



HAL
open science

**Réformes et innovations comptables dans le secteur
public local malgache – Etude des conditions de
développement et d’adoption d’un système
d’information simplifié**

Tokiniaina Rananjason Ralaza

► **To cite this version:**

Tokiniaina Rananjason Ralaza. Réformes et innovations comptables dans le secteur public local malgache – Etude des conditions de développement et d’adoption d’un système d’information simplifié. Gestion et management. Université de Poitiers, 2008. Français. NNT : . tel-00472707

HAL Id: tel-00472707

<https://theses.hal.science/tel-00472707v1>

Submitted on 13 Apr 2010

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.

LABORATOIRE CEREGE – CENTRE DE RECHERCHE EN GESTION

UNIVERSITE DE POITIERS

**REFORMES ET INNOVATIONS
COMPTABLES DANS LE SECTEUR PUBLIC
LOCAL MALGACHE**

**ETUDE DES CONDITIONS DE DEVELOPPEMENT ET
D'ADOPTION D'UN SYSTEME D'INFORMATION
SIMPLIFIE**

Thèse présentée et soutenue publiquement le 27 juin 2008
à l'IAE de Poitiers en vue de l'obtention du

Doctorat en Sciences de Gestion

par

Tokiniaina RANANJASON RALAZA

COMPOSITION DU JURY

Directeurs de recherche : Madame Evelyne LANDE
Professeur à l'IAE de Poitiers
Monsieur Victor HARISON
Directeur Général de l'INSCAE de Madagascar

Rapporteurs : Monsieur Yves DUPUY
Professeur à l'Université de Montpellier
Monsieur Thierry NOBRE
Professeur à l'Université de Strasbourg

Suffragant : Monsieur Jean Louis MALO
Professeur à l'IAE de Poitiers

« L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces écrits doivent être considérés comme propres à leur auteur ».

REMERCIEMENTS

*« (...) Mais c'est par la grâce de Dieu que
je suis ce que je suis ; et sa grâce envers moi n'a
pas été vaine ; au contraire ; j'ai travaillé
beaucoup plus qu'eux tous ; non pas moi
pourtant, mais la grâce de Dieu
qui est avec moi (...) »
1 Corinthiens, 15 – 10*

A travers cette citation du 1 Corinthiens chapitre 15, versée 10, je remercie en premier lieu, mon seigneur Dieu tout puissant pour sa grâce et sa bénédiction sans lesquelles je n'aurai pu réaliser ma thèse.

Ensuite, je tiens à exprimer toute ma reconnaissance à Madame Evelyne LANDE, Professeur à l'IAE de Poitiers, pour sa disponibilité ainsi que pour l'aide précieuse qu'elle a apportée dans la réalisation de ce travail. La qualité de son encadrement, ses encouragements et ses nombreuses remarques et critiques m'ont été d'une grande utilité non seulement dans la rédaction de ma thèse mais également durant les trois années de recherche dans lesquelles je me suis engagé depuis septembre 2005.

Je remercie également Monsieur Victor HARISON, Directeur Général de l'INSCAE de Madagascar, qui a bien voulu co-diriger mes travaux avec Evelyne LANDE. Je tiens à le remercier pour ses prodigieux conseils, son soutien permanent ainsi que pour sa disponibilité lors de la réalisation de mes études terrain.

J'adresse mes vifs remerciements à Monsieur Dieudonné RANDRIAMANAMPISOA, Economiste en chef de la Banque Mondiale, pour m'avoir mis en relation avec les différents projets financés par la Banque Mondiale à Madagascar et, par conséquent, permis de réaliser mes recherches sur terrain en collaboration avec lesdits projets.

Je suis très reconnaissant envers le MPR DAT – Ministère auprès de la Présidence de la République chargé de la Décentralisation et de l'Aménagement du Territoire, le PREA –

Programme de Réforme pour l'Efficacité de l'Administration et le FID – Fonds d'intervention pour le Développement pour l'intérêt qu'ils portent à la problématique de mise en place d'un outil adapté aux communes rurales malgaches. Je remercie particulièrement Monsieur Serge RADERT (Coordonnateur Général du PREA), Monsieur RASENDRA (Directeur Général du FID), Madame Hary ANDRIAMBOAVONJY (Secrétaire Général du MPR DAT) et Monsieur Pascal RAZAFIMAHATRATRA (Directeur du Financement des Collectivités du MPR DAT), qui m'ont permis d'intégrer leur structure respective pour la réalisation de mes recherches.

J'ai également été très sensible à l'accueil que m'ont réservé tout le personnel du PREA, du FID et du MPR DAT que je remercie vivement pour leur sympathie et leur pleine coopération. Par la même occasion, je remercie chacun des responsables communaux (élus et administratifs) ainsi que les responsables de services déconcentrés qui m'ont accueilli lors de mes déplacements sur terrain. Leur intérêt, leur motivation et leur accueil m'ont permis de réaliser mes recherches dans les conditions optimales.

Je ne saurais oublier l'Agence Universitaire de la Francophonie qui m'a permis de bénéficier une bourse de formation à la recherche pour financer en partie mes travaux doctoraux.

Je remercie l'ensemble des membres du laboratoire CEREGE de l'IAE de Poitiers, ceux du laboratoire BRAIN de l'INSCAE de Madagascar, ceux de l'Association Francophone de Comptabilité et ceux du réseau CIGAR pour les conseils et encouragement qu'ils m'ont prodigué lors des journées doctorales organisées lors des réunions de laboratoire et de congrès.

J'adresse mes sincères remerciements à tous ceux ou celles qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail. Je pense particulièrement à ma famille et mes amis pour leur soutien permanent tout au long de mes trois années de thèse.

GLOSSAIRE

ACORDS :	Appui aux Communes et Organisations Rurales du Sud
AFC :	Association Francophone de Comptabilité
ANT :	Actor Network Theory
BEPC :	Brevet d'Etudes du Premier Cycle
BRAIN :	Bureau de Recherche pour les Activités Innovatrices
CA :	Compte Administratif
CEPE :	Certificat d'Etudes Primaires Elémentaires
CEREGE :	Centre de Recherche en Gestion
CGI :	Code Générale des Impôts
CIGAR :	Comparative International Governmental Accounting Research
CR :	Commune rurale
CR1 :	Commune Rurale de Première Catégorie
CR2 :	Commune Rurale de Deuxième Catégorie
CR2PGA :	Commune Rurale de deuxième catégorie Périphérique d'Antananarivo
CSB :	Centre de Santé de Base
CSC :	Conseil Supérieur de la Comptabilité
CSI:	Centre de Sociologie de l'Innovation
CSR :	Conseil Suprême de la Révolution
CTD :	Collectivités Territoriales Décentralisées
CU :	Commune Urbaine
CU1 :	Commune Urbaine de Première Catégorie
CU2 :	Commune Urbaine de Deuxième Catégorie
CUA :	Commune Urbaine d'Antananarivo
CUHC :	Commune Urbaine Hors Catégorie
DCPE :	Document Cadre de Politique Economique
DGCL :	Direction Générale des Collectivités Locales
DGCP :	Direction Générale de la Comptabilité Publique
DSRP :	Document de Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté
EPP :	Ecole Primaire publique
FAC ADAT :	Fonds d'Appui à la Coopération – projet d'Appui au Développement d'Antananarivo
FAC :	Fonds d'Appui à la Coopération
FDL :	Fonds de Développement Local
FGRS :	Federal Government Reporting Study
FID :	Fonds d'Intervention pour le Développement
FMI :	Fonds Monétaire International
GASB :	Governmental Accounting Standard Board
IAE :	Institut d'Administration des Entreprises
IAS/IFRS :	International Accounting Standards / International Financial Reporting Standard

IASB :	International Accounting Standard Board
ICCA :	Institut Canadien des Comptables Agrées
IFAC :	International Federation of Accountants
IFPB :	Impôt Foncier sur les Propriétés Bâties
IFT :	Impôt foncier sur le Terrain
INSCAE :	Institut National des Sciences Comptables et de l'Administration des Entreprises
INSTAT :	Institut National de la Statistique
IPSAS :	International Public Sector Accounting Standard
IPSASB :	International Public Sector Accounting Standard Board
LOLF :	Loi Organique sur les Lois de Finances
MAP :	Madagascar Action Plan
MDAT :	Ministère de la Décentralisation et de l'Aménagement du Territoire
MEFB :	Ministère de l'Economie, des Finances et du Budget
MPR DAT :	Ministère auprès de la Présidence de la République chargé de la Décentralisation et de l'Aménagement du Territoire
NHS :	National Health Service
OCDE :	Organisation de Coopération et de Développement Economique
OPCI :	Organismes Publics de Coopération Intercommunale
PAGU :	Projet d'Appui à la Gestion décentralisée des Communes Urbaines de Madagascar
PAIGEP :	Programme d'Appui Institutionnel et de Gestion des Entreprises Publiques
PCC :	Président du Conseil Communal
PCD :	Plan Communal de Développement
PCG :	Plan Comptable Général
PCGE :	Plan Comptable Général de l'Etat
PCOP :	Plan Comptable des Opérations Publiques
PGDI :	Programme de Gouvernance et de Développement Institutionnel
PREA :	Programme de Réforme pour l'Efficacité de l'Administration
PSC :	Public Sector Committee
PUND :	Programme des Nations Unies pour le Développement
RAB :	Ressources Accounting Budgeting
SEC :	Securities Exchange Committee
SG :	Secrétaire Général
SMT :	Système Minimal de Trésorerie
STC :	Secrétaire Trésorier Comptable
TAFB :	Taxe Annexe à l'impôt Foncier sur les propriétés Bâties
UE :	Union Européenne
URSS :	Union des Républiques Socialistes Soviétiques

Sommaire

REMERCIEMENTS	I
GLOSSAIRE	III
SOMMAIRE.....	V
INTRODUCTION GENERALE	1
PARTIE 1 L'EVOLUTION DU SECTEUR PUBLIC LOCAL MALGACHE.....	11
CHAPITRE 1 LA PLACE DU SECTEUR PUBLIC LOCAL MALGACHE : UNE DECENTRALISATION RECENTE.....	15
SECTION 1 – ANALYSE HISTORIQUE DU PROCESSUS DE DECENTRALISATION	17
SECTION 2 – ANALYSE APPROFONDIE DE L'INSTITUTION COMMUNALE	51
CONCLUSION DU CHAPITRE 1.....	81
CHAPITRE 2 L'ELARGISSEMENT DU FOSSE ENTRE LA DOCTRINE COMPTABLE ET LA PRATIQUE DES COMMUNES.....	83
SECTION 1 – LES REFORMES INITIEES PAR L'ETAT AFFECTANT LE SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE ET BUDGETAIRE DES COMMUNES	85
SECTION 2 – UNE PRATIQUE COMPTABLE REVELANT DES LACUNES IMPORTANTES DU SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE	123
CONCLUSION DU CHAPITRE 2.....	176
CONCLUSION DE LA PARTIE 1	177
PARTIE 2 DE LA CONCEPTION A L'ADOPTION D'UN SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE AU NIVEAU DES COMMUNES RURALES MALGACHES.....	179
CHAPITRE 1 PROCESSUS DE CONSTRUCTION D'UN SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE POUR LES COMMUNES RURALES MALGACHES.....	181
SECTION 1 – L'ANALYSE DES BESOINS D'INFORMATION DES UTILISATEURS ET ACTEURS LOCAUX	182
SECTION 2 – CONCEPTION D'UN MODELE DE SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE POUR LES COMMUNES RURALES.....	217
CONCLUSION DU CHAPITRE 1.....	265
CHAPITRE 2 LA DIFFUSION ET L'ACCEPTATION DU SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE PAR LES COMMUNES RURALES	267
SECTION 1 – LES FONDEMENTS CONCEPTUELS DE LA DIFFUSION ET DE L'ADOPTION D'UNE INNOVATION	269
SECTION 2 – L'ADOPTION ET LA TRANSFORMATION DU SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE PAR LES COMMUNES RURALES	303
CONCLUSION DU CHAPITRE 2.....	357
CONCLUSION DE LA PARTIE 2	359
CONCLUSION GENERALE	361
BIBLIOGRAPHIE.....	367
Liste des schémas, tableaux et encadrés	381
TABLE DES MATIERES	385
Liste des annexes	389

INTRODUCTION GENERALE

« (...) Il n'y a rien, absolument rien dans l'État, du haut de la hiérarchie jusqu'en bas, qui ne soit abus à réformer (...) »
Joseph PROUDHON, L'idée générale de la Révolution, 1851

L'idée réformiste de cet écrivain et théoricien politique français du XIX^{ème} siècle nous fait remarquer que l'Etat, les différents organes le constituant ainsi que les différents outils de gestion qu'il utilise ne sont jamais à l'abri d'une réforme sous quelque forme que ce soit. En effet, le thème de la réforme de l'Etat n'a jamais quitté les scènes politiques et économiques de toutes les civilisations, de toutes les nations, de tous les temps. Néanmoins, la conception et la concrétisation de la réforme évoluent au fil des temps. Une telle évolution s'illustre depuis le Moyen-Âge, par l'utilisation des registres romains recensant l'étendue des terres et indispensables pour la levée des impôts, jusqu'à la révolution, période sous laquelle sont apparus le bilan financier de la nation (en 1792) et les premières règles comptables de l'Etat, et s'enchaînant par les réformes napoléoniennes définissant les principes budgétaires et règles de contrôle des comptes publics. La réforme de l'Etat se poursuit alors par des modernisations successives telles que l'harmonisation des règles comptables ou encore le rapprochement de la comptabilité publique avec la comptabilité privée dans les années 1950 (LANDE, 2006).

La réforme de l'Etat apparaît de manière insistante dans les années 1970. Les chocs pétroliers au cours des années 1970, l'accroissement des crises fiscales et les déséquilibres budgétaires qu'ont connu les pays industrialisés ont contribué à remettre en cause le modèle de fonctionnement de l'Etat-providence, origine de la prospérité de l'économie capitaliste depuis l'après guerre. En effet, l'application dans les pays industrialisés des idées néolibérales, initiées par d'éminents économistes tels que FRIEDMAN (1976) et HAYEK (1974) selon lesquels « *l'Etat n'a pas réussi à créer un système d'incitations garantissant une économie efficiente et seul le marché est à même de remplir ce rôle* », fut à l'origine d'une « révolution conservatrice » s'opposant aux idées keynésiennes. Ainsi, l'Etat doit selon un modèle idéal-type, se retrancher dans ses fonctions régaliennes et laisser place au marché (HUFTY, 1998). Les solutions proposées par les théoriciens du choix public sont alors de limiter constitutionnellement le déficit budgétaire de l'Etat et de transformer l'administration publique en la rapprochant du marché.

Dans les pays occidentaux, les politiques de réforme de l'administration ont connu un développement extraordinaire durant les années 1980 (POLLIT et BOUCKAERT, 2000). Ces réformes structurelles en vue de transformer les systèmes administratifs ont commencé en Grande-Bretagne, en Nouvelle-Zélande et en Australie sous l'influence d'une nouvelle doctrine néo managériale que HOOD (1994) qualifie de révolution intellectuelle. En effet, de nouveaux principes, règles et instruments ont été utilisés pour transformer les systèmes administratifs. Le mouvement se généralise, par la suite, dans un grand nombre d'Etats occidentaux sous l'appellation de *New Public Management* (HOOD, 1994).

Les doctrines du *New Public Management* se fondent sur la désagrégation des administrations en petites unités, l'externalisation par privatisation ou décentralisation, la séparation des fonctions stratégiques de pilotage des fonctions de mise en œuvre, le renforcement de l'*accountability* ou de la « redevabilité » de l'administration... (BEZES, 2005).

Dans les pays en développement, c'est également la crise des finances publiques par l'implosion de la dette qui sonne le glas des stratégies de développement axées sur l'interventionnisme de l'Etat décidées après les indépendances. L'appropriation du programme néolibéral de libéralisation économique par les institutions de Bretton Woods, dans les années 1980, fut à l'origine de nombreux prêts politiquement conditionnés visant à réaliser des programmes d'ajustements structurels dans les pays en développement. En effet, la Banque Mondiale a développé un programme de Prêts à l'Ajustement Structurel (PAS) consistant à octroyer indépendamment des projets, des crédits venant en appui aux

programmes, politiques et institutions et visant l'ajustement structurel et la libéralisation économique (BANQUE MONDIALE, 1997). Le FMI, après avoir modifié son approche basée sur les programmes de stabilisation économique, a mis en place une Facilité d'Ajustement Structurel (FAS) dont la mise en œuvre repose sur l'élaboration d'un document cadre complet précisant les objectifs économiques et structurels de l'ajustement, les stratégies, les instruments, les besoins financiers et les programmes d'ajustement (FMI, 2001). Etabli sur trois ans, ce document est rédigé conjointement par le gouvernement du pays concerné, la Banque Mondiale et le FMI.

Deux grandes stratégies de réformes ont été successivement poursuivies dans le cadre des recommandations des institutions de Bretton Woods. La première, qui vise à redéfinir le rôle de l'Etat dans l'économie, se traduit par des programmes de privatisation des entreprises publiques, de libéralisation des marchés des biens et des capitaux et de libéralisation des prix (GUILLAUMONT, 1994). La seconde, qui vise à améliorer le fonctionnement de l'Etat, se traduit par la mise en place de contre-pouvoirs institutionnalisés pour responsabiliser la gestion publique, par l'introduction d'un certain degré de concurrence dans la fonction publique et par le rapprochement de l'institution publique de la population afin de refléter les besoins et aspirations de la population dans les choix publics. Par ailleurs, de nombreux pays ont adopté des réformes de décentralisation afin de répondre à la crise des finances publiques et à la crise de l'institution publique. Entre autres, 63 des 75 pays en développement se sont engagés dans un processus de décentralisation (DILLINGER, 1995).

1 – Le sujet de recherche

Dans le cas de Madagascar, les pressions de la Banque Mondiale et du FMI dans les années 1988-1990 ont conduit le gouvernement malgache à adopter, à travers le Document Cadre de Politique Economique (DCPE), un vaste programme d'ajustement structurel visant principalement au désengagement de l'Etat par le biais de la privatisation d'une part, et de la décentralisation d'autre part.

La reprise par des multinationales à capitaux étrangers de la plupart des entreprises publiques malgaches constitue alors une véritable bouffée d'oxygène non seulement pour le budget de l'Etat mais également pour l'économie du pays. Quant à la politique de décentralisation, elle a été instituée par la révision constitutionnelle de 1992 mettant en place un processus de décentralisation effective reposant sur trois niveaux : les communes, les départements et les régions. Cette première étape du processus de décentralisation malgache s'est soldée par la

mise en place effective des communes qui, selon la Banque Mondiale (2004), constituent les seules collectivités décentralisées fonctionnelles. Pour faire face aux compétences récemment transférées aux communes, la constitution leur consacre une autonomie administrative et financière leur permettant de déterminer et de gérer librement leur budget. Malgré une politique de décentralisation récente, la responsabilisation des communes tant en matière administrative que financière prend de l'importance avec une vitesse telle que les outils administratifs et surtout comptables qu'elles utilisent paraissent rudimentaires et complètement dépassés.

Depuis 2000, une série de réformes du système d'information comptable du secteur public local ont été initiées par le gouvernement malgache avec l'appui de ses principaux bailleurs de fonds et partenaires internationaux. Par ailleurs, ces derniers (Banque mondiale, FMI, Union Européenne...) conditionnent désormais l'obtention des financements par la mise en œuvre des réformes du secteur public visant, entre autres, la transparence et la bonne gouvernance. La volonté politique de l'Etat malgache de s'engager dans les réformes imposées par les principaux bailleurs de fonds se matérialise alors à travers le Document de Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté (DSRP), principal document de négociation auprès des bailleurs de fonds. Aussi, pour répondre aux exigences et conditionnalités des bailleurs, le gouvernement malgache s'inspire des expériences étrangères dans la conduite des réformes du secteur public. C'est ainsi que le Plan Comptable des Opérations Publiques, PCOP 2000 et PCOP 2006, sont inspirés des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) tandis que la nouvelle Loi Organique sur les Lois de Finances N° 2004-007 (LOLF), véritable révolution pour la constitution financière de l'Etat, est essentiellement copiée sur la LOLF française.

Néanmoins, l'application desdites réformes se heurte aux réalités et pratiques sur le terrain. Les acteurs locaux malgaches (essentiellement les maires, les conseillers et les trésoriers comptables), comme ceux des autres pays de l'Afrique sub-saharienne (DEVLIN et al, 1996, p.200), ne disposent que d'une faible compétence du fait de leur faible niveau de formation (ou de scolarisation) voire de leur analphabétisme. Par conséquent, il leur est difficile, voire impossible, d'appliquer des systèmes internationalement reconnus et ayant contribué au développement du système d'information comptable des pays développés tels que la France, l'Angleterre, le Canada, le Japon, les Etats-Unis, l'Australie, la Nouvelle-Zélande.

Il apparaît que les acteurs au niveau local ne peuvent suivre les réformes initiées au niveau de l'Etat central et qu'**il existe un écart grandissant entre la doctrine comptable et les**

pratiques comptables locales. Partant de ce premier constat, **faut-il continuer à adopter les modèles internationaux au niveau local ou, au contraire, développer des systèmes plus simples, robustes et pragmatiques tenant compte des contingences et contraintes locales ?**

2 – L’objectif de la recherche

Face à cet écart grandissant entre la doctrine comptable et les pratiques comptables locales nous avons reçu mandat du ministère de la décentralisation pour **concevoir un système comptable et budgétaire simplifié tenant compte à la fois des contraintes et du niveau de compétence des acteurs communaux.**

En tant que collectivité de base, les communes jouent un rôle important dans le développement local et leurs compétences sont élargies pour leur permettre d’assurer ce rôle. Toutefois, le processus de décentralisation malgache se caractérise par l’existence de fortes disparités dans les moyens financiers et la gestion administrative des communes urbaines et des communes rurales (BANQUE MONDIALE, 2004, p.60). Le budget des communes rurales est financé à hauteur de 75% ou plus par des transferts émanant de l’Etat central et la plupart des investissements sont assurés par des projets de développement financés par un bailleur de fonds international. A ce titre, l’Etat malgache, les bailleurs de fonds ainsi que les partenaires financiers de Madagascar (Banque Mondiale, Union Européenne, Coopération française, Coopération allemande, Coopération suisse...) ont mis en place des projets de développement ou des fonds sociaux visant à associer les communes à la gestion et au fonctionnement des projets d’infrastructures locaux. Leur objectif est de développer progressivement les capacités administratives et financières des communes en transférant directement à ces dernières les fonds d’investissements nécessaires et en les impliquant dans la gestion financière, la passation des marchés et la supervision des travaux de construction.

De ce fait, le ministère de la décentralisation et les projets de réforme et de développement financés par la Banque Mondiale (le FID et le PREA) souhaitent la mise en place d’un outil (guide) de gestion comptable et budgétaire simplifié tenant compte des contraintes caractérisant les communes rurales. Notre mission consiste dans un premier temps à **analyser les besoins** d’information des acteurs communaux (utilisateurs internes) et ceux des autres parties prenantes tels que les bailleurs (utilisateurs externes) avant de **concevoir un système** comptable et budgétaire simplifié à l’intention des communes rurales dans un second temps.

Ensuite, il semble important de prolonger notre **réflexion sur la diffusion et l'adoption de l'outil** par les communes rurales malgaches. Toutefois, compte tenu de nos contraintes, de temps et de moyens, nous avons limité notre analyse :

- à l'appréciation des **motivations ayant présidé à l'adoption** du système comptable et budgétaire simplifié au niveau des **acteurs locaux** tels que les maires, les trésoriers et les présidents de conseil communal ;
- et à l'identification des **intérêts ayant mobilisé différents acteurs institutionnels** tels que les bailleurs de fonds et le ministère de tutelle pour faire adopter le modèle.

Le second objet de cette recherche est donc de déterminer les conditions requises pour la mise en place et l'adoption d'un système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales malgaches.

3 – L'architecture du projet de recherche

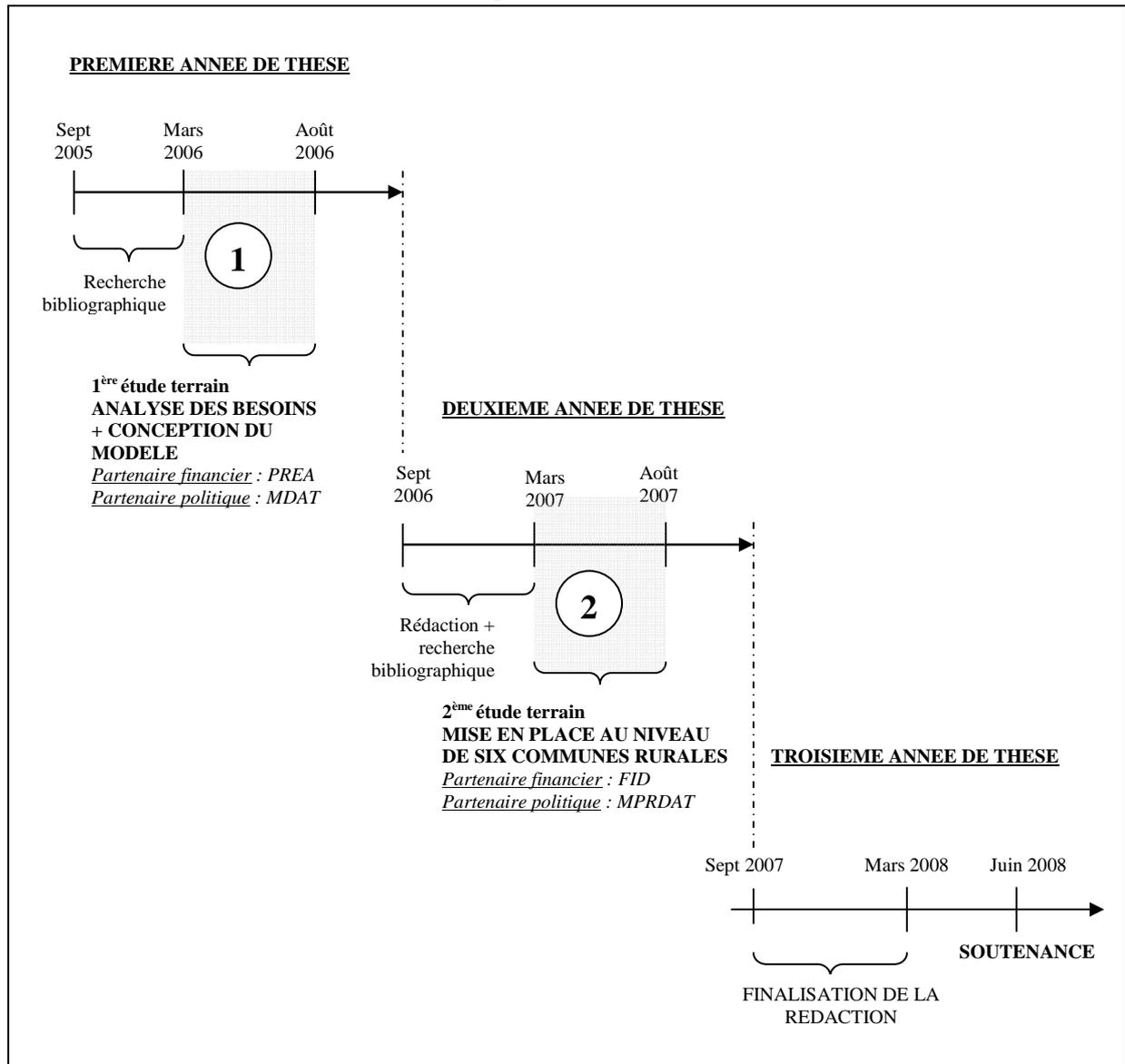
Notre recherche converge vers une position constructiviste, néanmoins, force est de constater que la forme définitive de notre recherche n'est apparue qu'à la fin de celle-ci. En effet, c'est grâce au projet de recherche que nous avons préalablement défini, et ensuite corrigé avec les différents acteurs de terrain que nous avons pu guider notre processus de recherche. Notre objectif de recherche est de construire un outil de gestion comptable et budgétaire plus adapté aux communes rurales malgaches. Afin de mieux situer ces dernières dans leur environnement et aussi de démontrer les lacunes du système comptable et budgétaire qu'elles utilisent actuellement, nous avons commencé notre recherche par une analyse descriptive du processus de décentralisation suivi d'une analyse du processus de réforme du secteur public malgache en général et celui de la comptabilité publique malgache en particulier. Ensuite, nous avons mené une enquête sur les utilisateurs potentiels (les différents acteurs) de l'information financière produite par les communes rurales avant de concevoir un outil de gestion (un système comptable et budgétaire simplifié) répondant aux besoins de ces derniers. Puis, nous avons étudié le processus de diffusion et d'adoption de l'outil par les communes rurales afin de dégager une dynamique de changement. Il s'agit donc, comme le soulignent ALLARD-POESI et MARECHAL (2007, p.45) de répondre aux problèmes pratiques du terrain étudié tout en assurant son adéquation avec les préoccupations théoriques du chercheur. D'où la nécessité d'une relation interactive entre sujet et objet de recherche conduisant à un processus

de co-construction de la connaissance avec les acteurs de terrain. A ce titre, notre recherche contribue à produire des connaissances actionnables avec une volonté de transformation laquelle se traduit par un projet d'élaboration d'un outil de gestion et l'analyse des conditions nécessaires à l'adoption de celui-ci.

4 – Le déroulement de la recherche

Notre recherche a commencé en septembre 2005. Les différentes phases de son déroulement peuvent être synthétisées par le schéma ci-après.

Schéma n° 1 – Les différentes phases du déroulement de la recherche



Nous avons mené notre travail de recherche en partenariat avec le ministère de la décentralisation (appelé MDAT jusqu'en 2006 et MPR DAT depuis 2007). Par ailleurs, chacune des deux principales phases de la recherche ont été financées respectivement par le PREA (Programme de Réforme pour l'Efficacité de l'Administration) et par le FID (Fonds d'Intervention pour le Développement), deux programmes financés par la Banque Mondiale. Cette recherche a été menée en deux temps :

- **La première phase, consacrée à l'analyse des besoins d'information des différents utilisateurs des documents financiers produits par les communes, a**

été réalisée de mars à août 2006 avec un financement du PREA. L'objectif de cette première phase était de récupérer des informations permettant d'approfondir nos connaissances du fonctionnement de l'institution communale, du degré d'application de la doctrine comptable au niveau communal et des besoins d'information des différents acteurs et utilisateurs des documents financiers produits par les communes. La réussite d'une telle entreprise a permis de réunir suffisamment d'informations nous permettant de concevoir un système comptable et budgétaire simplifié à l'attention des communes rurales malgaches.

- **La deuxième phase, consacrée à l'étude de la mise en place de l'outil, a été réalisée de mars 2007 à août 2007 avec un financement du FID.** L'objectif était d'identifier les conditions nécessaires à la mise en place de l'outil au niveau des communes rurales. Pour cela il a fallu apprécier la motivation des acteurs locaux et identifier les intérêts pouvant mobiliser les différents acteurs institutionnels pour soutenir l'adoption du modèle.

5 – Le plan de la thèse

Pour répondre à notre question de recherche, nous avons décomposé la thèse en deux parties.

La première partie permet de démontrer que l'application des réformes décidées au niveau de l'Etat central malgache se heurte aux contraintes et contingences locales du fait de l'insuffisance de ressources humaines, matérielles et financières attribuable à une décentralisation trop récente. Il s'agit dans un premier temps d'analyser et de comprendre l'évolution de la place du secteur public local malgache. A cet effet, **le premier chapitre** présente une analyse du processus de décentralisation à travers l'histoire de Madagascar (section 1) suivie d'une analyse approfondie de l'administration communale (section 2). Dans un second temps, le **chapitre 2** montre que la normalisation comptable au niveau du secteur public malgache ne tient pas compte des contraintes locales. Ainsi, nous allons expliquer, à l'aide de la théorie néo-institutionnelle l'adoption par mimétisme des référentiels comptables malgaches (section 1). Ensuite, nous allons utiliser la théorie de la contingence pour mettre en évidence l'incompatibilité des référentiels comptables du fait de contraintes et contingences locales (section 2).

A l'issue de cette première partie, nous chercherons à démontrer que compte tenu d'une décentralisation récente, les communes rurales malgaches ne disposent ni des compétences ni

des connaissances et encore moins des expériences et ressources nécessaires pour mettre en place des systèmes comptables alignés sur les normes comptables internationales ou étrangères et que, par conséquent, il serait plus efficace de développer un système comptable et budgétaire plus simple, robuste et pragmatique tenant compte de la compétence et du niveau de formation des acteurs locaux.

La seconde partie se focalise sur la conception et la mise en place d'un système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales malgaches. Elle retrace le processus de conception et d'adoption de l'outil au niveau des communes rurales. A cet effet, **le premier chapitre** présente l'analyse des besoins d'information des utilisateurs (section 1) avant la transcription du modèle de système comptable et budgétaire simplifié à travers les grilles de lecture des outils de gestion et des innovations managériales (section 2). Ensuite, **le chapitre 2** est consacré au processus de diffusion et d'adoption de l'outil par les communes rurales malgaches. Les motivations d'adoption des acteurs locaux et les intérêts pouvant mobiliser les différents acteurs institutionnels pour soutenir l'adoption du modèle seront traités à cet effet.

A l'issue de cette seconde partie, nous chercherons, d'une part, à identifier les éléments nécessaires à la conception d'un système d'information comptable et budgétaire adapté aux communes rurales, et d'autre part, à mettre en évidence les conditions requises pour s'assurer du succès de son adoption.

Première partie : L'évolution du secteur public local malgache

Chapitre 1 : La place du secteur public local malgache : une décentralisation récente

Chapitre 2 : L'élargissement du fossé entre la doctrine comptable et la pratique comptable des communes

Deuxième partie : De la conception à l'adoption d'un système comptable et budgétaire simplifié pour les communes rurales malgaches

Chapitre 1 : Le processus de construction du système comptable et budgétaire simplifié

Chapitre 2 : La diffusion et l'acceptation du système comptable et budgétaire simplifié par les communes rurales malgaches

PARTIE 1

L'EVOLUTION DU SECTEUR PUBLIC LOCAL MALGACHE

*« La force d'une chaîne est
dans son maillon le plus
faible »*

En paraphrasant Joseph PROUDHON, écrivain et théoricien politique français (1809-1865), nous serions tenté d'affirmer que toute réforme au niveau de l'administration est opportune. Néanmoins, le dicton français cité ci-dessus nous rappelle curieusement la réalité de l'application des réformes ayant été entreprises à Madagascar depuis plus d'une dizaine d'années.

Depuis les programmes d'ajustements structurels lancés par la Banque Mondiale et le FMI vers la fin des années 1980, le gouvernement malgache enchaîne réformes sur réformes dans l'espoir d'assainir les finances publiques et relancer le processus de développement du pays. A cet effet, Madagascar s'est engagé, pour la première fois de son histoire, dans une politique de décentralisation effective à travers la révision constitutionnelle de 1992. D'après la Banque Mondiale (2004), cette première étape du processus de décentralisation n'a pas produit les

résultats escomptés car les communes sont les seules collectivités décentralisées fonctionnelles jusqu'en 2004. Par ailleurs, il existe un énorme décalage entre le niveau de développement des communes rurales et celui des communes urbaines. De ce fait, les classements administratifs des communes paraissent complètement dépassés par la réalité. D'une part, les communes urbaines ont pu profiter de la décentralisation, et d'autre part, les communes rurales peinent à trouver les ressources humaines, financières et matérielles qui leur sont indispensables.

Malgré cette réalité, les principaux bailleurs de fonds exigent que le gouvernement entreprenne d'autres réformes visant à améliorer la transparence et la bonne gouvernance au niveau du secteur public tant central que local. Pour répondre à ces exigences le gouvernement malgache s'est inspiré des expériences étrangères comme c'est le cas du PCOP 2000 et PCOP 2006 qui ont été alignés sur les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) ou encore de la nouvelle Loi Organique sur les Lois de Finances N° 2004-007 (LOLF), essentiellement copiée sur la LOLF française. Notre constat est qu'il existe une forte volonté politique visant à aligner le système d'information comptable du secteur public local malgache sur les positions internationales. Cet alignement se traduit alors par l'adoption, par mimétisme, d'une normalisation comptable ne tenant pas compte des contingences locales.

L'objectif de cette première partie est **de démontrer que l'application des réformes décidées au niveau de l'Etat central malgache se heurte aux contraintes et contingences locales du fait de l'insuffisance de ressources humaines, matérielles et financières attribuable à une décentralisation trop récente.**

Reprenant ces deux idées principales, nous avons décomposé cette première partie en deux chapitres.

Le chapitre 1 retrace, dans un premier temps, une analyse historique du processus de décentralisation malgache reprenant depuis la colonisation les principaux changements intervenus au niveau du secteur public local. Par ailleurs, il présente une analyse approfondie de l'administration communale en mettant en évidence les principales lacunes et points à améliorer de ses modes de fonctionnement.

L'objectif d'une telle entreprise est d'approfondir notre compréhension de la place du secteur public local dans le paysage politique malgache en nous permettant de mener un diagnostic

des forces et faiblesses de celui-ci. Le chapitre 1 nous apportera les premiers éléments nous permettant de circonscrire les causes potentielles de l'échec des réformes entreprises.

Le chapitre 2 présente une analyse des différentes réformes entreprises par l'Etat central et s'adressant non seulement à ce dernier mais également au secteur public local. Il explique la manière selon laquelle les réformes ont été adoptées et surtout accueillies par le secteur public local. A ce titre, il s'inspire de la théorie néo-institutionnelle pour expliquer l'adoption par mimétisme des référentiels comptables malgaches et de la théorie de la contingence pour mettre en évidence l'incompatibilité des référentiels comptables aux contraintes et contingences locales.

CHAPITRE 1

LA PLACE DU SECTEUR PUBLIC LOCAL MALGACHE : UNE DECENTRALISATION RECENTE

*« (...) L'histoire, je le crains, ne nous
permet guère de prévoir, mais, associée à
l'indépendance d'esprit, elle peut nous aider à
mieux voir (...) »*

P. Valéry. Variété IV page 139

Pays insulaire de l'océan indien, Madagascar a été découvert par le navigateur portugais Diego DIAZ vers 1500. Cette ancienne colonie française est la cinquième plus grande île du monde après l'Australie, le Groenland, la Nouvelle Guinée et Bornéo. Elle s'étend sur 587.000 km², soit une superficie comparable à celle de la France et le Benelux réunis. Madagascar, est séparé de la côte sud-est africaine par le canal de Mozambique, il est à cheval sur le tropique du capricorne.

Depuis le XVIII^{ème} siècle, les différentes tribus et royaumes dispersés dans toute l'île ont été réunis par les tribus merina des hautes terres centrales dirigées par le roi

ANDRIANAMPOINIMERINA (1745-1810) et ses successeurs. A cet effet, il organise son royaume en « *fokonolona* », une unité sociopolitique constituée à partir des structures traditionnelles. Néanmoins, la monarchie merina, sous la reine de RANAVALONA III (1882 à 1896) butte sur l'empire colonial français et Madagascar est déclaré colonie en 1896. L'administration coloniale française réorganise le pays en adaptant la structure traditionnelle mise en place sous la monarchie merina aux besoins et stratégies de la nation colonisatrice.

Ainsi, l'organisation administrative et territoriale de Madagascar telle qu'elle apparaît aujourd'hui et telle qu'elle s'est présentée depuis la période coloniale française renferme un certain nombre d'éléments communs. Entre autres, le district, institué sous la période coloniale subsiste durant la première République sous l'appellation de sous-préfecture. Par ailleurs, les communes, instituées pendant la colonisation, subsistent sous les trois Républiques successives mais avec un mode de nomination et de fonctionnement différents. Les transformations successives de l'organisation territoriale malgache se sont donc opérées avec une certaine continuité depuis la colonisation jusqu'à l'indépendance et à travers les trois Républiques qui se sont succédées à Madagascar.

L'objet de ce chapitre est d'analyser dans un premier temps l'évolution du processus de décentralisation à travers l'histoire de Madagascar (section 1) et dans un second temps de présenter une analyse approfondie de l'administration communale (section 2).

Section 1 – Analyse historique du processus de décentralisation

Cette section vise à analyser le processus de décentralisation à Madagascar. A cet effet, une étude succincte des différentes phases de la décentralisation sera effectuée à partir de la colonisation, de la 1^{ère} République (1960 à 1972), de la 2^{ème} République (1975 à 1991) et de la 3^{ème} République (1992 à nos jours).

1.1 – La colonisation

Suite à l'effondrement de la monarchie de l'Imerina à la suite des invasions françaises, Madagascar a été déclarée colonie par la loi d'annexion¹ du 6 août 1896. La présence de l'Etat français sur le territoire malgache s'exerce alors à travers une administration coloniale dirigée par un gouverneur général nommé par décret du Président de la République et relevant du ministre français des colonies.

L'organisation administrative et territoriale de la colonie était conçue selon les buts poursuivis par chacun des gouverneurs qui se sont succédés durant la colonisation. Ainsi, le général GALLIENI (1896 à 1905), premier gouverneur en titre, organise le pays selon un modèle déconcentré reposant sur les provinces, les districts et les postes administratifs. L'administration communale a également été instituée mais ce fut sous une forme plus déconcentrée que décentralisée. En effet, bien que les communes disposent d'un semblant d'autonomie dans leur gestion, les administrateurs maires ainsi que les membres de la commission municipale (au lieu de conseil municipal) sont nommés par arrêté du gouverneur général. En outre, GALLIENI a mis en place une administration indigène d'exécution qui subsiste en dessous de l'administration coloniale française de contrôle afin d'asseoir rapidement la domination de la nation colonisatrice.

De 1905 à 1924, les successeurs de GALLIENI ont procédé, pour des raisons économiques, à la simplification et la réduction des circonscriptions administratives précédemment établies. En effet, la colonie de Madagascar subit et est appelée à subir le contrecoup de la crise économique, monétaire et financière française après la première guerre mondiale². Cette volonté d'économie dans le fonctionnement administratif se traduit concrètement par

¹ Voir JOM du 27 septembre 1896, p.1

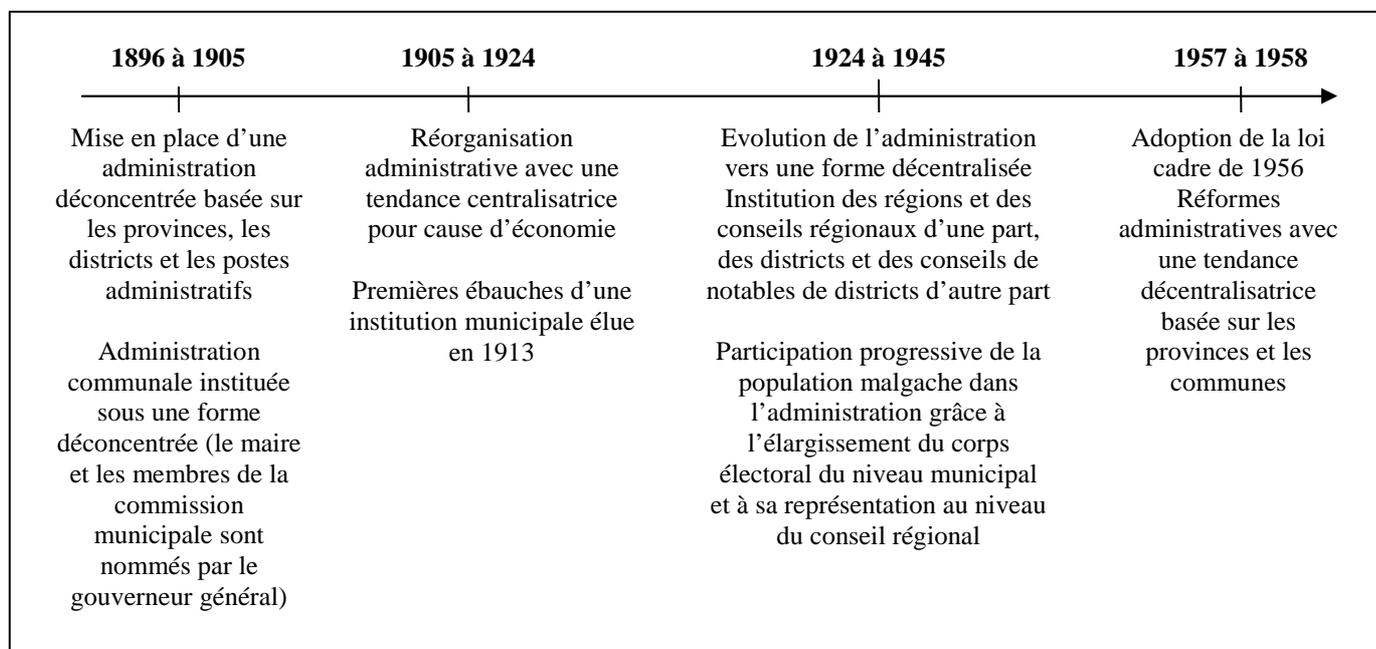
² Selon circulaire du 26 mars 1921 relative aux économies, JOM du 26 mars 1921, p.362

plusieurs remaniements, avec une tendance centralisatrice supprimant ainsi certaines circonscriptions, soit au niveau des provinces, des districts ou des postes administratifs. En même temps, les premières ébauches d'institutions décentralisées sont apparues à Madagascar. Il s'agit du décret³ du 9 octobre 1913 relatif à l'organisation et au fonctionnement des municipalités prévoyant pour la première fois, l'exercice du droit d'élection en faveur des citoyens français résidents dans les villes érigées en communes.

