2006).

L'harmonisation comptable devient un ordre de choses désirable, une condition requise pour atteindre, mesurer, contrôler et faire la démonstration de l'équilibre selon une logique

⁹ L'article 3 (1) (a) du pacte budgétaire dispose que « la situation budgétaire des administrations publiques d'une partie contractante est en équilibre ou en excédent ». L'article 3 (1) (c) évoque certaines exceptions et précise que « les parties contractantes ne peuvent s'écarter temporairement de leur objectif [...] qu'en cas de circonstances exceptionnelles, telles que définies au paragraphe 3, point b) » : les « circonstances exceptionnelles » font référence à des faits inhabituels indépendants de la volonté de la partie contractante concernée et ayant des effets sensibles sur la situation financière des administrations publiques ou à des périodes de grave récession économique ».

strictement rationnelle fondée sur l'idée que la mise en œuvre du nouveau système apportera l'information objective nécessaire pour atteindre les objectifs déclarés. Tout échec éventuel serait par conséquent entièrement imputé aux hommes politiques et aux dirigeants du secteur public dans la mesure où ceux-ci disposent de toute l'information nécessaire.

La comptabilité publique comme instrument de comparaison et ses effets sur les rapports sociaux et économiques

Une autre approche est possible si l'on accepte, d'une part, l'idée que les transactions comptables ne sont pas toujours des faits objectifs que l'on peut observer puis exprimer dans un « langage observationnel non pris dans une théorie » (Mouck, 1995), d'autre part, que la comptabilité publique ne doit pas être présentée ou considérée comme une technologie neutre (Ellwood et Newberry, 2007). La comptabilité publique est un instrument de mesure ayant une forte incidence sur la vie politique et économique des communautés locales et nationales dans la mesure où elle crée de nouvelles catégories d'interprétation et contribue à modifier les rapports sociaux et les échelles de valeur (Biondi, 2013).

La comparaison change la façon dont on parle des choses, elle change la façon dont on leur attribue une valeur et la façon dont on traite les choses auxquelles on attribue une valeur » (Espeland et Stevens, 1998 : 315). La conception technocratique de la comptabilité publique pourrait déboucher sur une société dans laquelle les individus et leur bien-être ne seraient plus un objectif pour les organisations sociales (y compris les gouvernements), mais des moyens en vue d'autres fins (Borgonovi et Mussari, 2011). Les individus auraient à s'adapter à la dynamique du marché et aux interventions de l'État, sans avoir la possibilité de rechercher des formes d'intervention publique qui soient compatibles avec la protection des droits individuels et sociaux et avec le respect des valeurs éthiques et morales. La seule chose qui compterait serait l'équilibre budgétaire (la discipline budgétaire) sans prise en considération de ses effets sur le bien-être social.

L'avenir de la comptabilité en droits constatés

Les réflexions que nous venons de proposer devraient suffire à expliquer pourquoi la comptabilité en droits constatés n'occupera certainement pas au sein des entités territoriales italiennes le rôle que lui avaient attribué les premiers partisans de la NMP. Les conditions institutionnelles et financières ne sont (toujours) pas réunies pour que la comptabilité en droits constatés devienne un instrument utile aux entités territoriales. Ce type de comptabilité ne peut présenter d'intérêt dans un système où l'autonomie budgétaire ne fonctionne pas de manière effective, où le pouvoir central ne cesse de modifier le fonctionnement des finances publiques et locales, et où, chaque année, le gouvernement et les entités territoriales négocient un pacte de stabilité interne exclusivement fondée sur une comptabilité de caisse. Lorsque la survie d'une administration territoriale dépend d'une comptabilité budgétaire, il est illusoire d'espérer qu'elle puisse être incitée à faire un usage efficace d'un instrument de comparaison différent dont la mise en œuvre est complexe et coûteuse.