La période allant de 1924 à la fin de la seconde guerre mondiale a été marquée par une participation progressive de la population malgache dans l'administration coloniale grâce notamment à l'élargissement du corps électoral du niveau municipal à la population malgache. Par ailleurs, la forme d'administration déconcentrée a évolué vers une décentralisation basée d'une part sur les régions, qui sont administrées par le chef de région et les conseils régionaux et, d'autre part, sur les districts, lesquels sont administrés par le chef de district et les conseils de notables de districts.

L'application de la loi cadre⁴ (entre 1957 et 1958) a conduit l'administration coloniale à des réformes décentralisatrices renforçant les organes provinciaux en tant que collectivités décentralisées d'une part, et multipliant le régime communal d'autre part.

Schéma n° 2 – Evolution de l'administration coloniale à Madagascar



³ JOM du 29 novembre 1913, p.1386

⁴ Loi N°56 619 du 23 juin 1956 autorisant le Gouvernement à mettre en œuvre les réformes et à prendre les mesures propres à assurer l'évolution des territoires relevant du Ministre de la France d'Outre Mer, promulguée par arrêté du 29 juin 1956, JOM du 2 juillet 1956, p.1825

L'objectif du présent paragraphe est d'analyser brièvement le processus de décentralisation sous l'époque coloniale en mettant l'accent sur la période d'adoption de la loi cadre. Bien qu'il s'agisse d'une période relativement courte, cette période correspond à une importante évolution politique et administrative dans la colonie de Madagascar. En effet, l'application de cette loi constitue selon nous, un véritable stimulus quant à l'orientation de l'administration coloniale vers une décentralisation plus développée. Ainsi, nous présenterons successivement la structure administrative prévue par la loi cadre (1.1.1), les relations hiérarchiques et de contrôle entre l'Etat central et les collectivités locales (1.1.2), les compétences dévolues aux collectivités locales (1.1.3) ainsi que le système d'information comptable adopté (1.1.4).

1.1.1) – La structure administrative

A Madagascar, l'application de la loi N°56-619 du 23 juin 1956 dite loi-cadre se concrétise par une série de réorganisations administratives et politiques se traduisant entre autres par l'attribution d'un rôle de coordination, et non plus d'un véritable pouvoir hiérarchique, aux autorités centrales de l'administration coloniale. En effet, les institutions centrales n'exercent plus un véritable contrôle vis-à-vis des organes territoriaux. Elles comprennent trois organes exécutifs et un organe délibératif. Les organes exécutifs sont composés du Haut commissaire, du Conseil de gouvernement et de la Conférence interprovinciale. Remplaçant le gouverneur général, le Haut commissaire représente le pouvoir central métropolitain et en même temps il dirige l'exécutif local comme Président du Conseil de Gouvernement. Le Conseil de Gouvernement, comme son nom l'indique, constitue une ébauche de véritable gouvernement au niveau de la colonie. Quant à la Conférence interprovinciale, il s'agit d'un organisme purement consultatif présidé par le Haut Commissaire et dont le rôle est de régler les différends entre les provinces de la colonie. Par ailleurs, l'organe délibératif est composé par une Assemblée représentative qui reçoit toutes les attributions délibératives et de réglementation.

L'organisation territoriale de la colonie s'oriente alors vers une tendance décentralisatrice fondée sur l'accroissement du pouvoir des organes provinciaux et la multiplication des collectivités décentralisées infra provinciales. Toutefois, les réformes de l'administration déconcentrée qui ont été initiées par les gouverneurs successifs sont maintenues dans la mesure où la loi-cadre ne prévoit aucune disposition ni les supprimant ni les modifiant. De ce fait, la structure administrative et territoriale de la colonie peut être résumée par le tableau suivant :

Tableau n° 1 – Structure administrative et territoriale

Echelons administratifs	Décentralisés	Déconcentrés	Organe exécutif	Organe délibératif
Provinces	Oui	Oui	Chef de province Conseil provincial	Assemblée provinciale
Circonscriptions autonomes	Non	Oui	Chef de circonscription autonome	Conseil de circonscription autonome
Districts	Non	Oui	Chef de district	Conseil de district
Communes	Oui	Non	Maire	Conseil municipal
Postes administratifs	Non	Oui	Chef de poste administratif	Néant
Gouvernements	Non	Oui	Chefs de gouvernement	Néant
Cantons	Non	Oui	Chefs de cantons	Néant
Quartiers (fokontany)	Non	Oui	Chef de quartier	Néant
Villages (fokonolona)	Non	Oui	Chef de villages	Néant

Nous allons limiter notre analyse à l'institution communale sachant que l'annexe n°11 reprend une analyse plus détaillée de l'évolution historique des autres structures décentralisées (et déconcentrées) de l'époque coloniale.

En effet, les communes ont été créées pour la première fois en 1897 sous l'administration coloniale du général GALLIENI⁵. Dotées d'une autonomie administrative et financière, elles sont gérées par un administrateur maire désigné par le gouverneur général et une commission municipale dont les membres sont également nommés par le gouverneur général pour une durée de trois ans. Les villes de Nosy Be, Sainte-Marie, Diego-Suarez, Tamatave et Majunga ont été les premières à être érigées en communes dès 1897 tandis que les villes de Fianarantsoa et d'Antananarivo l'ont été en centres autonomes. Les centres autonomes, bien

⁵ Arrêté N°38 du 13 février 1897 érigeant les Etablissements de Diego Suarez, de Nosy Be et de Sainte-Marie en communes, JOM du 24 février 1897, p.177 ; voir également l'arrêté du 15 octobre 1897 portant création de la commune de Tamatave et de Majunga

qu'ils bénéficient d'une autonomie administrative et financière, sont gérés par un administrateur maire sans commission municipale.

En 1908, le gouverneur général AUGAGNEUR procède à une uniformisation du régime communal en soumettant toutes les communes de la colonie à une organisation centrée sur un administrateur maire, fonctionnaire, et une commission municipale nommée dont les attributions sont purement consultatives. La première application du régime municipal dans la colonie s'est donc effectué d'une manière très restrictive compte tenu du caractère non représentatif de ces organes (nommés).

En 1913, les successeurs de GALLIENI ont adopté un nouveau régime⁶ permettant aux citoyens français résidents dans les villes érigées en commune d'exercer leur droit politique et droit d'électeur. Bien que le Maire reste un fonctionnaire nommé, le régime de 1913 a permis non seulement l'élection des membres français du conseil municipal par les citoyens français, mais également la publicité des débats, la consécration pour le conseil municipal d'une attribution délibérative, et surtout l'augmentation du nombre des membres indigènes (désignés) du conseil municipal passant d'un seul membre malgache contre deux, cinq ou sept français à deux ou quatre malgaches contre cinq ou onze conseillers municipaux français. Malgré son caractère minoritaire, c'est déjà un point de départ vers une évolution accordant des droits plus importants à l'élément malgache.

La participation progressive des malgaches au niveau de l'administration municipale a évolué jusqu'à la création, en 1939, d'un collège restreint composé de chefs de villages, de chefs de quartiers, de présidents et de membres des conseils de notables de nationalité malgache pouvant élire directement leurs conseillers municipaux⁷. Après 1939, de nouvelles communes ont été créées et parallèlement, la France a adopté sa nouvelle constitution de 1946. Suite aux recommandations de la conférence franco-africaine de Brazzaville, la constitution française de 1946 stipulait dans son préambule que « *La France entend conduire les peuples dont elle a pris la charge à la liberté de s'administrer eux-mêmes et de gérer démocratiquement leurs propres affaires* ». Toutefois, l'application de ce principe constitutionnel au niveau des communes malgaches ne sera effective qu'à partir de 1955 grâce notamment à l'adoption de la loi municipale du 18 novembre 1955 instituant les communes de plein et de moyen exercice.

⁶ Décret du 09 octobre 1913 portant organisation et fonctionnement des municipalités élues à Madagascar, JOM du 29 novembre 1913

⁷ Décret du 28 juillet 1939, JOM du 19 août 1939, p.1053

Les communes de plein exercice s'inspirent largement de l'organisation communale métropolitaine selon la loi⁸ du 5 avril 1884 avec quelques différences attribuables aux conditions locales. Les maires et leurs adjoints ne sont pas élus au suffrage universel direct mais par les membres du conseil municipal. Par ailleurs, les conseillers municipaux sont élus par un collège électoral unique et proportionnellement au nombre d'habitants et administrés français quel que soit leur statut (citoyens français ou malgache). Toutefois, l'application de ce régime est prévue seulement pour cinq communes dont Antananarivo, Majunga, Diego-Suarez, Tamatave et Fianarantsoa. Pour les autres villes, la loi municipale prévoit le régime des communes de moyen exercice, administrées par des maires désignés et des conseillers municipaux élus. Les communes de moyen exercice nouvellement créées peuvent être érigées en communes de plein exercice après deux ans de fonctionnement.

Après 1956, l'adoption de la loi-cadre a eu pour conséquence la multiplication des collectivités décentralisées. Entre autres, de nouvelles communes de moyen exercice ont été créées portant ainsi le nombre de ces dernières à 26. Par ailleurs, les communes rurales ont été créées pour regrouper les anciennes collectivités autochtones (gouvernements, quartiers villages) et leur organisation a été calquée sur celle du régime municipal⁹. Madagascar comptait alors 5 communes de plein exercice, 26 communes de moyen exercice et 237 communes rurales avant l'indépendance. Elles sont toutes composées d'un organe exécutif, d'un maire et d'un adjoint élus (cas des communes de plein exercice) ou désigné (cas des communes de moyen exercice et des communes rurales), et d'un organe délibératif, un conseil municipal élu par un collège électoral unique.

Les communes constituent, avec les provinces, les circonscriptions administratives qui ont le plus évolué vers une forme décentralisée. Les autres circonscriptions, bien qu'elles correspondent à des organes déconcentrés, jouent parfois un rôle de tutelle ou de contrôle dans le fonctionnement de certaines collectivités décentralisées. A ce titre, il paraît intéressant de poursuivre notre analyse par l'étude des relations hiérarchiques et de contrôle entre les organes centraux et les collectivités décentralisées.

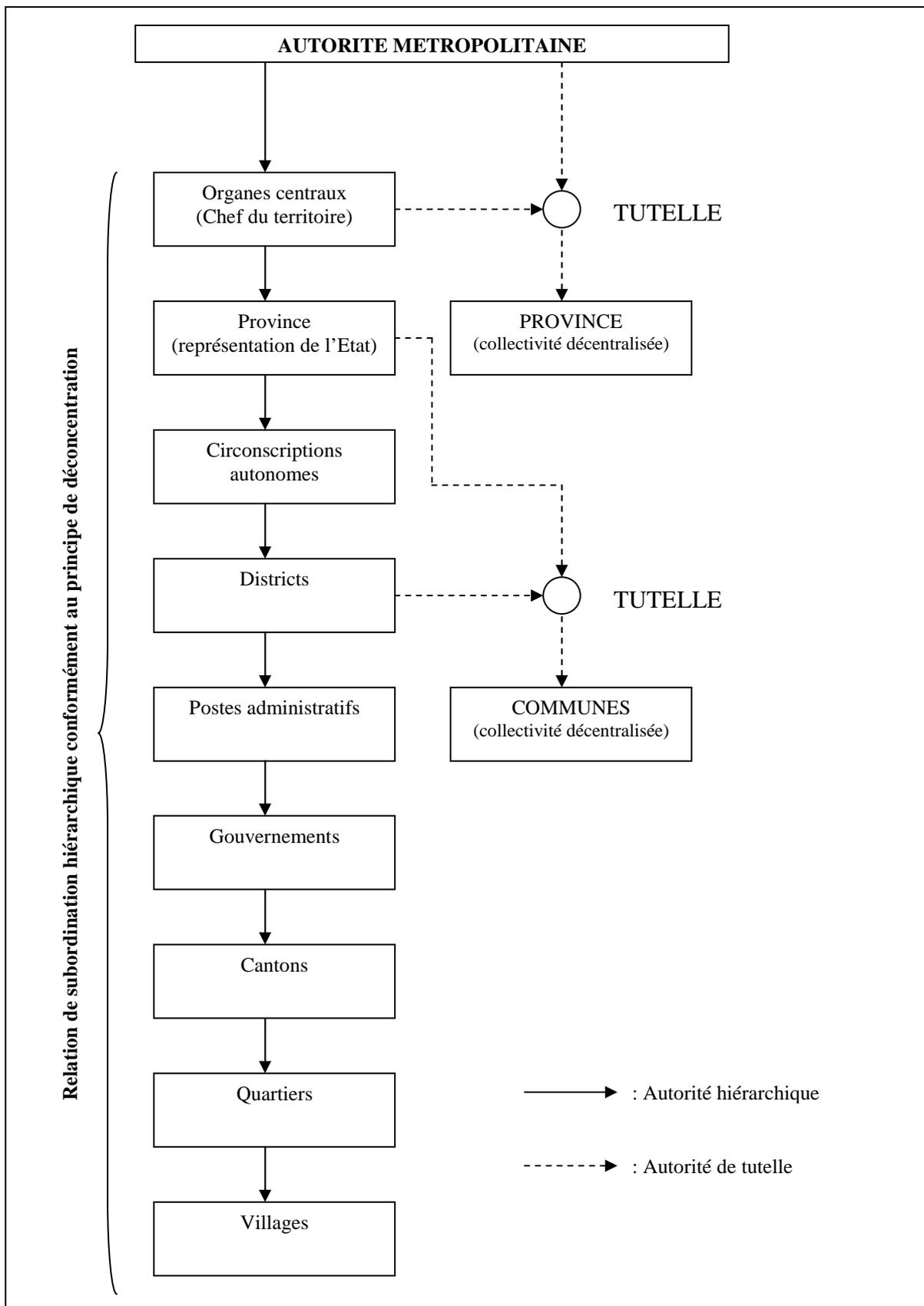
⁸ Loi du 5 avril 1884 portant sur l'organisation municipale, JORF du 6 avril 1884, p.1857-1868

⁹ Décret N°57-465 du 04 avril 1957 portant décret d'application de la loi-cadre, JOM du 20 avril 1957

1.1.2) – Les relations hiérarchiques et de contrôle

L'application de la loi cadre dans la colonie de Madagascar a transformé les relations hiérarchiques et de contrôle existant entre les organes centraux et les collectivités décentralisées. En effet, l'époque où le gouverneur général disposait de tous les pouvoirs et l'autorité absolue sur l'ensemble des territoires de la colonie fait place à une administration coloniale plus libérale accordant plus d'autonomie et de pouvoirs aux collectivités décentralisées. Néanmoins, les organes déconcentrés restent soumis à la subordination hiérarchique des organes centraux lesquels conservent également un certain pouvoir de contrôle ou de tutelle, sur les collectivités décentralisées, directement ou à travers une représentation au niveau territorial. Aussi, les relations hiérarchiques et de contrôle exercées par les organes centraux sur les organes territoriaux peuvent être schématisées comme suit :

Schéma n° 3 – Relation hiérarchique et de contrôle



Les relations hiérarchiques et de contrôle entre les organes centraux et les collectivités locales se traduisent par l'exercice d'une tutelle prévue par l'article 36 de la loi municipale du 19 novembre 1955 stipulant que : « ...le chef de territoire exerce dans les communes de son territoire les attributions dévolues au préfet de police dans les communes suburbaines de la Seine. ». Par ailleurs, l'article 37 de la même loi mentionne que « ...le chef de territoire peut déléguer, par arrêté, tout ou partie de ses attributions de police au chef de la circonscription administrative dans laquelle cette commune se trouve incluse ». L'application de ces textes sur le cas malgache met en évidence l'existence d'une tutelle des délibérations du conseil municipal qui est assurée par le Gouverneur général qui peut le déléguer au Chef de province. De ce fait, l'ensemble des budgets et comptes administratifs des communes est soumis à l'approbation du Gouverneur général ou par délégation aux chefs de province.

Par ailleurs, le compte de gestion du receveur municipal est soumis au contrôle juridictionnel de la Cour des comptes conformément à l'article 40 de la loi municipale qui stipule que « ...les comptes des communes sont soumis au contrôle juridictionnel de la Cour des comptes dans les conditions fixées par les règlements en vigueur ».

En outre, l'article 41 de la loi municipale prévoit la possibilité pour le Gouverneur général de suspendre, pour une durée d'un mois au maximum, le maire ou ses adjoints, à la suite des faits qui leur ont été reprochés. Cette possibilité revient au Ministre de la France d'Outre-Mer si la durée de suspension est comprise entre un mois et trois mois. Toutefois, la décision de révocation ne peut être prononcée que par un décret du Président de la République.

1.1.3) – Les compétences dévolues aux collectivités locales

A Madagascar, l'application de la loi cadre s'est traduite non seulement par un renforcement de l'autonomie des collectivités locales, mais également par un élargissement de leurs compétences surtout au niveau des communes pour lesquelles l'encadré suivant présente les compétences.

Encadré n° 1 – Les compétences dévolues aux communes sous la période coloniale

Les compétences dévolues aux organes municipaux sont définies par la loi du 19 novembre 1955. Elles comprennent la publication des lois et règlements, l'exécution des mesures de sûreté générale, la conservation et l'administration des propriétés de la commune, la fonction de l'état civil, l'acceptation des dons et legs faits à la commune et aux établissements communaux, la souscription des marchés, baux de biens, adjudication des travaux communaux, la gestion des revenus et la surveillance des établissements communaux, la gestion administrative et financière, l'établissement, le mode d'assiette, les tarifs, et les règles de perception de tous les droits, taxes et revenus communaux, l'établissement, la conservation, l'entretien et la réparation des édifices de la commune, cimetières, promenades, places, rues, voies publiques, aqueducs, canaux, fontaines, pompes et égouts, la police communale et tout ce qui est en rapport à la sûreté et à la liberté du passage sur la voie

publique, à l'éclairage, au balayage, aux arrosements, à la solidité et à la salubrité des constructions privées et aux mesures générales d'hygiène et de salubrité publique.

L'annexe 11 fournit une analyse détaillée de l'évolution des compétences entre les différentes collectivités locales sous la période coloniale. Nous allons donc poursuivre notre analyse par le système d'information comptable.

1.1.4) – Le système d'information comptable

La gestion des finances publiques dans la colonie de Madagascar est régie par le décret du 30 décembre 1912 sur le régime financier des colonies¹⁰. Ce texte prévoit que les budgets de chaque commune sont préparés par le maire (ou l'administrateur maire le cas échéant), délibérés par le conseil municipal (la commission municipale le cas échéant) et soumis à l'approbation du Gouverneur général qui peut donner délégation aux chefs de province. Ils comprennent un budget primitif délibéré et arrêté avant l'ouverture de l'exercice et un budget supplémentaire délibéré et arrêté au cours de l'exercice. Lorsque les budgets votés par les conseillers municipaux sont susceptibles de modifications, ces modifications sont prononcées par des arrêtés du gouverneur. Par ailleurs, si le conseil municipal ne se réunirait pas ou se séparerait sans avoir voté le budget de la commune, ce dernier serait arrêté d'office et mis en exécution après avoir été approuvé par le gouverneur.

Le maire assure les fonctions d'ordonnateur des budgets communaux et tient à cet effet la comptabilité des recettes et des dépenses. Il présente par exercice le compte administratif du service municipal et le soumet aux délibérations des conseillers municipaux dans la première session ordinaire que tiennent ces conseillers après la clôture de l'exercice. Le compte administratif du maire est ensuite arrêté par le gouverneur.

Les fonctions de comptable du Trésor sont assurées par un receveur municipal qui est chargé, sous sa responsabilité personnelle, de poursuivre la rentrée de tous les revenus de la commune et toutes les sommes qui lui sont dues d'une part, et d'acquitter les dépenses mandatées par le maire jusqu'à concurrence des crédits régulièrement accordés d'autre part.

A la fin de l'exercice, le receveur municipal établit un compte de gestion annuel qui est visé par le comptable supérieur de l'arrondissement (le trésorier particulier ou le trésorier-payeur),

¹⁰ Décret du 30 novembre 1912 portant sur le régime financier des colonies, JORF du 31 décembre 1912, p.11081-11093

soumis aux délibérations des conseillers municipaux et adressé au gouverneur qui le transmet ensuite à l'autorité compétente pour le juger, c'est-à-dire la cour des comptes.

Ainsi se présente l'évolution du secteur public local malgache sous la période coloniale. Elle est marquée par une forte présence des autorités centrales qui exercent un important pouvoir de nomination, d'encadrement et de contrôle sur les collectivités locales. Voyons ce qu'il en est durant la première République.

1.2 – La première République

La proposition d'ériger l'Etat malgache en une République a été adoptée par le congrès des assemblées provinciales du 14 octobre 1958. Par la même occasion, le Haut commissaire SOUCADAUX (1954 à 1960) a solennellement proclamé la République malgache et déclaré caduque la loi d'annexion du 6 août 1896. Néanmoins, la constitution de la première République malgache n'a été adoptée que le 29 avril 1959 et l'indépendance de Madagascar proclamée par le président Philibert TSIRANANA le 26 juin 1960.

La constitution de la première République, s'inspirant du modèle français, prévoit six organes institutionnels comprenant le président de la République, l'assemblée nationale, le sénat, le gouvernement, la haute cour de justice et le conseil suprême des institutions. Par ailleurs, la politique de décentralisation et la représentation de l'Etat au niveau local ont été conçues en poursuivant les expériences municipales menées sous la colonisation, et en adoptant les découpages en circonscriptions administratives qui existent en France. Néanmoins, la première république marque un important changement grâce notamment à la participation plus accentuée des citoyens malgaches tant au niveau des élections qu'au niveau du fonctionnement de l'administration aussi bien centrale que locale.

Le présent paragraphe s'intéresse particulièrement à l'analyse du processus de décentralisation sous la première République. A cet effet, il analyse successivement la structure administrative de l'époque (1.2.1), les relations hiérarchiques et de contrôle existant entre les organes centraux et les collectivités locales (1.2.2), les compétences dévolues aux collectivités locales (1.2.3) et le système d'information comptable qu'elles utilisaient pour gérer leurs propres affaires (1.2.4).

1.2.1) – La structure administrative sous la première République

La structure administrative et territoriale de Madagascar sous la première République comprend 6 provinces subdivisées en 18 préfectures elles-mêmes subdivisées en sous-préfectures, en arrondissements administratifs et en cantons. L'échelon communal est composé d'une vingtaine de communes urbaines et de 734 communes rurales.

La structure administrative sous la première République peut être résumée dans le tableau suivant.

Tableau n° 2 – Structure administrative sous la première République

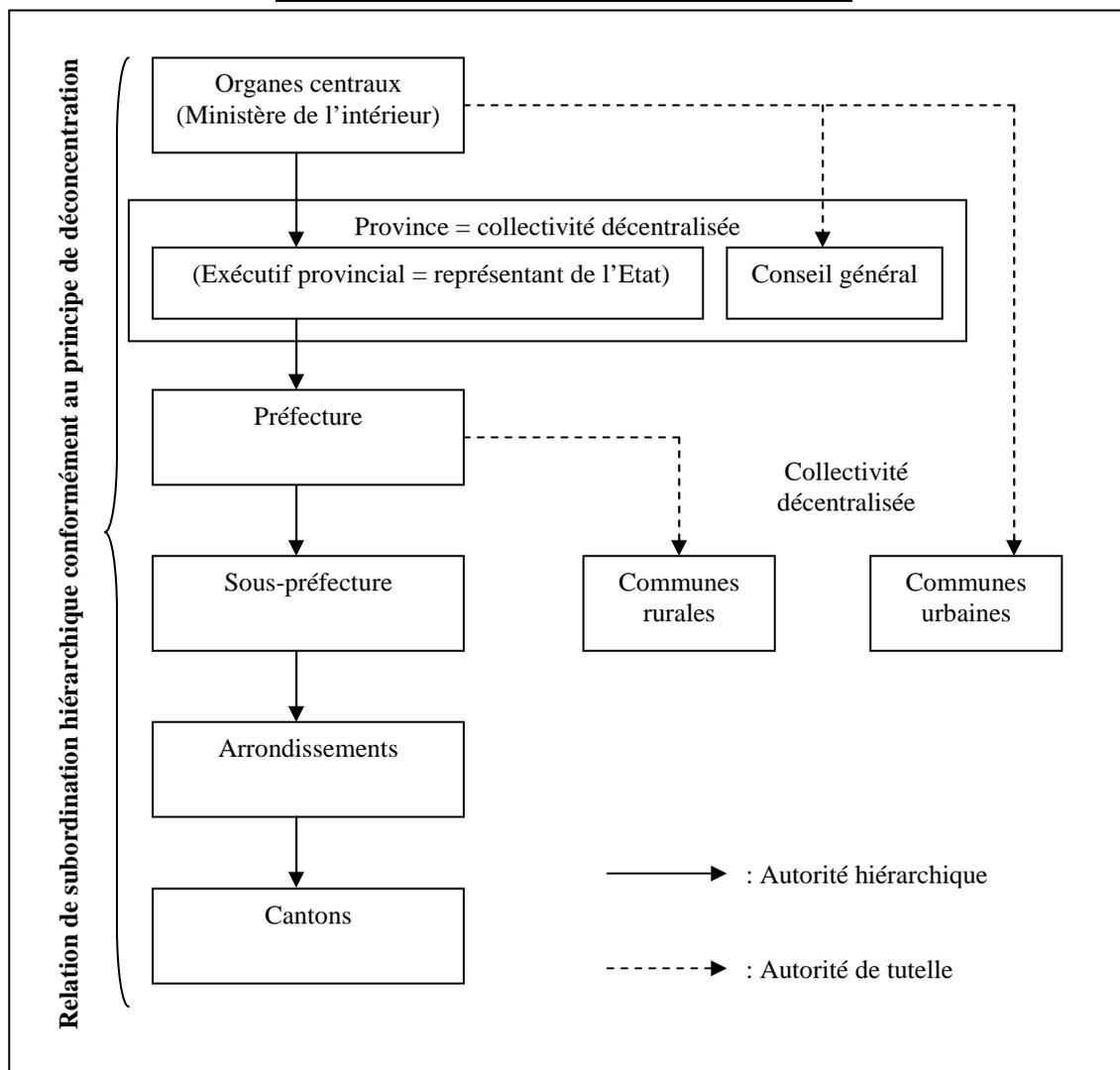
Echelons administratifs	Décentralisés	Déconcentrés	Organe exécutif	Organe délibératif
6 Provinces	Oui	Oui	Chef de province	Conseils généraux
18 Préfectures	Non	Oui	Préfets	Néant
94 Sous-préfecture	Non	Oui	Sous-préfets	Néant
Arrondissements administratifs	Non	Oui	Chefs d'arrondissements	Néant
696 Cantons	Non	Oui	Chef de cantons	Néant
Communes (29 urbaines et 734 rurales)	Oui	Non	Maire	Conseils municipaux ou conseils communaux

Le manque d'expérience de la jeune République de Madagascar a conduit les dirigeants de l'époque à reprendre naturellement les structures héritées de la colonisation. Ainsi, les communes constituent, avec les provinces, les seules collectivités décentralisées de la première République. Les autres échelons administratifs correspondent à des organes déconcentrés de l'Etat qui sont rattachés hiérarchiquement au ministère de l'intérieur. Néanmoins, contrairement aux dispositifs de nomination sous la période coloniale, les communes sont désormais administrées par des assemblées élues (conseil municipal ou conseil communal) au suffrage universel direct pour une durée de 5 ans. A ce titre, l'organe exécutif est présidé par un maire élu parmi les conseillers municipaux.

1.2.2) – Les relations hiérarchiques et de contrôle

Les relations hiérarchiques et de contrôle existant entre les organes centraux et les collectivités locales peuvent être résumées par le schéma suivant¹¹.

Schéma n° 4 – Relation hiérarchique et de contrôle



D'après le schéma ci-dessus, le fonctionnement des communes est fortement encadré à travers une tutelle administrative et financière exercé par l'Etat. Le même principe que celui de l'époque coloniale a été dupliqué avec un léger changement au niveau des organes exerçant la tutelle. Les délibérations des conseils municipaux (ou communaux) sont désormais soumises à l'approbation préalable du préfet (pour les communes rurales) ou celui du ministère de l'intérieur (pour les communes urbaines) avant leur exécution. En effet, ce rôle a été confié aux chefs de province et aux chefs de districts sous la colonisation.

¹¹ Le détail des relations hiérarchiques entre les organes centraux et les provinces est présenté dans l'annexe n°11

1.2.3) – Les compétences dévolues aux collectivités locales

Les compétences attribuées aux collectivités locales sont définies par la constitution ainsi que par les lois et règlements d'application. Pour l'échelon communal, elles sont présentées dans l'encadré suivant.

Encadré n° 2 – Les compétences dévolues aux communes sous la 1^{ère} République

Les matières suivantes demeurent de la compétence des communes : « ...la publication des lois et règlements, l'exécution des mesures de sûreté générale, la conservation et l'administration des propriétés de la commune, la fonction de l'état civil, l'acceptation des dons et legs faits à la commune et aux établissements communaux, la souscription des marchés, baux de biens, adjudication des travaux communaux, la gestion des revenus et la surveillance des établissements communaux, la gestion administrative et financière, l'établissement, le mode d'assiette, les tarifs, et les règles de perception de tous les droits, taxes et revenus communaux, l'établissement, la conservation, l'entretien et la réparation des édifices de la commune, cimetières, promenades, places, rues, voies publiques, aqueducs, canaux, fontaines, pompes et égouts, la police communale et tout ce qui est en rapport à la sûreté et à la liberté du passage sur la voie publique, à l'éclairage, au balayage, aux arrosements, à la solidité et à la salubrité des constructions privées et aux mesures générales d'hygiène et de salubrité publique... »

Nous pouvons constater à travers cet encadré que même si les tutelles exercées sur les délibérations communales aient été renforcées, les compétences de ces dernières n'ont subi aucun changement important par rapport à la période coloniale.

1.2.4) – Le système d'information comptable

La gestion des finances publiques est régie par la loi N° 63-015 du 15 juillet 1963 portant dispositions générales sur les finances publiques et par le décret N°68-080 du 13 février 1968 portant règlement général sur la comptabilité publique. La loi N°63-015 précitée fixe les principes comptables et budgétaires tels que la séparation de fonction entre ordonnateur et comptable, la comptabilisation des dépenses au stade de leurs visas par le comptable payeur (article 46 de la loi N°63-015), la prise en compte des recettes au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées (article 45 de la loi N°63-015). Quant au décret N°68-080, il définit l'objet et le contenu de la comptabilité du secteur public en général et ceux des collectivités territoriales décentralisées en particulier.

Pour analyser le système d'information comptable et budgétaire des communes, il faut se référer à la partie 3-B du décret n°68-080 qui prévoit des dispositions similaires pour toutes

les communes en distinguant des acteurs différents selon qu'il s'agisse d'une commune urbaine ou d'une commune rurale. Néanmoins, rappelons qu'il s'agit, dans le présent paragraphe, de faire un bref aperçu du système d'information comptable sous la première République. L'analyse détaillée du système comptable du secteur public malgache est présentée dans le chapitre suivant.

Ainsi se présente l'évolution du secteur public local malgache sous la première République. La période relative à la deuxième République est traitée dans le paragraphe suivant.

1.3 – La deuxième République

Madagascar n'a pas été épargné par le courant de vent socialiste ayant parcouru le monde après les événements de mai 1968 et influençant par conséquent les orientations de la deuxième République malgache.

Les années 1972 à 1975 sont marquées par une série d'événements, allant du soulèvement populaire aux complots et attentats politiques, qui n'ont cessé de bouleverser l'équilibre politique, économique et social de Madagascar. Néanmoins, cette période transitoire s'est soldée par l'accession du capitaine de frégate Didier RATSIRAKA à la magistrature suprême de 1975 à 1991. Dirigeant marxiste-léniniste, il établit, à travers le livre rouge (*boky mena*), la « Charte de la Révolution Socialiste Malgache » qui prône l'ouverture politique vers les pays socialistes (URSS, Cuba, Roumanie, Yougoslavie...) et la restructuration institutionnelle et administrative axée sur le centralisme démocratique. La deuxième République malgache commence alors avec la nouvelle constitution du 21 décembre 1975 qui prévoit six organes institutionnels¹² au niveau du pouvoir central et l'institutionnalisation du « *fokonolona* » comme point de départ de la démocratisation et de la décentralisation effective sur le plan local. Par ailleurs, c'est une période essentiellement marquée par une volonté politique, de la part des dirigeants, d'afficher une identité nationale par le biais d'une malgachisation de tout le système administratif.

Le présent paragraphe s'intéresse particulièrement à l'analyse du processus de décentralisation sous la deuxième République. A cet effet, la même méthode d'approche que celle adoptée pour l'étude des régimes précédents sera utilisée. Elle sera donc articulée successivement sur la structure administrative (1.3.1), les relations hiérarchiques et de

¹² Le président de la République, le Conseil Suprême de la Révolution, l'Assemblée nationale populaire, le Gouvernement, le Comité militaire pour le développement, la Haute cour constitutionnelle

contrôle entre l'Etat central et les collectivités locales (1.3.2), les compétences dévolues aux collectivités locales (1.3.3) et le système d'information comptable (1.3.4).

1.3.1) – La structure administrative sous la deuxième République

Le régime socialiste mis en place sous la deuxième République reprend les mêmes structures que celles qui ont été ébauchées durant le directoire militaire du général RAMANANTSOA (1972 à 1975). Ces dernières prévoient l'institutionnalisation du « *fokonolona* » pour asseoir une démocratie populaire à tous les échelons de décision politique et administrative.

A cet effet, l'article 15 de l'ordonnance n° 76-044 du 27 décembre 1976 fixant les règles relatives à l'organisation, au fonctionnement et aux attributions des collectivités décentralisées prévoit que « ...*Sur son territoire, le Fokonolona d'une Collectivité décentralisée détient le pouvoir révolutionnaire : administratif, législatif, juridictionnel, défense, sécurité, économique, politique et social.* »

La même ordonnance prévoit quatre niveaux de collectivités décentralisées, dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière : le *fokontany*, le *firaisampokontany*, le *fivondronampokontany* et le *faritany*. Le tableau suivant résume l'organisation administrative existant sous la deuxième République.

Tableau n° 3 – Structure administrative sous la deuxième République

Echelons administratifs	Décentralisés	Déconcentrés	Organe exécutif	Organe délibératif
Faritany (les faritany peuvent être considérés comme étant l'équivalent des anciennes provinces)	Oui	Oui	Comité exécutif + Comité administratif	Conseil populaire
Fivondronampokontany (les fivondronampokontany peuvent être considérés comme étant l'équivalent des anciennes sous-préfectures)	Oui	Oui	Comité exécutif + Comité administratif	Conseil populaire
Firaisampokontany (les firaisampokontany peuvent être considérés comme étant l'équivalent des anciens cantons ou communes)	Oui	Oui	Comité exécutif + Comité administratif	Conseil populaire
Fokontany	Oui	Oui	Comité exécutif + Comité administratif	Assemblée générale

Chaque collectivité dispose d'un organe délibérant élu pour cinq ans¹³. Il s'agit d'une assemblée générale pour le *Fokontany* et d'un conseil populaire pour le *Firaisampokontany*, le *Fivondronampokontany* et le *Faritany*. Par ailleurs, l'organe exécutif est constitué par un comité exécutif. Il est chargé d'exécuter les délibérations des conseils populaires (ou assemblée générale le cas échéant) et se compose de membres élus parmi les membres du conseil populaire ou de l'assemblée générale le cas échéant.

Selon l'article 16 de l'ordonnance n°76-044, le comité exécutif représente le pouvoir central (le pouvoir national révolutionnaire) dans sa circonscription. Son effectif est fixé par décret et ne peut être inférieur à cinq ni supérieur à douze. Le comité exécutif est dirigé par un président et se fait assisté par un comité administratif regroupant l'ensemble des services administratifs mis à la disposition de la collectivité décentralisée par l'Etat révolutionnaire ou créés et financés par la collectivité elle-même (Article 13 de l'ordonnance n°76-044). Ce comité administratif est ensuite placé sous l'autorité d'un fonctionnaire d'Etat nommé par décret pris en conseil des ministres pour les *faritany* et désigné par le comité exécutif du *faritany* pour les collectivités de niveau inférieur. Il est chargé d'assister le président du comité exécutif. A cet effet, il anime et coordonne, pour le compte du comité exécutif, les actions de tous les services administratifs (Article 14 de l'ordonnance n°76-044). Cette fonction est assurée par un délégué administratif pour les *Firaisampokontany* et *Fivondronampokontany*, et par un secrétaire général pour les *Faritany*.

1.3.2) – Les relations hiérarchiques et de contrôle

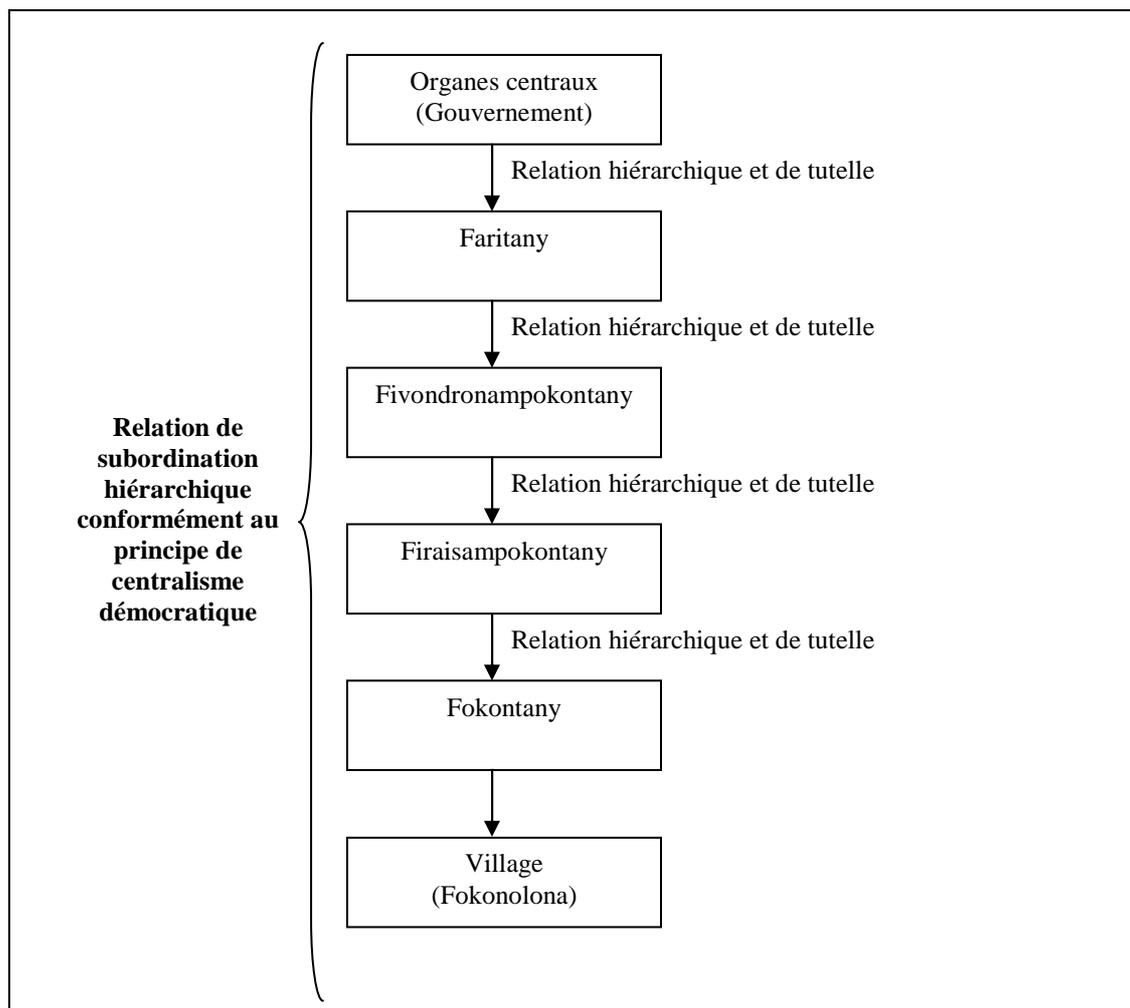
Les relations hiérarchiques et de contrôle existant entre les collectivités décentralisées et les organes centraux sont définies selon le principe du centralisme démocratique en vertu duquel chaque collectivité décentralisée exerce une tutelle sur les actes et sur les organes des collectivités décentralisées inférieures. La tutelle a pour but d'harmoniser et de contrôler le fonctionnement et les actes des collectivités selon les règles du centralisme démocratique. Par ailleurs, le pouvoir central peut exercer directement la tutelle de certaines collectivités décentralisées par décret pris en conseil des ministres.

Selon les dispositions de l'article 49 de l'ordonnance 76-004 du 27 décembre 1976, la tutelle consiste à :

¹³ Article 26 de l'ordonnance n° 76-044 du 27 décembre 1976 fixant les règles relatives à l'organisation, au fonctionnement et aux attributions des collectivités décentralisées

- « ...veiller au respect et à l'exécution des lois et règlements en vigueur par les collectivités décentralisées sous tutelle,
- veiller à ce que les collectivités décentralisées restent dans le cadre de leurs attributions respectives,
- annuler en tant que de besoin (...) les décisions et les délibérations prises par les collectivités décentralisées sous tutelle,
- protéger les Collectivités décentralisées sous tutelle contre les erreurs, négligence et abus de leurs représentants, des particuliers ou d'autres organismes,
- contrôler et orienter les actions du comité exécutif de chaque collectivité décentralisée sous tutelle,
- veiller à ce que les délibérations et actes des Collectivités décentralisées sous tutelle ne soient pas source de mésentente ou de création de factions au sein tant des collectivités sous tutelle que de la collectivité décentralisée tutélaire... »

Schéma n° 5 – Relation hiérarchique et de contrôle



Bien que les collectivités décentralisées aient été dotées d'une personnalité morale et de l'autonomie financière¹⁴, l'exercice des tutelles par les collectivités hiérarchiquement supérieures ne leur permet pas tellement de gérer librement leurs affaires. En effet, le principe de centralisme démocratique prévu par la constitution limite considérablement l'autonomie administrative et de gestion des collectivités décentralisées.

La tutelle des actes d'administration de la collectivité décentralisée couvre non seulement les délibérations de l'assemblée générale ou du conseil populaire, mais également les décisions et activités des comités exécutifs. Par ailleurs, les délibérations et actes à caractère financier ou créant des structures d'intervention sont soumis à l'approbation préalable de la collectivité de tutelle.

1.3.3) – Les compétences dévolues aux collectivités locales

Les « *firaisampokotany* » constituent l'équivalent, sous la première République, des communes. Les compétences qui leur sont dévolues, à travers les dispositions réglementaires de la deuxième République, sont largement diminuées et se limitent désormais :

- à la tenue de l'état-civil,
- au recensement de la population dans les *fokontany*
- au recensement pour le service national

1.3.4) – Le système d'information comptable

Les dispositions législatives et réglementaires prévues par la loi N° 63-015 du 15 juillet 1963 portant dispositions générales sur les finances publiques et par le décret N°68-080 du 13 février 1968 portant règlement général sur la comptabilité publique sont maintenues durant la deuxième République.

Toutefois, l'adoption du Plan comptable général de l'Etat (PCGE) par le décret N°88-500 du 21 décembre 1988 peut être considérée comme une première innovation du système d'information comptable au niveau de l'Etat¹⁵. Il s'inspire des concepts de la comptabilité

¹⁴ Article premier de l'Ordonnance n° 76-044 du 27 décembre 1976 fixant les règles relatives à l'organisation, au fonctionnement et aux attributions des Collectivités décentralisées

¹⁵ Article premier du Décret N°88-500 portant approbation du Plan comptable général de l'Etat, JORDM N°1915 du 20 février 1989

économique qui ont été pris en compte par le plan comptable général malgache (PCG 87). A cet effet, il propose, pour l'Etat, un système de comptabilité patrimoniale permettant la production d'états financiers compatibles avec les modèles normalisés qui devront être utilisés par les entreprises.

Ainsi se présente l'évolution du secteur public local durant la deuxième République. Nous allons aborder celui de la troisième République dans le paragraphe qui suit.

1.4 – La troisième République

Le soulèvement populaire de 1991 met fin au régime socialiste mis en place par la deuxième République laquelle s'est soldée par un important effondrement de l'économie malgache.

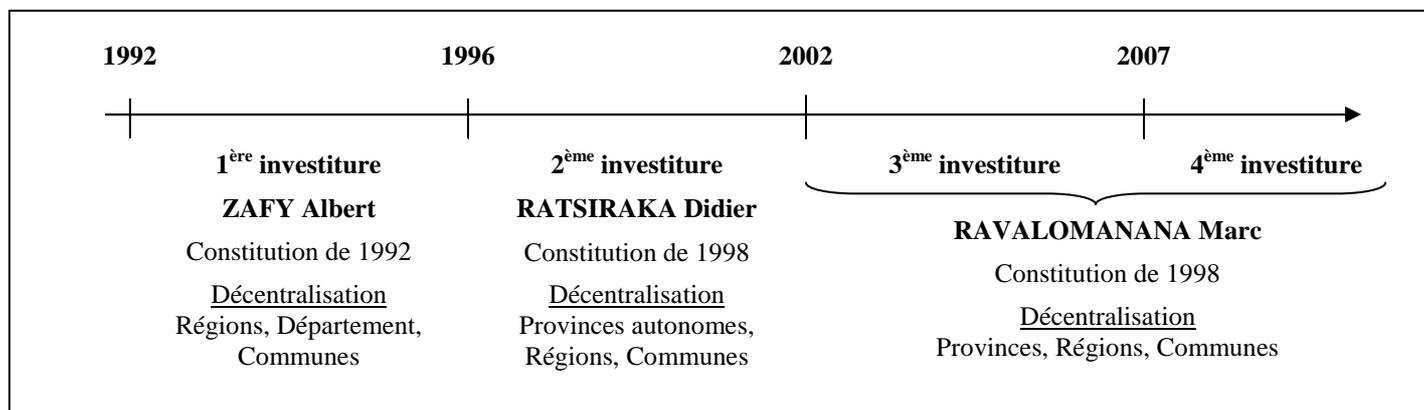
Au lendemain de la crise, les dirigeants de la troisième République ont dû prendre des mesures visant essentiellement à la libéralisation de l'économie du pays et au renforcement de la démocratie pour faire face à une mondialisation de plus en plus pressante. Entre autres, nous pouvons citer l'adoption d'une nouvelle constitution (en 1992) instaurant un régime parlementaire. Elle stipule que le pouvoir exécutif est exercé par le président de la République, chef de l'Etat, élu au suffrage universel direct pour une durée de cinq ans. Ce dernier nomme le premier ministre à partir d'une liste de candidats proposée par l'assemblée nationale, organe législatif composé par 160 députés élus au suffrage universel direct pour un mandat de quatre ans. Par ailleurs, cette même constitution de 1992 introduit pour la première fois une politique de décentralisation reposant sur les régions, les départements et les communes de Madagascar.

La destitution en 1996 du président en poste, Albert ZAFY (1992 à 1996), a permis le retour au pouvoir de Didier RATSIRAKA de 1996 à 2001. Cette deuxième investiture de la troisième République malgache a été imprégnée, entre autres, par la révision constitutionnelle de 1998 instituant le sénat en tant qu'organe législatif. Par la même occasion, elle réoriente la politique de décentralisation qui est désormais basée sur les provinces autonomes, les régions et les communes.

Les élections présidentielles de 2001 se soldent par une importante crise politique qui paralyse l'économie du pays tout au long du premier semestre 2002. A l'issue de la crise, Marc RAVALOMANANA prend le pouvoir et assure la présidence de la troisième investiture sous la troisième République. Cette période est marquée par une reprise de l'organisation étatique

telle qu'elle est prévue par la constitution. Par ailleurs, aucun changement important dans la politique de décentralisation n'intervient jusqu'en 2006. Le président Marc RAVALOMANANA est réélu, pour une durée de cinq ans, suite aux élections présidentielles du 3 décembre 2006.

Schéma n° 6 – Evolution de la troisième République



L'évolution du processus de décentralisation sous la troisième République, objet du présent paragraphe, est donc analysée à travers les différentes investitures intervenues depuis 1992 jusqu'à nos jours.

4.1) – La première investiture de la troisième République (1992 à 1996)

La première investiture de la troisième République marque le commencement du processus de décentralisation effective à Madagascar. En effet, la révision constitutionnelle intervenue en 1992 introduit pour la première fois les principes de la libre administration et de l'autonomie administrative et financière dans la politique de décentralisation (Article 125 à 127 de la Constitution de 1992). Elle préconise trois niveaux de collectivités décentralisées que sont les régions, les départements et les communes (Article 4 de la Loi n° 93-005). Il semble intéressant d'analyser successivement la structure administrative de l'époque (4.1.1), les relations hiérarchiques et de contrôle existant entre l'Etat central et les collectivités locales (4.1.2), les compétences dévolues aux collectivités locales (4.1.3) ainsi que le système d'information comptable qu'elles utilisent pour leur gestion (4.1.4).

4.1.1) – La structure administrative selon la constitution de 1992

La constitution du 18 septembre 1992 prévoit trois niveaux de collectivités décentralisées correspondant aux régions, aux départements et aux communes. Elles sont administrées

librement par des assemblées, dont les membres sont élus au suffrage universel direct, qui règlent par leurs délibérations les affaires dévolues à leur compétence. Il s'agit du conseil régional pour les régions, du conseil départemental pour les départements, du conseil municipal pour les communes urbaines et du conseil communal pour les communes rurales (Article 3 de la Loi n°94-008). Les décisions des assemblées sont alors exécutées par un bureau exécutif dirigé par une personnalité élu au suffrage universel direct. Le bureau exécutif est dirigé par le président de région pour les régions, le président du département pour les départements et le maire pour les communes (Article 52 de la Loi n°94-008). Par ailleurs, la représentation de l'Etat est assurée par un haut fonctionnaire dont les modalités de nomination sont fixées par la loi. Il s'agit principalement du préfet de région pour les régions et du sous-préfet pour les départements et communes (Article premier de la Loi n°96-248).

Tableau n° 4 – Structure administrative et territoriale selon la constitution de 1992

Echelons administratifs	Décentralisés	Déconcentrés	Organe exécutif	Organe délibératif
Province	Non	Oui		
Région	Oui	Non	Président de région	Conseil régional
Préfecture de région	Non	Oui	Préfets de région	Néant
Département	Oui	Non	Président du département	Conseil départemental
Sous-préfecture	Non	Oui	Sous-préfet	Néant
Commune	Oui	Non	Maire	Conseil municipal ou conseil communal
Arrondissement	Non	Oui	Délégué d'arrondissement	Néant
Quartiers (fokontany)	Non	Oui	Président du fokontany	Néant
Villages (fokonolona)	Non	Oui	Néant	Néant

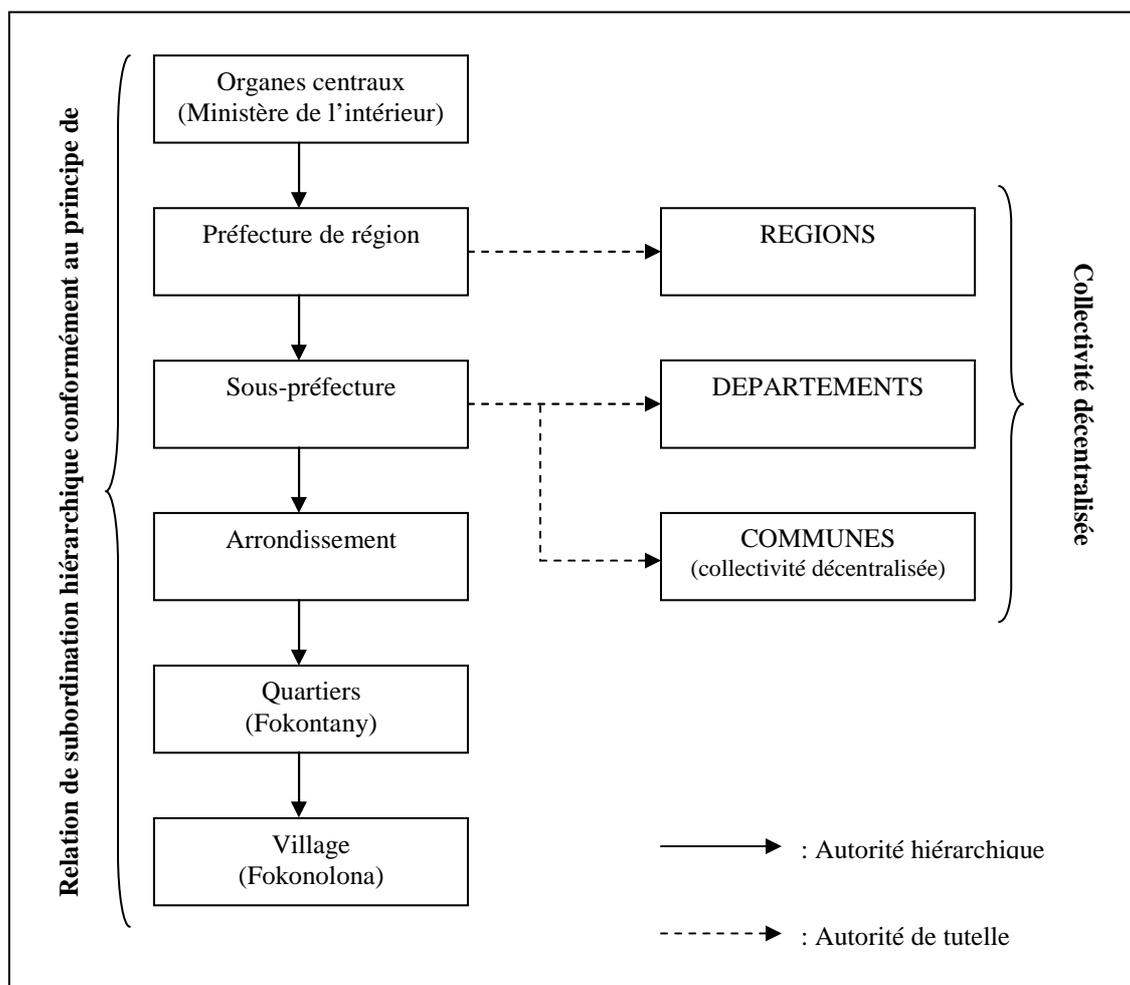
Il est important de noter qu'à l'issue de cette première investiture de la troisième République, les régions et les départements n'ont pas été mises en place du fait de la lenteur des réformes. Par ailleurs, la plupart des bailleurs de fonds internationaux (Coopération française, Banque Mondiale, Union Européenne) qui travaillent avec le gouvernement malgache ont concentré leurs efforts sur l'installation de l'institution communale dans la mesure où ils ont choisi celle-ci

comme cellule de base pour la conduite des actions de développement du pays. Par la même occasion l'institution communale a vu son autonomie et ses compétences largement accrues par rapport à celles des « *firaisampokontany* » de la deuxième République.

4.1.2) – Les relations hiérarchiques et de contrôle

La nouvelle constitution de 1992 modifie sensiblement les relations hiérarchiques et de contrôle existant entre les organes centraux et les collectivités locales. En effet, les lois et décrets d'application de cette constitution prévoient une représentation de l'Etat pour chaque niveau de collectivité décentralisée. Au niveau communal, cette représentation de l'Etat est assurée par le sous-préfet. Il contrôle, a posteriori, la légalité des actes et délibérations de la commune. A cet effet, il défère à la juridiction compétente, les actes qu'il estime contraires à la légalité dans les trente jours suivant leur réception. Les décisions relatives aux illégalités invoquées à l'encontre de l'acte concerné seront ensuite communiquées à la commune.

Schéma n° 7 – Relation hiérarchique et de contrôle entre l'Etat et les CTD (constitution 1992)



La tutelle des collectivités hiérarchiquement supérieures est désormais supprimée pour faire place à un contrôle a posteriori non plus sur l'opportunité des actes et délibérations des assemblées locales mais sur la légalité de ces derniers.

4.1.3) – Les compétences dévolues aux collectivités locales

Les compétences dévolues à chaque niveau de collectivité décentralisée sont définies par la loi N°94-007 relative aux pouvoirs, compétences et ressources des collectivités territoriales décentralisées¹⁶. Pour les communes, elles peuvent être résumées dans l'encadré suivant.

Encadré n° 3 – Les compétences dévolues aux collectivités locales sous la 1^{ère} investiture de la troisième République

Les compétences attribuées aux communes ont été définies selon les principes de proximité et d'appartenance. Elles comprennent essentiellement « ...l'identification des principaux besoins et problèmes sociaux rencontrés au niveau de la Commune , la définition et la réalisation des programmes d'habitat et des équipements publics à caractère urbain, toutes les opérations ayant trait à l'état civil, à la conscription militaire, au recensement de la population, la réalisation d'actions d'aide sociales, les opérations de voirie, d'assainissement, d'hygiène, et d'enlèvement des ordures ménagères, la réalisation et la gestion des places et marchés publics, des aires de stationnement de véhicules, et de tout autre équipement générateur de revenu comme les abattoirs, les espaces verts, la prévention et la lutte contre les feux de brousse, la gestion de son patrimoine propre, la construction et la gestion des équipements et infrastructures socio – sportifs, la mise en œuvre d'actions et mesures appropriées contre les calamités naturelles, la gestion du personnel relevant de son ressort... »

Force est de constater que l'institution communale a vu ses compétences largement accrues par rapport à celles des « *firaisampokontany* » sous la deuxième République lesquelles se limitaient simplement à l'état civil et au recensement.

4.1.4) – Le système d'information comptable

Le système d'information comptable du secteur public malgache n'a connu aucune évolution importante durant la première législature de la troisième République. En effet, les dispositions législatives et règlementaires prévues par la loi N° 63-015 du 15 juillet 1963 portant dispositions générales sur les finances publiques et par le décret N°68-080 du 13 février 1968 portant règlement général sur la comptabilité publique ont été maintenues au cours de cette période. En outre, le Plan comptable général de l'Etat (PCGE), approuvé par le décret N°88-500 du 21 décembre 1988, reste applicable uniquement au niveau de l'Etat.

¹⁶ J.O. n° 2304 du 05 juin 1995, p. 1241

Ainsi se présente l'évolution du secteur public local malgache durant la première investiture de la troisième République. Voyons ce qu'il en est pour la deuxième investiture de la troisième République.

4.2) – La deuxième investiture de la troisième République (1996 à 2001)

Nous analyserons successivement la structure administrative de l'époque (4.2.1), les relations hiérarchiques et de contrôle existant entre l'Etat et les collectivités locales (4.2.2), les compétences dévolues aux collectivités locales (4.2.3) ainsi que le système d'information comptable que les collectivités décentralisées utilisent pour leur gestion (4.2.4).

4.2.1) – La structure administrative selon la constitution de 1998

La loi constitutionnelle n° 98 - 001 du 8 avril 1998 réorganise l'Etat malgache sur un système de provinces autonomes dont les compétences et les principes de gouvernement sont définis et garantis par la constitution (Article premier de la Loi constitutionnelle n°98-001). Les provinces autonomes sont des collectivités publiques dotées de la personnalité juridique et de l'autonomie administrative et financière. Elles sont organisées en collectivités territoriales décentralisées comprenant des régions et des communes qui sont dotées chacune d'un organe délibérant et d'un organe exécutif (Article 126, Loi n°98-001). Ainsi, les régions et les communes deviennent des démembrements des provinces autonomes et leurs compétences sont définies par les lois de leur province respective.

L'organe exécutif de chaque province autonome est dirigé par un gouverneur. Ce dernier est élu par le conseil provincial lequel assure la fonction législative. Par ailleurs, la représentation de l'Etat est assurée par un haut fonctionnaire, le Délégué général du gouvernement, chargé de veiller au respect des répartitions de compétences, des dispositions législatives et réglementaires.

Tableau n° 5 – Structure administrative et territoriale selon la constitution de 1998

Echelons administratifs	Décentralisés	Déconcentrés	Organe exécutif	Organe délibératif
Provinces autonomes	Oui	Non	Conseil de gouvernorat (composé par un gouverneur et des commissaires généraux)	Conseil provincial
Délégation générale du gouvernement	Non	Oui	Délégué général du gouvernement	Néant

Echelons administratifs	Décentralisés	Déconcentrés	Organe exécutif	Organe délibératif
Région	Oui	Non	Président de région	Conseil régional
Commune	Oui	Non	Maire	Conseil municipal ou conseil communal
Quartiers (fokontany)	Non	Oui	Président du fokontany	Néant
Villages (fokonolona)	Non	Oui	Néant	Néant

Les législations nationales et provinciales de l'époque sont restées floues et imprécises quant au statut (déconcentré ou décentralisé) des collectivités territoriales constituant les provinces autonomes. Contrairement aux dispositions de l'article 126 de la constitution mentionnant que « *les provinces autonomes sont organisées en collectivités décentralisées comprenant les régions et les communes (...) dotées chacune d'un organe exécutif et délibérant* », les informations fournies par les gouvernorats, entre autre celui d'Antananarivo, précisent que « *Les différents étages du découpage territorial malgache sont la province, la région, le fivondronana, le firaisana et le fokontany. Les régions existent comme circonscription administrative sous l'autorité d'un préfet, (...) elles n'existent pas en tant que collectivité territoriale (...) le firaisana correspond presque à la notion de commune*¹⁷ ». Apparemment, les provinces autonomes ont adopté les mêmes structures et organisations administratives que celles applicables durant la deuxième République. Dans ce cas, les démembrements des provinces autonomes correspondent plutôt à des organes déconcentrés et non décentralisés.

4.2.2) – Les relations hiérarchique et de contrôle

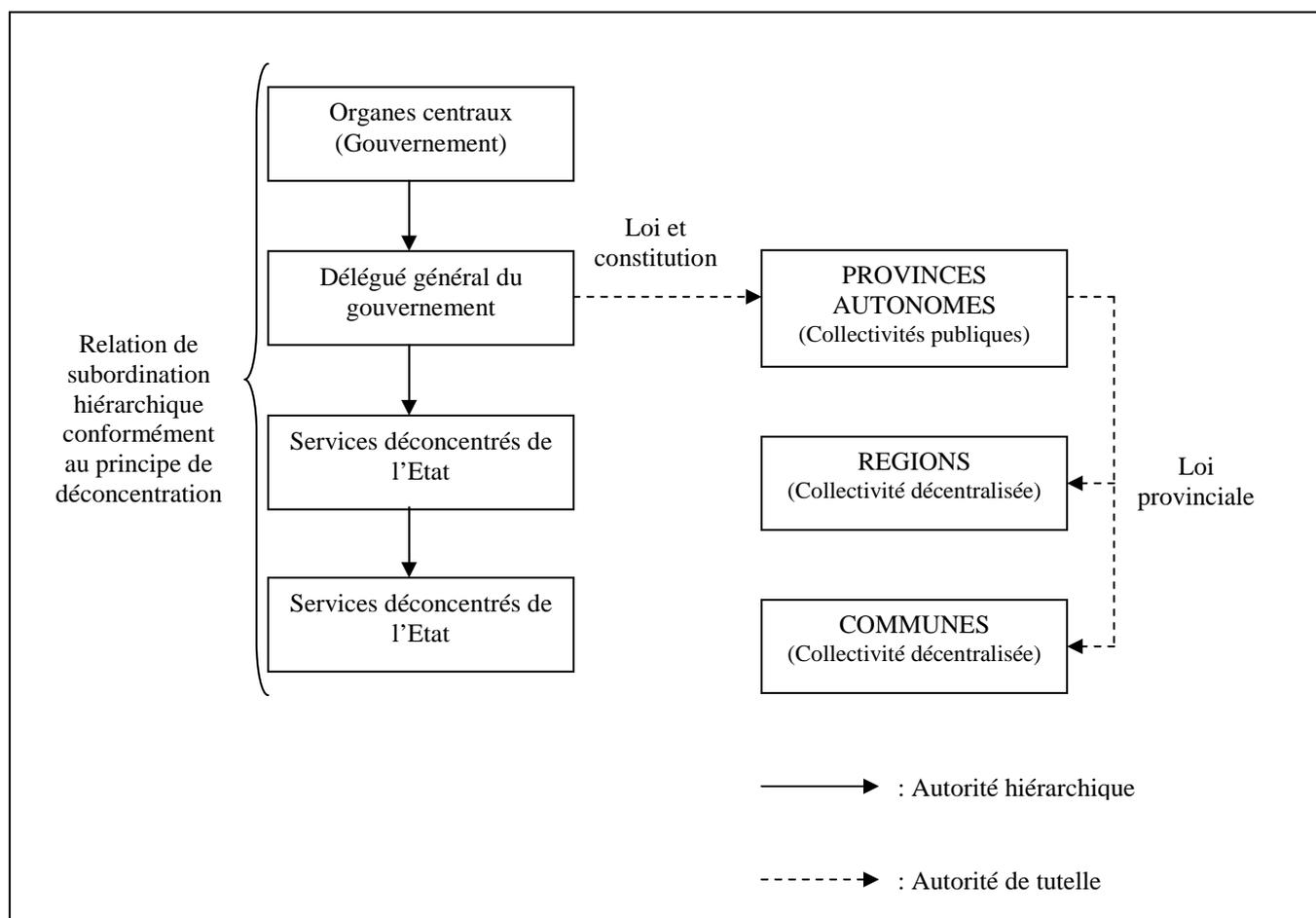
La constitution de 1998 accorde plus d'autonomie aux provinces qui passent du statut de circonscription administrative (organe déconcentré) à celui de collectivités publiques autonomes. Néanmoins, l'autonomie accordée aux provinces ne doit pas s'effectuer au détriment de l'unité nationale ni celui du respect des dispositions règlementaires et constitutionnelles. C'est ainsi que le poste de Délégué général du gouvernement a été créé par la loi 2000-17 du 4 septembre 2000 afin assurer le contrôle des actes et délibérations des

¹⁷ Voir le site du gouvernorat de la Province Autonome d'Antananarivo : http://www.gov-antananarivo.mg/mono_admin.shtm

organes provinciaux. Par ailleurs, les éventuels conflits de compétences entre l'Etat et les provinces autonomes sont réglés directement par la Haute cour constitutionnelle conformément à l'article 118 de la constitution.

Les changements apportés par la deuxième investiture de la troisième République se traduisent au niveau des contrôles, exercés désormais par les provinces autonomes, sur collectivités territoriales décentralisées les constituant. En effet, lesdits contrôles sont désormais initiés par le gouverneur de chaque province à travers la loi provinciale et dans le respect de la législation nationale. Ainsi, les relations hiérarchiques et de contrôle entre les organes centraux et les collectivités décentralisées peuvent être schématisées comme suit :

Schéma n° 8 – Les relations hiérarchiques et de contrôle



Seules collectivités locales fonctionnelles de l'époque, les communes sont désormais soumises aux lois provinciales. Les modalités de contrôle des actes et délibérations des communes sont par conséquent définies par les lois provinciales. La loi statutaire de la province autonome d'Antananarivo prévoit par exemple dans son article 10 que c'est le

gouverneur qui « ...coordonne et contrôle les actes, autres que budgétaires, (...) dans les conditions prévues par la loi provinciale et dans le respect des lois nationales¹⁸... ».

Par ailleurs, l'article 39 de la loi n°2000-016 du 29 Août 2000 déterminant le cadre de la gestion des affaires propres des provinces autonomes prévoit « ...un contrôle d'opportunité, exercé par une autorité de niveau supérieur en ce qui concerne les tâches dont l'exécution est déléguée par cette autorité à une collectivité locale ».

Bien que la première investiture de la troisième République ait supprimé le contrôle d'opportunité des actes et délibérations prises au niveau des communes, l'analyse des lois et règlements votés sous la deuxième investiture de la troisième République montre que ces derniers favorisent le contrôle d'opportunité des actes et délibérations des communes par les organes provinciaux.

4.2.3) – Les compétences dévolues aux collectivités locales

Si les compétences des provinces autonomes sont déterminées par des dispositions constitutionnelles et réglementaires, celles des collectivités locales qui les composent, entre autres les communes, le sont par les lois provinciales.

Encadré n° 4 – Les compétences dévolues aux collectivités locales sous la 2^{ème} investiture de la troisième République

L'article 7 de la loi n°2000-016 du 29 août 2000 déterminant le cadre de la gestion des propres affaires des provinces autonomes prévoit que « ...les compétences des collectivités territoriales décentralisées sont définies par les lois de leur province respective suivant le même principe de libre gestion des affaires d'intérêt local... ». Dans ce cas, il appartient aux organes provinciaux de fixer les compétences et attributions qu'il souhaite accorder aux collectivités territoriales (décentralisées ou déconcentrées) se trouvant dans leur province.

Toutefois, l'article 148 de la constitution mentionne que « ...les collectivités territoriales décentralisées actuellement existantes continuent de fonctionner selon la législation en vigueur, jusqu'à la mise en place des provinces autonomes et de leurs démembrements... ». Bien que les provinces autonomes n'aient eu qu'une existence relativement brève, aucune loi provinciale n'ait pu définir clairement le statut et les compétences des collectivités territoriales correspondant aux communes et régions. Aussi, serait-il plus prudent d'affirmer que ces dernières, en tant qu'entités décentralisées, continuent de fonctionner selon les législations de 1992.

¹⁸ Article 10 de la Loi n°2001/001 du 24 octobre 2001 portant Loi statutaire de la province autonome d'Antananarivo, sur <http://www.gov-antananarivo.mg>

La deuxième investiture de la troisième République a surtout été marquée par la mise en place des provinces autonomes en 2000. Les régions, bien que prévues par la constitution, n'ont jamais vu le jour du fait de la lenteur des réformes. Par ailleurs, les événements politiques de 2001 ont mis prématurément un terme aux provinces autonomes qui n'ont existé finalement que sur une période très limitée (de fin 2000 à mi-2002). Par conséquent, **les communes ont continué à fonctionner avec les anciennes lois de la première investiture (années 1992 à 1996) dans la mesure où aucune loi provinciale définissant leurs compétences et mode de fonctionnement n'a été publiée sur cette période.**

4.2.4) – Le système d'information comptable

Durant la deuxième législature de la troisième République, les principaux textes régissant la comptabilité des opérations publiques tels que la loi n°63-015 du 15 Juillet 1963 portant dispositions générales sur les finances publiques et le Décret n°68-080 du 3 Juillet 1968 portant règlement général sur la comptabilité publique demeurent inchangés.

Néanmoins, l'approbation du Plan Comptable des Opérations Publiques 2000 (PCOP 2000) par le décret n°99-941 du 10 décembre 1999 constitue une réforme radicale par rapport à l'ancien Plan Comptable Général de l'Etat (PCGE). Il a été conçu « *...dans une optique de contrôle au profit d'une comptabilité à la fois de droits constatés et patrimoniale...* » (CSC, 1999), non seulement pour l'Etat central mais également pour les collectivités territoriales décentralisées. Le détail de ces réformes est approfondi dans le chapitre suivant.

Ainsi se présente l'évolution du secteur public local sous la deuxième investiture de la troisième République. Nous traiterons dans le paragraphe suivant la troisième investiture de la troisième République.

4.3) – Synthèse de la situation depuis la troisième investiture jusqu'à nos jours (2002 à 2007)

Le processus de décentralisation se caractérise par son aspect très partiel à Madagascar. En effet, la première révision constitutionnelle de 1992 s'est soldée par la mise en place effective des communes, seules collectivités décentralisées fonctionnelles sur les trois niveaux de

décentralisation (région, département, commune) prévus par la constitution. Ensuite, la constitution de 1998 instituant les provinces autonomes a débouché par l'installation effective de ces dernières vers fin 2000. Toutefois, les événements politiques après l'élection présidentielle de 2001 ont introduit des changements notables dans le processus de décentralisation malgache.

Dans ce cas, il paraît intéressant d'analyser, à partir de 2002, la structure administrative en place (4.3.1), les relations hiérarchiques et de contrôle existant entre l'Etat central et les collectivités locales (4.3.2), les compétences dévolues aux collectivités locales (4.3.3) ainsi que le système d'information comptable que les collectivités décentralisées utilisent pour leur gestion (4.3.4).

4.3.1) – La structure administrative après 2002

Après les crises de 2002, bien qu'aucun texte ne prévoit explicitement leur suppression, les stratégies de décentralisation axées sur les provinces autonomes ont été abandonnées par le nouveau régime. En effet, la circonscription administrative correspondant aux provinces ont été placées sous la direction d'un collège de délégation spéciale nommé par décret du président de la République pris en conseil de gouvernement et dont les attributions, essentiellement de représentation de l'Etat, sont définies par l'ordonnance n°92-003 du 26 février 1992 relatives aux collectivités décentralisées. Par ailleurs, la loi organique n° 2003-005 du 27 août 2003 fixant les modalités d'application de l'article 129-1 de la constitution¹⁹ prévoit, en son article 3, la nomination par le président de la République d'un chef de province, secondé par deux adjoints, exerçant non seulement toutes les fonctions dévolues aux anciens conseils de gouvernorat mais également celles du conseil provincial. Cette même loi prévoit dans son article 4 la suspension de plein droit des commissaires généraux et permet aux présidents ainsi qu'aux membres des délégations spéciales de continuer l'exercice de leurs fonctions jusqu'à la nomination des chefs de provinces.

Face à cette incertitude entourant le sort des provinces autonomes, les communes, seules collectivités décentralisées fonctionnelles jusqu'en 2004, poursuivent leur fonctionnement selon les lois des années 1993, 1994 et 1995 sur la décentralisation²⁰. Par ailleurs,

¹⁹ Loi organique N° 2003-005 du 27 Août 2003 fixant les modalités d'application de l'article 129.1 de la Constitution, JO n°2853 du 28.08.03, p.2256

²⁰ Il s'agit des Loi 95-005 du 21 juin 1995 relative aux budgets des Collectivités territoriales décentralisées, Loi 94-010 du 26 avril 1995 statut particulier Communes urbaines Nosy-Be et Sainte-Marie , Loi 94-009 du 26 avril

l'installation des régions, bien qu'elles aient été prévues par les révisions constitutionnelles de 1992 et de 1998, n'a été réalisée qu'à partir de 2004, c'est-à-dire par la loi N° 2004-001 du 17 juin 2004 relative aux régions. A cet effet, il a été créé 22 régions.

La structure administrative durant la troisième investiture de la troisième République peut être résumée dans le tableau suivant.

Tableau n° 6 – Structure administrative et territoriale après 2002

Echelons administratifs	Décentralisés	Déconcentrés	Organe exécutif	Organe délibératif
Provinces	Non	Oui	Délégation spéciale	Délégation spéciale
Régions	Oui	Oui	Chef de région	Conseil régional
Districts	Non	Oui	Chef de district	Néant
Communes	Oui	Non	Maire	Conseil municipal ou conseil communal
Arrondissement administratif	Non	Oui	Chef d'arrondissement administratif	Néant
Quartiers (fokontany ²¹)	Non	Oui	Président du fokontany	Néant
Villages (fokonolona)	Non	Oui	Néant	Néant

Au lendemain des crises de 2002, la politique de décentralisation n'a connu aucun changement important. L'installation des régions ne constitue qu'une poursuite des réformes prévues dans les années 1992 et 1998.

1995 portant statut particulier de la ville d'Antananarivo, Loi 94-008 du 26 avril 1995 organisation, et attributions des collectivités territoriales, Loi 94-007 du 26 avril 1995 aux pouvoirs des Collectivités territoriales décentralisées, Loi 94-001 du 26 avril 1995 Chefs-lieux des Collectivités Territoriales Décentralisées, Loi 93-005 Orientation générale de la politique de décentralisation

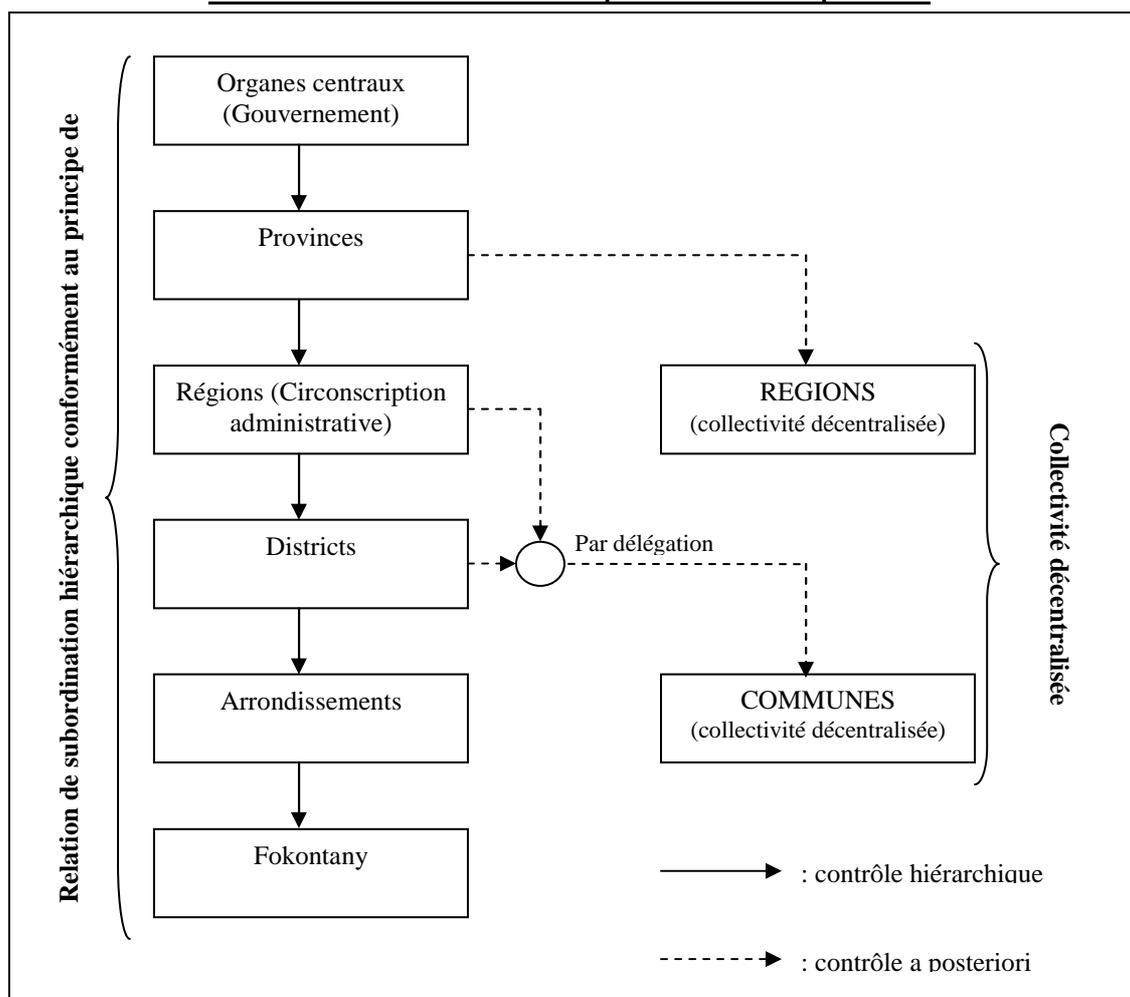
²¹ Conformément aux dispositions du Décret N° 2004-299 du 3 mars 2004 fixant l'organisation, le fonctionnement et les attributions du Fokontany, JO n°2898 du 12.04.04, p.1594

Le Fokontany est une subdivision administrative de base au niveau de la Commune. Le Fokontany, selon l'importance des agglomérations, comprend des hameaux, villages, secteurs ou quartiers. Les habitants du Fokontany constituent le « Fokonolona »

4.3.2) – Les relations hiérarchiques et de contrôle entre l'Etat central et les collectivités locales

Les communes et les régions sont les seules collectivités territoriales décentralisées installées après les crises de 2002. Les régions constituent à la fois une collectivité décentralisée et une circonscription administrative. A cet effet, elles sont soumises à deux régimes de contrôle et de subordination hiérarchique différents. Ces derniers sont définis par la loi n°2004-001 du 17 juin 2004 relative aux régions²² et ses décrets d'application. Quant aux communes, elles sont soumises aux règles de contrôle définies par les anciennes lois des années 90. Ainsi, les relations hiérarchique et de contrôle existant entre les organes centraux (ou représentation de l'Etat au niveau local) et les collectivités territoriales décentralisées peuvent être schématisées comme suit :

Schéma n° 9 – Relations hiérarchique et de contrôle après 2002



²² JO n°2915 du 12.07.04, p.2556

Dans la mesure où la période après les crises de 2002 est marquée par une poursuite des réformes définies dans les années 1990, les seuls changements intervenus se trouvent au niveau des contrôles. En effet, les contrôles exercés sur les communes ont été confiés non plus aux provinces ni aux sous-préfectures mais aux régions et/ou par délégation aux districts. En tant que représentant de l'Etat dans sa circonscription, « ...le chef de région (...) exerce le contrôle de légalité des actes des autorités communales²³... ». Il s'agit d'un contrôle a posteriori tel que prévue par les lois des années 1990.

4.3.3) – Les compétences dévolues aux collectivités locales

Les compétences dévolues aux collectivités locales (les communes et les régions) restent les mêmes que celles définies par la loi n°94-007 relative aux pouvoirs, compétences et ressources des Collectivités territoriales décentralisées²⁴. Celles-ci ont déjà été développées dans les paragraphes précédents.

4.3.4) – Le système d'information comptable

Les plus importantes réformes de la gestion des finances publiques malgache sont intervenues durant la troisième législature de la troisième République. Il s'agit entre autres de l'adoption de la loi organique sur les lois de finances (LOLF) N° 2004-007 du 26 juillet 2004 introduisant la notion de budget programme au niveau de l'Etat, celui du décret N°2005-003 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics remplaçant ainsi l'ancien décret N°68-080, et de l'adoption du nouveau PCOP 2006 (Plan comptable des opérations publiques 2006) s'alignant sur les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards).

Bien qu'elle devait remplacer la loi N°63-015 sur les finances publiques, la nouvelle LOLF malgache N°2004-007 reprend les mêmes principes définis par cette dernière. Il s'agit entre autres, de la comptabilisation des dépenses au stade de leur visa par le comptable payeur (article 55 de la LOLF) et la prise en compte des recettes au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées (article 54 de la LOLF). Toutefois, sa principale

²³ Article 8 du décret n° 2004-859 du 17 septembre 2004

²⁴ J.O. n° 2304 du 05.06.95, p. 1241

innovation réside dans l'abandon du principe de budget de moyens au profit de celui du budget programme.

Le décret N°2005-003 du 4 janvier 2005 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics propose les règles relatives à l'objet et au contenu de la comptabilité du secteur public en général et celle des collectivités territoriales décentralisées en particulier. Ces dernières resteront en vigueur pour l'application du PCOP 2006.

* * *

Le paysage administratif malgache a été modifiés à de nombreuses reprises avec, néanmoins, une certaine permanence de l'échelon communal. Par ailleurs, il existe une forte tradition de centralisation de l'Etat à travers les structures déconcentrées.

Mais ce qui nous intéresse ce sont les structures décentralisées car elles ont a priori des besoins en terme de système d'information de gestion financière et comptable. Parmi les structures décentralisées, ce sont les communes qui sont les plus intéressantes à étudier du fait de leur antériorité. En outre, elles ont été privilégiées comme niveau de développement par les bailleurs de fonds. Or, le bref aperçu du système d'information des communes montre une forte tradition de comptabilité de caisse récemment modifiée par l'adoption du PCOP 2000 et du PCOP 2006. Est-ce que ces dernières innovations comptables sont à même de répondre au attentes des communes et à leur besoins ?

Section 2 – Analyse approfondie de l'institution communale

Les communes constituent le niveau élémentaire de l'organisation publique territoriale à Madagascar. Collectivités décentralisées les plus avancées sur le plan institutionnel, elles jouent un rôle important dans la promotion du développement et celui de la démocratie locale. Afin de mener une analyse approfondie de l'institution communale, il a été important de se rendre sur le terrain pour vérifier la réalité du fonctionnement de la commune. Ainsi, après avoir présenté la méthode relative à cette enquête préliminaire, l'objet de cette section est de fournir une analyse approfondie de l'institution communale à travers son cadre législatif, ses compétences et ses ressources, sa classification, son organisation et sa gestion administrative et financière.

2.1 – Méthodologie de l'enquête préliminaire

L'enquête préliminaire a été réalisée en collaboration avec le Ministère de la Décentralisation et de l'Aménagement du Territoire (MDAT) et le Programme de Réforme pour l'Efficacité de l'Administration (PREA), un projet de réforme du secteur public financé par la Banque Mondiale. Avant l'étude sur le terrain, une série d'entretiens (formels et informels) a été réalisée auprès des responsables centraux, c'est-à-dire ceux du MDAT, du PREA et ceux du MEFB (Ministère de l'Economie des Finances et du Budget), afin d'orienter la stratégie d'échantillonnage. A cet effet, nous avons rencontré :

- le Secrétaire général du Ministère de la décentralisation et de l'Aménagement du territoire (MDAT),
- le Directeur des Financements des Collectivités du MDAT,
- le Directeur des Appuis aux Collectivités du MDAT,
- le Coordonnateur général du Programme de Réforme pour l'Efficacité de l'Administration (PREA),
- le Responsable de la Planification et du Suivi-Evaluation du PREA,
- le Responsable technique du Ministère de l'Economie, des Finances et du Budget,
- et le Responsable de projet de la Banque Mondiale.

Ensuite, les enquêtes de terrain ont été réalisées sur une durée de cinq mois allant du 1^{er} mars 2006 au 31 juillet 2006. Elles ont été réalisées auprès de 16 communes se répartissant comme suit :

Tableau n° 7 – Classement des communes de l'échantillon

Catégories de communes	Sous catégories	Nombres de communes visitées	Nombre de communes de la catégorie	% par rapport au nombre de communes de la catégorie
URBAINES	Hors catégorie	1	1	100,00%
	Première catégorie	2	6	30,00%
	Deuxième catégorie	3	38	7,89%
Sous-total – communes urbaines		6	45	13,33%
RURALES	Première catégorie	1	58	1,72%
	Deuxième catégorie	9	1.455	0,62%
Sous-total – communes rurales		10	1.513	0,66%
TOTAL GENERAL		16	1.558	1,03%

Soixante quatre entretiens ont été réalisés auprès des différents responsables locaux tels que le maire, le président du conseil communal ou municipal, le comptable du Trésor, l'agent comptable de la commune (pour les communes rurales de deuxième catégorie), le chef de district ou le chef d'arrondissement administratif (en leur qualité de représentant de l'Etat), et le chef de centre fiscal.

La démarche qualitative (MILES et HUBERMAN, 2003 ; WACHEUX, 1996) a été privilégiée lors de cette enquête préliminaire dont l'objectif été de comprendre en profondeur la réalité du fonctionnement des communes sur le terrain, d'identifier les principales lacunes liées à la gestion administrative et financière, et d'évaluer les besoins d'information exprimés par les différents acteurs.

La collecte et le traitement des informations ont été réalisées par dépouillement des entretiens, de codage, d'élaboration de fiche de synthèse et de matrice.

2.2 – Cadre législatif et constitutionnel

La constitution de 1992 consacre à l'institution communale une personnalité juridique et une autonomie financière et de gestion²⁵. Cette première phase de la réforme du régime de décentralisation s'est concrétisée par la mise en place effective des institutions communales à l'issue des élections municipales du 5 novembre 1995. L'administration communale est donc régie par les différentes lois de 1993, 1994 et 1995 sur la décentralisation²⁶.

La deuxième législature de la III^{ème} République (1997 – 2001) a été marquée par un approfondissement du processus de décentralisation à travers une révision constitutionnelle en 1998. Celle-ci a été adoptée par le peuple malgache par voie référendaire et met en place les provinces autonomes comme collectivités territoriales de base. A cet effet, les communes, comme les régions, sont considérées comme des démembrements des provinces²⁷. De ce fait, les provinces autonomes ont la capacité de redéfinir le statut, les compétences ainsi que le droit des communes²⁸. L'autonomie et la libre administration des communes se trouvent alors atténuées car désormais l'institution communale dépend des provinces autonomes et des lois provinciales.