Bibliographie

- ADAM B., MUSSARI R., JONES R., (2011). The Diversity of Accrual Policies in Local Government Financial Reporting: an Examination of Infrastructure, Art and Heritage Assets in Germany, Italy and the UK, *Financial Accountability and Management* 27 (2), 107-133.
- ARCONET website: www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/
- BOLAND R.J., (1996). Accounting and the Interpretative Act, *Accounting Organization and Society* 18 (2-3), 125-146.
- BARTON A., (2009). The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia, *Abacus* 45 (2), 221-248.
- BEHN R.D., (2001). *Rethinking Democratic Accountability*, The Brookings Institution, Washington D.C.
- BIONDI Y., (2012). Should Business and Non-Business Accounting Be Different? A Comparative Perspective Applied to the New French Governmental Accounting Standards, *International Journal of Public Administration* 35 (9), 603-619.
- BIONDI Y., (2013). Modèles comptables et politiques d'austérité : Représentations et enjeux de la maîtrise du déficit et de la dette des administrations publiques, en Europe et ailleurs, *Politiques et Management Public* 30 (3), 289-313.
- BORGONOVI E., MUSSARI R., (2011). Pubblico e privato: armonizzare gli opposti, *Azienda Pubblica* XXIV (2), 103-121.
- CANIBANO L., MORA A., (2000). Evaluating the statistical significance of "de facto" accounting harmonization: a study of European global players, *European Accounting Review* 9 (3), 349-370.
- CATTURI G., (2003). *L'azienda universale*, Cedam, Padova.
- CHRISTIAENS J., REYNIERS B., ROLLÉ C., (2010). Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: a Comparative Study, *International Review of Administrative Sciences* 76 (3), 537-554.
- DI PIETRA R., (2005). *La comunicazione dei comportamenti aziendali mediante i dati contabili*, Cedam, Padova.
- ESPELAND N.E., STEVENS M.L., (1998). Commensuration as a Social Problem, *Annual Review of Sociology* 24, 313-343.
- ELLWOOD S., NEWBERRY S., (2007). Public Sector Accrual Accounting: Institutionalising Neo-Liberal Principles?, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (4), 549-573.
- EUROPEAN COMMISSION, (2013). Report from the Commission to the Council and the European Parliament, Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting Standards in Member States, Brussels.
- FABBRINI F., (2013). The Fiscal Compact, the "Golden Rule" and the Paradox of European Federalism, *Boston College International and Comparative Law Review* 36 (1), 1-38.
- FEE (Fédération des Experts Comptables Européens), (2007). Accrual Accounting in the Public Sector, paper form the FEE Public Sector Committee.
- GRANDIS F.G., MATTEI G., (2012). The harmonization of accounting in the Italian public sector: a new accrual basis standard versus IPSAS? *Italian Journal of Public Law* 4 (2), 376-398.
- GUTHRIE J., (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector: rhetoric or reality, *Financial Accountability and Management* 14 (1), 1-19.
- GUTHRIE J., OLSON O., HUMPHREY C., (1999). Debating Developments in New Public Financial Management: the Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward, *Financial Accountability & Management* 15 (3-4), 209-228.
- HOOD C., (1991). A Public Management for all Seasons? *Public Administration*, 69 (1), 3-19.
- HOOD C., (1995). The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme, *Accounting Organizations and Society* 20 (2-3), 93-109.
- IPSASB (International Public Sector Accounting Standard Board), (2013). Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports, Exposure Draft.

- IFAC (International Federation of Accountants), (2000). *Governmental Financial Reporting, Issues and Practice*, IFAC Public Sector Committee, New York: IFAC.
- JONES R., (1992). Learning from James Buchanan: Challenges for National Government Accounting, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 7, 147-157.
- JONES L.R., MUSSARI R., (2004). Management Control Reform in the Public Sector: Contrasting the USA and Italy, In JONES L.R., SCHEDLER K. and MUSSARI R. (Editors), *Strategies for Public Management Reform*, Elsevier, Amsterdam, 205-226.
- LAPSLEY I., MUSSARI R., PAULSSON G., (2009). On Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: an Self-Evident and Problematic Reform, *European Accounting Review* 18 (4), 719-723.
- LOWE T., PUXTY T., (1990). Accounting as Social Science: Some Implications for Teaching and Research, paper presented at the Research Seminar Series at the Department of Accounting and Financial Management, University of South Pacific.
- LÜDER K., JONES R. (Editors), (2003). *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt am Main.
- MCLEAY S., NEAL D., TOLLINGTON T., (1999). International Standardisation and Harmonisation: a New Measurement Technique, *Journal of International Financial Management and Accounting* 10 (1), 42-70.
- MOUCK T., (1995). Financial Reporting, Democracy and Environmentalism: a Critique of Commodification of Information, *Critical Perspectives on Accounting* 6, 535-553.
- MUSSARI R., (2005). Public Sector Financial Reform in Italy, In GUTHRIE, J., HUMPHREY, OLSON, O.C., and JONES, L.R. (Editors), *International Public Financial Management Reform: Progress, Contradictions And Challenges*, InformationAge Press, 139-168.
- MUSSARI R., (2012). Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica, *Azienda Pubblica* XXV (1), 11-21.
- MUSSARI R., GIORDANO F., (2013). Emerging Issues in Italian Fiscal Federalism: the Case of Municipalities In CEPIKU D., JESUIT D.K., ROBERGE I., (Editors), *Multi-Level Public Management. Stories of Success and Failure from Europe and North America*, CRC Press, Boca Raton, 27-50.
- PINA V., TORRES L., YETANO A.T., (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: one Method, Several Approaches, *European Accounting Review* 18 (4), 765-807.
- SEVIC Z., (2004). Accounting Aspects of 'New Public Management': Accrual Accounting in the Public Sector, *Journal of Finance and Management in Public Services* 4 (1), 51-66.
- TASK FORCE ON HARMONIZATION OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTING, (2006). Final Report, paper presented at the fifth meeting of the Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting, Paris.
- TORRES L., MATSUO T, PINA V. (2009). Performance Measurement in Bureaucratic Public Administration Styles: An Investigation into Spanish and Japanese Local Governments. Paper presented at the EGPA 2009 Conference, Malta 2-5 September 2009.
- VIGANÒ E., (1991). La ragioneria internazionale. Natura, contenuto e metodo, *Rivista dei dottori commercialisti* XLII (5), 797-820.
- VOLLMER H., (2007). How to do more with Numbers. Elementary Stakes, Framing Keying and the Three-Dimensional Character of Numerical Signs, *Accounting Organizations and Society* 32 (6), 577-600.