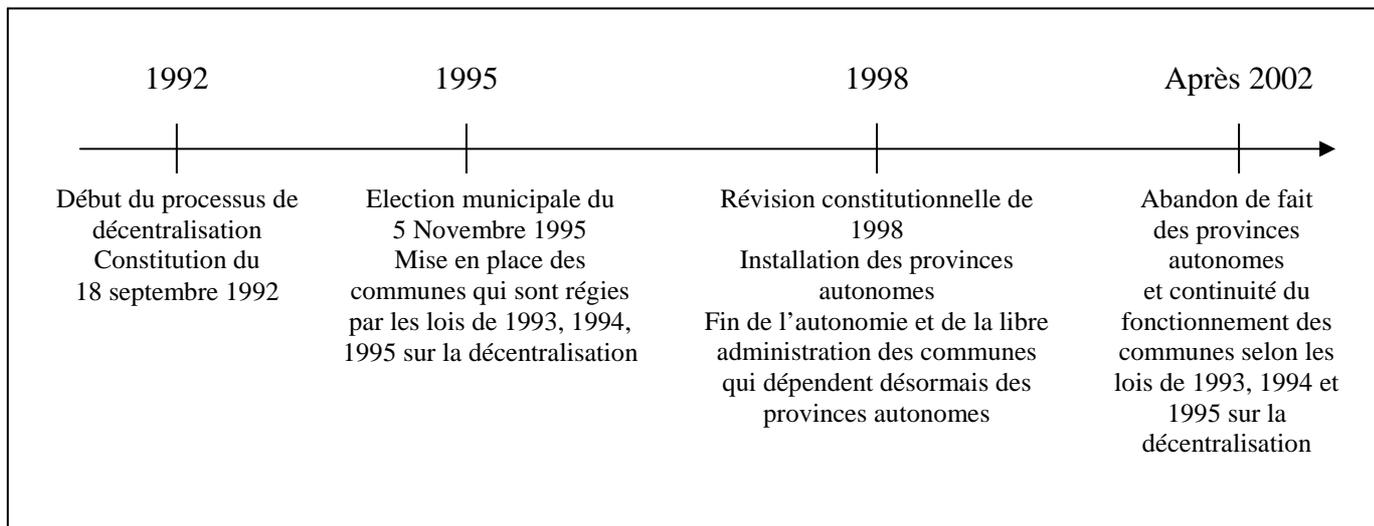
La crise politique, à l'issue des élections présidentielles de décembre 2001, a eu comme impact sur le processus de décentralisation, l'abandon de fait des provinces autonomes par le gouvernement actuel. Par ailleurs, le bon déroulement des élections municipales en 2003 a permis de clarifier les rôles et responsabilités des communes, qui, dans la pratique, continuent de fonctionner avec les lois de 1993, 1994 et 1995 sur la décentralisation.

²⁵ Article 125 à 127 de la Constitution du 18 septembre 1992

²⁶ Loi n° 93-005 portant orientation générale de la politique de décentralisation, Loi n° 94-001 du 26 avril 1995 relative aux Chefs-lieux des Collectivités Territoriales Décentralisées, Loi n° 94-007 du 26 avril 1995 relative aux pouvoirs des Collectivités territoriales décentralisées, Loi n° 94-009 du 26 avril 1995 portant statut particulier de la ville d'Antananarivo, Loi n° 94-010 du 26 avril 1995 statut particulier Communes urbaines Nosy-Be et Sainte-Marie, Loi n° 95-005 du 21 juin 1995 relative aux budgets des Collectivités territoriales décentralisées

²⁷ Article 126 de la Loi constitutionnelle n° 98-001 du 08 avril 1998, JO n° 2495 du 08 avril 1998, p.1260 à 1286

²⁸ Article 7 de la Loi n° 2000-016 du 29 août 2000 déterminant le cadre de gestion des propres affaires des provinces autonomes

Schéma n° 10 – Evolution du cadre législatif et constitutionnel régissant l'administration communale**2.3 – Les compétences transférées au niveau communal**

Les compétences transférées aux communes sont déterminées au regard des intérêts nationaux, régionaux et locaux²⁹. Elles se limitent à celles permettant aux responsables locaux de promouvoir le développement de leur collectivité. Il est exclu de voir l'Etat renoncer à son pouvoir décisionnel sur des questions intéressant l'ensemble de la population et qui relèvent de ses attributions régaliennes. C'est le cas, par exemple, des missions de création et d'émission de monnaie, de défense nationale, de relation diplomatique avec l'extérieur, de justice, de maintien de l'ordre et de la sécurité publique.

En outre, l'Etat dispose seul du pouvoir de réglementation générale lui permettant de fixer, par les lois et leurs décrets d'application, les conditions d'exercice par les collectivités territoriales de leurs compétences³⁰.

²⁹ Article 132 de la constitution du 18 septembre 1992

³⁰ Article 9 de la Loi n° 93-005 portant orientation générale de la politique de décentralisation, JO n° 2241 du 02 mai 1994, p.1057, modifiée et complétée par la loi n° 94-039 du 3 janvier 1995, JO n° 2296 du 17 avril 1995, p.902

Encadré n° 5 – Compétences des communes

**Extrait de la loi n° 94-007 relatives aux pouvoirs,
compétences et ressources des collectivités décentralisées**

(J.O. n° 2304 du 05.0695, p. 1241)

Chapitre 3
DES COMMUNES

Article 15 : Les domaines de compétences de la commune ont trait notamment à :

- l'identification des principaux besoins et problèmes sociaux rencontrés au niveau de la Commune ;
- la mise en œuvre d'opérations qui sont liées à ces besoins et à ces problèmes;
- la définition et la réalisation des programmes d'habitat et des équipements publics à caractère urbain ;
- toutes opérations ayant trait à l'état civil, à la conscription militaire, au recensement de la population ;
- la réalisation d'actions d'aide sociales ;
- les opérations de voirie, d'assainissement, d'hygiène et d'enlèvement des ordures ménagères ;
- la réalisation et la gestion des places et marchés publics et des aires de stationnement de véhicules, et de tout autre équipement générateur de revenu comme les abattoirs, les espaces verts ;
- la prévention et la lutte contre les feux de brousse ;
- la gestion de son patrimoine propre ;
- la construction et la gestion des équipements et infrastructures socio sportifs ;
- la mise en œuvre, à son échelon, d'actions et de mesures appropriées contre les calamités naturelles ;
- la gestion du personnel relevant de son ressort, recruté directement par la Collectivité territoriale décentralisée, transféré ou mis à sa disposition par l'Etat.

La prise en charge effective des compétences énumérées par la loi diffère selon que la commune soit une commune urbaine ou une commune rurale. Dans le cas de notre échantillon, bien que les informations fournies par nos entretiens ne puissent être généralisées, les communes urbaines et les communes rurales périphériques du grand Antananarivo ont moins de difficultés que les autres communes dans l'exercice de leurs compétences. D'une manière générale, la prise en charge se présente comme suit :

Tableau n° 8 – Prise en charge par les communes urbaines et communes périphériques du grand Antananarivo des compétences transférées

COMPETENCES	EXERCICE	ILLUSTRATION
Identification des principaux besoins et problèmes sociaux rencontrés au niveau de la Commune	OUI	Responsabilité confiée à un adjoint au maire ou un responsable des affaires sociales
La mise en œuvre d'opérations qui sont liées à ces besoins et à ces problèmes	OUI	Idem
La définition et la réalisation des programmes d'habitat et des équipements publics à caractère urbain	OUI	Responsabilité assurée par le maire lui-même ou par un responsable du développement urbain
Toutes opérations ayant trait à : <ul style="list-style-type: none"> ▪ l'état civil, ▪ à la conscription militaire, ▪ au recensement de la population 	OUI NON NON	Branche du secrétariat permanent Tâche confiée au district ou arrondissement le cas échéant
La réalisation d'actions d'aide sociales	OUI	Responsabilité confiée à un adjoint au maire ou un responsable des affaires sociales
Les opérations de voirie, d'assainissement, d'hygiène et d'enlèvement des ordures ménagères	OUI	Responsabilité confiée à un service ou direction technique
La réalisation et la gestion des places et marchés publics et des aires de stationnement de véhicules, et de tout autre équipement générateur de revenu comme les abattoirs, les espaces verts	OUI	Responsabilité confiée à une direction ou service ou administratif et financier, un service comptabilité ou un service technique
La prévention et la lutte contre les feux de brousse	NON	
La gestion de son patrimoine propre	OUI	Responsabilité confiée à une direction ou un service administratif et financier, ou un service technique (division travaux et entretiens, bâtiments publics)
La construction et la gestion des équipements et infrastructures socio sportifs	NON	
La mise en œuvre, à son échelon, d'actions et de mesures appropriées contre les calamités naturelles	OUI	Responsabilité assurée par le maire lui-même, un adjoint au maire ou un responsable des affaires sociales
La gestion du personnel relevant de son ressort, recruté directement par la Collectivité territoriale décentralisée, transféré ou mis à sa disposition par l'Etat	OUI	Responsabilité du premier adjoint au maire

En ce qui concerne les autres communes rurales, la prise en charge des compétences se présente comme suit :

Tableau n° 9 – Prise en charge par les communes rurales des compétences transférées

COMPETENCES	EXERCICE	ILLUSTRATION
Identification des principaux besoins et problèmes sociaux rencontrés au niveau de la Commune	OUI	Responsabilité assurée par maire
La mise en œuvre d'opérations qui sont liées à ces besoins et à ces problèmes	OUI	Idem
La définition et la réalisation des programmes d'habitat et des équipements publics à caractère urbain	NON	
Toutes opérations ayant trait à : <ul style="list-style-type: none"> ▪ l'état civil, ▪ à la conscription militaire, ▪ au recensement de la population 	OUI NON NON	Secrétariat à l'état-civil Tâche confiée au district ou arrondissement
La réalisation d'actions d'aide sociales	NON	
Les opérations de voirie, d'assainissement, d'hygiène et d'enlèvement des ordures ménagères	NON	Moyens dérisoires
La réalisation et la gestion des places et marchés publics et des aires de stationnement de véhicules, et de tout autre équipement générateur de revenu comme les abattoirs, les espaces verts	NON	Responsabilité assurée en partie par un régisseur de recette nommé par le maire ou par un délégué d'arrondissement
La prévention et la lutte contre les feux de brousse	NON	
La gestion de son patrimoine propre	OUI	Responsabilité assurée par le secrétaire comptable ou le secrétaire trésorier comptable
La construction et la gestion des équipements et infrastructures socio sportifs	NON	
La mise en œuvre, à son échelon, d'actions et de mesures appropriées contre les calamités naturelles	NON	
La gestion du personnel relevant de son ressort, recruté directement par la Collectivité territoriale décentralisée, transféré ou mis à sa disposition par l'Etat	OUI	Responsabilité assurée par le maire ou par son adjoint. Certaines communes la confie au secrétaire comptable

L'organisation des communes rurales (autres que les communes périphériques du Grand Antananarivo) telle que nous l'avons observé montre que ces dernières ne sont pas en mesure

d'assurer la prise en charge de toutes les compétences qui leur ont été dévolues par la loi. Notre enquête révèle notamment que la plupart des communes rurales, surtout de deuxième catégorie, n'ont prévu aucune structure devant assumer les tâches relatives à la « *définition et la réalisation des programmes d'habitat et des équipements publics* ». Les autres tâches relatives aux « *opérations relatives à la circonscription militaire, au recensement de la population* » sont assurées, dans la plupart des cas, par les représentants de l'Etat tel que le chef de district ou le chef d'arrondissement administratif. Par ailleurs, celles relatives à « *la réalisation d'actions d'aides sociales, la prévention contre les feux de brousse, la construction et la gestion des équipements et infrastructures socio sportifs, la mise en œuvre des actions et mesures appropriées contre les calamités naturelles* » ne sont pas réalisées. En outre, « *la réalisation des places et marchés publics, des aires de stationnement de véhicules et tout autre équipement générateur de revenu comme les abattoirs, les espaces verts* » sont financées par des bailleurs de fonds ou projets de développement tels que le FID (Fonds d'Intervention pour le Développement). La gestion des infrastructures réalisées par le FID est ensuite confiée à la commune qui assure, à travers un régisseur, le recouvrement des recettes correspondantes.

2.4 – Les ressources transférées au niveau communal

Les ressources des communes sont définies par les différentes lois de finances annuelles et par la loi n° 94-007 du 26 avril 1995 relative aux pouvoirs, compétences et ressources des collectivités territoriales décentralisées³¹. Elles sont constituées principalement par des impôts, taxes, redevances, droits et subventions.

³¹ J.O. n° 2304 du 05.06.95, p. 1241

Encadré n° 6 – Ressources des communes

**Extrait de la loi n° 94-007 relatives aux pouvoirs,
compétences et ressources des collectivités décentralisées**

(J.O. n° 2304 du 05.0695, p. 1241)

Art. 23 - Les ressources traditionnelles de budgets des Collectivités territoriales décentralisées sont constituées par :

1°)- Les recettes fiscales qui comprennent :

1.1- Les produits des centimes additionnels à la taxe professionnelle et à l'impôt foncier sur la propriété bâtie.

1.2 - Les produits des impôts directs, droits et taxes suivants :

- impôts sur les revenus non salariaux greffés ;
- impôt foncier sur les terrains ;
- impôt sur la propriété bâtie ;
- taxe professionnelle ;
- taxe annexe à l'impôt foncier sur la propriété bâtie ;
- taxe sur les véhicules à moteur (vignette) ;
- droits relatifs aux cartes d'identité d'étranger ;
- taxe sur les vélomoteurs et autres véhicules à moteur non immatriculés, bicyclettes,
- pousse-pousse, chars et charrettes.

1.3 - Les produits des impôts indirects, droits et taxes suivants :

- impôt de licence de vente des alcools et produits alcooliques ;
- impôt de licence foraine ;
- taxe sur les cérémonies coutumières autorisées ;
- droits relatifs à la circulation des animaux de l'espèce bovine ;
- taxe sur les eaux minérales ;
- taxe sur la publicité faite à l'aide, soit d'affiches, soit de panneaux - réclames, soit d'enseigne lumineuse ;
- taxe sur les appareils automatiques de feu, à musique et instruments analogues fonctionnant dans les cafés, débits de boissons, hôtels et autres établissements ouverts au public ;
- taxe sur les établissements de nuit ;
- taxe de visite de poinçonnage des viandes ;
- taxe sur les fêtes, spectacles et manifestations diverses ;
- taxe de roulage ;
- taxe d'abattage ;
- taxe d'eau et d'électricité.

2°)- Les revenus du domaine public, du domaine privé immobilier et mobilier ;

3°)- Les recettes des exploitations et des services ;

4°)- Les produits des ristournes, prélèvements et les contributions ;

5°)- Les produits divers et accidentels ;

6°)- Les fonds de concours : subventions, dons et legs ;

7°)- Les emprunts et avances ;

8°)- Les intérêts et dividendes.

Théoriquement, les ressources transférées aux communes devraient leur permettre d'assurer le financement des compétences qui leur sont dévolues par la loi. Toutefois, notre enquête révèle que l'apport de chaque catégorie de ressources dans le budget communal n'atteint pas le même degré d'importance. En effet, la plupart des communes urbaines et communes rurales périphériques du Grand Antananarivo ont bénéficié des projets de « renforcement de capacités » financés par les bailleurs de fonds internationaux tels que la Banque mondiale ou la coopération française. L'intervention de ces projets a permis une amélioration importante des ressources fiscales grâce notamment à la mise à jour du recensement fiscal en matière d'impôt foncier, à l'amélioration des procédures de recouvrement, de gestion et d'édition des rôles. Quant aux autres communes rurales, le taux de recouvrement des impôts fonciers y est très médiocre faute d'actualisation des bases de données fiscales et d'amélioration des procédures de recouvrement. Elles se contentent par conséquent de ressources de moindre importance telles que les droits de place au marché, les ristournes sur les produits agricoles ou encore les redevances et droits sur services rendus.

Les informations que nous avons recueillies mettent en évidence l'existence d'un écart grandissant entre les ressources des communes urbaines et celles des communes rurales périphériques du Grand Antananarivo d'une part, et les ressources des communes rurales d'autre part. En effet, ces dernières dépendent complètement des subventions émanant de l'Etat pour assurer leur fonctionnement. Elles peinent à se financer sur les ressources propres qui leur ont été transférées par la loi. En revanche, les deux premières catégories ne rencontrent pas trop de difficultés à se financer sur les ressources propres bien que les subventions de l'Etat jouent un rôle relativement important pour leur fonctionnement. Nos données confirment l'estimation établie par la Banque mondiale concernant la composition des recettes au niveau des communes urbaines et communes rurales.

Tableau n° 10 – Composition des recettes des communes urbaines et communes rurales (estimation)

	Communes urbaines	Communes rurales	
		Grand Antananarivo	Moyenne nationale
Part des recettes propres	72%	47%	25%
Dont :			
- Recettes fiscales	34%	17%	12%
- Redevance d'utilisation	28%	27%	11%
- Autres	10%	3%	2%
Part des transferts	28%	53%	75%

(Source : Banque mondiale, 2004)

2.4 – Organisation et fonctionnement des communes

L'administration communale est dirigée par le Maire qui assure la présidence du bureau exécutif³². Il est surveillé par un organe délibérant, le conseil municipal pour les communes urbaines et le conseil communal pour les communes rurales³³. Le Maire et les conseils municipaux sont tous élus au suffrage universel direct.

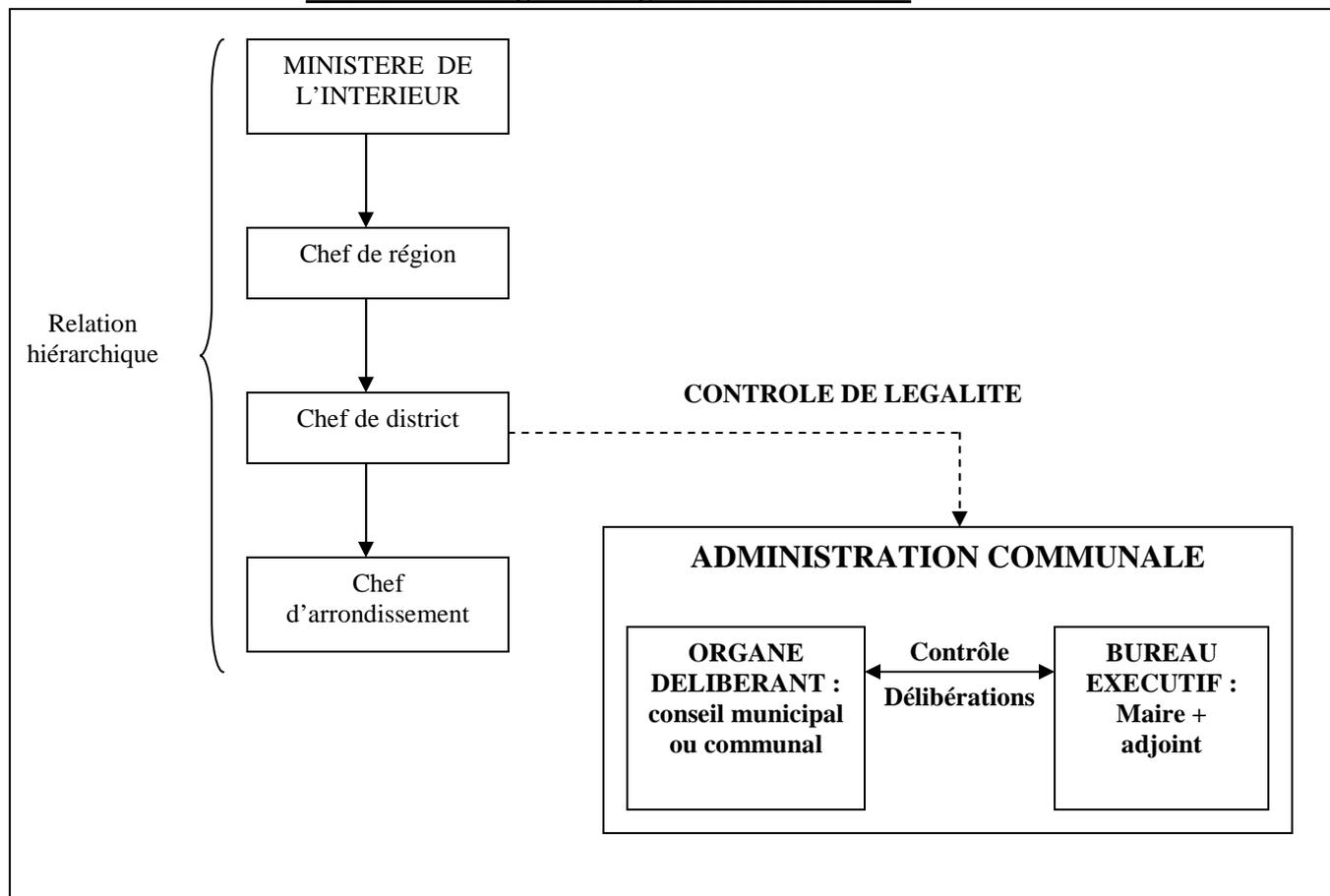
L'Etat est représenté par un chef d'arrondissement administratif et un chef de district rattachés au chef de région³⁴. Les chefs de districts, en tant que représentant de l'Etat, ont entre autres pour mission d'effectuer un contrôle a posteriori sur la légalité des actes des collectivités locales. En effet, le principe de la libre administration³⁵ prévue par la constitution met fin au pouvoir de tutelle et de contrôle préalable de l'Etat central sur les actes et délibérations des collectivités locales. Néanmoins, ils peuvent saisir les tribunaux administratifs ou financiers en cas d'irrégularités constatées.

³² Article 52 de la Loi n° 94-008 du 26 avril 1995 fixant les règles relatives à l'organisation, au fonctionnement et aux attributions des collectivités territoriales décentralisées, J.O. n° 2304 du 05.06.95, p.1247

³³ Article 3 de la Loi n° 94-008 du 26 avril 1995

³⁴ Conformément aux dispositions de l'article 32 du décret N° 2005-012 du 11 janvier portant création des Districts et des Arrondissements administratifs (JO n°2957 du 28.02 05, p.2693), « *Les Préfets, Sous-préfets et leurs Adjoints ainsi que les Délégués des Arrondissements administratifs continuent d'exercer leurs fonctions jusqu'à la nomination des Chefs de District, de leurs Adjoints et des Chefs d'Arrondissements.* »

³⁵ Article 127 de la constitution du 18 septembre 1992

Schéma n° 11 – Organisation générale de la commune

2.4.1) – Le bureau exécutif

Il appartient au Maire de désigner les membres du bureau exécutif qui vont l'assister pour l'administration de la commune.

Une enquête menée par la Banque Mondiale révèle qu'en général, la mairie est constituée de deux adjoints et d'un minimum de trois chefs de service (finances, administration générale, secrétaire d'état civil). Beaucoup de communes ont aussi des services de nettoyage, de sécurité et d'ingénierie (technique)³⁶.

³⁶BANQUE MONDIALE (2004), « Décentralisation à Madagascar », Une étude de la Banque Mondiale concernant un pays, Banque internationale pour la reconstruction et le développement/Banque mondiale, Washington, D.C. 20433 (États-Unis d'Amérique), Juillet 2004

Les pouvoirs et attributions du Maire sont définis par la loi N° 94-008 du 26 avril 1995³⁷ et le Décret N° 96-898 du 25 septembre 1996³⁸. A cet effet, il exerce :

- *des attributions dans le cadre de l'exécution des délibérations du Conseil en tant que président du bureau exécutif.*

Dans ce cas, le Maire prépare l'ordre du jour du conseil lequel est arrêté de concert avec le président du Conseil. Il prépare également le budget de la commune avec les autres membres du bureau exécutif et le concours des services déconcentrés de l'Etat avant de le proposer au Conseil. Le Maire assure également une liaison permanente avec le Conseil et le Représentant de l'Etat territorialement compétent par la transmission de rapports périodiques, de copies des décisions et arrêtés ou autres documents jugés utiles³⁹.

- *des attributions par délégation de pouvoir accordé par le Conseil.*

Il s'agit des pouvoirs de décision accordés par le Conseil concernant la contraction d'emprunts pour financer les investissements de la commune, l'acceptation des dons et legs non grevés de conditions ni de charges, la passation des marchés publics, l'acquisition et l'aliénation d'immeuble, la passation de contrats d'assurance, la fixation des rémunérations et le règlement des frais d'honoraire des avocats, huissiers de justice et experts⁴⁰.

Le Conseil peut à tout moment mettre fin à une délégation. Lorsque le Conseil n'a pas accordé de délégation chaque décision fait l'objet d'une délibération préalable.

- *des attributions dans le cadre des pouvoirs propres confiés au Maire.*

Le Maire, en tant que Chef de l'administration communale, a la charge des intérêts locaux. A cet effet, il a sous sa responsabilité diverses fonctions d'ordre administrative, technique, budgétaire et financière, sociale, sécuritaire⁴¹ (police municipale ou communale)...

³⁷ Loi n° 94-008 du 26 avril 1995 fixant les règles relatives à l'organisation, au fonctionnement et aux attributions des collectivités territoriales décentralisées, J.O. n° 2304 du 05.06.95, p.1247

³⁸ Décret n° 96-898 du 25 septembre 1996 fixant les attributions du Maire, J.O. n° 2392 du 21.10.96, p. 2789

³⁹ Article 3 à 4 du Décret n° 96-898 du 25 septembre 1996 fixant les attributions du Maire, J.O. n° 2392 du 21.10.96, p. 2789

⁴⁰ Article 5 à 6 du Décret n° 96-898 du 25 septembre 1996

⁴¹ Article 7 à 18 du Décret n° 96-898 du 25 septembre 1996 fixant les attributions du Maire, J.O. n° 2392 du 21.10.96, p. 2789

2.4.2) – L'organe délibérant

L'organe délibérant, le conseil municipal pour les communes urbaines et le conseil communal pour les communes rurales, est chargé de régler les affaires de la commune à travers ses délibérations et de surveiller par la même occasion les actes du bureau exécutif. Il est dirigé par un bureau composé d'un Président, d'un vice-président et de deux rapporteurs, tous élus parmi les conseillers.

Les compétences du conseil sont définies par la loi N° 94-008 du 26 avril 1995 et ses délibérations portent, entre autres, sur le budget et le compte administratif présentés par le Maire, la création de services, d'organismes et d'établissements locaux, l'ensemble des opérations sur le patrimoine (vente, affectation...) ou les radiations d'hypothèques, les emprunts, le plan d'urbanisme, la modification des infrastructures communales (voies, réseaux...), l'acceptation des dons et legs, les engagements en garantie, la détermination des modalités de la participation de la commune aux travaux entrepris en commun avec d'autres collectivités territoriales, la concession ou l'affermage des services et infrastructures, l'institution et la fixation des impôts et taxes autorisées par la loi, la fixation des tarifs des services et de l'usage du domaine, la désignation des représentants de la Commune à la Commission Administrative chargée d'arrêter les listes électorales. Le nombre des conseillers municipaux/communaux est fixé par la loi n°94-006 relative aux élections territoriales.

Tableau n° 11 – Effectif des conseillers municipaux

COMMUNES	NOMBRE D'HABITANTS	NOMBRE DE CONSEILLERS
Communes rurales	$N \leq 10.000$ habitants	8 conseillers communaux
Communes rurales	$N > 10.000$ habitants	14 conseillers communaux
Communes urbaines	$N \leq 10.001$ habitants	15 conseillers municipaux
Communes urbaines	$10.001 \text{ habitants} \leq N \leq 30.000$ habitants	17 conseillers municipaux
Communes urbaines	$30.001 \text{ habitants} \leq N \leq 50.000$ habitants	19 conseillers municipaux
Communes urbaines	$50.001 \text{ habitants} \leq N \leq 80.000$ habitants	21 conseillers municipaux
Communes urbaines	$80.001 \text{ habitants} \leq N \leq 120.000$ habitants	23 conseillers municipaux
Communes urbaines	$N > 120.000$ habitants	25 conseillers municipaux

Chaque conseiller doit être membre d'au moins une commission qui est chargée de préparer les travaux du conseil. Les principales commissions de l'organe délibérant sont :

- Commission des finances
- Commission sociale, sportive et culturelle
- Commission de l'urbanisme, de l'aménagement et du développement
- Commission de la communication et de l'information

2.5 – Classification des communes

La loi n° 94-001 du 26 avril 1995 fixant le nombre, la délimitation, la dénomination et les chefs-lieux des collectivités territoriales décentralisées (J.O. n° 2304 du 05.06.95, p. 1214) prévoit deux catégories de communes : les communes urbaines et les communes rurales.

Le statut de communes urbaines s'obtient si les critères suivants sont respectés :

- nombre d'habitants supérieur à 5.000
- disposition de ressources propres nécessaires à l'équilibre du budget
- existence des infrastructures de base telles que les voiries, équipements collectifs, hôtel de ville⁴²...

Par ailleurs, d'autres critères reposant sur l'importance des ressources localement disponibles permettent de distinguer deux catégories de communes (rurales ou urbaines) :

- les communes de 1^{ère} catégorie
- les communes de 2^{ème} catégorie

Actuellement, Madagascar compte 1558 communes dont 45 communes urbaines et 1513 communes rurales⁴³. La Commune Urbaine d'Antananarivo (la capitale) présente des caractéristiques particulières lui permettant d'être classée en « commune urbaine hors catégorie ».

⁴² Article 6 de la Loi n° 94-001 du 26 avril 1995 fixant le nombre, la délimitation, la dénomination et les chefs-lieux des collectivités territoriales décentralisées avec amendements J.O. n° 2304 du 05.06.95, p. 1214

⁴³ Décret n° 95-381 du 26 mai 1995 portant classement des communes en communes urbaines ou en communes rurales, JO n° 2313 du 21 juillet 1995, p.1700 complété par le Décret n°2003-846 du août 2003 fixant en annexe B bis la liste des communes rurales

Tableau n° 12 – Classement des communes

Catégories de communes	Sous catégories	Nombres	en %
URBAINES	Hors catégorie	1	0,06%
	Première catégorie	6	0,39%
	Deuxième catégorie	38	2,44%
Sous-total – communes urbaines		45	2,89%
RURALES	Première catégorie	58	3,72%
	Deuxième catégorie	1 455	93,39%
Sous-total – communes rurales		1 513	97,11%
TOTAL GENERAL		1 558	100,00%

Certaines communes rurales de deuxième catégorie se trouvant à la périphérie de la commune urbaine d'Antananarivo disposent d'un potentiel fiscal important leur permettant de concurrencer les communes rurales de première catégorie ou même les communes urbaines en matière d'infrastructures, et de développement économique et social.

Tableau n° 13 – Classement des communes rurales

Catégories de communes	Sous catégories		Nombres
RURALES	Première catégorie		58
	Deuxième catégorie	Périphérie du grand TANA	27
		Hors périphérie du grand TANA	1 428
	Sous-total 2ème catégorie		1 455
TOTAL COMMUNES RURALES			1 513

(Source : notre enquête, 2006)

Ces communes ont bénéficié du soutien de la Coopération française dans les années 1990 à 2000. Il s'agit essentiellement du projet FAC ADAT « Appui au développement de l'Agglomération de Tananarive ». Les actions entreprises dans le cadre de ce projet s'articulent autour d'une intervention sur les ressources financières municipales et, en particulier, l'impôt foncier sur la propriété bâtie (nouveau recensement, amélioration du recouvrement), d'un appui à la mise en place d'une politique de la ville avec une

programmation pluriannuelle et une amélioration des capacités de maîtrise d'ouvrage, d'une amélioration du fonctionnement de l'institution communale (formation informatisation, dotations matérielles, travaux physiques...), d'un appui à la mise en place d'une coopération intercommunale pour le Grand Antananarivo dont le FIFTAMA (FIFTAMA - *Farimbona Iombonan'ny Firaisan'ireo Tananan'Antananarivo sy ny Manodidina* dont la traduction littérale est le Cercle Associatif de l'Union des Villes de l'Agglomération d'Antananarivo et ses périphériques) en est le résultat.

Parmi les neuf communes rurales de 2^{ème} catégorie de notre échantillon, quatre se situent à la périphérie d'Antananarivo. Elles ont toutes bénéficié du projet FAC ADAT de la coopération française et sont membres du FIFTAMA. L'analyse de la taille de leurs budgets et la comparaison de ces derniers au budget des autres communes rurales et communes urbaines est résumée dans le tableau suivant :

Tableau n° 14 – Analyse de la taille du budget des communes périphériques du Grand Antananarivo

	Taille moyen du budget de la commune	Nombres de communes de l'échantillon	Nombres total des communes	% par rapport au nombre des communes
Commune urbaine hors catégorie	Supérieur à 1.000 millions Ariary	1	1	100,00%
Commune urbaine première catégorie	Entre 250 et 1.000 millions Ariary	2	6	33,33%
Commune urbaine deuxième catégorie	Entre 100 et 250 millions Ariary	3	38	7,89%
Communes rurales périphériques du Grand Antananarivo	Entre 50 et 100 millions Ariary	4	27	14,81%
Communes rurales de première catégorie	Entre 50 et 100 millions Ariary	1	58	1,72%
Communes rurales de deuxième catégorie	Inférieur à 50 millions Ariary	5	1.428 (1455-27)	0,35%

(Source : notre enquête, 2006)

Le tableau ci-dessus montre que la taille du budget des communes rurales périphériques d'Antananarivo est largement plus important que celui des autres communes rurales. Par ailleurs, l'estimation du nombre de leurs habitants par le projet FAC ADAT en 2000 dépasse le critère fixé par la loi pour obtenir le statut de communes urbaines.

Tableau n° 15 – Analyse de la taille de la population des communes périphériques du Grand Antananarivo

	Commune n°1	Commune n°2	Commune n°3	Commune n°4
Estimation du projet FAC ADAT (2000)	21.666 habitants	22.264 habitants	23.876 habitants	20.587 habitants

Compte tenu de nos observations sur le terrain, le critère de classification prévue par la loi semble obsolète et ne reflète plus la réalité communale. En effet, les informations que nous avons recueillies sont assez révélatrices, tout au moins pour les communes rurales périphériques d'Antananarivo, de la nécessité d'une révision de la classification administrative des communes. Le classement desdites communes périphériques en communes rurales de première catégorie, ou pourquoi pas en commune urbaine de deuxième catégorie, semble donc se justifier non seulement par l'importance des fonds gérés au niveau de ces communes mais également par le nombre, en perpétuelle croissance, de leurs habitants et surtout par le développement des infrastructures communales de base dont elles disposent.

2.6 – La gestion financière et comptable des communes

L'enquête préliminaire réalisée au premier semestre 2006 nous a permis de mieux appréhender les méthodes et systèmes de gestion financière et comptable adoptés par les communes. La synthèse des entretiens effectués auprès des responsables et acteurs locaux (le maire, le président du conseil communal ou municipal, les responsables du service comptable et financier, le secrétaire trésorier comptable, l'agent comptable du Trésor, le chef de district, le chef d'arrondissement administratif, le chef de centre fiscal) fournit, en plus des dispositions légales, des informations plus précises sur l'organisation générale du système comptable et budgétaire, sur les procédures d'élaboration des principaux documents financiers et sur le degré d'informatisation du système.

2.6.1) – Organisation générale du système comptable

Le système comptable des communes est régi par les règles de la comptabilité publique. Il prévoit une séparation des fonctions entre l'ordonnateur (le maire) et le comptable public (un comptable du Trésor)⁴⁴. Cette séparation est atténuée pour les communes rurales de deuxième

⁴⁴ Article 24 du Décret n° 2005-003 du 04 janvier 2005 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics, www.mtpt.gov.mg

catégorie car l'article 293 du décret 2005-003 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics autorise le maire de ces communes à nommer, sous l'approbation du chef de région, un trésorier communal qui lui est directement rattaché. L'organisation de la fonction comptable au niveau d'une commune diffère donc selon que celle-ci soit une commune urbaine, une commune rurale de première catégorie ou une commune rurale de deuxième catégorie.

a) – Cas des communes urbaines

Le système s'intéresse au contrôle de l'exécution budgétaire par le biais de fiches comptables (engagement, liquidation, mandatement). Le système comptable comprend une comptabilité administrative tenue en partie simple par l'ordonnateur et une comptabilité générale tenue en partie double par un comptable du Trésor (trésorier général ou trésorier principal)⁴⁵.

Le comptable du Trésor gère les crédits de la commune et contrôle la régularité des dépenses (contrôle de l'ordonnateur, contrôle des signatures et des pièces justificatives, disponibilité des crédits...) avant d'effectuer le paiement correspondant⁴⁶. En fin d'exercice, il procède au rapprochement entre son compte de gestion et le compte administratif du maire auquel il délivre un certificat de conformité. Par ailleurs, les comptes de gestion produits par le comptable public sont soumis au contrôle et à la vérification du tribunal financier lequel établit par ses jugements si le comptable est quitte, en avance ou en débet. En cas de jugement de débet, le comptable engage sa responsabilité pécuniaire et doit solder le débet⁴⁷.

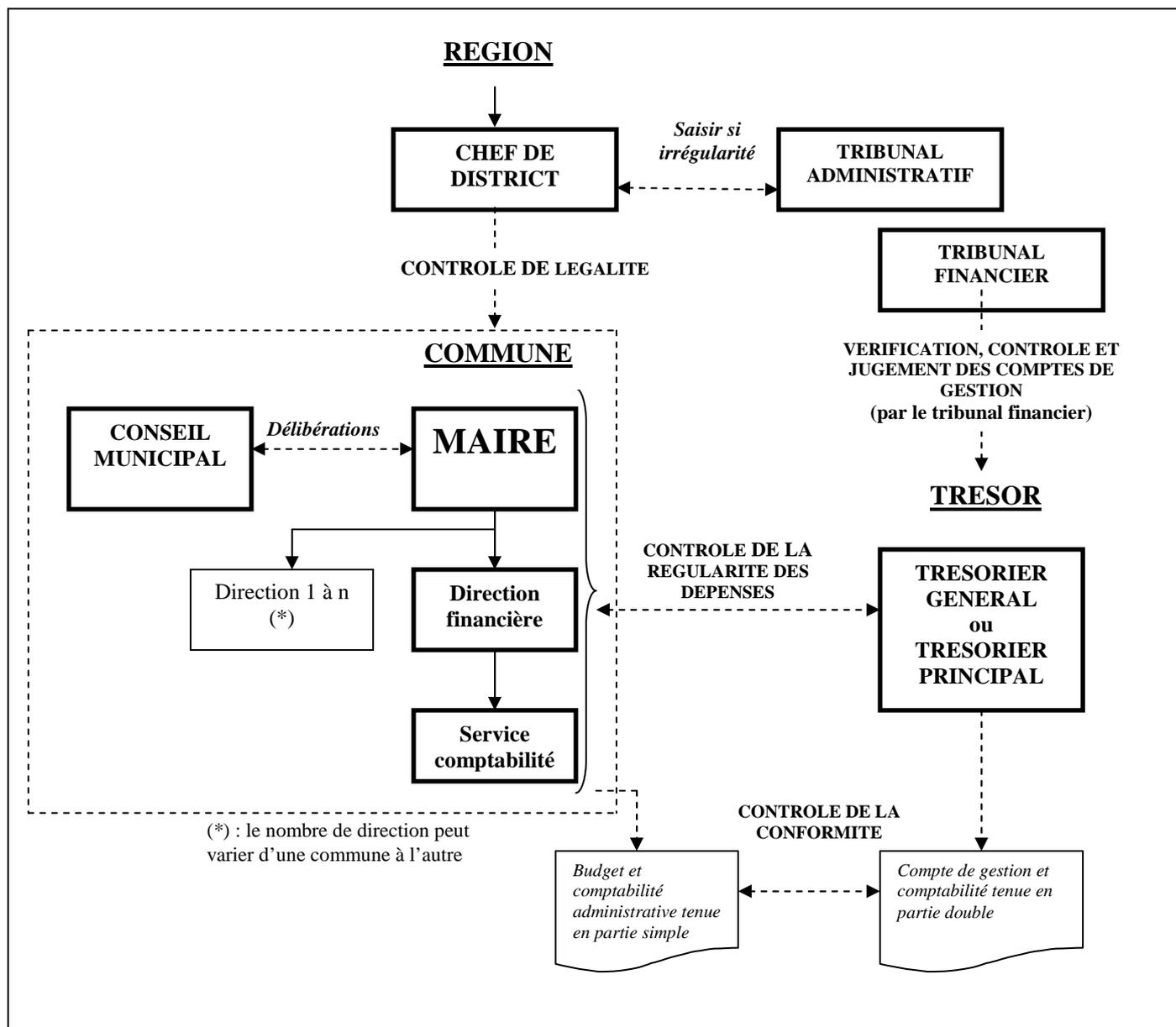
Les actes budgétaires et comptes administratifs du bureau exécutif (du Maire et ses équipes) sont aussi soumis au contrôle de légalité du Chef de district. Ce dernier peut ordonner des corrections pour les irrégularités constatées ou saisir le tribunal administratif et financier pour régler ces dernières⁴⁸.

⁴⁵ Article 278 à 281 du Décret n° 2005-003 du 04 janvier 2005 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics

⁴⁶ Article 285 du Décret n° 2005-003 du 04 janvier 2005 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics

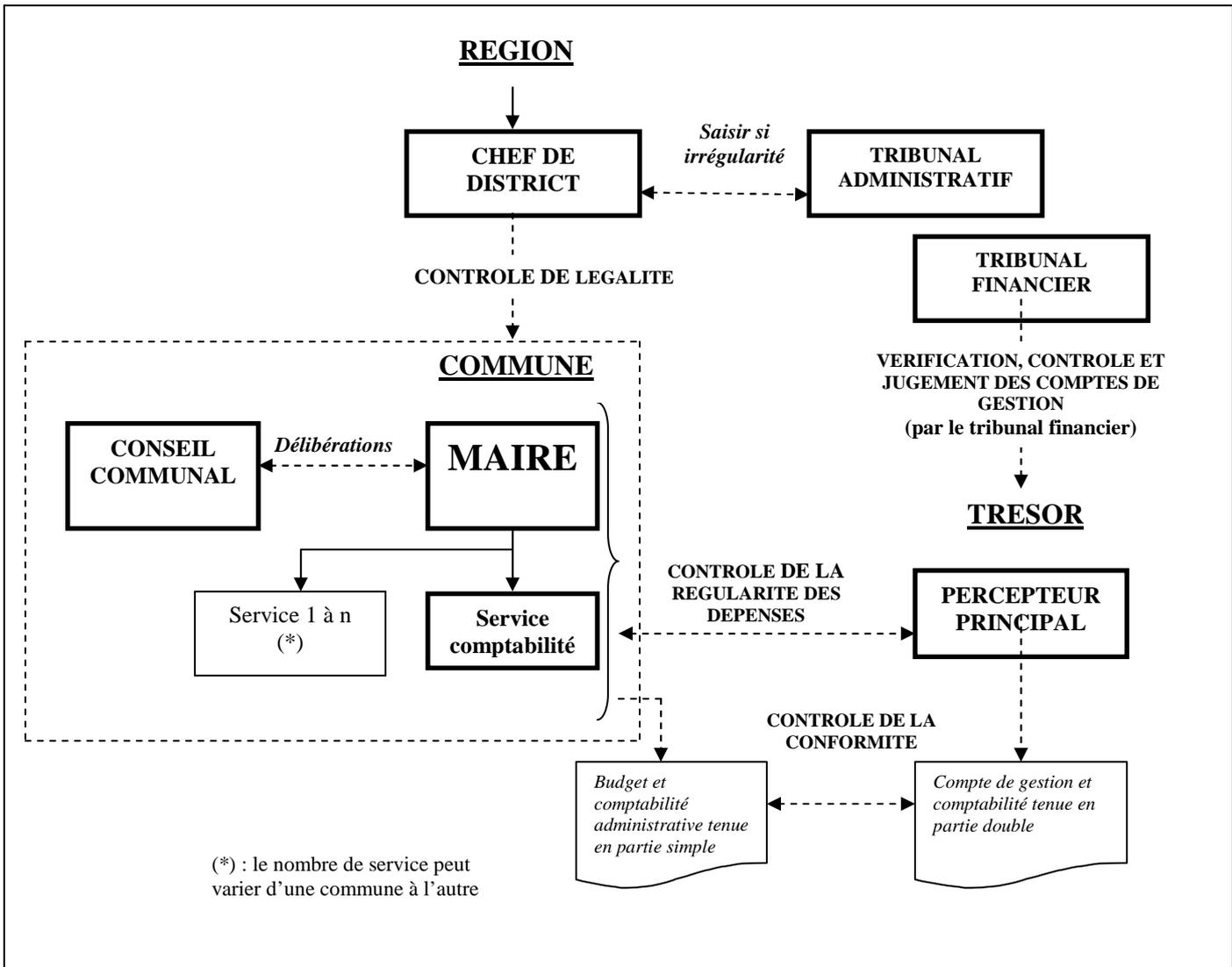
⁴⁷ Article 141 de la Loi n° 2004-021 du 19 août 2004 modifiant certaines dispositions de la loi n°2001-025 du 9 avril 2003 relative au Tribunal administratif financier, JO n°2926 du 06.09.04, p.3131

⁴⁸ Article 118 à 126 de la Loi n° 94-008 du 26 avril 1995 fixant les règles relatives à l'organisation, au fonctionnement et aux attributions des collectivités territoriales décentralisées, J.O. n° 2304 du 05.06.95, p.1247

Schéma n° 12 – Organisation de la fonction comptable au niveau d'une commune urbaine**b) – Cas des communes rurales de première catégorie**

Le système reprend les mêmes principes que celui des communes urbaines. Néanmoins, le percepteur principal tient lieu de comptable public au niveau des communes rurales de première catégorie. Par ailleurs, la taille et le volume des opérations réalisées au niveau de ces communes sont relativement moins importants par rapport aux communes urbaines. Il est alors fréquent de n'y rencontrer qu'un service comptabilité ou même un simple agent comptable au lieu d'une direction financière.

Schéma n° 13 – Organisation de la fonction comptable au niveau d'une commune rurale de 1^{ère} catégorie



c) – Cas des communes rurales de deuxième catégorie

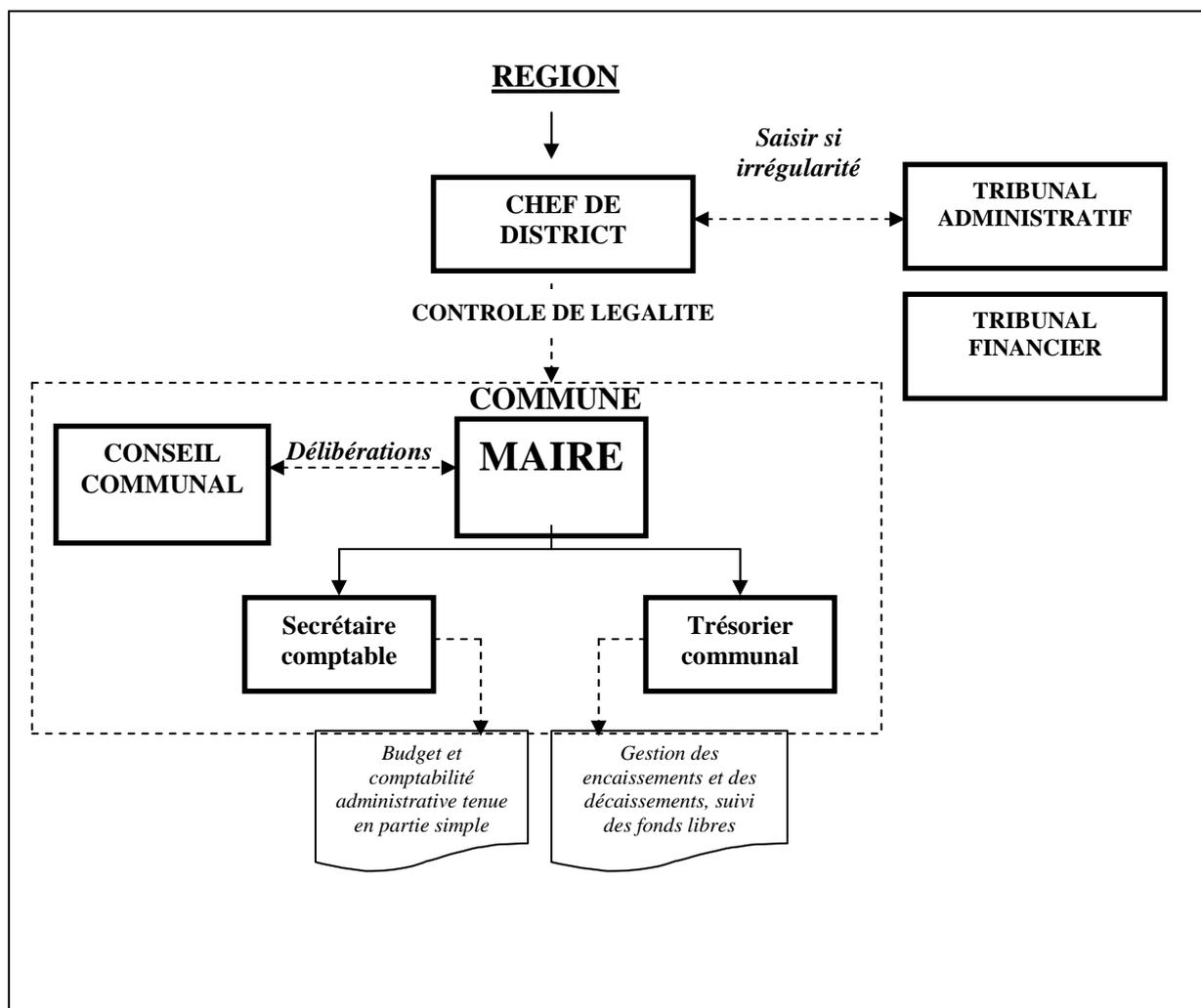
Au niveau des communes rurales de deuxième catégorie, les fonctions de comptable du Trésor sont dévolues à un trésorier communal choisi librement et nommé par le maire avec l'approbation du chef de région qui a le pouvoir de le licencier⁴⁹. Toutefois, la loi ne prévoit aucune exigence de formation ni de connaissance en comptabilité publique pour le recrutement du trésorier communal.

Le trésorier assure le maniement des deniers de la commune, l'encaissement des recettes ainsi que le paiement des dépenses jusqu'à concurrence des crédits votés dans le budget. Il exerce

⁴⁹ Article 293 du décret n° 2005-003 du 04 janvier 2005 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics

les mêmes contrôles de régularité prévus par l'article 13, 14 et 15 du décret n°2005-003 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics. Tout paiement irrégulier engage sa responsabilité sur ses deniers personnels.

Schéma n° 14 – Organisation de la fonction comptable au d'une commune rurale de 2^{ème} catégorie



Pour de nombreuses communes rurales, les fonctions de secrétaire comptable et de trésorier communal sont assurées par une seule et même personne. Dans ce cas, la personne porte l'appellation de secrétaire trésorier comptable ou STC. Par ailleurs, le contrôle de la gestion du trésorier communal n'est plus soumis au contrôle du tribunal financier mais à celui du chef de région⁵⁰. Cette simplification de l'organisation administrative des communes rurales se

⁵⁰ Article 329 du Décret n° 2005-003 du 04 janvier 2005 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics

justifie par le faible niveau de complexité des opérations qu'elles gèrent et la taille de leurs budgets.

2.6.2) – Les procédures suivies pour le traitement des principales opérations

Les principales opérations effectuées par les communes sont basées sur le budget qui est à la fois un acte de prévision et un acte d'autorisation. Par conséquent, aucune opération, qu'elle soit de recettes ou de dépenses, ne peut être effectuée sans autorisation budgétaire préalable. En outre, les opérations d'exécution budgétaire sont récapitulées dans le compte administratif afin de constater le résultat de l'exercice.

a) – Le budget

Le budget est l'acte par lequel le conseil municipal prévoit et autorise les recettes et les dépenses de l'exercice. Il est donc à la fois un acte de prévision, en ce sens que les recettes et les dépenses qui y sont inscrites ont un caractère estimatif, leur montant pouvant être ultérieurement ajusté en cas de besoin par des « décisions modificatives », et un acte d'autorisation car le niveau des crédits ouverts au budget en matière de dépenses, comme parfois en matière de recettes (pour les emprunts notamment), est une limite maximale qui s'impose au maire, trésorier et/ou au receveur municipal. Aucun dépassement n'est possible, et toute ouverture de crédits supplémentaires nécessite l'accord préalable du conseil municipal ou communal.

Le budget des communes se décompose en plusieurs documents qui doivent être équilibrés en recettes et en dépenses:

- *Le budget primitif* qui constitue le principal document budgétaire et le seul obligatoire. L'ensemble des prévisions de recettes et de dépenses de l'exercice figure au budget primitif.
- *Le budget additionnel* reprend le résultat de l'exercice antérieur et les restes à réaliser apparaissant au compte administratif selon les modalités suivantes :
 - Le résultat de la section d'investissement est reporté en totalité en section d'investissement
 - Le résultat de la section fonctionnement est affecté à l'autofinancement de la section d'investissement par transfert ou reporté en section de fonctionnement

- Le résultat de l'exercice antérieur est affecté en priorité à l'apurement des déficits antérieurs et au financement des opérations engagées et non payées de l'exercice antérieur
- *Les décisions modificatives* permettent d'ajuster les dépenses et les recettes en fonction de l'exécution budgétaire.

Le budget est présenté en deux sections équilibrées : la section d'investissement et la section de fonctionnement. La nomenclature budgétaire est divisée en chapitres, articles et paragraphes. Les articles regroupent les paragraphes et les chapitres regroupent les articles.

Tableau n° 16 – Format de présentation du budget

Chap.	Art.	Par.	Nomenclature	Montant dans le dernier CA connu	Prév. Prim.	Prév. suppl.	Prév. add.	TOTAL	Observations et textes
			RECETTES						
I à IX			SECTION I FONCTIONNEMENT						
X à XVII			SECTION II INVESTISSEMENTS						
			TOTAL GENERAL DES RECETTES	X	X	X	X	X	
			DEPENSES						
I à IX			SECTION I FONCTIONNEMENT						
X à XIV			SECTION II INVESTISSEMENTS						
			TOTAL GENERAL DES DEPENSES	X	X	X	X	X	

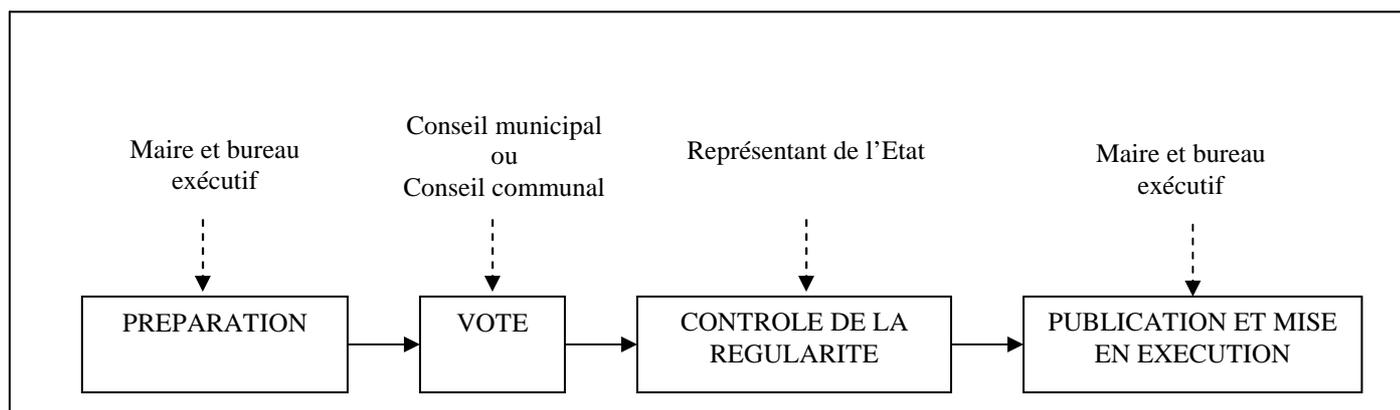
i) – Elaboration du budget

Le budget est préparé par le bureau exécutif et soumis au vote du conseil municipal ou conseil communal. Le maire peut demander l'assistance technique des services déconcentrés (comptable du Trésor, chef d'arrondissement administratif, chef de centre fiscal) dans l'élaboration du budget.

Pratiquement, le budget de l'année N est établi par rapport au compte administratif de N-1, c'est-à-dire que les responsables exécutifs des communes établissent leur budget en fonction des réalisations de l'année précédente. La plupart des communes ne disposent donc pas de vision, ni de plan de développement à long ou moyen terme pour leur servir de cadre d'élaboration et de gestion budgétaire.

Après son élaboration, le bureau exécutif soumet le budget à un premier examen des conseillers (président du conseil et commissions finances). Ces derniers y apportent leurs suggestions pour d'éventuelles modifications avant de procéder au vote et à l'approbation définitive du budget en session ordinaire. Après le contrôle de régularité effectué par le représentant de l'Etat, le maire assure la publication et la mise en exécution du budget à travers un arrêté municipal.

Schéma n° 15 – Procédures d'élaboration du budget



ii) – Exécution du budget

En tant qu'ordonnateur principal du budget communal, le maire exécute le budget voté par le conseil municipal (ou communal) tant en recettes qu'en dépenses.

La procédure d'exécution des recettes comprend trois phases : la liquidation et l'émission des titres de recettes par l'ordonnateur et le recouvrement par le comptable public. Au niveau des dépenses, la procédure d'exécution comprend l'engagement, la liquidation et le mandatement par l'ordonnateur et le paiement par le comptable public. Les trois premières phases sont assurées par l'ordonnateur tandis que le paiement incombe au comptable public.

Tableau n° 17 – Traitement des dépenses et recettes

Sous la responsabilité...	Dépenses	Recettes
... de l'ordonnateur	1- Engagement 2- Liquidation 3- Mandatement	1- Liquidation 2- Emission des titres de recette
... du comptable public	4- Paiement	3- Recouvrement

(Source : LANDE, 2000)

b) – Le compte administratif

Le compte administratif est un tableau, établi par le Maire, qui fournit des informations sur les résultats d'exécution du budget. Il fournit des informations, non seulement sur les prévisions et autorisations ouvertes au budget, mais également sur le total des émissions de titres de recettes et de mandats de paiement imputé à chaque ligne budgétaire.

Ce document reprend l'ensemble des comptes ouverts par décision budgétaire et présente pour chaque section en investissement et en fonctionnement, le solde d'exécution de l'exercice.

Le compte administratif de l'exercice clos est soumis à l'examen et au vote du conseil municipal. Son adoption est un préalable à l'incorporation des résultats au prochain budget (primitif ou additionnel). Par ailleurs, le représentant de l'Etat contrôle la légalité de la délibération ainsi que celle du compte administratif avant de transmettre ce dernier au comptable du Trésor représentant le Ministre des Finances⁵¹.

c) – Le compte de gestion

Etabli par le comptable public, le compte de gestion est un document de synthèse qui fournit les informations sur l'évolution de la situation patrimoniale et financière de la commune. Il permet également de justifier l'exécution du budget en présentant tous les comptes mouvementés au cours de l'exercice.

Le compte de gestion se décompose en un compte de gestion sur chiffres et un compte de gestion sur pièces (PNUD, 2000, p.83):

- *Le compte de gestion sur chiffres* présente les résultats de l'exercice et retrace l'évolution du patrimoine de la commune. Il est établi en quatre exemplaires destinés au Maire, au tribunal financier (qui donne quitus ou met en débet le comptable) et au Trésor (2 exemplaires) pour apurement.
- *Le compte de gestion sur pièces* comprend l'ensemble des documents permettant de justifier toutes les opérations effectuées par le comptable (opérations budgétaires - opérations d'ordre non budgétaire - opérations de trésorerie).

⁵¹ Article 21 de la Loi n° 95 005 relative aux budgets des collectivités territoriales décentralisées, JO n° 2308 du 03 juillet 1995 p.1440

2.6.3) – Degré d'informatisation du système

L'informatisation de la gestion financière et comptable des communes présente un caractère très partiel. Trois grandes tendances se dégagent : les communes qui adoptent une gestion informatisée complète, celles qui adoptent une gestion informatisée partielle et celles qui adoptent une gestion manuelle.

Tableau n° 18 – Degré d'informatisation du système comptable

	CU HC	CU 1	CU2	CR1	CR2	TOTAL	%
Gestion informatisée complète	1	-	-	-	-	1	0,06%
Gestion informatisée partielle	-	6	16	-	27	49	3,15%
Gestion manuelle pure	-	-	22	58	1.428	1.508	96,79%
TOTAL	1	6	38	58	1.455	1.558	100,00%

CU HC : Communes urbaines hors catégorie

(Source : notre enquête, 2007)

CU1 : Communes urbaines de première catégorie

CU2 : Communes urbaines de deuxième catégorie

CR1 : Communes rurales de première catégorie

CR2 : Communes rurales de deuxième catégorie

a) – Cas d'une gestion informatisée complète

Les communes ayant bénéficié des projets financés par la Coopération française et/ou par la Banque Mondiale ont été dotées de matériels informatiques et de logiciels de gestion pour assurer un meilleur suivi de leur budget et de leur compte administratif.

Les logiciels qu'elles utilisent permettent d'effectuer une gestion budgétaire complète. Ils possèdent des fonctionnalités répondant à plusieurs tâches relatives à l'élaboration et à l'exécution du budget tant en recette qu'en dépense, à la gestion comptable des engagements et l'établissement du compte administratif.

Il s'agit entre autres de :

- l'édition du budget primitif, budget additionnel, du livre d'engagement, du livre de liquidation, du mandat (avec bon de caisse ou avis de crédit), du bordereau, de l'état des commandes non engagées, de l'état des engagés non

liquidés, de l'état des liquidés non mandatés, des mandats non comptabilisés, des mandats non payés et du compte administratif

- o la gestion automatique des fournisseurs, des bons de commandes, des engagements, des dégagements, des liquidations, des mandatements, des rejets, des paiements...

b) – Cas d'une gestion informatisée partielle

Les communes adoptant une gestion partiellement informatisée sont celles qui possèdent des matériels informatiques mais qui ne disposent pas de logiciel de gestion comptable ou bien elles en disposent mais ces derniers demeurent inexploités faute de personnel formé. Ces communes utilisent les tableurs du type Excel pour établir leur budget et compte administratif. Le suivi de l'exécution budgétaire s'effectue manuellement soit en utilisant les documents au format papier vendu par l'imprimerie nationale soit sur des registres et/ou cahiers confectionnés par le comptable de la commune et tenant lieu de grand livre. Lesdits registres sont cotés et paraphés par le Maire.

Le suivi de la trésorerie pour les communes rurales s'effectue par la tenue d'un livre journal au format papier vendu par l'imprimerie nationale et mettant en évidence après chaque opération de recette ou de dépense la date, l'objet, le numéro de pièce et le solde de l'encaisse ou de la banque.

c) – Cas d'une gestion manuelle

Les communes adoptant une gestion manuelle sont celles qui ne possèdent ni logiciel de gestion comptable et budgétaire ni matériels informatiques pour assurer leur gestion financière. Le budget et le compte administratif sont établis à partir des documents au format papier vendus par l'imprimerie nationale. Le suivi de la trésorerie et celui de l'exécution budgétaire reprennent les mêmes principes que le cas précédent.

* * *

A Madagascar, le paysage de l'administration communale se caractérise par l'existence d'un écart important entre les communes urbaines et les communes rurales. Ce décalage se manifeste non seulement au niveau de la prise en charge des compétences transférées mais

également au niveau des ressources financières nécessaires au financement desdites compétences et par voie de conséquence sur le système d'information financière et comptable.

Durant les années 1990, les communes urbaines et les communes rurales périphériques de la commune urbaine d'Antananarivo ont pu augmenter considérablement leurs recettes grâce à l'intervention des différents projets de développement sur l'amélioration de leurs ressources financières notamment en matière d'impôts fonciers (réalisation de recensement fiscal, conception et/ou actualisation de bases de données fiscales, informatisation de la gestion des rôles, amélioration des procédures de recouvrement...). Elles ont également bénéficié d'un appui pour l'amélioration du fonctionnement de l'institution communale (formation, informatisation de la gestion budgétaire et comptable, dotation de matériels informatiques, réhabilitation de bâtiments administratifs, construction de marchés publics...).

Les communes rurales par contre ont vu très peu d'amélioration de leurs ressources financières. Elles sont complètement dépendantes des subventions et des transferts émanant de l'Etat central pour compléter les maigres recettes qu'elles tirent des services rendus (droits pour l'état-civil, redevances et droits administratifs divers, droits sur les places de marché...). Par ailleurs, le niveau de formation et de qualification de leur personnel est considérablement inférieur à celui des communes urbaines et des communes rurales périphériques d'Antananarivo. Il ressort de cette situation que l'organisation et la gestion administrative et financières des communes rurales sont très simples, voire rudimentaires par rapport aux autres communes.

Ainsi, face à l'accroissement des compétences que doivent gérer les communes, il apparaît que le système d'information financière et comptable des communes malgaches, et tout particulièrement des communes rurales, ne leur permet pas de prendre des décisions avisées ce qui est pourtant la finalité affichée théoriquement d'un système d'information.

C'est ce constat qui nous a amené à nous focaliser sur la création d'un outil comptable tenant compte de leur degré d'informatisation quasi nul et du manque de qualification du personnel. Il s'agit également d'une problématique à laquelle fait face les bailleurs de fonds qui souhaitent améliorer la gestion et les comptes rendus de l'utilisation des fonds octroyés.

CONCLUSION DU CHAPITRE 1

Héritage institutionnel de l'époque coloniale, l'administration communale constitue un échelon administratif important pour la politique de décentralisation à Madagascar. En effet, le processus de décentralisation prévu par la constitution (de 1992 et de 1998) vise la mise en place d'une administration de proximité afin de promouvoir le développement par la responsabilisation de la population locale. Les communes ont donc été dotées d'une personnalité morale et d'une autonomie administrative et financière. Elles sont administrées librement par un maire (président du bureau exécutif) et un conseil communal ou municipal, tous élus au suffrage universel direct. Par ailleurs, elles peuvent engager des dépenses publiques et percevoir des recettes (fiscales ou non fiscales) pour assumer l'exercice des compétences qui leur sont dévolues par la constitution et ses différents textes d'application.

Bien que la décentralisation soit relativement récente à Madagascar, l'échelon communal a pris de l'importance tant en compétence qu'en budget. Ainsi, l'élargissement des compétences des communes s'accompagne non seulement d'un accroissement des services qu'elles devraient fournir mais également de l'importance des ressources financières qu'elles devraient gérer. En d'autres termes, **tous les éléments sont réunis pour que les communes soient dotées d'un système comptable plus performant afin de permettre aux responsables locaux de mieux gérer leur collectivité.** C'est sans doute dans cet objectif que le normalisateur malgache, le Conseil Supérieur de la Comptabilité, en collaboration avec le ministère de l'économie, des finances et du budget a créé le nouveau plan comptable des opérations publiques (PCOP) en 2000 réformée en 2006. Inspirés des normes comptables internationales, le PCOP 2000 et le PCOP 2006 ont été conçus pour servir d'outil plus performant aux responsables de la gestion du secteur public malgache en général et ceux des collectivités décentralisées, dont les communes, en particulier.

Néanmoins, l'analyse préliminaire du fonctionnement de l'administration communale montre l'existence d'un décalage institutionnel important entre les communes urbaines et les communes rurales périphériques du grand Antananarivo, d'une part, et les autres communes rurales, d'autre part. En effet, les premières sont plus avancées en terme de ressources

humaines, matérielles et financières par rapport aux secondes. Bien que les compétences qui leur ont été transférées par la loi soient pratiquement les mêmes, les moyens (financier, matériel et humain) que ces dernières disposent pour exercer lesdites compétences sont largement insuffisants tant en quantité qu'en qualité.

Malgré le fossé existant entre les communes urbaines et les communes rurales, Madagascar s'est engagée dans un vaste programme de réforme visant à améliorer la gestion publique tant au niveau central que local. Notre enquête préliminaire montre, au moins indirectement que l'application des réformes comptables entreprises pour améliorer la gestion des communes semble très partielle. Il en résulte une pratique comptable révélant des lacunes graves du système d'information malgré une volonté politique d'améliorer la gestion comptable et budgétaire des communes. Mais en quoi consistent ces réformes ? D'où viennent-elles ? Et quel est le degré de cette application partielle ?

L'analyse des réformes comptables et celles des contraintes liées au contexte local sont donc approfondies dans le chapitre 2.

CHAPITRE 2

L'ELARGISSEMENT DU FOSSE ENTRE LA DOCTRINE COMPTABLE ET LA PRATIQUE DES COMMUNES

« Plus le niveau de la technique est élevé, plus les avantages que peuvent apporter des progrès nouveaux diminuent par rapport aux inconvénients. »

Simone Weil, *Oppression et Liberté*, 1955.

Au cours des années 1980, l'application des réformes inspirées des modèles néo-libéraux par les pays développés et principalement ceux de l'OCDE a connu un succès tel que les institutions de Bretton Woods en ont fait un modèle de référence pour les pays en voie de développement. Les pressions de la Banque Mondiale et du FMI dans les années 1988-1990 ont conduit le gouvernement malgache à adopter, à travers le Document Cadre de Politique Economique (DCPE), un vaste programme d'ajustement structurel visant principalement le désengagement de l'Etat par le biais de la privatisation d'une part, et de la décentralisation d'autre part.

Malgré une politique de décentralisation très récente, la responsabilisation des communes tant en matière administrative que financière prend de l'importance avec une vitesse telle que les outils administratifs et surtout comptables dont elles utilisent paraissent rudimentaires et complètement dépassés. Depuis 2000, une série de réformes du système d'information comptable du secteur public ont été initiées par le gouvernement malgache avec l'appui de ses principaux bailleurs de fonds et partenaires internationaux. Ces derniers (Banque mondiale, FMI, Union Européenne...) conditionnent l'obtention des financements par la mise en œuvre de réformes visant à améliorer la gestion des finances publiques. Pour asseoir leur légitimité vis-à-vis des parties prenantes, les autorités malgaches se sont inspirées des expériences étrangères dans la conduite des réformes du secteur public. C'est ainsi que le PCOP 2000 et PCOP 2006 ont été inspirées des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) tandis que la nouvelle Loi Organique sur les Lois de Finances N° 2004-007 (LOLF), véritable révolution pour la constitution financière de l'Etat, est essentiellement copiée sur la LOLF française. Néanmoins, ces réformes sont-elles adaptées aux contingences et contraintes locales ?

L'objectif de ce chapitre est de montrer l'existence d'un écart important entre la doctrine comptable et les pratiques locales. En effet, les réformes entreprises sont inappropriées car elles ne tiennent pas compte des contingences locales. Ainsi, nous allons expliquer, à l'aide de la théorie néo-institutionnelle l'adoption par mimétisme des référentiels comptables malgaches (Section 1). Ensuite, nous allons utiliser la théorie de la contingence pour mettre en évidence l'incompatibilité des référentiels comptables aux contraintes et contingences locales.

Section 1 – Les réformes initiées par l'Etat affectant le système d'information comptable et budgétaire des communes

L'analyse des réformes et des évolutions de la comptabilité publique dans les pays de l'OCDE montrent, d'une part l'influence du courant néo-libéral inspiré du *new public management*, et d'autre part celui de la normalisation comptable internationale initiée par l'IFAC. D'un côté, le *new public management*, tel qu'il est analysé sous l'angle de la budgétisation, permet de dégager une tendance commune entre les pays membres de l'OCDE. Comme le soulignent KRISTENSEN et al. (2002, p.19), « ...les principaux documents budgétaires en Australie et aux Pays-Bas sont désormais centrés sur le concept de résultat. (...) Au Canada, au Royaume-Uni et aux Etats-Unis, les administrations sont tenues de publier, en plus des principaux documents budgétaires, des états retraçant l'action publique sous l'angle des objectifs de résultat et de produits. (...) En Nouvelle-Zélande, le budget s'articule autour des produits et des résultats. Au Japon, les ministères s'orientent vers une conception plus systématique de l'évaluation des résultats. En Norvège, les données sur les résultats figurent dans la documentation relative aux performances. (...) En France, les principaux documents relatifs à l'application de la LOLF font ressortir les relations entre objectifs et résultats⁵² ». De l'autre côté, l'IFAC (2006) a publié une liste mentionnant les pays ayant adopté, directement ou par le biais d'une norme similaire, les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS). Cette liste comprend non seulement des pays développés comme l'Australie, le Canada, la France, la Nouvelle-Zélande, le Royaume-Uni, les Etats-Unis mais également des pays en voie de développement tels que l'Algérie, le Botswana, le Kenya, le Lesotho, le Malawi, l'Ile Maurice, le Mozambique, la Namibie, le Rwanda, l'Afrique du sud, Tanzanie, l'Ouganda, le Zimbabwe, la Zambie, le Maroc, le Vietnam, les Philippines, le Sri Lanka, le Liban, la Jamaïque... (IFAC, 2006).

Cet important engouement, non seulement dans l'adoption des réformes issues du *new public management* mais également de celles issues de la normalisation comptable internationale, confère à ces concepts une légitimité telle que les institutions de Bretton Woods en ont fait un modèle de référence pour les réformes du secteur public dans les pays en voie de développement. En effet, HUFTY (1998, p.22) soutient que la Banque Mondiale et le Fonds

⁵² KRISTENSEN J.K., GROSZYK W.S. et BÜHLER B., « L'élaboration et la gestion des budgets centrés sur les résultats », in Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, volume 1, n°4, pp.7-37, 2002

Monétaire International ont été inspirés par l'école néo-libérale de Chicago pour la conduite des réformes du secteur public dans les pays du tiers monde. Par ailleurs, CHAN (2003, traduit par LANDE, 2004, p.665) met en évidence que les organismes internationaux et les principaux pays donateurs sont de plus en plus exigeants envers les pays pauvres. Faisant allusion à la nécessité d'un langage international d'information financière, il précise que les pays et organismes emprunteurs exigent une comptabilité plus fiable leur permettant de s'assurer que les fonds empruntés sont correctement gérés. Dans le cas de Madagascar, ces réformes se sont concrétisées par l'adoption de la loi organique sur les lois de finances LOLF n°2004-007 du 24 juillet 2004 et celui du Plan Comptable des Opérations Publiques 2006 ou PCOP 2006 cohérent avec les normes comptables internationales IPSAS.

L'objet de cette section est d'analyser les réformes initiées par l'Etat malgache et qui affectent le système comptable et budgétaire des communes. Comme il a été expliqué précédemment, l'adoption de ces réformes semble résulter d'un mouvement observé au niveau international. De ce fait, il est important de voir dans un premier temps les différents concepts issus de ce mouvement international, c'est-à-dire le *new public management* et les normes comptables internationales « IPSAS ». Sachant que le comportement des autorités malgaches dans l'adoption des réformes s'apparente visiblement à une recherche de légitimité auprès des principaux bailleurs de fonds, il semble intéressant de mener une analyse institutionnelle des réformes du secteur public en général avant de présenter les réformes spécifiques au cas malgache.

1.1 – Le *new public management* : vecteur de la réforme du secteur public

Le développement du cadre comptable dans le secteur public est déterminé par des facteurs historiques, politiques et culturels forts (LANDE, 2000, p.203). De même, la remise en cause de l'Etat providence est également liée aux chocs pétroliers et les crises de la dette des années 1970, conduisant les théoriciens du choix public à limiter le déficit budgétaire, transformer l'administration publique en la rapprochant du marché et développer un nouveau modèle de « gestion publique » (HUFTY, 1998, p.26). Ce fût le point de départ d'une nouvelle conception de l'administration publique mettant l'accent sur le produit, les résultats et les performances réalisés par le moyen d'une gestion adéquate du personnel, des ressources et des programmes (AUCOIN, 1995). Qualifié de *new public management* par HOOD (1995), ce mouvement a déclenché, en Grande Bretagne pendant les années Thatcher des réformes

importantes visant la modernisation de la gestion publique et celui du système d'information comptable et budgétaire du secteur public. Le mouvement s'est ensuite propagé dans tous les pays de l'OCDE avant d'être imposé par les bailleurs de fonds internationaux aux pays en voie de développement.

1.1.1) – Les concepts de bases et principes du *new public management*

L'adoption des méthodes et concepts issus des entreprises constitue une véritable révolution dans la sphère publique (MILOT, 2005, p.102). Selon BEZES (2005, p.10) le *new public management* se présente comme une doctrine de gestion publique à la fois cohérente, apolitique et internationale. Il cite POLLIT (1990) pour souligner que le *new public management* s'inspire de l'économie (théorie économique du choix public, théorie des coûts de transactions, et théorie de l'agence), de la gestion et du management des entreprises privées. Par ailleurs, certains auteurs comme OSBORNE (1993) et GEABLER (1993) considèrent que le *new public management* constitue un nouveau cadre analytique pour comprendre et penser la gestion publique. A cet effet, ils le présentent comme un nouveau paradigme, au sens de KHUN, remplaçant le paradigme wébérien de l'administration publique. D'autres auteurs comme HOOD (1995), FLYNN et STREHL (1996) remarquent, après analyse comparative des réformes relatives à l'application du *new public management* dans les pays de l'OCDE, que ce concept représente un changement important.

Sur la base d'une étude comparative, MONKS (1998, p.79) établit une classification des expériences menées par les pays de l'OCDE. Il établit un premier groupe composé du Royaume-Uni et de la Nouvelle-Zélande, lesquels présentent des réformes appuyées sur une démarche radicale s'inspirant du marché. Les réformes y ont été conduites, tant au niveau national que local, selon une approche descendante et visaient à restructurer le secteur public sur la base du modèle privé. Ensuite, il identifie un second groupe composé des Etats-Unis, de l'Allemagne, de la Suisse, et des Pays-Bas. Ce groupe représente les pays ayant mené des réformes selon une dynamique ascendante. C'est au niveau local que les réformes s'y remarquent le plus. Contrairement aux groupes précédents, ils tentent de mettre en place des réformes moins radicales, de manière pragmatique et progressive. FINGER et al. (1996) distinguent trois types de réformes basées sur le *new public management*, en fonction de l'initiateur et du contexte :

- les réformes orientées vers l'efficacité financière, engagées au niveau politique en réaction à une crise des finances publiques ;

- les réformes orientées vers la qualité et le rapprochement du « client » ;
- les réformes orientées vers la participation communautaire.

MONKS (1998, p.82) propose quatre typologies liées aux expériences des pays de l'OCDE :

- « le modèle efficient, qui a dominé la fin des années 70 avec son accent sur un secteur public inspiré du secteur privé. Ce modèle est guidé par les notions comme celle de *value for money* et par les valeurs d'économie, d'efficience et, à moindre degré d'efficacité,
- le modèle de la flexibilité organisationnelle, caractérisé par l'assouplissement des organisations verticalement intégrées et le passage d'un management hiérarchique à un management par contrat,
- le modèle qualitatif, qui recherche la qualité des services publics et son orientation en fonction du client,
- le modèle participatif, orienté vers la dévolution de pouvoirs aux communautés et la participation des citoyens à la définition et la fourniture des services publics. »

FERLIE et al. (1996) distinguent l'apparition d'une ou plusieurs combinaisons de modèle, dits « *modèles hybrides* », dans la plupart des pays étudiés. Au Royaume-Uni, en Nouvelle-Zélande et au Pays-Bas par exemple, il y a une combinaison des modèles efficient et de flexibilité organisationnelle dans les réformes. Cette combinaison explique la complémentarité et l'évolution dans le temps des modèles proposés. Au Royaume-Uni par exemple, « l'insistance thatchérienne sur l'efficience financière a été nuancée par une forte composante qualitative destinée à donner au programme de nouvelle gestion publique un visage plus humain » (MONKS, 1998, p.82).

Le tableau suivant résume les principaux concepts, principes et outils du *new public management* tel qu'ils ont été observés dans les différents pays de l'OCDE :

Tableau n° 19 – Synthèse des principes, concepts et outils du *new public management*

MODELES	PRINCIPES	CONCEPTS	OUTILS
FLEXIBILITE ORGANISATIONNELLE	<ul style="list-style-type: none"> • Séparation des rôles entre le politique et l'administration 	Séparation de la prise de décision stratégique (politique) de la gestion et de la responsabilité opérationnelle (administration)	<ul style="list-style-type: none"> • Gestion par contrat • Accords de prestations • Division des tâches entre financiers, acheteurs et prestataires de services
	<ul style="list-style-type: none"> • Décentralisation du système administratif 	Délégation de la gestion opérationnelle au niveau le plus bas	<ul style="list-style-type: none"> • Agences exécutives • Structure en holding • Gestion intégrale
	<ul style="list-style-type: none"> • Administrations amincies et hiérarchies réduites 	<i>Lean management</i> : des administrations plus modestes, plus flexibles, plus efficaces et plus motivées	<ul style="list-style-type: none"> • Participation • Travail d'équipe • Organisations « apprenantes »
MODELE EFFICIENT	<ul style="list-style-type: none"> • Orientation vers le marché 	Introduction de mécanismes du marché dans la prestation des services publics	<ul style="list-style-type: none"> • Marchés internes et externes • <i>Benchmarking</i> • Concurrence (<i>Compulsory Competitive Tendering</i>) • Charges d'utilisateurs
	<ul style="list-style-type: none"> • Transparence et <i>value for money</i> 	Information transparente sur le produit, les coûts et les clients des unités administratives, utilisation économique efficiente et efficace des ressources limitées	<ul style="list-style-type: none"> • Mesure et indicateurs de performance • Comptabilité analytique • Audit d'efficience et d'efficacité
	<ul style="list-style-type: none"> • Orientation vers le produit 	Accent mis sur les résultats et les <i>outputs</i> au lieu des <i>inputs</i> et des règles	<ul style="list-style-type: none"> • Budgets globaux
MODELE PARTICIPATIF ET QUALITATIF	<ul style="list-style-type: none"> • Orientation vers le client 	Ecoute intensive et régulière des clients, gestion orientée vers la qualité	<ul style="list-style-type: none"> • Enquête de marché et de satisfaction des clients • Cercle de qualité • Chartes • Certification ISO
	<ul style="list-style-type: none"> • Orientation vers le citoyen 	Appropriation et contrôle de la fourniture des services publics par la communauté	<ul style="list-style-type: none"> • Dévolution du pouvoir • Prise de décision participative

(Source : MONKS, 1998)

1.1.2) – Les implications comptables du *new public management*

L'analyse des réformes entreprises dans les pays de l'OCDE permet de recenser quelques innovations majeures touchant les systèmes d'information comptables et de gestion du secteur public. Aussi, les modernisations apportées par le *new public management* se traduisent par des améliorations du système comptable et budgétaire en vue d'assainir les finances publiques, apprécier les responsabilités et évaluer les performances.

a) – Assainissement des finances publiques

L'apparition de nouvelles techniques comptables et de gestion, héritée du secteur concurrentiel, dans l'administration publique est imputable à la volonté commune des pays de l'OCDE pour assainir les finances publiques (HUTEAU, 2006, p.14). En effet, le contexte dans lequel est apparu le *new public management* était caractérisé par des déficits budgétaires persistants, une augmentation de la dette publique, et une impossibilité d'augmenter les rentrées fiscales (URIO, 1998, p.94). Face à ces crises financières des années 1980, les réformes menées par le gouvernement THATCHER visaient essentiellement à réduire les coûts et les gaspillages et à améliorer la qualité des services. Cette approche analytique basée sur la qualité et le coût des services a donné naissance au *new public management* (HUTEAU, 2006). Parallèlement, les outils de gestion tels que la comptabilité analytique (MONKS, 1996, p.83) et l'analyse des coûts sont apparus. Ils ont servi de base aux démarches de *benchmarking* dans le secteur public et aux décisions de privatisation pour les services jugés insuffisamment rentables.

Beaucoup de pays de l'OCDE ont changé leur mode de gestion et méthodes de budgétisation au cours des deux dernières décennies. Anciennement concentrés sur les moyens, ces derniers ont été reformés et s'orientent désormais vers les résultats. Les résultats sont « *les incidences sur la collectivité, ou les conséquences pour elle, des produits ou des activités de l'Etat. Ils donnent une idée de ce à quoi aboutit, intentionnellement ou non, l'action de l'Etat et justifient ses interventions* » (OCDE, 2002). Le système basé sur les résultats prévoit habituellement des indicateurs permettant de mesurer les réalisations par rapport aux objectifs qui ont été définis au moment des allocations budgétaires (KRISTENSEN et al, 2002, p.10). En Grande Bretagne par exemple, la réforme des états budgétaires prévoit une présentation des résultats obtenus par rapport aux ressources utilisées. L'idée est de décliner chaque politique publique en quelques objectifs quantifiables regroupant un ensemble d'activités et correspondant à un agrégat de ressources. Chaque objectif sera suivi au moyen d'indicateurs

en nombre limité. Ce système permet de comparer trimestriellement les réalisations effectives aux objectifs.

Cependant, la mise en œuvre de la budgétisation sur les résultats suppose l'utilisation de nouveaux systèmes de comptabilité permettant d'imputer les coûts aux produits et aux résultats. Certains pays comme la Nouvelle-Zélande, le Canada, les Etats-Unis et l'Australie ont adopté une comptabilité d'engagement (*accrual accounting*) pour mieux faire apparaître le rapport entre les coûts et les résultats⁵³ (OCDE, 2002). Techniquement, cette méthode sous-entend l'existence d'un système d'information financier produisant de meilleures informations sur la gestion des actifs et des dettes, sur la gestion de trésorerie, et, d'une manière globale, sur la situation financière. En effet, le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'engagement s'inscrit dans le cadre d'une approche plus patrimoniale de la situation financière des entités publiques. Il s'accompagne d'un audit et d'une certification des comptes afin de palier les insuffisances et les imprécisions des états financiers publics. Ces évolutions, déjà engagées ou en voie d'application, dans les pays de l'OCDE ont conduit à redéfinir les normes de présentation et de certification des comptes dans le secteur publique (LAMARQUE, 2005, p.165).

b) – Appréciation des responsabilités

Le *new public management* s'oppose aux principaux axiomes d'action du service public (MERRIEN, 1998, p.144). A cet effet, il attribue une importance prioritaire aux résultats en accordant aux gestionnaires plus de marge de manœuvre, notamment par la simplification des procédures et règles financières, ce qui modifie fondamentalement le rôle imparti du fonctionnaire passant d'une fonction d'administrateur à une fonction de manager responsabilisé sur les résultats (HUTEAU, 2006, p.16).

La responsabilité des gestionnaires de l'Etat est donc appréciée à partir des résultats de leurs actions sur le plan sociétal (KRISTENSEN et al, 2002, p.12). Ce changement de perspective a renforcé la qualité de la gestion tout en augmentant l'efficacité et l'effectivité des projets.

Grâce au nouveau système de budgétisation axée sur les résultats, de nombreux pays de l'OCDE intègrent désormais les informations sur les résultats dans leurs processus et documents budgétaires. Ces informations serviront ensuite à l'appréciation de la responsabilité des gestionnaires publics. C'est le cas, par exemple, de l'évaluation

⁵³ OCDE, « Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire », volume 1, n°4, 2002

systématique des résultats au sein des ministères japonais. Aux Etats-Unis, au Canada et en Grande Bretagne, les administrations doivent publier, avec les documents budgétaires, des états retraçant l'action publique sous l'angle des objectifs de résultats et de produits. En Australie et aux Pays-Bas, les principaux documents budgétaires et comptables s'articulent désormais autour du concept de résultat (OCDE, 2002).

Par ailleurs, très peu de dispositions rendent les gestionnaires publics comptables du coût des actifs qui sont à leur disposition. Cette situation se traduit non seulement par une absence de suivi rigoureux et efficace des actifs mais également par une dégradation des actifs publics. Pour pallier cette insuffisance du système comptable et budgétaire, la première innovation consiste à procéder à un inventaire et à une évaluation des actifs en vue d'établir et d'intégrer un état sur le patrimoine dans les états financiers. La seconde innovation consiste à comptabiliser en charge les dépréciations de ces actifs (LANDE, 1996, p.29).

Certains pays de l'OCDE, comme l'Australie et la Nouvelle-Zélande, ont choisi de dresser un état du patrimoine impliquant un inventaire, une évaluation des actifs et une comptabilisation en charge de la dépréciation de ces actifs (PILCHER, 2005, p.2). En Australie par exemple, l'adoption de *l'Australian Accounting Standard – 27 (AAS-27) « Financial Reporting by Local Government »* permet d'aligner les méthodes comptables du secteur public local sur les méthodes du secteur privé y compris celles afférentes à l'évaluation et la gestion des actifs. En Nouvelle-Zélande, le *Statement of Standard Accounting Practice – 28 (SSAP-28) « Accounting for Fixed Assets »* et le *Financial Reporting Standard – 3 (FRS-3) « Property, Plant and Equipment »* fixent les normes et méthodes comptables à suivre pour l'enregistrement des actifs publics locaux.

c) – Mesure et évaluation des performances

En contrepartie des simplifications de procédures et des marges de manœuvres accordées aux gestionnaires publics, le *new public management* introduit un nouveau modèle de pilotage et de contrôle qui consiste à passer de la régulation par les ressources (*input*) à la régulation par les résultats (*output*) (MONKS, 1998 p.85). Dans beaucoup de pays de l'OCDE, la régulation par les résultats se traduit par la conclusion d'un accord de prestation entre une unité administrative (prestataire), le gouvernement (acheteur) et le parlement (financeur). Toutefois, ce modèle de pilotage repose sur une définition préalable et précise des indicateurs et des objectifs politiques à atteindre (VARONE, 1998, p.133).

Les indicateurs de performance devraient comprendre, en plus des résultats des prestations fournies (*output*), une traduction qualitative ou quantitative des impacts sociétaux (*outcome*) des politiques publiques (KETL, 1997 ; BOUKEART, 1996 ; CARTER et al., 1995 ; FLYNN, 1986). En effet, la performance publique, n'a de sens que si les citoyens – clients de l'administration – sont satisfaits, et les problèmes collectifs amoindris ou résolus (VARONE, 1998).

Au Canada par exemple, les rapports ministériels sur le rendement, qui sont communiqués au Parlement, décrivent les progrès réalisés par rapport aux engagements en matière de résultats. En Australie, les retombées (les résultats) sur la société australienne des politiques menées par la fédération se mesurent par deux indicateurs de performances publiés périodiquement. Il s'agit des indicateurs d'efficacité et des indicateurs de rendement. En France, la réforme initiée à travers la LOLF prévoit l'introduction d'indicateurs quantitatifs des résultats atteints. Au Japon, le système d'évaluation des performances oblige les ministères à publier des rapprochements entre les performances effectuées et les objectifs poursuivis. En Norvège, des rapports sur les résultats d'activité sont établis au terme de l'exercice budgétaire afin de montrer dans quelle mesure les objectifs ont été réalisés⁵⁴.

1.2 – La normalisation comptable internationale : une tendance commune pour la réforme de la comptabilité publique

La création, au sein de l'IFAC⁵⁵, du *Public Sector Committee* (PSC) en 1986 fait suite aux crises financières des années 1980 révélant la fragilité des systèmes de reporting du secteur public et les risques qui en résulteraient pour les Etats (LAMARQUE, 2005). Devenu IPSASB « *International Public Sector Accounting Standards Board* » en 2004, ce comité est chargé de définir, pour le secteur public, des normes comptables permettant à la fois de promouvoir la transparence (*transparency*), faciliter les comparaisons (*comparisons*), responsabiliser et rendre des comptes (*accountability*) sur la gestion (ADHEMAR, 2005). Par ailleurs, il a publié de nombreuses études touchant des questions controversées sur les définitions, les critères de reconnaissance et les systèmes de comptabilité pour le secteur public (CHAN, 2005).

⁵⁴ OCDE, « Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire », volume 1, n°4, 2002

⁵⁵ IFAC – International Federation of Accountants est une organisation internationale regroupant 163 professions comptables réparties sur 119 pays et dont la mission principale est de promouvoir la qualité des pratiques comptables au niveau mondial.

Inspirées des normes IFRS « *International Financial Reporting Standards* » applicables aux entreprises, ces normes dites IPSAS « *International Public Sector Accounting Standard* » visent, entre autres, à l'amélioration de la qualité de l'information financière dans le secteur public. A cet effet, vingt-quatre normes sur la comptabilité d'engagement et une norme sur la comptabilité de caisse ont été publiées par l'IPSASB depuis 1996. Par ailleurs, une norme sur la comptabilisation des actifs patrimoniaux (Accounting for heritage assets under the accrual basis of accounting) est en cours de discussion, c'est-à-dire, sous forme d'exposé sondage, actuellement.

Encadré n° 7 – Les normes IPSASs

IPSAS 1 – Présentation des Etats financiers

IPSAS 2 – Tableaux des flux de trésorerie

IPSAS 3 – Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de

IPSAS 4 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères

IPSAS 5 – Coûts d'emprunts

IPSAS 6 – Etats financiers consolidés et comptabilité des entités contrôlées

IPSAS 7 – Comptabilisation des participations dans des entités associées

IPSAS 8 – Information financière relative aux participations dans des co-entités

IPSAS 9 – Produits générés par des opérations d'échange

IPSAS 10 – Information financière dans des économies hyper inflationnistes

IPSAS 11 – Contrats de construction

IPSAS 12 – Stocks

IPSAS 13 – Contrats de location

IPSAS 14 – Evènements postérieurs à la date de clôture

IPSAS 15 – Instruments financiers : information à fournir et présentation

IPSAS 16 – Immeubles de placement

IPSAS 17 – Immobilisations corporelles

IPSAS 18 – Information sectorielle

IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

IPSAS 20 – Information relative aux parties liées

IPSAS 21 – Dépréciation des actifs non générateurs de revenus

IPSAS 22 – Disclosure of Financial Information About the General Government Sector

IPSAS 23 – Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)

IPSAS 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements

IPSAS de CAISSE – Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse

(Source : IFAC, Août 2005)

Les normes IPSAS 22, IPSAS 23 et IPSAS 24 ont été publiées en décembre 2006 et ne sont disponibles que dans leur version anglaise. L'approche adoptée par l'IPSASB consiste à définir une comptabilité de caisse robuste mais limitée en terme d'information pour un certain nombre de pays, à renforcer la convergence entre les IPSAS et les IFRS, et à développer des normes de comptabilité d'engagement avec une information plus forte et plus étendue pour servir d'outil de management et de support pour la reddition des comptes (ADHEMAR, 2005).

L'IFAC identifie quatre systèmes de comptabilité pour le secteur public. Il s'agit de la comptabilité de caisse, la comptabilité de caisse modifiée, la comptabilité d'engagement modifiée et la comptabilité d'engagement (IFAC, 2000).

1.2.1) – La comptabilité de caisse

Dans le système de comptabilité de caisse, les opérations et événements ne sont comptabilisés qu'au moment de l'encaissement (entrée de trésorerie) ou celui du décaissement (sortie de trésorerie)⁵⁶. Le résultat de l'exercice correspond à la variation des flux de trésorerie, c'est-à-dire qu'il s'obtient par le solde d'ouverture auquel s'ajoute la différence entre les paiements effectués et les encaissements reçus pendant une période.

Excédents ou déficit de début d'exercice
+ Encaissements de l'exercice
– Décaissements de l'exercice
= Excédent ou déficit de fin d'exercice

Le système de comptabilité de caisse est basé sur un budget tenu en *cash* qui regroupe les informations sur l'origine des fonds et sur leur affectation au cours d'une période. Il s'agit entre autres des informations sur les dépenses liées aux différentes activités de l'Etat, les ressources collectées (impôts, taxes...) pour assurer la réalisation de ces activités, et l'excédent ou le déficit de trésorerie à la fin de l'exercice⁵⁷. Ces informations sont, généralement, utilisées par les parlementaires et autres organes représentants de la population pour contrôler la collecte et l'utilisation des impôts par le gouvernement. Elles sont facilement

⁵⁶ IFAC, « Cash basis IPSAS : Financial reporting under the cash basis of accounting »

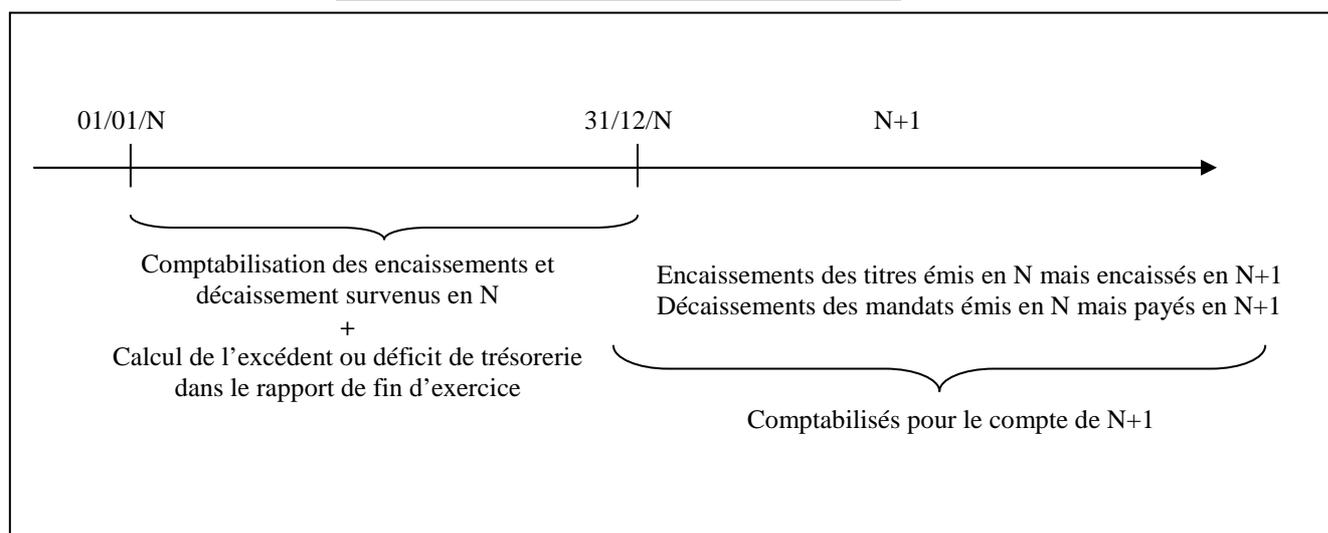
⁵⁷ Paragraphe 104 et 107 de l'étude IFAC-PSC « Study N°11 – Government Financial Reporting. Accounting issues and practices », May 2000

compréhensibles par les utilisateurs et n'exigent pas de connaissances approfondies en comptabilité aussi bien dans la préparation que dans l'utilisation des informations⁵⁸.

Malgré sa simplicité et la facilité de mise en œuvre qu'il offre, le système de comptabilité de caisse présente deux inconvénients majeurs :

- La constatation des opérations au moment des encaissements et/ou décaissements peut engendrer trop de décalage entre le moment où la transaction ou l'évènement se réalise et le moment où on constate le règlement (LANDE, 2000).

Schéma n° 16 – Système de comptabilité de caisse



Cette situation rend les documents financiers facilement falsifiables. A titre d'exemple, en 2001, le gouvernement fédéral des USA aurait dégagé un excédent de caisse de 127 milliards de \$ en comptabilité de caisse alors qu'en comptabilité d'engagement, la situation réelle fait ressortir un déficit de 515 milliards de \$ (CHAN, 2005). De même, la Fédération Française de Football a pu masquer un déficit global d'environ 14 millions d'euros au titre de l'exercice 2002-2003, en anticipant d'une saison l'encaissement de ses recettes sur les droits d'exclusivité (Fédération Française de Football, 2006).

- Les encaissements de l'exercice sont tous considérés comme des recettes et inversement, les décaissements sont tous considérés comme des charges (LANDE, 2000). Pourtant, les encaissements peuvent constituer, soit des produits, soit des

⁵⁸ Paragraphe 109 de l'étude IFAC-PSC « Study N°11 – Government Financial Reporting. Accounting issues and practices », May 2000

passifs. Il en va de même pour les décaissements qui peuvent constituer, soit des charges, soit des actifs. En plus de cette absence totale de reconnaissance des actifs et des passifs, la comptabilité de caisse ne rend compte que sur l'utilisation des ressources et ne fournit pas assez d'information pour rendre des comptes sur la gestion de l'administration⁵⁹ (*accountability*).

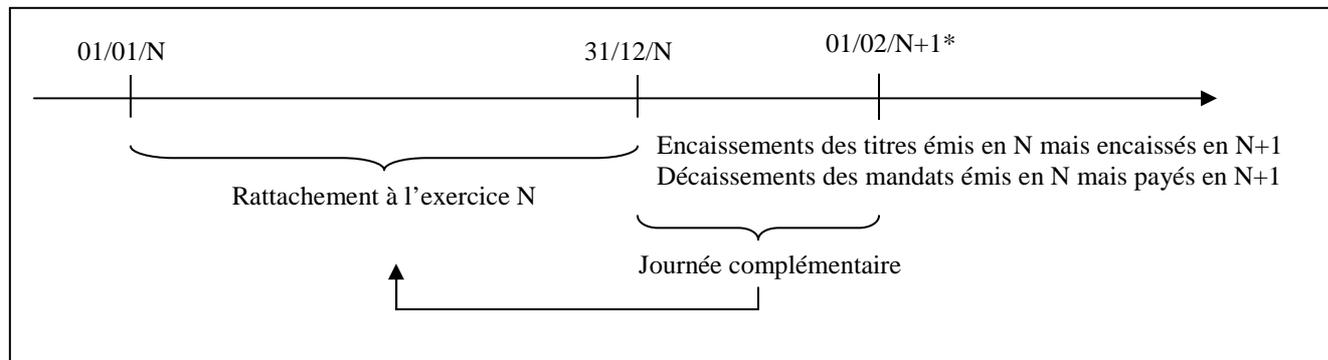
1.2.2) – La comptabilité de caisse modifiée

Le système de comptabilité de caisse modifiée est basé sur un budget tenu en *cash* et une comptabilisation des opérations selon les encaissements et les décaissements. Ce système permet de limiter les dérives liées aux décalages entre flux de trésorerie et fait générateur (critique de la comptabilité de caisse) par l'utilisation de la technique de la journée complémentaire.

La technique de la journée complémentaire consiste à rallonger d'une période de n jours l'exercice N et de rattacher les encaissements et les décaissements intervenus au cours de cette période complémentaire (normalement situé en $N+1$) à l'exercice N s'ils concernent des opérations réalisées pour le compte de l'exercice N . Pareillement, les encaissements et les décaissements effectués en N au titre de $N-1$ seront rattachés à l'exercice $N-1$.

La reconnaissance des actifs et des passifs se limite aux éléments monétaires, aux investissements réalisés et aux emprunts remboursés ou souscrits au cours de l'année (LANDE, 2005). Le résultat sera calculé sur la base des variations de trésorerie de l'exercice y compris la journée complémentaire (LANDE, 2000).

⁵⁹ Paragraphe 111 de l'étude IFAC-PSC « Study N°11 – Government Financial Reporting. Accounting issues and practices », May 2000

Schéma n° 17 – Technique de la journée complémentaire

(*) : à titre d'exemple, nous avons considéré la période allant du 01/01/N+1 au 01/02/N+1 comme période complémentaire au titre de l'exercice N

1.2.3) – La comptabilité d'engagement modifiée

Le système de comptabilité d'engagement modifiée est basé sur un budget tenu en *cash* et une comptabilité tenue en appliquant une comptabilité d'engagement et patrimoniale. Le budget et la comptabilité sont régis par des principes différents, par conséquent, ils constituent des documents autonomes. Le budget est établi en fonction des encaissements et des décaissements tandis que la comptabilité est établie en droits constatés permettant l'établissement d'un bilan et d'un compte de résultat.

La comptabilité d'engagement modifiée préconise la reconnaissance des actifs et des passifs financiers, c'est-à-dire qu'il existe un suivi des postes de créances et de dettes en plus des actifs et passifs monétaires (LANDE, 2005). En outre, elle permet de contrôler le respect des autorisations budgétaires. Néanmoins, l'IFAC (PSC, study 2) estime que l'absence de comptabilisation pour droits et obligations légales à long terme tels que les impôts futurs acquis, les engagements sociaux acquis et les dépréciations, constitue la principale limite de la comptabilité d'engagement modifiée.

1.2.4) – La comptabilité d'engagement

La comptabilité d'engagement repose sur un modèle comptable inspiré du secteur privé. Elle propose un alignement du système comptable de l'Etat sur celui des entreprises. Les transactions sont comptabilisées, non plus au moment des encaissements ni des décaissements, mais au moment des engagements. La comptabilité d'engagement préconise le

rattachement des charges aux produits et le rattachement de ces deux éléments à l'exercice (LANDE, 2005). Par ailleurs, elle fait la distinction, d'une part, entre actifs et charges pour les dépenses et, d'autre part, entre passifs et produits pour les recettes. En outre, la comptabilité d'engagement introduit un aspect patrimonial de la comptabilité publique par la reconnaissance des fonds propres (*net assets/equity*)⁶⁰ (IFAC, 2000).

De nombreux auteurs, pour ne citer que CHAN (2004), JONES (2001), DEVLIN & MERROUCHE (2005), LUDER (2003), LANDE (2005), HASSAN (2005), pensent que les informations financières produites par le modèle de comptabilité d'engagement reflètent mieux la situation financière et patrimoniale de l'entité publique et permet d'introduire la notion de résultat et de performance dans les documents financiers. Par ailleurs, il fournit des informations de meilleure qualité, non seulement pour la prise de décisions mais également pour rendre compte de la gestion (IFAC, 2000).

Néanmoins, la comptabilité d'engagement nécessite l'identification et l'évaluation des actifs, le développement de politiques comptables, l'informatisation du système comptable, la formation des utilisateurs et du personnel responsable de la production des informations financières⁶¹. En d'autres termes, la comptabilité d'engagement n'est pas facile à mettre en œuvre et présente un coût relativement élevé.

Actuellement, de nombreux pays ont réformé, ou sont en train de réformer, la comptabilité du secteur public en vue de mettre en place la comptabilité d'engagement. Il s'agit entre autres de l'Australie (au niveau central, fédéral et local), du Canada (pour tous les niveaux de l'administration), de la Finlande (pour les agences et tous les niveaux de l'administration), de la France (au niveau de l'Etat et au niveau local), de l'Allemagne (pour quelques organisations gouvernementales), de l'Islande (pour tous les niveaux de l'administration), de l'Irlande (seulement pour quelques départements ministériels), de l'Italie (au niveau local), de la Malaisie (au niveau local), des Pays-Bas (pour le niveau local et les agences gouvernementales), de la Suède (au niveau central et local), de la Suisse (au niveau local), de la Tanzanie (au niveau local), de la Grande Bretagne (au niveau local et pour les agences d'exécution gouvernementales), des Etats-Unis (au niveau du gouvernement fédéral)⁶²...

⁶⁰ Paragraphe 236 de l'étude IFAC-PSC « Study N°11 – Government Financial Reporting. Accounting issues and practices », May 2000

⁶¹ Paragraphe 320 de l'étude IFAC-PSC « Study N°11 – Government Financial Reporting. Accounting issues and practices », May 2000

⁶² Paragraphe 296 de l'étude IFAC-PSC « Study N°11 – Government Financial Reporting. Accounting issues and practices », May 2000

Toutefois, les expériences néo-zélandaises sont les plus développées en la matière. Depuis 1984, la Nouvelle-Zélande a adopté une politique néo-libérale visant une refonte de l'organisation et du fonctionnement de l'Etat. Ces vagues de réformes se sont traduites, à partir de 1989, par l'adoption d'un système de comptabilité inspiré du secteur privé applicable à tous les niveaux de l'administration et à toutes les agences d'exécution vers lesquelles certaines activités administratives ont été dévolues.

Encadré n° 8 – La réforme comptable au Nouvelle Zélande

L'expérience néo-zélandaise d'alignement de la comptabilité de l'Etat sur la comptabilité des entreprises est la plus poussée, même si d'autres pays, comme la Grande-Bretagne, l'Australie, l'Islande et les Pays-Bas ont mené des expériences voisines.

La Nouvelle-Zélande gère son budget comme une entreprise. L'approche patrimoniale est identique, puisque chaque ministère présente un bilan et un compte d'exploitation, et se voit assigner une obligation de dégager un excédent ou de limiter son déficit. Ces modalités de gestion rompent avec le principe d'unité de caisse de l'Etat, qui constitue pourtant un élément important de notre comptabilité publique. Les règles de la comptabilité analytique sont également en vigueur dans le secteur public.

Le coût d'utilisation du capital est facturé à chaque ministère à un taux de l'ordre de 10 %, et les crédits sont alloués par projet. Le raisonnement ne se fonde donc plus sur une logique de flux, mais sur une logique de stocks, avec une comptabilité patrimoniale complète, indiquant la valeur des biens possédés par l'Etat, le montant de ses dettes ou une évaluation, sous la forme de provisions, des risques qu'il court.

La « privatisation » des techniques comptables et de la gestion budgétaire aurait permis à la Nouvelle-Zélande de passer d'un déficit budgétaire de 9 % du PIB à un excédent de 1 % du PIB en dix ans, de 1984 à 1994. La dette publique est passée quant à elle de plus de 70 % du PIB en 1984 à 30 % du PIB, après une amputation des dépenses publiques de 10 points de PIB en cinq ans.

Source : RAPPORT D'INFORMATION fait au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur l'étude menée sur la réforme de l'ordonnance organique n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, par M. Alain LAMBERT, Sénateur, Octobre 2000

1.3 – Les réformes initiées par l'Etat malgache

A Madagascar, la réforme des finances publiques figure parmi les mesures politiques définies par le gouvernement, à travers le DSRP (Document de Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté), afin de promouvoir un développement rapide et durable et réduire le taux de pauvreté de moitié en 10 ans. A cet effet, les autorités malgaches ont projeté, entre autres, de

reformer les textes législatifs et réglementaires régissant les finances publiques et de poursuivre les travaux de refonte du Plan Comptable Général (DSRP, 2003).

Une nouvelle loi organique relatives aux lois de finances (LOLF), loi organique n°2004-007 du 26 juillet 2004, a été votée dans une perspective de modernisation de la gestion publique. Par ailleurs, le Plan Comptable Général (version 2005) qui s'aligne sur les normes internationales servira de référence dans la conduite des réformes du Plan Comptable des Opérations Publiques (version 2006) qui doit s'inspirer des normes comptables internationales pour rénover le cadre comptable du secteur public à Madagascar.

1.3.1 – Les réformes entreprises à travers la LOLF malgache

La loi n°63-015 du 15 juillet 1963 a été, depuis plus de 40 ans, la seule constitution financière régissant le droit budgétaire de la République malgache. Elle favorise une logique de moyens se caractérisant par la prédominance du respect des autorisations budgétaires sans aucune mesure ni évaluation des réalisations ou de l'utilisation faite des crédits alloués à la fin d'un exercice budgétaire. Aussi, la reconduction automatique des crédits conduisait à une consommation massive de ces derniers avant la fin de l'année pour recevoir la même enveloppe budgétaire au cours de l'exercice suivant. Cette situation entraîne, entre autres, une déresponsabilisation des gestionnaires publics, des gaspillages et des activités anti-économiques sur les deniers publics (MEFB, 2004).

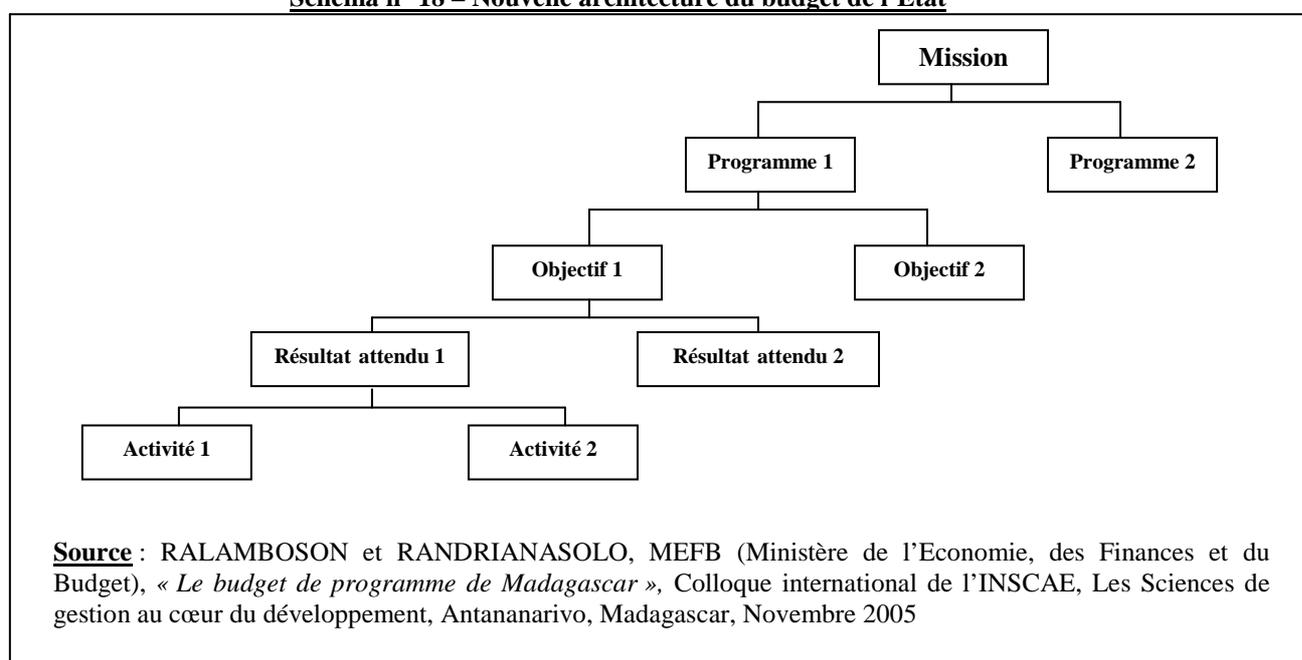
Réforme des finances publiques oblige, les autorités malgaches ont adopté une nouvelle constitution budgétaire à travers la loi organique n° 2004-007 du 26 juillet 2004 sur les lois de finances. Elle a été appliquée, initialement, au niveau de l'Etat. Toutefois, la LOLF peut, grâce à sa légitimité, servir de guide d'analyse pour le développement futur du système d'information comptable et budgétaire au niveau des collectivités locales. En effet, la loi organique introduit une modernisation profonde de la gestion des finances publiques notamment par la mise en place d'une gestion axée sur les résultats et d'une budgétisation par programme, le renforcement des contrôles et l'alignement de la comptabilité publique sur celle du secteur privé.

1) – La gestion axée sur les résultats et la budgétisation par programme

La loi organique n°2004-007 propose une réforme centrée sur la responsabilisation des gestionnaires publics. Elle préconise le passage d'une logique de moyens à une logique de

résultats. La budgétisation par nature de moyens dont le contrôle s'apprécie par la conformité avec les autorisations de dépenses est alors abandonnée au profit d'une budgétisation structurée par les finalités des politiques publiques et contrôlée par les résultats obtenus. Cette même logique a été retenue dans les réformes administratives menées par les pays de l'OCDE, notamment la France (CARASSUS, 2005). Il s'agit, entre autres, de réformer la présentation du budget selon une architecture permettant de clarifier les politiques publiques et de mieux identifier les responsabilités (MEFB, 2004). Les politiques publiques sont organisées en missions, programmes, objectifs, résultats intermédiaires attendus et activités (article 9 de la LOLF).

Schéma n° 18 – Nouvelle architecture du budget de l'Etat



Désormais, les crédits ouverts sont regroupés par missions, ces dernières constituent une expression des choix politiques adoptés par le gouvernement. Selon l'article 9 de la LOLF malgache, « ...les missions sont composées par un ensemble de programmes (...). Les programmes regroupent les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère et auquel sont associés des objectifs précis (...) ainsi que des résultats attendus (...) faisant l'objet d'une évaluation ». A chaque programme sont associés des objectifs de programme (outcome) qui constituent les résultats finaux à atteindre dans le cadre d'un programme. Ils traduisent le caractère global et complexe de l'action publique et mesurent à cet effet les impacts sociétaux de la mise en œuvre des programmes (amélioration de l'environnement économique, social, culturel, écologique...).

Les objectifs de programmes se déclinent ensuite en résultats intermédiaires attendus (output) lesquels résultent de la réalisation, par les gestionnaires d'activité, des activités composant le programme.

Par ailleurs, la performance globale de l'administration et celle des gestionnaires publics sera mesurée à partir d'indicateurs qui sont associés à chacun des objectifs publics. Ces derniers doivent correspondre à des variables claires, précises, et pertinentes pour mesurer les moyens mis en œuvre (indicateur de moyen), le niveau d'activité des services (indicateur d'activités), le niveau des réalisations créées (indicateur de résultat attendu), et le changement intervenu dans la société (indicateur d'objectif ou d'impact) résultant de la mise en œuvre des programmes.

2) – Le renforcement du contrôle

La nouvelle organisation du budget permet une meilleure lisibilité des politiques publiques lesquelles se déclinent en 52 missions et 126 programmes (MEFB, 2004). Par ailleurs, elle accorde une plus grande marge de manœuvre aux gestionnaires à travers la fongibilité des crédits contenus dans le même programme. Néanmoins, elle renforce le contrôle à trois niveaux : le contrôle politique, le contrôle administratif et le contrôle juridictionnel.

a) – Le contrôle politique

La nouvelle présentation du budget améliore l'information des parlementaires qui disposent désormais plus de pouvoirs sur les grandes orientations des politiques publiques grâce à l'approbation des crédits par programmes. En effet, le contrôle parlementaire ne se limite plus au volume ni au taux d'évolution des crédits (MEFB, 2004) mais s'oriente de plus en plus vers une approche qualitative et une appréciation des réalisations par rapport aux objectifs.

La LOLF renforce le rôle du parlement dans la procédure budgétaire. En effet, le gouvernement doit déposer, auprès de la commission des finances, en plus du projet de loi de finances des informations plus étayées sur la répartition des crédits par programme, la situation des dépenses engagées et ordonnancées, la liste des mouvements de crédits, les textes pris en rémunération du personnel ou les changements intervenus au niveau de la gestion des emplois, la situation des arriérés de paiement, la situation de trésorerie et de la dette publique, la situation des recettes fiscales et douanières, la situation du secteur réel, la situation du commerce extérieur, la balance générale des comptes, la situation de la

circulation monétaire (article 57). En outre, certaines informations telles que les ressources et charges de trésorerie doivent obligatoirement figurer dans les lois de finances (article 37). Par ailleurs, les virements et transferts de crédits, les décrets d'avances, les ouvertures de crédits supplémentaires en cas d'urgence et les annulations de crédits doivent être soumis à l'avis du parlement (article 19 à 21).

b) – Le contrôle administratif

L'adoption de la LOLF a permis de renforcer le contrôle administratif grâce entre autres aux organes permanents de contrôle des finances publiques tel que l'Inspection Générale de l'Etat, l'Inspection Générale des Finances, le Contrôle Financier (anciennement appelé Contrôle des Dépenses Engagées), le Conseil de Discipline Budgétaire et Financière. Lesdits organes de contrôle ont comme mission principale de garantir la fiabilité et la régularité des comptes de l'Etat. Par ailleurs, ils peuvent être saisis par demande de l'assemblée parlementaire, le Président de la République ou le Premier ministre pour s'assurer du bon fonctionnement des services publics, de la bonne gestion des finances des collectivités publiques et des organismes publics de l'Etat (article 58 à 60).

c) – Le contrôle juridictionnel

La fonction juridictionnelle de la Cour des comptes relève de la mission de contrôle des finances publiques. En effet, la Cour des Comptes est chargée *de juger les comptes des comptables publics de l'Etat en vérifiant la régularité des recettes et des dépenses qui y sont décrites; et de contrôler l'exécution des lois de finances (article 61)*. Néanmoins, force est de constater qu'il s'agit d'un contrôle a posteriori portant sur la justification des recettes et des dépenses de l'Etat. Il est alors possible d'améliorer ce contrôle en introduisant par exemple la certification des comptes comme c'est le cas des dispositions de la LOLF française.

Par ailleurs, *la Cour des comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de Finances (...)*. Cette mission d'assistance doit contribuer à la mesure de l'efficacité (degré d'atteinte des résultats) des actions de l'Etat et des services publics (MEFB, 2004). Elle pourrait également ouvrir la voie à des méthodes modernes de contrôle de gestion des politiques publiques (analyser les dépenses publiques au regard des principes d'efficacité et d'efficience).

3) – L'alignement de la comptabilité publique sur la comptabilité privée

Dans son article 38, la LOLF malgache introduit une grande innovation liée à la reconnaissance de trois dimensions de la comptabilité (budgétaire, financière et analytique) en stipulant que « *l'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations établie suivant le Plan Comptable des Opérations Publiques en vigueur. En outre, il met en œuvre une comptabilité analytique destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes* ». En effet, la comptabilité publique malgache était, jusqu'à l'adoption de la LOLF, basée sur une comptabilité budgétaire d'encaissement et de décaissement dont le principal objectif était de vérifier la conformité des montants budgétés aux réalisations.

Ce système de comptabilité budgétaire a été maintenu pour retracer toutes les opérations de recettes et de dépenses budgétaires survenues au cours de l'exercice et suivre les autorisations budgétaires données par le Parlement. Par ailleurs, une comptabilité générale tenue selon le principe de droits constatés a été introduite afin de présenter la situation financière et patrimoniale de l'Etat de manière fidèle et sincère aux observateurs des finances publiques tels que les parlementaires (MEFB, 2004). Pour ce faire, un inventaire exhaustif des droits et obligations nés au cours de l'exercice est indispensable (MEFB, 2004). En effet, l'article 40 de la LOLF prévoit que « *...la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement* ». En outre, la LOLF dans son article 39 préconise la mise en place d'une comptabilité analytique « *...destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes* ». En effet, l'amélioration de la gestion publique nécessite de connaître les coûts de gestion afin de les comparer dans le temps et dans l'espace pour mesurer une véritable performance de la gestion (MEFB, 2004).

Tableau n° 20 – Synthèse des systèmes comptables introduit par la LOLF malgache

TYPE DE COMPTABILITE	COMPTABILITE BUDGETAIRE	COMPTABILITE GENERALE	COMPTABILITE ANALYTIQUE
FINALITE	Autorisation des engagements et des crédits de paiement	Mesure et évaluation du patrimoine et des engagements	Mesure des coûts
SYSTEME COMPTABLE	Comptabilité de caisse modifiée	Comptabilité d'engagement (type comptabilité des entreprises)	Dérivée de la comptabilité générale
PRINCIPE ENCADRANT LE SYSTEME COMPTABLE	Principes budgétaires (équilibre, annualité...)	Mêmes principes que ceux du PCOP en vigueur	N/A

(Source : adapté de LANDE)

1.3.2 – Les innovations introduites par la réforme du PCOP

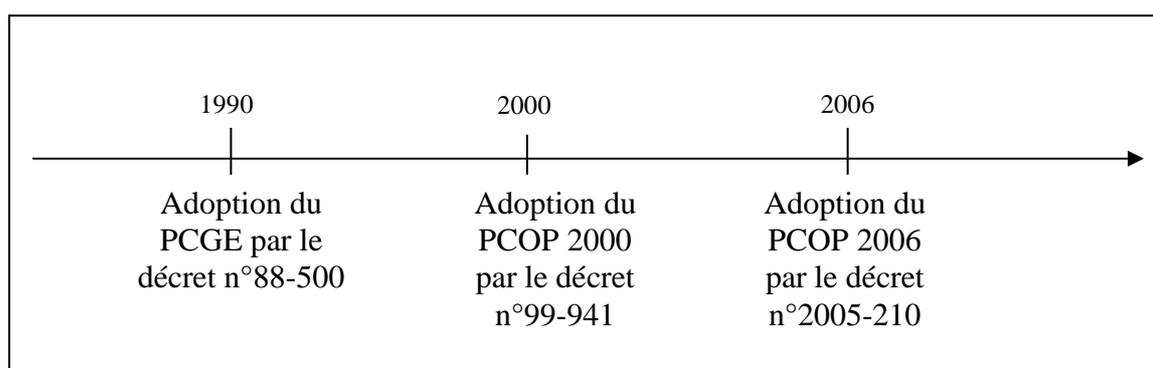
Sous la colonisation, le cadre comptable de l'Etat malgache était régi par le décret français du 30 décembre 1912 portant sur le régime financier des colonies. Ce texte organise le système financier territorial local (c'est-à-dire dans les colonies françaises) en précisant *le rôle des Gouverneurs en matière de finances territoriales locales, les règles de droit budgétaire, la présentation, la classification, les modes de perception des recettes du service local, le mode d'exercice des poursuites, l'organisation et le fonctionnement des Agences Spéciales, les modalités de contrôle des dépenses engagées, l'organisation du Service Commercial, les modalités de présentation du compte de gestion des comptables au titre des opérations du budget de l'État colonial et au titre des budgets du Service local*⁶³. Par ailleurs, la comptabilité financière du Service local est soumise aux mêmes règles que celles de l'État colonial.

Depuis l'indépendance, le décret du 30 décembre 1912 sur le régime financier des colonies a été remplacé par divers textes législatifs et réglementaires régissant la comptabilité des opérations publiques. Il s'agit entre autres de la loi n°63-015 du 15 juillet 1963 portant dispositions générales sur les finances publiques, des Lois de Finances annuelles, du décret n°68-080 du 3 juillet 1968 portant règlement général sur la comptabilité publique et des Instructions de la Direction Générale du Trésor. Par ailleurs, le plan comptable de l'Etat

⁶³ Décret français du 30 décembre 1912 portant sur le régime financier des colonies, Journal Officiel de la République Française du 31 Décembre 1912, p.11081 à 11099

malgache a été réformé à trois reprises depuis l'indépendance à ce jour. La première réforme a été initiée par le décret n°88-500 du 21 décembre 1988 portant approbation du Plan Comptable Général de l'Etat (PCGE) appliqué depuis le 1^{er} janvier 1990. La deuxième réforme a été introduite par le décret n°99-941 du 10 décembre 1999 portant approbation du Plan Comptable des Opérations Publiques version 2000 (PCOP 2000) appliqué depuis le 1^{er} janvier 2000. La troisième réforme est incarnée par le décret n°2005-210 du 26 avril 2005 portant approbation du Plan Comptable des Opérations Publiques version 2006 (PCOP 2006) qui doit entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2006.

Schéma n° 19 – Analyse chronologique des réformes du Plan Comptable des Opérations Publiques



1) – Le Plan Comptable Général de l'Etat

Approuvé par le décret n°88-500 du 21 décembre 1988, le PCGE (Plan Comptable Général de l'Etat) introduit un système de comptabilité budgétaire d'encaissement et de décaissement au niveau de l'Etat central depuis le 1^{er} janvier 1990 (Article 2 du décret n°88-500). Il s'identifie au modèle de comptabilité de caisse reconnu par l'IFAC dans les années 1990 (IFAC – PSC, Study 1). C'est-à-dire que la comptabilisation des opérations s'effectue au moment de l'encaissement ou celui du décaissement. En effet, les dépenses publiques sont comptabilisées, dans le cadre du PCGE, après le visa pour paiement effectué par le comptable public. Quant aux recettes, elles sont prises en compte au budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées (Loi n°63-015 du 15 juillet 1963).

Les opérations d'exécution budgétaire sont enregistrées quotidiennement dans un compte de la classe 9 « *comptes d'exécution de la Loi de Finances* ». Ensuite, elles sont imputées périodiquement à chaque compte de produits ou de charges (classe 6, 7) correspondant. Ce mécanisme, qui sous-entend l'utilisation d'une double codification, est considéré comme *lourd, complexe et incomplet* par les instances normalisatrices malgaches (CSC, 1999, p.2).

En effet, l'existence de cette double codification entraîne un surcroît de travail, n'apportant aucune valeur ajoutée en terme d'information financière, pour le comptable public. D'autres lacunes liées à la partialité des informations produites, non seulement pour rendre compte de la situation financière et patrimoniale de l'Etat, mais également pour suivre l'exécution du budget voté par le parlement, ont aussi été formulées à l'encontre du PCGE (CSC, 1999, p.2).

2) – Le Plan Comptable des Opérations Publiques 2000 (PCOP 2000)

Approuvé par le décret n°99-941 du 10 décembre 1999, le Plan Comptable des Opérations Publiques version 2000 (PCOP 2000) constitue une réforme radicale par rapport à l'ancien PCGE (Plan Comptable Général de l'Etat). Il a été conçu *dans une optique de contrôle au profit d'une comptabilité à la fois de droits constatés et patrimoniale* (CSC, 1999), ce qui implique une comptabilisation des opérations au moment de l'engagement et non plus au moment du décaissement ni celui de l'encaissement. Toutefois, les principaux textes régissant la comptabilité des opérations publiques tels que la loi n°63-015 du 15 juillet 1963 portant dispositions générales sur les finances publiques, le décret n°68-080 du 3 juillet 1968 portant règlement général sur la comptabilité publique et les différentes Instructions de la Direction Générale du Trésor demeurent inchangés. Aussi, compte tenu des dispositions de la loi n°63-015 du 15 juillet 1963, les opérations sont toujours comptabilisées au moment des encaissements ou celui des décaissements. Néanmoins, l'application de la notion de période complémentaire permet de rattacher les recettes et les dépenses à l'exercice de survenance des événements et non plus celui des paiements. Le PCOP 2000 s'identifie donc au modèle de comptabilité de caisse modifiée reconnu par l'IFAC dans les années 1990 (IFAC – PSC, Study 1).

Certes, la comptabilité de droits constatés et patrimoniale comme le montrent beaucoup d'auteurs, pour ne citer que ADHEMAR (2005), CHAN (2004), JONES (2001), DEVLIN & MERROUCHE (2005), LUDER (2003), LANDE (2005), HASSAN (2005), nécessite une comptabilisation des opérations au moment de l'engagement et non plus au moment du décaissement ni celui de l'encaissement. Toutefois, sa définition ne se limite pas au seul critère de comptabilisation des opérations. En effet, certains auteurs comme LANDE (2005) et CHAN (2005) mentionnent l'existence de différents niveaux de comptabilité d'engagement. Ils se distinguent en fonction, soit de la reconnaissance à l'engagement des événements, soit du rattachement des charges et des produits à l'exercice, soit du degré de distinction entre les actifs et les passifs.

A ce propos, le PCOP 2000 permet de faire une distinction entre les charges et les actifs par l'imputation des dépenses de fonctionnement au débit des comptes de la classe 6 et des dépenses d'investissement au débit des comptes de la classe 2. De même, les recettes de fonctionnement sont comptabilisées dans les comptes de la classe 7 et les recettes d'investissement (principalement des fonds de dotations ou des emprunts) dans les comptes de la classe 1. Par ailleurs, l'utilisation *des comptes d'exécution des lois de finances* (classe 9 dans l'ancien PCGE) a été abandonnée au profit de l'harmonisation et de l'unicité des nomenclatures comptables et budgétaires. Cette harmonisation, qui s'étend aux nomenclatures de la comptabilité pour toutes les collectivités publiques (Etat central, Collectivités, Etablissements publics...), facilite la consolidation des comptes du secteur public et son articulation avec la comptabilité nationale (CSC, 1999).

Toutefois, force est de constater que le PCOP 2000 ne reconnaît aucune comptabilisation des provisions (CSC, 1999, p.45) (ni provisions pour dépréciation, ni provisions pour les pensions et plan de retraite). De même, les amortissements ne sont pas calculés sur la durée de vie ou la durée d'utilisation des immobilisations mais sur l'exercice d'acquisition. De ce fait, le suivi des amortissements est très théorique (dans les textes seulement) car il n'est possible de comptabiliser un amortissement (avec un taux de 100%) que s'il existe des marges de manœuvre budgétaires permettant cette allocation. En outre, l'absence de distinction entre passif à court terme et passif à long terme d'une part, et entre actif à court terme et actif à long terme d'autre part, rend difficilement réalisable sur le plan pratique la comptabilisation des créances, dettes, et comptes de régularisation tels que « Produits constatés d'avance », « Charges constatées d'avance » bien que ce soit prévu dans les dispositions du PCOP 2000 (CSC, 1999, p.13).

Dernièrement, le principal texte d'inspiration du PCOP 2000, c'est-à-dire le PCG 1987 applicable aux entreprises, a fait l'objet d'une révision en vue de l'aligner sur les normes comptables internationales. Ladite révision comprend essentiellement un enrichissement du cadre conceptuel en empruntant celui de l'IASB, une intégration des différentes normes IAS/IFRS, et une amélioration des méthodes de comptabilisation et d'évaluation. Aussi, le PCG 2005 constitue-t-il une mise aux normes internationales du système comptable applicable à Madagascar.

S'agissant d'une mise à jour du PCOP 2000, le PCOP 2006 est un plan comptable sectoriel qui s'inspire globalement du PCG 2005 applicable à la comptabilité d'entreprise, lui-même cohérent avec les normes internationales IAS/IFRS (CSC, 2005).

3) – **Le Plan Comptable des Opérations Publiques 2006 (PCOP 2006)**

Approuvé par le décret n°2005-210 du 26 avril 2005, le Plan Comptable des Opérations Publiques dans sa version 2006 (PCOP 2006) constitue une réforme visant l'alignement du cadre comptable de l'Etat malgache sur les normes internationales. De ce fait, les principaux textes régissant la comptabilité des opérations publiques ont également été reformés. Désormais, le cadre légal du PCOP sera constitué par la loi organique n° 2004-007 du 26 juillet 2004 relatives aux lois de finances, les lois de finances annuelles, le décret n° 2005-003 du 4 janvier 2005 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics et les différentes instructions de la Direction Générale du Trésor.

Tableau n° 21 – Tableau de synthèse des textes législatifs et réglementaires régissant les PCOP

Du PCOP 2000	Vers le PCOP 2006
Loi N°63-015 du 15 juillet 1963 portant dispositions générales sur les finances publiques	Loi N° 2004-007 du 26 juillet 2004 relative aux lois de finances
Lois de Finances annuelles	Lois de Finances annuelles
Décret N°68-080 du 3 juillet 1968 portant règlement général sur la comptabilité publique	Décret n° 2005-003 du 4 janvier 2005 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics
Décret N°99-941 du 4 janvier 2005 portant approbation du Plan Comptable des Opérations Publiques dans sa version 2000 (PCOP 2000)	Décret N°2005-210 du 26 avril 2005 portant approbation du Plan Comptable des Opérations Publiques dans sa version 2006 (PCOP 2006)
Instructions de la Direction Générale du Trésor.	Instructions de la Direction Générale du Trésor.

(Source : PCOP 2000, PCOP 2006 et Journal Officiel de la République Malgache)

Conformément à l'article 40 de la LOLF malgache, qui reprend littéralement l'article 30 de la LOLF française, « (...) les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se

*distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action*⁶⁴ (...) », le PCOP 2006 s'inspire globalement du PCG 2005 lequel est cohérent avec les normes internationales IAS/IFRS. Concernant les spécificités de l'Etat, le PCOP 2006 se réfère aux normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards), aux études et travaux de préparatoires de l'IFAC en cours (sur produits régaliens par exemple) ainsi qu'aux normes françaises sur les comptes de l'Etat (CSC, 2005).

La comptabilisation des opérations, dans le cadre du PCOP 2006, est basée sur le principe d'engagement et de patrimonialité. En effet, le fait générateur détermine la comptabilisation des opérations dans les états financiers et par conséquent, il constitue le principal critère de rattachement à l'exercice. D'une part, *les actifs sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le contrôle des avantages économiques futurs ou le potentiel de services futurs est acquis à l'Etat* (PCOP 2006, paragraphe 311-1). D'autre part, *les passifs sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées* (PCOP 2006, paragraphe 312-1).

Le PCOP 2006 distingue *les actifs courants* c'est-à-dire les stocks, les créances de l'actif courant et la trésorerie, et *les actifs non courants* comprenant les immobilisations incorporelles, corporelles et financières. La même distinction est reprise au niveau des passifs qui se décomposent donc en *passifs courants* (dettes à court terme) et *passifs non courants* (emprunts à long terme). Toutefois, les actifs incorporels représentatifs de la souveraineté ne sont pas comptabilisés compte tenu de la difficulté liée à leur identification et à leur évaluation (PCOP 2006, paragraphe 311-13). LANDE (2005) soulève la même difficulté dans son analyse des différents niveaux de reconnaissance des actifs et des passifs en comptabilité d'engagement. Par ailleurs, *les produits sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel ils sont acquis* (PCOP 2006, paragraphe 313-1) tandis que *les charges le sont dans les états financiers de l'exercice au cours duquel elles ont été consommées* (PCOP 2006, paragraphe 314-1).

En outre, le PCOP 2006 prévoit la comptabilisation des opérations de régularisations en fin d'exercice telles que la constatation des provisions pour charges, la comptabilisation de dotations aux amortissements pour chaque élément d'actif amortissable, la constatation d'une

⁶⁴ Voir article 40 de la Loi Organique sur les Lois de Finances n° 2004-007 du 26 juillet 2004 pour la LOLF malgache et l'article 30 de la Loi Organique sur les Lois de Finances du 1^{er} août 2001 pour la LOLF française

dépréciation pour les éléments d'actifs non amortissables, les produits à recevoir, les charges à payer, les produits constatés d'avance et les charges constatées d'avance.

Applicable à tous les échelons du secteur public malgache (Etat central, collectivités locales, établissements publics...), le PCOP 2006 constitue une véritable réforme en profondeur du système comptable de l'administration. En effet, la réforme du PCOP intervenue en 2006 aligne le système comptable malgache sur les normes internationales, notamment à travers une comptabilité d'engagement complète (*full accrual basis*).

Les caractéristiques du PCOP 2000 et celles du PCOP 2006 développées ci-dessus permettent de positionner ces derniers dans le tableau comparatif des différents degrés de comptabilité d'engagement établi par LANDE⁶⁵ (2005).

Tableau n° 22 – Reconnaissance des actifs et passifs selon le PCOP 2000 et le PCOP 2006

		COMPTABILITE DE CAISSE MODIFIEE	COMPTABILITE D'ENGAGEMENT MODIFIE	COMPTABILITE D'ENGAGEMENT POUR LES ENTITES PUBLIQUES	
		Actifs monétaires (liquidité/prêt/ investissements de l'année)	Actifs financiers = actifs monétaires + créances à court terme	Actifs financiers + quelques actifs (physiques et incorporels)	Actifs financiers + la plupart des actifs (physiques et incorporels)
ACTIF	PASSIF				
COMPTABILITE DE CAISSE MODIFIEE	Passifs monétaires (emprunts de l'année)	PCOP 2000			
COMPTABILITE D'ENGAGEMENT MODIFIE	Passifs monétaires + dettes à court terme				
COMPTABILITE D'ENGAGEMENT POUR LES ENTITES PUBLIQUES	Passifs financiers + quelques des provisions			Instruction comptable M14 pour les communes française	Comptabilité de l'Etat français PCOP 2006
	Passifs financiers + la plupart des provisions				IAS/IFRS IPSAS

(Source : Adapté de LANDE, 2005)

⁶⁵ LANDE E., « Accrual accounting in the public sector: between institutional competitiveness and search for legitimacy », 10th CIGAR Conference May 26 & 27th, 2005, Poitiers, France

En se basant sur le niveau de reconnaissance des actifs et des passifs, LANDE (2005) estime qu'il est possible d'identifier différents niveaux de comptabilité d'engagement. Il s'agit entre autres de la comptabilité de caisse modifiée (*modified cash basis*), de la comptabilité d'engagement modifiée (*modified accrual accounting*), et de la comptabilité d'engagement complète (*accrual accounting* pour le secteur public et *full accrual accounting* pour les entreprises). Toutefois, certaines intersections, représentées par les cases grises, sont en pratique improbables.

1.4 – Analyse institutionnelle des réformes initiées par l'Etat malgache : un mouvement observé au niveau international

L'analyse institutionnelle des organisations trouve son fondement dans l'identification des mécanismes d'influence de l'environnement institutionnalisé sur le fonctionnement des organisations et leurs outils de gestion. Elle comporte trois branches dont le néo-institutionnalisme économique [WILLIAMSON (1975, 1985, 1996), COASE (1937, 1988), HAYEK (1937, 1945), SIMON (1957, 1972, 1978, 1991) NELSON et WINTER (1982)], le néo-institutionnalisme sociologique [DI MAGGIO et POWELL (1983), SCOTT (1987), ZUCKER (1977, 1983), MEYER et ROWAN (1977), SILVERMAN (1996)], et le vieil institutionnalisme économique [VEBLEN (1899, 1904, 1914, 1918, 1921), COMMONS (1934, 1957), MITCHELL (1998), SCHUMPETER (1908, 1911, 1926, 1939, 1942, 1954), GALBRAITH (1958, 1967)].

Dans leurs versions sociologiques, les théories néo-institutionnelles analysent l'influence des institutions sur les pratiques gestionnaires des organisations. SCOTT (1987) définit les institutions comme étant un ensemble très vaste de références, de normes, de valeurs, et de routines qui structurent et conditionnent l'action collective. Initialement, la théorie néo-institutionnelle sociologique a été développée par MEYER et ROWAN (1977) et DI MAGGIO et POWELL (1983). L'application de celle-ci dans le secteur public a été initiée, entre autres, par les travaux de TOLBERT et ZUCKER (1983) qui ont démontré que l'adoption des changements et celui des réformes au niveau des villes américaines résulte de l'existence de pressions institutionnelles exercées sur ces dernières. En 1988, DIRSMITH et COVALESKY (1988) expliquent le comportement individuel des membres d'une organisation publique d'enseignement face à l'adoption des réformes et des changements de procédures budgétaires applicable à celle-ci. Par ailleurs, les travaux de CARPENTER et FERROZ (1990, 1992, 2001) illustrent l'application de la théorie en analysant les facteurs

déterminant l'adoption des US GAAP par les Etats du Kentucky, de New York de Michigan, de l'Ohio et du Delaware.

Le présent paragraphe consiste à mener une analyse institutionnelle des réformes initiées par l'Etat malgache. Ainsi, après avoir analysé les apports des articles fondateurs de la théorie néo-institutionnelle sociologique, son application dans le secteur public sera présentée avant de l'illustrer sur le cas malgache.

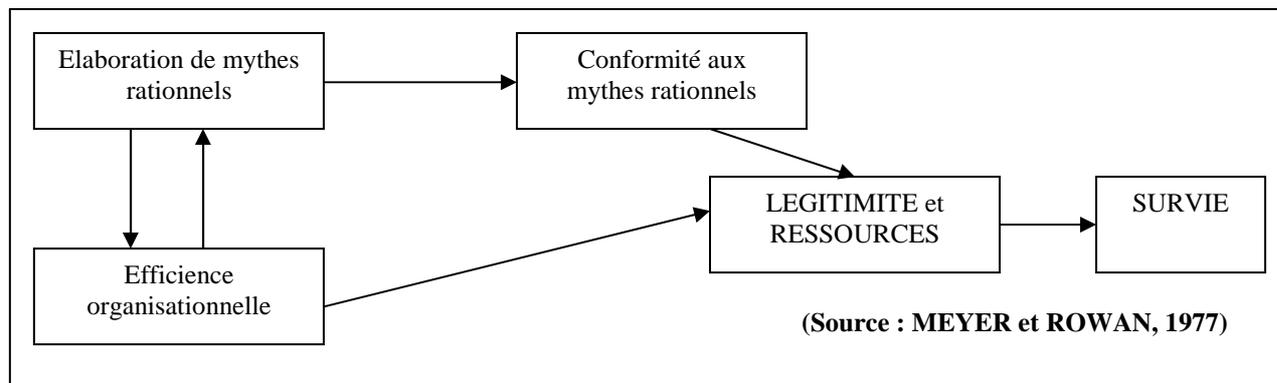
1.4.1 – Les fondements de la théorie néo-institutionnelle sociologique

Afin d'analyser les fondements de la théorie néo-institutionnelle sociologique, ce paragraphe sera basé sur l'étude des travaux de MEYER et ROWAN (1977) dans un premier temps et ceux de DI MAGGIO et POWELL (1983) dans un second temps.

1) – De l'environnement institutionnalisé à l'adoption de mythes rationnels

D'après MEYER et ROWAN (1977, p.340), les organisations évoluent dans un environnement institutionnel. Elles adoptent des structures et des pratiques de management qui sont considérées comme légitimes par les autres organisations indépendamment de l'efficience de ces dernières. Ainsi, lesdites structures et pratiques managériales s'institutionnalisent et deviennent des mythes puissants, « *powerful myths* », que les auteurs qualifient de mythes rationnels. En effet, il s'agit de croyances, de normes, de valeurs, de règles, de rôles et, de façon plus générale, des institutions qui sont diffusées et largement partagés par la société indépendamment de leur efficience et de leur impact sur les activités des organisations composant cette société.

L'adoption des pratiques et des normes institutionnalisées permet aux organisations d'asseoir une légitimité vis-à-vis de leurs parties prenantes. En agissant ainsi, les organisations deviennent légitimes aux yeux des parties prenantes et obtiennent par conséquent le support de ces dernières ainsi que les ressources nécessaires pour leur survie. Ainsi, MEYER et ROWAN (1977, p.353) soulignent que le succès et la survie des organisations dépendent, non pas de l'efficience des coordinations et des contrôles de leurs activités, mais de leur conformité aux mythes rationnels. La survie des organisations dépend donc de leur isomorphisme par rapport à l'environnement institutionnel (MEYER et ROWAN, 1977, p.355).

Schéma n° 20 – Survie des organisations

Toutefois, MEYER et ROWAN (1977, p.356) précisent que l'isomorphisme par rapport à l'environnement institutionnel peut conduire les organisations soit à une stratégie d'adoption cérémonielle ou à une stratégie de conformité totale. Dans le premier cas, les organisations véhiculent seulement une image selon laquelle elles se conforment aux mythes rationnels sans changements réels au niveau interne. Dans le second cas, elles se conforment aux mythes et engagent réellement les changements requis pour s'y conformer. Par ailleurs, elles peuvent également décliner l'adoption des mythes rationnels parce que ces derniers sont incompatibles avec leurs activités ou promettre d'engager les réformes nécessaires pour s'y conformer. Dans ces deux derniers cas, les organisations risquent de perdre leur légitimité vis-à-vis des parties prenantes et mettre en danger leur ressource ainsi que leur survie.

2) – De la volonté de conformité à l'isomorphisme institutionnel

Selon DI MAGGIO et POWELL (1983, p.148), les organisations appartenant au même champ organisationnel ont tendance à adopter des structures ou des outils de gestion similaires. Ils entendent par champ organisationnel, « l'ensemble des organisations, interconnectées, qui forment un environnement institutionnel reconnu, composé par les fournisseurs clés, les consommateurs de ressources et de produits, les agences de régulation et les autres organisations qui produisent des services ou des produits similaires ». DI MAGGIO et POWELL (1983, p.148) précisent par ailleurs qu'il existe des rapports de force, à l'intérieur des champs organisationnels, rendant les organisations de plus en plus similaires. En effet, les organisations plus importantes vont chercher à dominer leur environnement tandis que celles de moindre importance vont chercher à se conformer à l'environnement institutionnalisé.

Citant MEYER et ROWAN (1977), ils soulignent que cette volonté de conformité résulte plus de la recherche de légitimité que celui de l'amélioration de la performance.

Pour expliquer le processus d'homogénéisation entre les organisations, DI MAGGIO et POWELL (1983, p.150) font référence à la notion d'isomorphisme institutionnel. Ainsi, ils distinguent l'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme mimétique et l'isomorphisme normatif.

L'isomorphisme coercitif résulte, non seulement des pressions formelles et informelles exercées sur l'organisation par d'autres organisations desquelles elle dépend, mais également des attentes de la société dans laquelle elle exerce ses activités (DI MAGGIO et POWELL, 1983, p.150). Les pressions peuvent être exercées par la force, par la persuasion, par une invitation ou par une réglementation. Cette définition suppose l'existence d'une organisation dominante capable d'imposer des règles formelles ou informelles aux autres organisations dont les structures sont de moindre importance. Ainsi, le processus d'homogénéisation s'explique par la recherche de conformité à des règles institutionnalisées non pas pour des besoins internes mais dans un souci de reconnaissance externe.

L'isomorphisme mimétique résulte de l'imitation entre les organisations. En effet, quand ces dernières sont confrontées à des situations incertaines où les choix à effectuer sont peu clairs et difficilement analysables, elles ont tendance à copier sur les autres organisations qui ont rencontré le plus de succès et apparaissent de fait comme les plus légitimes (DI MAGGIO et POWELL, 1983, p.151).

L'isomorphisme normatif provient d'un phénomène de professionnalisation défini par DI MAGGIO et POWELL (1983, p.152) comme l'ensemble des efforts collectifs par lesquels les membres d'une profession définissent les conditions et les méthodes de travail afin d'établir une base cognitive légitime à leurs activités et en procurer un degré d'autonomie suffisant. Ils distinguent deux importantes sources de professionnalisation : la formation universitaire et le réseau professionnel. Ainsi, les organisations dont le personnel ont fréquenté les mêmes universités ou appartiennent au même réseau de professionnels partagent un certains nombres de références, de cadres théoriques, de normes de comportement qui orientent le comportement des organisations. Plus les normes sont admises par une forte proportion d'organisations, plus les autres organisations sont contraintes d'y adhérer. En effet, le comportement des autres organisations est guidé par la recherche de conformité avec les normes produites par la structure sociale. Par conséquent, la multiplication des structures

jugées légitimes et la reproduction des normes engendrent une homogénéisation des structures organisationnelles.

1.4.2 – L'application de la théorie néo-institutionnelle sociologique dans le secteur public

L'application de la théorie néo-institutionnelle sociologique dans le secteur public peut être illustré, entre autres, par les travaux de TOLBERT et ZUCKER (1983), DIRSMITH et COVALESKY (1988) et CARPENTER et FEROZ (1990, 1992, 2001).

TOLBERT et ZUCKER (1983) mesurent la diffusion et l'institutionnalisation des réformes au niveau du service de l'état-civil par 167 villes américaines de 1880 à 1935. Ils concluent que lorsque les réformes sont liées aux besoins de l'Etat et par conséquent imposées par ce dernier, donc institutionnalisées par une organisation dominante, elles sont rapidement diffusées et appliquées par les villes (TOLBERT et ZUCKER, 1983, p.27). Ils expliquent ce comportement par une recherche de légitimité au sens de MEYER et ROWAN (1983). Par contre, lorsque les réformes ne sont pas fortement institutionnalisées par la loi mais liés aux besoins internes de la ville par exemple, leurs adoptions se font graduellement en fonction des caractéristiques (moyens, taille...) propres de chaque ville (TOLBERT et ZUCKER, 1983, p.29). Ils en concluent alors que l'adoption d'une politique ou d'un programme de réformes par une organisation est déterminée par l'étendue d'institutionnalisation des dites réformes par la loi ou par des moyens de légitimation graduelle (TOLBERT et ZUCKER, 1983, p.35).

Dans les années 1990, CARPENTER et FEROZ (1990, p.68) estiment que plus de la moitié des Etats américains ont adopté, ou sont en train d'adopter, les US GAAP pour leur reporting externe. En 2001, ils ont mené une étude expliquant les facteurs ayant influencé la décision d'adoption des US GAAP par les Etats de New York, du Michigan, de l'Ohio et du Delaware à travers les mécanismes d'isomorphisme institutionnel de DI MAGGIO et POWELL (1983). D'abord, ils précisent que les Etats pour lesquels les bureaucrates appartiennent à une association professionnelle promouvant l'adoption des GAAP sont plus proactifs par rapport aux autres Etats dans l'adoption de ces derniers. Ensuite, ils soulignent que l'influence des intérêts personnels des bureaucrates peut engendrer des comportements pouvant empêcher l'adoption des GAAP. Dans l'Etat de New York et du Michigan par exemple, les bureaucrates adoptent une stratégie de compromis face aux pressions institutionnelles exercées par les politiciens. Dans l'Etat de l'Ohio, les bureaucrates adoptent une stratégie de défi, « *defy*

strategy », alors que les politiciens ont ratifié l'adoption des GAAP. L'Etat du Delaware a décliné l'adoption GAAP dans les années 1990. Néanmoins, CARPENTER et FERROZ (1990) précisent que les stratégies de refus d'adoption ont toutes échoué à cause d'une part des pressions institutionnelles exercé par le gouvernement et, d'autre part, de l'influence de la profession comptable américaine.

Par ailleurs, LAWTON et al. (2000) ont analysé le processus d'implantation des mesures de performance au sein de 74 organisations du secteur public au Royaume-Uni de 1992 à 1995. Dans un premier temps, ils expliquent que les systèmes de mesure de la performance ont été inspirés des codes de bonne conduite publié par l'OCDE en 1994 afin d'établir la responsabilité (*accountability*) des gestionnaires publics. Ils soulignent ensuite que la mise en place desdits systèmes a été réalisée selon une approche « *top down* ». En effet, l'introduction des systèmes de mesure de la performance résultent de la législation ou des directives émanant du gouvernement central (LAWTON et al, 2000, p.15). Ainsi, ces derniers acquièrent une légitimité telle qu'ils deviennent des concepts institutionnalisés au sens de MEYER et ROWAN (1977).

1.4.3 – Le cas des réformes malgaches : imposées ou imitées ?

Le *New Public Management* et les IPSAS suscitent un important engouement au niveau international. Comme nous l'avons souligné au début de la présente section, ils sont reconnus par les principaux pays développés et les principaux organismes internationaux tels que la Banque Mondiale, l'Union Européenne, le Fonds Monétaire International, l'OCDE... Entre autres, CHAN (2006, p.35) précise que la Banque Mondiale incite les principaux pays soutenus financièrement par cette institution à adopter les IPSAS pour s'assurer de la correcte utilisation des fonds octroyés à ces derniers. Par ailleurs, KRISTENSEN (2002) démontre à travers les réformes entreprises dans les pays de l'OCDE que les principaux concepts du NPM sont largement partagés par ces derniers.

Ainsi, le NPM et les IPSAS peuvent être considérés comme étant des règles institutionnalisées au sens de MEYER et ROWAN (1977) car ils sont acceptés par tous, ou du moins par les plus importants pays et organisations de la scène internationale. De ce fait, les pays de moindre importance et dépendant, sur le plan international, des pays développés et/ou d'organismes internationaux doivent se conformer à ces règles institutionnalisées (NPM et

IPSAS) pour asseoir leur légitimité et obtenir les ressources nécessaires à leur survie. C'est notamment le cas des pays en voie de développement dont Madagascar.

Dans le cas malgache, cette recherche de légitimité se traduit à travers le DSRP (Document de Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté). Le DSRP est un document établi par les gouvernements des pays à faible revenu et soumis aux différents partenaires extérieurs du développement tels que le FMI et la Banque Mondiale (FMI, 2005, p.1). Dans le cas de Madagascar, les réformes de la gestion des finances publiques figurent parmi les principales actions de l'axe « Bonne gouvernance » du DSRP. De ce fait, il existe une réelle volonté à se conformer aux pratiques et normes institutionnalisées de la part des dirigeants malgaches. En effet, une nouvelle loi organique sur les lois de finances LOLF n°2004-007 a été adoptée en 2004 (DSRP, 2004, p.63) et le nouveau plan comptable des opérations publiques 2006 (PCOP 2006) a été aligné aux normes comptables internationales IPSAS (Rapport du FMI sur le DSRP, 2004, p.90). Cette recherche de légitimité auprès des bailleurs et partenaires internationaux peut également être approfondie à travers le concept d'isomorphisme institutionnel développé par DI MAGGIO et POWELL (1983).

1) – L'isomorphisme coercitif : la pression des bailleurs et partenaires internationaux

Au niveau international, les bailleurs de fonds et les partenaires internationaux de Madagascar exercent des pressions sur le gouvernement malgache pour que ce dernier adopte des réformes visant à améliorer la gestion des finances publiques. Entre autres, l'adoption de la LOLF malgache et celui du PCOP 2006 résultent de ces pressions sachant que le financement des efforts de développement du pays dépend de ses bailleurs et partenaires. A cet effet, le Fonds Africain de Développement (FAD, 2004, p.1) précise que les principaux partenaires de Madagascar, dont la Banque Mondiale, le FMI, l'Union Européenne, et les partenaires bilatéraux, soutiennent le gouvernement quand ce dernier fournit des efforts visant à améliorer la gouvernance du pays.

Au niveau national, la diffusion des réformes (PCOP 2006 et LOLF 2004-007) a été réalisée aux moyens de la législation, principal élément de coercition selon DI MAGGIO et POWELL (1983, p.150). En effet, la LOLF malgache est prévue par la loi n° 2004-007 du 26 juillet 2004 tandis que le PCOP 2006 a été approuvé par le décret n°2005-210 du 26 avril 2005. La lecture des travaux issus de la théorie néo-institutionnelle pour ne citer que TOLBERT et ZUCKER (1983), DIRSMITH et COVALESKY (1988) et CARPENTER et FERROZ (1990, 1992, 2001) démontre que les réformes du secteur public sont rapidement diffusées et

appliquées quand ces dernières émanent de la législation ou des directives du gouvernement. L'application des réformes au niveau du secteur public malgache, à la lumière de la théorie néo-institutionnelle, devrait donc se réaliser dans les meilleures conditions car elles ont été adoptées par des lois et des décrets. Néanmoins, ces textes ne prévoient directement aucune sanctions pour les communes qui n'adoptent pas lesdites réformes.

2) – L'isomorphisme normatif

Le phénomène de professionnalisation au sens de DI MAGGIO et POWELL (1983) peut être illustré dans le cas malgache par l'affiliation du Conseil Supérieur de la Comptabilité et de l'Ordre des Experts Comptables et Financiers de Madagascar à la FIDEF et à l'IFAC – International Federation of Accountants. Ce dernier est une instance de normalisation comptable internationale dont l'objectif est de promouvoir l'adoption des IAS/IFRS pour le secteur privé et celui des IPSAS pour le secteur public. DI MAGGIO et POWELL (1983, p.153) estiment que l'appartenance à un réseau professionnel promouvant les normes et pratiques institutionnalisées peut favoriser la diffusion et la légitimation de ces dernières auprès des organisations. En tant que membres de l'IFAC, les deux organes les plus représentatifs de la profession comptable malgache partagent facilement les mêmes normes et pratiques comptables légitimées par l'IFAC, c'est-à-dire les IPSAS pour le secteur public et les IAS/IFRS pour le secteur privé. C'est ainsi que le PCOP 2006 s'inspire fortement des IPSAS. Il a été conçu par le Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) et l'Ordre des Experts Comptables et Financiers de Madagascar (OECFM) en collaboration avec le Ministère de l'Economie, des Finances et du Budget (MEFB) et l'Institut National de la Statistique (INSTAT).

Pourtant, force est de constater que la position de la profession comptable malgache, sur le plan international, ne lui permet pas d'influencer le débat sur l'évolution et encore moins la conception des normes comptables internationales IPSAS. De ce fait, la normalisation comptable malgache résulte davantage d'une adoption, par mimétisme, des standards internationaux que d'une stratégie proactive par rapport à ces standards.

3) – L'isomorphisme mimétique

La situation d'incertitude au sens de DI MAGGIO et POWELL (1983, p.151) peut être illustrée dans le cas malgache par l'absence de normes comptables pour le secteur public (PCOP 2006, p. iii). De ce fait, le PCOP 2006 a repris toutes les normes IPSAS ainsi que certains éléments des normes comptables de l'Etat français (PCOP 2006, p.iii). Le même

phénomène d'imitation peut également être observé au niveau de l'adoption de la LOLF malgache. En effet, la lecture de cette dernière fait ressortir, au mot près, les mêmes dispositions que celles de la LOLF française. Cette orientation vers le système français peut être expliqué par les liens historiques et économiques franco-malgaches. En effet, la France est à la fois une ancienne puissance coloniale et un partenaire économique incontournable pour Madagascar.

* * *

L'important engouement des pays développés, des pays en voie de développement et des principaux organismes internationaux (OCDE, Banque Mondiale, FMI, Union Européenne...) envers les réformes issues des concepts du NPM et celles issues de la normalisation comptable internationale confèrent à ces dernières une importante légitimité. Ainsi, au sens de la théorie néo-institutionnelle sociologique, ces réformes sont devenues des règles et pratiques institutionnalisées auxquelles les organisations de moindre envergure d'un champ organisationnel devraient se conformer pour asseoir leur légitimité envers les organisations dominantes.

Dans le cas malgache, les réformes résultent des pressions exercées par les principaux bailleurs de fonds et partenaires bilatéraux. La volonté de l'Etat malgache à se conformer auxdites pressions se matérialise à travers le DSRP qui prévoit dans son axe « Bonne gouvernance » les réformes de la gestion des finances publiques. Néanmoins, la faible expérience des autorités malgaches dans la conduite des réformes les a conduit à copier les expériences étrangères. En effet, le PCOP 2006 s'inspire directement des IPSAS tandis que la LOLF malgache reprend textuellement une très grande partie de la LOLF française. La diffusion des réformes au niveau national se fait ensuite au moyen de la législation qui est considérée par DI MAGGIO et POWELL (1983) comme étant un excellent moyen de coercition. En effet, les travaux de TOLBERT et ZUCKER (1983), DIRSMITH et COVALESKY (1988) et CARPENTER et FERROZ (1990, 1992, 2001) démontre que les réformes émanant d'une loi ou d'une directives des gouvernements centraux se diffusent et s'appliquent plus vite par rapport aux autres réformes.

Néanmoins, l'application des réformes au niveau du secteur public local, principalement au niveau des communes rurales malgaches, n'est pas effective. En effet, les réformes choisies

par les autorités malgaches se heurtent à des contraintes liées aux contextes et contingences locales, élément non pris en compte par la théorie néo-institutionnelle sociologique. Ainsi, il existe un écart important entre la doctrine et les pratiques comptables des communes. Ces dernières révèlent des lacunes graves du système d'information comptable qui, avec les recommandations des bailleurs de fonds pour la définition d'un système plus adapté au contexte local, seront analysées sous l'angle de la théorie de la contingence. Cette analyse fera l'objet de la section 2.

Section 2 – Une pratique comptable révélant des lacunes importantes du système d'information comptable

Selon CHAPPELLIER (1994, p.9), le système d'information comptable est un système subjectivement défini par rapport à un certain contexte. Citant REIX (1985), il précise que tout système d'information est contingent par rapport au contexte organisationnel de l'organisation et par rapport à l'individu utilisateur. Ainsi, il utilise la théorie de la contingence pour identifier l'influence des facteurs de contingence structurelle (taille, âge, degré d'informatisation, type d'activité) et celui des facteurs de contingence comportementale (profil du dirigeant, profil du comptable) sur le système d'information comptable des organisations. L'application de la théorie de la contingence au niveau du secteur public se traduit, entre autres, par les travaux de LÜDER (1989, 1992, 1994, 2001) qui analyse l'influence du contexte national sur l'évolution du système d'information comptable au niveau local.

Le système d'information comptable et budgétaire des communes malgaches est régi par les différents textes sur la décentralisation et sur la comptabilité publique⁶⁶. Il se caractérise essentiellement par la séparation stricte des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable public, d'une part, et l'existence des missions de contrôles dévolues aux chefs de districts (anciens préfets) et aux tribunaux administratifs et financiers, d'autre part.

⁶⁶Il s'agit principalement des :

- Loi N° 95-005 du 21 juin 1995 relative aux budgets des Collectivités territoriales décentralisées, J.O. n° 2308 du 03 juillet 1995, p.1440
- Loi N°94-007 du 26 avril 1995 relatives aux pouvoirs, compétences et ressources des Collectivités territoriales décentralisées, J.O. n° 2304 du 05 juin 1995, p. 1241
- Loi N° 94-008 du 26 avril 1995 fixant les règles relatives à l'organisation, au fonctionnement et aux attributions des Collectivités territoriales décentralisées J.O. n° 2304 du 05 juin 1995 p.1247
- Décret N°2005-003 du 04 janvier 2005 portant règlement général sur la comptabilité et l'exécution budgétaire des organismes publics
- Décret N°2005-012 du 11 janvier 2005 portant création des districts et des arrondissements administratifs, JO n°2957 du 28 février 2005, p.2693
- Arrêtés N°3737, 3738, 3739/96-MBFP/SG du 14 juin 1996 fixant le mode de présentation et la nomenclature des budgets des communes urbaines et des communes rurales, le régime de la comptabilité des communes rurales de 1^{ère} et de 2^{ème} catégorie
- Circulaire N°05-06-G du 30 mars 2005 relative à la production des comptes de gestion
- Instruction N°05-06-G du 11 avril 2005 portant modificatif à l'instruction N°04-40 G du 19 novembre 2004 relative à la production des comptes de gestion. Exercice 2001 et 2003

Selon LANDE (2003, p.106) la qualité de l'information produite sera fonction des données recueillies et des traitements qui en sont faits. Elle souligne que le système d'information comptable est donc soumis, comme le stipule le PCG français (4^{ème} éd., p. VII), au respect des principes comptables, aux exigences de contrôle et de vérification et à l'utilisation d'une terminologie commune. En principe, l'application des principes et des moyens de contrôles mis en œuvre définis par les différents textes régissant le système d'information comptable et budgétaire des communes malgaches devrait permettre d'avoir des informations fiables, sincères et fidèles sur leur situation financière et patrimoniale. Néanmoins, les contraintes liées aux contextes et contingences locales ne permettent pas d'atteindre cet objectif. Il existe des lacunes du système qui sont liées non seulement aux données collectées, mais également au niveau du traitement de ces données, et surtout au niveau des contrôles. Pour pallier ces lacunes, un certain nombre de projets de développement financés par les bailleurs de fonds internationaux ont proposé des modèles de système comptable intégrant les réalités du terrain.

La présente section analysera dans un premier temps les lacunes liées au système d'information comptable et budgétaire des communes malgaches. Dans un deuxième temps, elle expliquera lesdites lacunes à partir de la théorie de la contingence et ce, en mettant en évidence les contraintes liées au contexte local. Enfin, elle présentera une analyse sommaire des propositions émanant des bailleurs de fonds dans la définition de système comptable mieux adapté au contexte local.

2.1 – Analyse des lacunes liées au système d'information comptable des communes

La notion de système d'information comptable est liée à des activités informationnelles pouvant être décrites comme l'ensemble des actions qui concernent la production et l'utilisation de l'information (GRENIER, 2000). Selon GRENIER (2000, p.1118), le sens du mot « information » ne pourrait être dissocié aux termes « donnée » et « connaissance » qui sont liées de la manière suivante :

DONNEES + TRAITEMENT + CONTEXTE D'UTILISATION = INFORMATION

INFORMATION + RAISONNEMENT = CONNAISSANCE

En effet, l'information s'obtient après la mise en forme des données (traitement) pour satisfaire les besoins des utilisateurs dans un contexte déterminé. Selon REIX (2004, p.3), un système d'information est un ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel,

données, procédures... permettant d'acquérir, de traiter, de stocker des informations (sous forme de données, texte, images, sons...) dans et entre les organisations. L'application de cette définition dans le domaine comptable nécessite, selon LANDE (2003), le respect des principes comptables, des exigences de contrôle et de vérification et à l'utilisation d'une terminologie commune.

Ainsi, notre analyse des lacunes du système d'information comptable et budgétaire des communes sera centrée sur les données recueillies par ces dernières, les traitements comptables qu'elles en font, et le système de contrôle qui s'exerce sur elles.

2.1.1) – Les lacunes liées aux données

La loi constitutionnelle du 18 septembre 1998 mettant en place le régime de décentralisation effective consacre aux communes malgaches l'autonomie administrative et financière. A cet effet, les communes ont la capacité de collecter des recettes et d'engager des dépenses pour exercer, au profit de la population locale, les compétences qui leur sont dévolues par la constitution.

Les communes déterminent et gèrent librement leur budget. Pour ce faire, elles disposent des manuels tels que le Guide du maire (PNUD, 2000), le Manuel de Procédures Comptables et Budgétaires pour les Communes Rurales (1^{ère} et 2^{ème} catégorie) (PAIGEP, 1999), et des documents type (budget, compte administratif...) édités et vendus par l'Imprimerie Nationale pour leur servir de canevas dans l'élaboration du budget. Néanmoins, les données budgétaires présentent des lacunes tant au niveau des recettes qu'au niveau des dépenses. L'exercice de budgétisation est même resté au stade très théorique. Il est perçu comme une obligation légale et administrative sans nécessité de programmation réelle, tant au niveau des recettes qu'au niveau des dépenses, pour 90 % des communes malgaches⁶⁷ (ACORDS, 2003, p.24)

1) – Les lacunes au niveau des recettes

La fiabilité des données budgétaires est compromise par la difficulté liée à l'estimation et la prévision des recettes communales lesquelles se composent essentiellement des subventions, des recettes fiscales et des recettes non fiscales.

⁶⁷ ACORDS, Rapport sur l' « Analyse du contexte institutionnel et financier en vue d'un appui direct aux communes rurales et aux organisations intercommunales ». Selon une enquête préliminaire réalisée auprès des communes rurales de deuxième catégorie, représentant 90% des communes malgaches, par l'ACORDS en 2003.

a) – Le cas des subventions

Les communes malgaches reçoivent de l'Etat central quatre types de subventions : la subvention forfaitaire, la subvention état-civil, la subvention conditionnelle et la dotation complémentaire. D'après les données du Ministère de la décentralisation (MDAT) relatives à l'exercice 2005, le montant respectif des subventions peut être résumé dans le tableau suivant :

Tableau n° 23 – Les différents types de subvention versées aux communes

TYPES DE SUBVENTION	MODE D'EVALUATION	DESTINATION
Subvention forfaitaire	Fixée forfaitairement à 30 millions de FMG/an (soit 6 millions de Ariary) pour toutes les communes, quels que soient leur taille et le nombre de leurs habitants	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fonctionnement des communes
Subvention état-civil	Fixée selon le nombre d'habitants de la commune (une moyenne de 402 FMG/habitant (soit 80, 40 Ariary))	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Paiement des salaires du secrétaire d'état-civil et des dépenses de fonctionnement du service d'état-civil
Subvention conditionnelle (dépend de l'existence d'un CSB ou d'une EPP)	Calculée selon l'application d'un montant forfaitaire par habitant : <ul style="list-style-type: none"> ▪ 340 FMG/habitant pour les EPP - Ecole Primaire Publique (soit 68,00 Ariary) ▪ 311 FMG/habitant pour les CSB - Centre de Santé de Basé (soit 62,20 Ariary) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Paiement des salaires du personnel de santé (dispensateur médicaments, gardien) et entretien des bâtiments ▪ Paiement des salaires de professeurs du primaire ; entretien des bâtiments
Dotation complémentaire	8.800 FMG (soit 1.760 Ariary) par habitant pour une commune urbaine et 3.810 FMG (762 Ariary) par habitant pour une commune rurale.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Paiement d'apport bénéficiaire dans le cas d'un financement externe ▪ Paiement des dépenses d'investissements ▪ Paiement des dépenses de fonctionnement

(Source : adapté de MDAT, 2006)

La subvention forfaitaire présente un caractère fixe et prévisible d'un exercice à l'autre (ACORDS, 2003, p.24 ; BANQUE MONDIALE, 2004, p.43), elle ne pose donc aucun problème dans son évaluation et dans l'exercice de budgétisation. Quant aux trois autres types de subvention qui sont évaluées à partir du nombre d'habitants (subvention état-civil,

subvention conditionnelle et dotation complémentaire), leurs clés de répartition ont été établis au début du processus de décentralisation (BANQUE MONDIALE, 2004, p.41). Elles reposent donc sur des recensements obsolètes datant de 1993 et qui ont fait l'objet de plusieurs extrapolations (ACORDS, 2003, p.23). En outre, le montant annuel alloué par habitant est défini au niveau central sur la base des crédits disponibles et le montant des subventions n'est donc connu par les communes qu'après leur versement effectif. Par conséquent, le montant des subventions ne peut faire l'objet d'aucune évaluation fiable dans le budget primitif de la commune (ACORDS, 2003).

Par ailleurs, le versement des subventions connaît souvent des retards dus à des dispositifs comptables inefficients entre le ministère des finances et les trésoreries locales (BANQUE MONDIALE, 2004). Les maires de communes urbaines (CU) et surtout ceux des communes rurales (CR) que nous avons auditionnés se plaignent tous de ce retard dans le versement des subventions. En effet, les maires des communes urbaines confirment que « *...le versement des subventions s'effectue avec 3 à 6 mois de retard...* ». Pour certaines communes rurales, elles n'arrivent que vers la fin de l'exercice, pour d'autres au début de l'exercice suivant. Cette situation réduit considérablement la capacité de planification et de programmation des investissements, et parfois même dégrade le fonctionnement au niveau de la majorité des communes rurales (BANQUE MONDIALE, 2004 ; ACORDS, 2003). Deux maires de commune urbaine nous ont répondu que « *...les salaires du personnel (agents communaux, professeurs des EPP, personnel du CSB) n'ont pas été payés depuis trois mois à cause du retard des subventions...* ». La même situation est évoquée par presque tous les maires des communes rurales mais leur situation est plus grave car elles tirent une grande partie de leurs ressources des subventions.

b) – Le cas des recettes fiscales

Les recettes fiscales pouvant être mobilisées par les communes sont constituées essentiellement par les impôts directs (impôts fonciers, centimes additionnels à la taxe professionnelle, l'impôt synthétique), les impôts indirects (impôts de licences, prélèvement sur les jeux, taxe et surtaxe sur l'eau et l'électricité), les droits et taxes d'enregistrement des actes et mutations (taxe additionnelle aux droits d'enregistrement et taxe sur les véhicules à moteur), les droits et taxes divers instaurés par la loi, notamment la loi 94-007 relative aux pouvoirs, compétences et ressources des collectivités territoriales décentralisées.

Les impôts fonciers constituent les plus importantes sources de recettes fiscales pour les communes (BANQUE MONDIALE, 2004, p.58). Il s'agit essentiellement de l'impôt foncier sur les terrains (IFT), l'impôt foncier sur les propriétés bâties (IFPB), de la taxe annexe à l'impôt foncier sur la propriété bâtie (TAFB) et des redevances de collecte et de traitement des ordures ménagères.

Toutefois, la base d'évaluation des impôts fonciers, pour la plupart des communes malgaches, date de plus de 10 ans pour les grandes communes urbaines et de plus de 20 ans pour les communes rurales. En effet, les maires et les responsables du service recette (ou service technique) de deux communes urbaines nous ont affirmé que « ...*le dernier recensement date des époques du PAGU, cela remonte vers 1996...* ». Par ailleurs, la plupart des maires des communes rurales (sauf pour les communes rurales périphériques du Grand Antananarivo qui ont bénéficié des projets FAC-ADAT vers 1998) affirment que pour leur commune « ...*le dernier recensement a eu lieu vers 1986...* ».

Apparemment, ce sont les bases de données fiscales des communes rurales qui sont les plus anciennes. Non seulement, cette situation entraîne une sous-évaluation des recettes budgétisées (et par conséquent émises) mais le recouvrement des impôts locaux se trouve aussi gravement affecté. La valeur locative sur la base de laquelle les impôts sont estimés ne reflète aucunement l'évolution de la situation économique de la commune (nouvelles constructions, démolition, cession et/ou changement de propriétaire, augmentation de la valeur des quartiers, inflation...), ce qui entraîne un taux de recouvrement très faible. D'après les analyses du projet PAGU en 2000, ce taux de recouvrement dépasse très rarement les 25%. Par conséquent, les données budgétaires sur les recettes fiscales sont complètement faussées et ne traduisent nullement une image fidèle de la situation des communes.

Sur tout le territoire national, seulement quarante neuf communes, soit 2% des communes malgaches, ont pu bénéficier des projets visant l'amélioration de leurs ressources fiscales tel que le projet PAIGEP (1999/c), le PAGU (2000) ou bien le projet FAC-ADAT (2001). Lesdits projets ont permis aux communes bénéficiaires de fiabiliser l'estimation de leurs recettes fiscales, d'accroître les rentrées de recettes, de mettre au point un outil d'actualisation de la matière imposable, d'accroître leur capacité d'investissement et d'établir une relation tangible entre impôt et service rendu.

c) – Le cas des recettes non fiscales

Les recettes non fiscales des communes correspondent à des redevances de prestation de services ou des redevances d'utilisation du domaine. Les premières constituent généralement une contrepartie à un service rendu. Elles se composent essentiellement des droits de place sur les marchés, des péages sur les routes, ponts, bacs, des droits de stationnement sur les aires aménagées, des redevances d'usage de l'abattoir, des droits d'entrée dans les musées, parcs, sites, des droits de vidange, de vente d'eau, des redevances de ramassage des ordures ménagères, des droits de délivrance des actes administratifs et des copies d'actes d'état civil, des droits de légalisation de signature... (PAIGEP, 1999/c). Quant aux secondes, elles correspondent à des produits domaniaux tirés de la location ou de l'autorisation d'usage du patrimoine de la commune. Elles sont composées essentiellement par les loyers de bâtiments et de terrains, les droits de voirie, les concessions dans les cimetières, les droits de pêche, les droits de coupe de bois... (PAIGEP, 1999/c).

La plupart des communes ne disposent pas de moyens de contrôle nécessaires pour s'assurer de la fiabilité des émissions et des recouvrements de recettes non fiscales. Dans le cas des ristournes et des autres recettes qui sont réparties entre les communes et les différentes collectivités publiques (Etat, régions, provinces, chambre de commerce...) par exemple, elles ne disposent d'aucune information leur permettant de contrôler avec exactitude les montants collectés et ceux qui doivent être reversés à leur caisse (ACORDS, 2003). Par conséquent, ces recettes ne sont pas correctement évaluées dans le budget communal.

Par ailleurs, les communes bénéficient souvent des apports des bailleurs ou partenaires de développement tels que les projets de développement comme le FID (Fonds d'Intervention pour le Développement), la Fondation TANY MEVA... pour financer la construction ou la réhabilitation des infrastructures communales comme les marchés, les bâtiments administratifs... Toutefois, de nombreuses études (BANQUE MONDIALE, 2004 ; ACORDS, 2003 ; PAGU, 2000) montrent que la plupart de ces investissements, aussi importants soient-ils, sont gérés de manière extrabudgétaire par les communes. Par conséquent, ils ne sont jamais inscrits aux articles budgétaires (ACORDS, 2003). Aussi, les informations contenues dans le budget ne reflètent-elles que très partiellement la situation réelle des communes.

2) – Les lacunes au niveau des dépenses

Les dépenses communales sont classées en dépenses d'investissement et en dépenses de fonctionnement. Ces dernières représentent une part très élevée des dépenses totales aussi bien pour les communes urbaines que pour les communes rurales (BANQUE MONDIALE, 2004, p.63). Par ailleurs, la loi exige un montant minimum de 15% des recettes propres qui doit être réservé aux dépenses d'investissements communaux. Pourtant, la plupart des communes se trouvent dans une pauvreté telle que les 15% prévus pour les investissements ne sont presque jamais dépensés. En réalité, ils servent plutôt à compléter la composante « Fonctionnement » des dépenses. Par conséquent, les investissements ne prennent qu'une place très marginale dans les budgets communaux avec un taux de dépenses d'investissement avoisinant les 10% des dépenses totales (BANQUE MONDIALE, 2004, p.64).

En outre, il n'existe que très peu de communes qui respectent les procédures budgétaires (nécessité d'élaborer un budget primitif, un budget rectificatif, et un budget additionnel) telles qu'elles sont préconisées dans les manuels ou guides pratiques établis à cet effet [Guide du Maire (PNUD, 2000) ; Manuel de procédures comptables et budgétaire (PAIGEP, 1999)]. La plupart d'entre elles se contentent du seul budget primitif et omettent, par incompetence, les autres types de budget (budget rectificatif et budget additionnel) même si des re-programmations internes ont été opérées (ACORDS, 2003). De ce fait, les budgets sont le plus souvent équilibrés de manière artificielle, et seulement dans l'objectif de se conformer à l'obligation d'équilibre.

2.1.2) – Les lacunes liées aux traitements comptables

Plusieurs actions de réformes, pour ne citer que le PCOP (CSC, 2000, 2006), le Guide du Maire (PNUD, 2000), les Manuels de procédures comptables et budgétaires (PAIGEP, 1999/a, 1999/b), le renforcement de capacité et projet d'informatisation de la gestion (PAGU, 2000 ; ADAT, 2001), ont été réalisées pour améliorer le système d'information comptable et budgétaire des communes malgaches. Malgré les progrès qu'elles constituent par rapport au système existant, lesdites réformes demeurent à un stade très parcellaire sur tout le territoire national car elles ne touchent que 2% des communes malgaches (49 communes sur 1558 ont bénéficié des projets PAIGEP, PAGU et ADAT et même le PCOP 2000 n'est pas encore appliqué à ce jour au niveau des communes). Par ailleurs, les réformes entreprises sont aussi très insuffisantes sur le plan technique et conceptuel à cause de la forte dépendance du

système comptable vis-à-vis du système budgétaire d'une part, et de l'insuffisance au niveau des reconnaissances de l'engagement d'autre part. Des lacunes très similaires ont été relevées en France par de nombreux auteurs pour ne citer que LANDE (2003), SAIDJ (2003, 2001) et WATHELET (2000). Sachant que le système malgache s'inspire en grande partie du système français, il est alors intéressant d'analyser les lacunes liées aux traitements comptables à partir de ces deux points c'est-à-dire de l'autonomie du système comptable vis-à-vis du système budgétaire dans un premier temps, et de la reconnaissance des engagements dans un second temps.

1) – Un système comptable insuffisamment autonome par rapport au système budgétaire

La prééminence du budget sur la comptabilité est un principe sous-jacent ayant dominé la comptabilité publique tant au niveau national que local (JONES, 1994, p.68). Le budget, considéré comme un acte d'autorisation, constitue selon WATHELET (2000, p.141) un plan financier obligatoire que la commune doit exécuter sur une année. En effet, les communes évoluent dans un contexte de rationalité juridique qui limite considérablement le rôle de la comptabilité à un simple outil ne servant qu'à refléter uniquement l'exécution du budget. De ce fait, les enregistrements comptables dépendront en grande partie de l'existence ou non d'un crédit budgétaire voté au début de l'exercice. Néanmoins, le budget ne peut pas anticiper tous les évènements pouvant prendre naissance au cours de l'exercice et les comptes ainsi produits ne seront donc pas nécessairement fidèles et sincères (LANDE, 2003, p.106).

L'insuffisance d'autonomie du système comptable vis-à-vis du système budgétaire se traduit concrètement par la non application des principes et règles comptables prévus par le PCOP quand ces derniers vont à l'encontre des principes budgétaires. Entre autres, la comptabilisation des amortissements et des provisions, bien que préconisée par le PCOP, est pratiquement ignorée par la comptabilité des communes car les charges correspondantes ne sont jamais budgétisées et ne correspondent donc à aucun crédit budgétaire.

Par ailleurs, la rigidité des règles budgétaires permettrait aux communes de masquer des déficits éventuels liés à la survenance d'évènements imprévus pouvant entraîner des dépenses au cours de l'exercice. Il s'agit par exemple des dépenses exceptionnelles engendrées par la survenance d'une catastrophe naturelle (tempête, inondations, tremblement de terre, invasion de criquets...) auxquelles la commune doit faire face. La comptabilisation de ces charges sera

alors reportée sur l'exercice budgétaire suivant, entraînant une sous-évaluation des charges de l'exercice au cours duquel elles sont nées.

2) – Un système comptable incomplet dans la reconnaissance des engagements

Le système comptable et budgétaire des communes malgaches distingue deux types d'engagement : l'engagement comptable et l'engagement juridique (PNUD, 2000, p.57). L'engagement comptable consiste à réserver les crédits nécessaires au paiement de la dépense. Il précède l'engagement juridique, lequel constitue un acte à partir duquel la commune (par le biais de son organe exécutif) crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. Il se traduit, entre autres, par un bon de commande adressé à un fournisseur, un marché de travaux contracté avec un entrepreneur et/ou tout autre contrat entraînant une obligation de payer⁶⁸. Seul l'engagement juridique est transcrit dans la comptabilité à travers le compte administratif et le compte de gestion.

Les réformes introduites par les deux dernières révisions du PCOP (en 2000 et en 2006) visent l'adoption d'une comptabilité de droits constatés et patrimoniale pour tout le secteur public y compris les communes. La comptabilisation en droits constatés consiste à procéder au rattachement à un exercice des droits et obligations qui y sont nés, quelle que soit la date de dénouement en trésorerie de l'opération. Ce principe suppose au préalable la définition des faits générateurs afin d'identifier avec précision la date de naissance de l'opération. Cela signifie notamment que :

- les recettes fiscales et non fiscales doivent être rattachées à l'exercice au titre duquel elles sont dues et comptabilisées même si elles n'ont pas été encaissées,
- et les dépenses doivent également être rattachées à l'exercice au titre duquel elles sont dues et comptabilisées même si elles n'ont pas été décaissées.

Par ailleurs, la définition du fait générateur entraîne également la comptabilisation d'éléments calculés à la fin de l'exercice pour certaines catégories de produits et de charges (charges à payer, produits à recevoir, charges constatées d'avance, produits constatés d'avance, amortissements, provisions).

Toutefois, l'application très partielle du PCOP 2000 et encore très partielle du PCOP 2006 au niveau des communes constitue un véritable obstacle pour l'adoption d'une comptabilisation

⁶⁸ Article 33 du décret 68-080 repris par le « Guide du Maire », Programme MAG 97/007 – DAP 1, Gouvernance et Politiques Publiques pour un Développement Humain Durable, Septembre 2000, p.57. Depuis 2005, cette disposition de l'article 33 du décret 68-080 est remplacée par l'article 31 à 37 de la Loi 2005-003 du 4 janvier 2005 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics

en droits constatés pour laquelle la mise en œuvre pratique reste en retrait par rapport aux référentiels comptables. De ce fait, le système d'information comptable et budgétaire des communes correspond à un système bâtard auquel correspond un niveau d'engagement relativement léger. CHAN (2005, p.64) et LANDE (2005, p.81) distinguent à cet effet plusieurs degrés de comptabilité d'engagement. Celle permettant, grâce notamment à l'utilisation de la période complémentaire, de rattacher les produits et les charges à l'exercice en est une variante.

Toutefois, la technique de période complémentaire est relativement limitée dans la reconnaissance des engagements. La reconnaissance des engagements pour les éléments calculés (charges à payer, produits à recevoir, charges constatées d'avance, produits constatés d'avance, amortissements, provisions) est largement ignorée par les pratiques comptables en vigueur au niveau des communes malgaches.

a) – Limite de la technique de la journée complémentaire dans la reconnaissance des engagements

Au niveau des dépenses, elle consiste à mandater, au cours de la journée complémentaire, les opérations ayant donné lieu à un service fait au 31/12/N afin de les rattacher à l'exercice N. Toutefois, si l'ordonnateur se trouve dans l'impossibilité de mandater les opérations suscitées (du fait de l'insuffisance des opérations comptables par exemple), elles ne seront pas transcrites dans la comptabilité et feront l'objet d'une annulation dans le budget de l'exercice N et seront reportées dans le budget de l'exercice N+1. A cet effet, elles seront récapitulées dans un état des restes à réaliser (ou un état des mandats non payés) qui sera fourni en annexe au compte administratif de l'exercice N (PNUD, 2000, p.62 ; PAIGEP, 1999/a, p.25, PAIGEP, 1999/b, p.18). Par ailleurs, les mandats non payés au cours de la période complémentaire doivent être annulés dans les comptes budgétaires de l'exercice courant et récapitulés dans un état arrêté à cette date. Ils seront également repris par le budget de l'exercice suivant.

Tableau n° 24 – Période complémentaire et rattachement des charges

Degré d'exécution des dépenses concernées	Dépenses engagées, mandatées et payées au 31/12/N	Dépenses engagées non mandatées au 31/12/N	Mandats non payés durant la période complémentaire
Section de fonctionnement (Compte de résultat)	Ces opérations sont prises en compte dans le compte administratif et le compte de gestion	Ces opérations ne sont pas prises en compte dans le compte administratif et le compte de gestion	Ces opérations ne sont pas à comptabiliser mais devraient faire l'objet d'une information en annexe (état des mandats non payés)
Section d'investissement			

(Source : adapté des manuels du PAIGEP (1999) et du PNUD (Guide du maire, 2000)

Ainsi, les mandats non payés au cours de la journée complémentaire, bien qu'ils concernent l'exercice écoulé, ne seront pas retracés dans la comptabilité des communes. Toutefois, l'application du principe des droits constatés permettrait de refléter dans les comptes de la commune toutes les opérations ayant donné lieu à un service fait par l'utilisation des comptes de régularisation tels que les « Charges constatées d'avance » ou « Charges à payer ».

En France, le rattachement des dépenses à l'exercice fait référence à la notion de service fait (LANDE, 2003, p.112). Ainsi, toutes les opérations ayant donné lieu à service fait (mandatées ou non mandatées) sont inscrites dans le compte administratif et le compte de gestion. Par contre, les opérations n'ayant pas donné lieu à un service fait ne sont pas inscrites en comptabilité. Seule la partie afférente à la section investissement est fournie en annexe dans les « restes à réaliser ».

A Madagascar, l'appréciation du « service fait », opération qui s'effectue au moment de la liquidation d'une dépense, n'est pas directement utilisée comme critère de rattachement d'une charge à l'exercice. Lorsqu'un mandat n'est pas payé durant la période complémentaire, il n'est pas comptabilisé. Par ailleurs, l'état des mandats non payés (qui seront reportés sur l'exercice suivant) ne fait aucune distinction entre la section d'investissement et la section de fonctionnement contrairement à l'état des « restes à réaliser » produit par les communes françaises.

Concernant les recettes, elles doivent être rattachées à l'exercice de leur encaissement. Les recettes encaissées au 31/12/N et pour lesquelles aucun titre de recette n'a été émis doivent être régularisées par l'ordonnateur au moyen de titre de recettes de régularisation à imputer dans les comptes budgétaires de l'exercice courant (PNUD, 2000, p.67 ; PAIGEP, 1999/a, p.33). Ces régularisations doivent intervenir avant la fin de la période complémentaire au risque de reporter les recettes non régularisées, au même titre que les recettes non recouvrées, dans le budget de l'exercice suivant en restes à recouvrer.

Tableau n° 25 – Période complémentaire et rattachement des produits

Degré d'exécution des recettes concernées	Titres de recettes émis et encaissés au cours de l'exercice	Recettes encaissées mais il n'y a pas eu de titres émis	Recettes encaissées mais pas de titre de régularisation émis
Section de fonctionnement (Compte de résultat)	Ces opérations sont prises en compte dans les comptes administratifs et compte de gestion	Ces opérations seront prises en compte dans les comptes administratifs et compte de gestion si des titres de recettes de régularisation sont émis avant la fin de la période complémentaire	Ces opérations ne sont pas à comptabiliser mais devraient faire l'objet d'une information en annexe (état des restes à recouvrer)
Section d'investissement			

(Source : adapté des manuels du PAIGEP (1999) et du PNUD (Guide du maire, 2000))

Comme pour les dépenses, l'utilisation des comptes de régularisation tel que les « Produits constatés d'avance » et les « Produits à recevoir » permettrait d'intégrer dans les comptes de la commune toutes les opérations ayant donné lieu à un encaissement mais pour lesquelles aucun titre n'est émis.

b) – Non-reconnaissance des engagements issus des éléments calculés

L'adoption du PCOP 2006 propose l'application des principes comptables issus du secteur marchand (PCG 2005) pour lesquels une comptabilisation systématique des amortissements et des provisions devrait être effectuée en fin d'exercice. Bien que la comptabilisation des amortissements et des provisions soit déjà prévue (même partiellement) par le PCOP 2000, son application au niveau des communes malgaches reste théorique.

Si la non-comptabilisation des provisions est souvent liée à l'insuffisance des crédits budgétaires et l'inexistence de culture financière d'analyse du risque au niveau des

communes, celui des amortissements révèle l'existence d'une situation économique assez alarmante au niveau des communes.

En effet, le champ d'application des amortissements est extrêmement réduit du fait de l'incapacité des communes à fournir l'investissement nécessaire pour la création et même l'amélioration des infrastructures publiques les plus critiques⁶⁹ (centre de santé de base, école primaire publique, marché communal, pistes rurales, bâtiments administratifs, lavoirs publics, puits aménagés, eau potable, électricité...). En effet, les communes sont trop pauvres pour autofinancer leur investissement. D'après les statistiques du Ministère de la Décentralisation et de l'Aménagement du Territoire (MDAT, 2007) les dépenses d'investissement représentent à peine 9% du budget communal. A titre d'exemple, les dépenses totales de 176 communes rurales de la province de Fianarantsoa représentent un montant de 2.746.545.411,40 Ariary dont 245.231.701 Ariary de dépenses d'investissement.

Par ailleurs, les maires des communes urbaines et communes rurales que nous avons visitées se plaignent tous de cette insuffisance des ressources pour l'investissement. Pourtant la loi oblige les communes à imputer 15% de leurs recettes aux dépenses d'investissement (PNUD, 2000, p.46 ; PAIGEP, 1999/a, p.11, PAIGEP, 1999/b, p.9). Les enquêtes menées par les bailleurs de fonds montrent que les 15% des recettes devant être affectées en investissement ne sont jamais dépensés en tant que tel. Ils servent souvent à compléter la composante « Fonctionnement » du budget (ACORDS, 2003, p.26 ; BANQUE MONDIALE, 2004, p.65). Cependant, lesdites infrastructures publiques, si elles existent au niveau de quelques rares communes, ne constituent normalement pas des éléments amortissables.

En outre, les communes sont astreintes à la tenue d'une comptabilité, dite « comptabilité-matière », pour inventorier et valoriser l'ensemble de son patrimoine, comprenant l'ensemble des biens meubles et immeubles. La plupart des communes se heurtent à des difficultés liées à l'identification, l'inventaire (ou mise jour de l'inventaire), et la valorisation de leur patrimoine ne leur permettant pas de tenir une comptabilité-matière à jour et régulière.

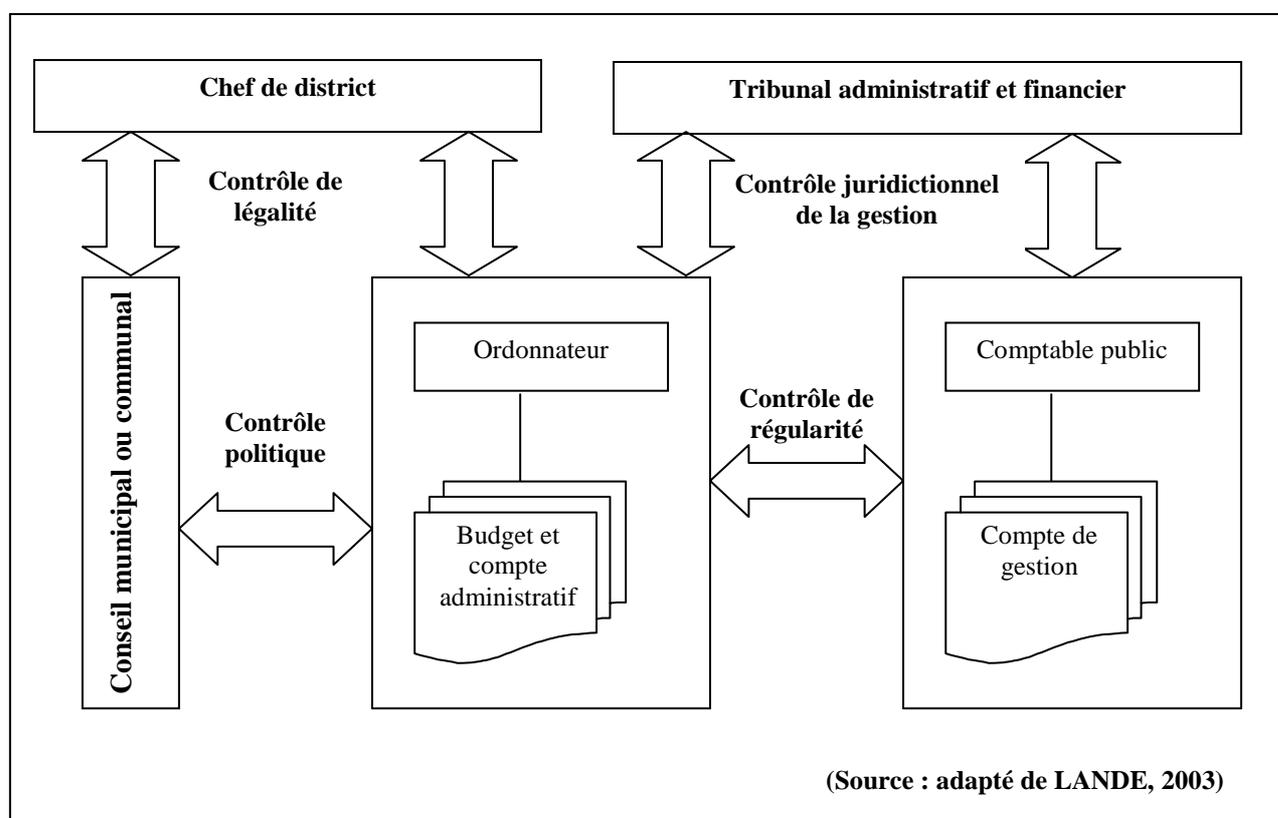
A ces limitations du champ des amortissements s'ajoute le problème de l'articulation entre le budget et la comptabilité générale. En effet, les principes budgétaires font référence à l'équilibre du vote par section, or les amortissements, bien qu'ils constituent des opérations pour ordre n'ayant aucune incidence sur l'équilibre global du budget, affectent l'équilibre de

⁶⁹ Voir également l'étude réalisée par l'ACORDS sur les besoins en infrastructures publiques des communes rurales, in « Analyse du contexte institutionnel et financier en vue d'un appui direct aux communes rurales et aux organisations intercommunales », Juillet 2003, p.28

chaque section (charge en section de fonctionnement et produit en section d'investissement). En conséquence, l'accroissement des charges de la section de fonctionnement occasionné par les dotations aux amortissements doit être compensé par des recettes supplémentaires. Sachant que les recettes de la commune peinent à financer leur fonctionnement, l'application de l'amortissement risque d'épuiser davantage le peu de crédits budgétaires disponibles pour réaliser les activités de la commune.

2.1.3) – Les lacunes liées au système de contrôle

Le système de contrôle au niveau des communes malgaches est organisé en fonction des dispositions législatives et réglementaires sur la décentralisation et sur la comptabilité publique. Il est assuré par divers organes tels que le comptable public, le chef de district (ou chef d'arrondissement administratif), le tribunal administratif et financier, et le conseil municipal. Chacun de ces organes exerce, à son niveau, les missions de contrôle qui lui sont dévolues par les lois ou par la constitution. Aussi, le comptable public procède-t-il au contrôle de l'exécution budgétaire tant en recettes qu'en dépenses, le chef de district au contrôle de la légalité des budgets et comptes administratifs, le tribunal administratif et financier au contrôle et jugement des actes et des comptes de gestion, et le conseil municipal au contrôle politique des actes et du budget de la commune.

Schéma n° 21 – Les différents types de contrôle externe

Les dispositions relatives au contrôle peuvent varier en fonction du statut et de la catégorie des communes. Les communes rurales de 2^{ème} catégorie ne sont pas soumises au contrôle de régularité exercé par un comptable public du Trésor.

Tableau n° 26 – Régime de contrôle des communes selon leur statut et catégorie

	Contrôle de légalité	Contrôle juridictionnel	Contrôle de régularité	Contrôle politique
Communes urbaines	Chef de district/chef d'arrondissement administratif	Tribunal administratif et financier	Comptable du Trésor public	Conseil municipal
Communes rurales de première catégorie	Chef de district/chef d'arrondissement administratif	Tribunal administratif et financier	Comptable du Trésor public	Conseil communal
Communes rurales de deuxième catégorie	Chef de district/chef d'arrondissement administratif	Tribunal administratif et financier	Contrôle interne par le STC de la commune	Conseil communal

(Source : adapté de BANQUE MONDIALE, 2004)

a) – Les limites du contrôle de légalité

L'Etat est représenté par le Chef de district qui exerce, au niveau local, un contrôle sur la légalité du budget et du compte administratif des communes. Le contrôle du Représentant de l'Etat porte sur la régularité du vote par les conseillers, la réalité de l'intérêt local des dépenses, la légalité des ressources fiscales, le respect des prescriptions législatives et réglementaires régissant les inscriptions et la présentation des documents budgétaires, la sincérité de l'équilibre (Article 118 à 124, Loi N°94-008).

Le contrôle, limité à l'équilibre apparent des sections budgétaires et au respect des règles et délais de vote pour l'adoption du budget, ne permet pas au représentant de l'Etat de vérifier la sincérité des inscriptions budgétaires et moins encore d'anticiper les dérives financières. En effet, les lois de décentralisation ont supprimé le pouvoir de tutelle et de contrôle de l'Etat sur l'opportunité des actes et des décisions prises par les collectivités territoriales décentralisées dont les communes.

b) – Les limites du contrôle politique

Le conseil municipal ou conseil communal règle les affaires de la commune par délibération (article 8, Loi N°95-005). En tant qu'organe délibérant de la commune (article 3, Loi N°94-008), il exerce un contrôle politique sur les décisions de dépenses à engager et de recettes à collecter au niveau communal. En effet, le budget voté constitue l'acte par lequel les conseillers autorisent le maire à engager des dépenses (et à collecter des recettes) jusqu'à une certaine limite qui est spécifiée par les crédits budgétaires.

Toutefois, force est de constater qu'au niveau de la plupart des communes malgaches, le contrôle exercé par les conseillers est souvent limité à cause de l'insuffisance de leur formation et compétence en matière de finances publiques, de droit budgétaire et même de gestion locale. Cette limite a tendance à s'accroître surtout au niveau des communes rurales (représentant 90 % des communes malgaches) pour lesquelles les membres du conseil sont tous issus d'une couche de population paysanne marquée par un très faible taux d'alphabétisation. Certains projets de développement locaux, tel que l'ACORDS (2003), estiment qu'aucune mesure concrète d'amélioration et de renforcement de capacité ne peut raisonnablement être suggérée étant donné qu'ils sont élus au suffrage universel direct.

c) – Les limites du contrôle juridictionnel

Le contrôle juridictionnel est assuré par le tribunal administratif et financier qui dispose d'un pouvoir d'investigation sur place (contrôle sur place) lorsqu'il est saisi. En effet, le Représentant de l'Etat peut déférer à la juridiction compétente les actes de la commune qu'il estime contraires à la légalité (Article 120, Loi N° 94-008).

En matière budgétaire et financière, le Tribunal financier peut être saisi par le Représentant de l'Etat, souvent en cas de défaut d'adoption dans les délais légaux, d'absence d'équilibre réel, ou de défaut d'inscription ou de mandatement d'une dépense obligatoire. Par ailleurs, il peut procéder au contrôle des actes budgétaires de la commune, au contrôle de l'exécution des budgets, à l'examen de la gestion du maire, et au contrôle des comptes de gestion du comptable public (Article 115, Loi N°2004-021).

Toutefois, le contrôle exercé par le tribunal administratif et financier est un contrôle ponctuel réalisé seulement sur demande du Représentant de l'Etat. Le système a été largement calqué sur le système français basé sur le contrôle des Chambres régionales des comptes et considéré par plusieurs auteurs tels que LANDE (1996, 2000, 2003), LECLERC (1997), CARASSUS (2000, 2003), SULZER (2000), WATHELET (2000), comme non pertinent et lacunaire.

A titre d'exemple, LANDE (2003) montre les limites des interventions des CRC d'après le cas de la ville de Sens.

Encadré n° 9 – Les limites des interventions des CRC, cas de la ville de Sens

La CRC était intervenue dès 1999 à la demande du préfet suite au déséquilibre du compte administratif de l'exercice 1998. Néanmoins, les recommandations résultant de l'audit n'ont pas été suivies par la collectivité. En effet, l'amélioration apparente de la situation financière à fin 1999 est due à la reprise de l'excédent d'exécution d'un budget annexe pour 9,7MF, montant qualifié par la suite d'insincère à hauteur de 5MF, et par la cession de terrain pour 19MF sans sortie de l'actif (la plus-value de cession n'intégrait pas la sortie de l'actif).

De même, le déficit du compte administratif de 2000 n'intègre pas 16,8MF de charges nettes en section de fonctionnement et 3,3MF de charges nettes en section d'investissement soit un écart de 20MF entre le résultat présenté et la situation financière de la collectivité sans tenir compte du risque associé à la SEML. Ce report de déficit se fait ressentir sur le budget 2001.

Ainsi, malgré les signaux apparus dès 1998, la délocalisation d'une partie des charges sur d'autres structures, associées à des pratiques budgétaires et comptables de sous évaluation des engagements réels de la commune, ont permis à la commune de cacher pendant deux ans une situation financière dégradée dont l'ampleur n'est apparue qu'en 2001 après les élections municipales.

Néanmoins, le système d'information comptable et budgétaire n'est pas le seul en cause. Le système de contrôle actuel ne permet pas une anticipation des défaillances car leur finalité à l'heure actuelle est de vérifier la conformité des opérations par rapport aux dispositions législatives et réglementaires.

Source : LANDE (2003), « Le système d'information des communes permet-il de mesurer le risque financier ? », Revue du Trésor, février 2003, pp. 106-115

d) – Les limites du contrôle budgétaire

La comptabilité publique s'appuie sur un principe strict de séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable public (Ordonnance N°62-081). Au niveau des communes, l'ordonnateur, c'est-à-dire le maire, exécute le budget tant en recettes qu'en dépenses. Le comptable public s'occupe de la prise en charge et du recouvrement des recettes, du contrôle et du paiement des dépenses, de la garde et du maniement des fonds de la communes, de la conservation des pièces justificatives des opérations et des documents comptables qui lui sont transmis et de la tenue de la comptabilité de la commune.

Le contrôle de l'exécution budgétaire exercé par le comptable public porte sur la régularité des dépenses et des recettes. A cet effet, il vérifie en matière de dépenses « ...la qualité de

l'ordonnateur, la disponibilité des crédits, l'exacte imputation de la dépense au chapitre et à l'article concerné, la validité de la créance (certification du service fait, exactitude des calculs de liquidation, production des pièces justificatives, vérification de la prescription, absence d'opposition au paiement), le caractère libératoire du règlement (concordance entre les indications des noms, qualités et sommes portées sur les bordereaux, mandats, et les pièces justificatives)... ». Pour les recettes, il vérifie « ...l'autorisation de percevoir la recette dans les conditions légales et réglementaires fixées pour les communes, la mise en recouvrement de la créance et de la régularité des réductions et des annulations des titres de recette, l'exactitude de calcul des créances non fiscales... » (PNUD, 2000, p.69).

Aux termes de l'article 56 de la LOLF malgache, « ...les comptables publics sont soumis à un régime de responsabilité pécuniaire et personnelle à raison des irrégularités ou manquements commis dans l'exercice de leurs fonctions, indépendamment des responsabilités de droit commun, disciplinaires, civiles et pénales qu'ils encourent en ces occasions... ».

Inspiré des règles de contrôle applicables au niveau des communes françaises, le principe de séparation et de contrôle du comptable public sur les actes d'exécution budgétaire du maire vise essentiellement à vérifier la régularité des recettes et dépenses et limiter par conséquent les dérives financières. Toutefois, le comptable ne peut porter aucune appréciation sur la légalité ni encore moins sur l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur.

Par ailleurs, il ne peut garantir la fiabilité et l'exhaustivité des informations comptables qui lui sont transmises par l'ordonnateur. En effet, le comptable public ne peut contrôler que les mandats et les titres de recettes qui lui sont transmis par l'ordonnateur. Il ne dispose pas de pouvoir d'investigation sur place afin d'appréhender la réalité des engagements pris par la commune.

2.2 – Les lacunes du système liées aux contraintes et contingences

locales

La vision contingente de l'organisation est apparue depuis les travaux de WOODWARD (1965), BURNS et STALKER (1966) et LAWRENCE et LORSH (1989). Ces auteurs vont élargir leur objet d'étude en intégrant l'environnement dans le traitement des problématiques liées à l'organisation. Ils expliquent les variables comme la performance organisationnelle (variable dépendantes) à partir de plusieurs variables explicatives parmi lesquelles figurent les « facteurs de contingence ». Ainsi, ils remettent en cause la recherche ou la construction de théorie ou de lois universelles (*the one best way*) sur le modèle unique d'organisation. Selon WEILL et OLSON (1989, p.60), l'approche contingente consiste à analyser « ...*les interactions et influences (interrelationships) possibles de l'environnement sur l'organisation et les sous-systèmes qui la compose. Elle insiste sur l'existence d'une grande variété des modèles organisationnels et essaie d'expliquer le fonctionnement de ces derniers dans différentes conditions...* ».

L'approche contingente est utilisée dans plusieurs recherche relative au système d'information des organisations pour ne citer que CHAPPELLIER (1994), LACOMBE-SABOLY (1994), KALIKA et KEFI (2004). Son application dans le secteur public se concrétise par les travaux de LÜDER (1989, 1992, 2003) qui expliquent l'influence de l'environnement national sur l'évolution de la comptabilité publique locale. Le modèle de LÜDER a ensuite été repris par beaucoup de chercheurs du réseau CIGAR pour décrire et expliquer les processus de réforme de la comptabilité publique de leur pays (pays développés ou pays en voie de développement) respectif.

L'objectif du présent paragraphe est d'expliquer les lacunes du système d'information comptable et budgétaire des communes malgaches à partir de la théorie de la contingence. Pour ce faire, nous allons présenter dans un premier temps les fondements de la théorie de la contingence. Ensuite, nous allons analyser l'application de la théorie dans le secteur public (modèle de LÜDER et ses développements) avant de l'illustrer sur le cas des communes malgaches.

2.2.1) – Les fondements de la théorie de la contingence

Après avoir analysé les fondements de la théorie de la contingence, nous présenterons l'application de celle-ci dans le domaine des systèmes d'information.

a) – Les travaux fondateurs

Les auteurs fondateurs de la théorie de la contingence, WOODWARD (1965, 1994), BURNS et STALKER (1966) et LAWRENCE et LORSH (1989), précisent qu'il n'existe pas de structure qui soit la meilleure de toutes pour toutes les organisations.

Ainsi, WOODWARD (1994, p.74) souligne les différences de structures entre les organisations s'expliquent par les différences de technologie utilisées par ces dernières. Selon cet auteur, il existe un lien entre la technologie et la structure des organisations. Elle a observé au niveau des firmes industrielles britanniques que les organisations utilisant des technologies de production semblables tendaient à avoir des structures d'organisation semblables. BURNS et STALKER (1966, cité par SCHEID, 2005, p.41) ont étudié la relation entre la structure d'une firme et la stabilité de l'environnement de celle-ci auprès d'une vingtaine d'entreprises du Royaume-Uni. A cet effet, ils distinguent deux types de structure organisationnelle, l'une organique (peu formalisée) et l'autre mécanique (très formalisée). Ils concluent ensuite que la structure mécanique est mieux adaptée dans un environnement stable tandis que la structure organique l'est dans un environnement instable.

En poursuivant les travaux précédemment énumérés, LAWRENCE et LORSH (1989) cherchent à répondre à la question fondamentale suivante : « *Quelle sorte d'organisation doit-on choisir en fonction des variables économiques et des conditions du marché ?* » (p.21). A cet effet, ils considèrent que l'organisation est un système ouvert dont les membres (individus ou sous-systèmes) sont en interrelation les uns avec les autres (différenciation). Selon LAWRENCE et LORSH (1989, p.25) le fonctionnement des sous-systèmes qui composent l'organisation doit être intégré dans le système tout entier pour être viable (intégration). Le tout formé par les sous-systèmes doit ensuite s'adapter à l'évolution de son environnement externe. Ils concluent ensuite qu'« *...il n'y a pas de règles d'organisation qui soient généralement valables sauf si ce n'est de savoir ce que l'on veut optimiser...* » (LAWRENCE et LORSH, 1989, cité par SCHEID, 2005, p.48).

b) – Application de la théorie de la contingence au domaine des systèmes d'information

La transposition de la théorie de la contingence aux études des systèmes d'information a été initiée, entre autres, par les travaux de WEILL et OLSON (1989). S'inspirant des auteurs fondateurs de la théorie, ils adoptent les hypothèses fondamentales suivantes (p.65 à 66) :

- L'hypothèse d'adéquation ou « *fit assumptions* », qui stipule que l'adéquation et l'ajustement entre les variables contingentes et les caractéristiques du système d'information est une condition nécessaire à la réussite de celui-ci. Ensuite, l'adéquation est étendue entre les caractéristiques du système d'information et la performance du système d'information, puis entre la performance du système d'information et la performance de l'organisation.
- L'hypothèse de la performance ou « *performance assumptions* », qui précise que la performance du système d'information influence la performance de l'organisation. La performance est souvent considérée comme une variable dépendante que l'on cherche à mesurer ou expliquer.
- L'hypothèse de la rationalité des acteurs ou « *rational actors* », qui souligne que le développement, l'utilisation et l'implantation des systèmes d'information sont fortement influencés par les acteurs de l'organisations.
- L'hypothèse déterministe ou « *deterministic model* », qui précise l'existence d'une relation de causalité simple entre les différentes variables étudiées (dépendantes, indépendantes, contingentes).

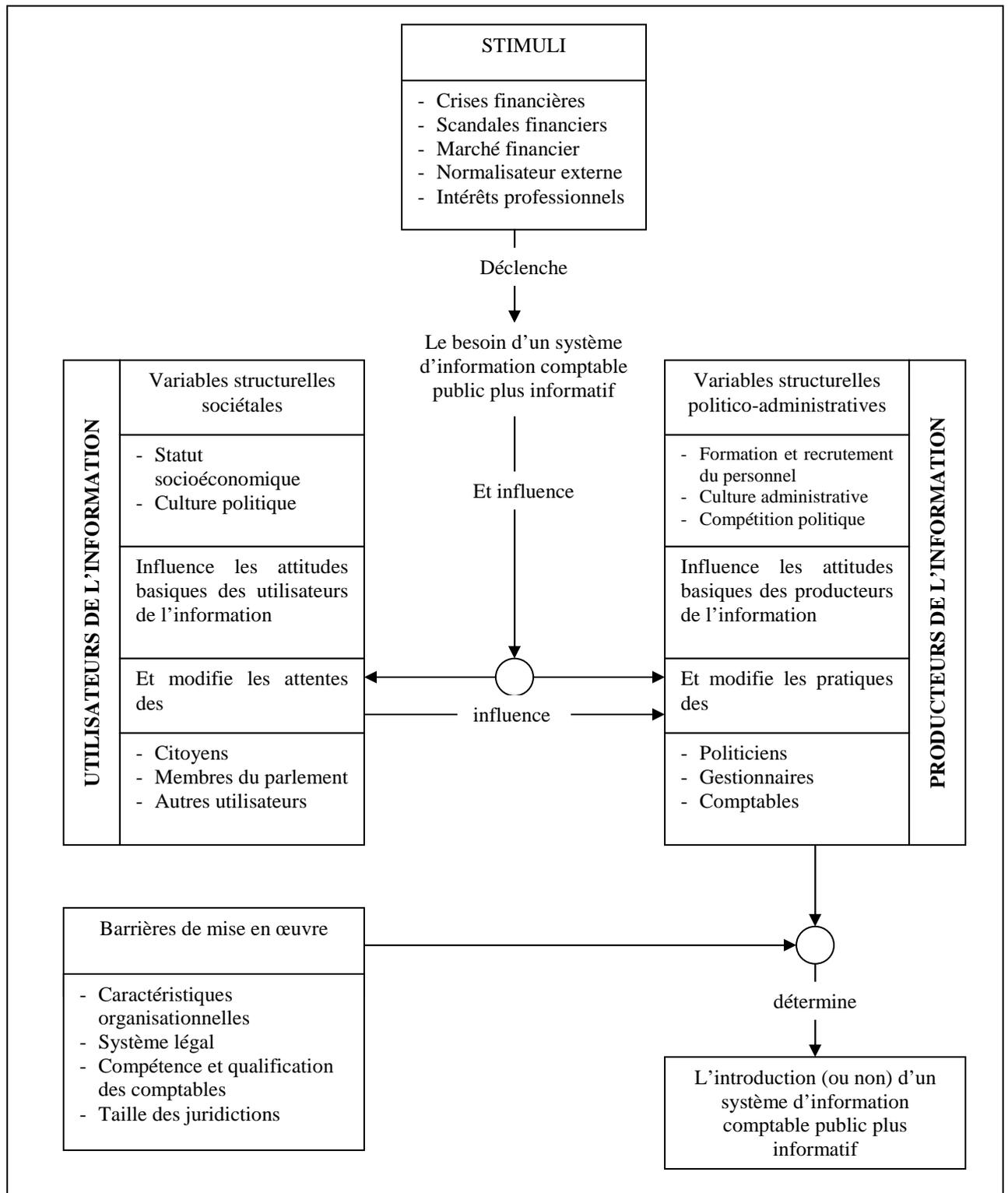
Selon WEILL et OLSON (1989, p.63), les variables contingentes les plus utilisées dans les recherches en système d'information comprennent la stratégie, la structure, la taille, l'environnement, la technologie, les tâches à effectuer et les caractéristiques individuelles. CHAPPELLIER (1994, p.95) regroupe les variables contingentes en variables structurelles (taille, âge, degré d'informatisation, type d'activité) et en variables comportementales (profil du dirigeant, profil du comptable). A cet effet, il soutient que le degré de complexité du système d'information comptable des organisations dépend des facteurs d'ordre structurel et des facteurs d'ordre comportemental.

2.2.2) – L'application de la théorie de la contingence dans le secteur public

Dans son approche dynamique de la contingence, LÜDER⁷⁰ (1992) a modélisé le processus de la réforme comptable dans le secteur public. Il part de l'observation empirique des réformes du système comptable public dans une demi douzaine de pays européens. A cet effet, il essaie d'expliquer les différences observées, non seulement en matière de méthodes et de processus de réforme, mais également en matière de conduite de la réforme c'est-à-dire son rythme de mise en place. A cet effet, LÜDER (1992) conclut que le contexte national, qui est représenté par des variables structurelles sociétales et des variables structurelles politico-administratives, influence les résultats des réformes du système d'information comptable public. Il soutient également l'existence de stimulus tels que les scandales financiers et les crises fiscales qui peuvent déclencher les réformes. Par ailleurs, il précise que des variables telles que les caractéristiques organisationnelles, le système légal, les compétences et qualification des comptables ainsi que la taille de l'institution publique peuvent empêcher la mise en œuvre effective des réformes.

⁷⁰ LÜDER, « A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment », in CHAN & PATTON (eds), Reaserch in governmental and non profit accounting, Vol.7, JAI Press Inc., Greenwich, CT, 1992

Schéma n° 22 – Modèle de contingence des réformes comptables dans le secteur public



(Source : LÜDER, 1992)

1) – Développement du modèle de contingence

Le modèle de contingence développé initialement par LÜDER (1992) a été repris par un nombre considérable de chercheurs, notamment ceux du réseau CIGAR, pour décrire et expliquer les processus de réformes en cours ou à venir dans leur pays respectif. Entre autres, on peut citer les travaux de CHAN (1994) aux Etats-Unis, de MADER et SCHEDLER (1994) en Suisse, de MELLEMLVIK et MONSEN (1995) au Danemark, Norvège et Suède, de MUSSARY (1995) en Italie, de JARGUA et al. (1995) en Pologne, de PALLOT (1996) en Nouvelle Zélande, de MONTESINOS et VELA (2000) en Espagne, de LANDE (1996, 2003) en France, CHRISTENSEN (2001) en Australie, de GODFREY et al. (1996) en Afrique...

Par ailleurs, plusieurs études comparatives sur l'influence favorable ou défavorable des caractéristiques de l'environnement national sur les réformes comptables du secteur public ont été menées dans plusieurs pays tels que la Nouvelle-Zélande, la Grande Bretagne, l'Allemagne, la Finlande, les Etats-Unis, les Pays-Bas d'une part (BUDÄUS et BUCHHOLTZ, 1996), et le Kenya, la Tanzanie, l'Ouganda d'autre part (GODFREY et al., 1996). VELA et FUERTES (2000) ont effectué une étude comparative sur les résultats de ces recherches. Leurs conclusions peuvent être résumées dans le tableau suivant (VELA et FUERTES, 2000, p.92) :

Tableau n° 27 – Influence de l'environnement sur les réformes de la comptabilité publique

PAYS	Stimuli	Variables sociétales	Variables politiques	Variables administratives	Barrières de mise en œuvre	Evaluation globale
Allemagne	+	+	-	-	-	Défavorable
Canada	+	--	+	+	+	Favorable
Suisse	+	+	+	-	-	Favorable
Danemark	+	--	+	+	+	Favorable
USA (fédéral)	+	+	+	+	-	Favorable
USA (national)	+	+	+	+	+	Favorable
France	-	--	-	-	-	Défavorable
Italie	+	--	-	-	-	Défavorable
Japon	-	--	-	-	-	Défavorable
Kenya	-	+	-	-	-	Défavorable
Nouvelle-Zélande	+	+	+	+	+	Favorable
Pologne	+	+	+	+	-	Favorable
Grande Bretagne	+	--	-	-	+	Défavorable
Suède	+	--	+	+	+	Favorable
Tanzanie	+	+	+	-	-	Favorable
Ouganda	-	+	-	-	-	Défavorable
Espagne	+	--	+	+	+	Favorable

(Source : VELA et FUERTES, 2000, p.92)

Beaucoup d'autres travaux ont contribué au développement du modèle initial de contingence soit en le confirmant, le modifiant, le falsifiant ou l'infirmant. Entre autres, GODFREY, DEVLIN et MERROUCHE (1995, 1996) ont utilisé le modèle dans les pays en voie de développement (PVD). Plus précisément, ce dernier a été testé au Kenya, en Tanzanie, en Ouganda, en Algérie et au Maroc. Leurs recherches ont permis de modifier le modèle en intégrant une nouvelle variable centrée sur l'influence des organismes et des bailleurs de fonds internationaux (tels que la Banque Mondiale et le FMI) sur le processus de réforme du système comptable et budgétaire du secteur public dans les PVD. En effet, les exigences des

organismes et bailleurs de fonds internationaux peuvent avoir une influence directe ou indirecte sur le processus de réforme du système comptable et budgétaire des pays en voie de développement (GODFREY et al. 1996). De ce fait, les PVD changent de système comptable et budgétaire, non pas pour satisfaire leurs propres besoins mais pour répondre aux exigences des organismes et bailleurs de fonds internationaux et asseoir par conséquent une reconnaissance internationale (LÜDER, 2001). De ce fait, il n'est pas rare que les PVD introduisent des réformes inadéquates qui se heurtent à des obstacles aux changements (*implementation barrier*).

D'autres travaux ont permis de compléter, de transformer et/ou d'apporter des précisions au modèle initial de contingence en ajoutant ou en supprimant d'autres variables structurelles. Aussi, BUDAÛS et BUCHHOLTZ (1996) utilisent-ils le modèle de LÜDER (1992) pour analyser les réformes de la comptabilité analytique au niveau des communes. Ils ont conclu que les résultats des réformes dépendent de l'importance des autres facteurs administratifs et organisationnels qu'ils qualifient de *soft factors*, pour les changements d'attitudes et de pratiques des acteurs et de *hard factors*, pour les changements dans les mécanismes et procédures administratives. Dans cette même logique mais en adoptant une approche différente, YAMAMOTO (1997, 2000) soutient l'existence d'une pluralité de types de gouvernance (compte tenu du système politique) et de types de management (compte tenu de la culture administrative). A cet effet, il maintient l'existence d'une relation claire et linéaire entre le type de gouvernance, de management et de système comptable. Aussi, conclut-il que le résultat des réformes du système d'information comptable public n'est pas satisfaisant tant que le nouveau système comptable ne s'adapte pas au type de gouvernance et de management.

Par ailleurs, PALLOT (1996) souligne que les résultats attendus des réformes dépendent de la manière avec laquelle est géré le processus de réforme. Dès lors, elle introduit d'autres variables liées à la conduite et au management du processus de réforme regroupant les motivations liées à la réforme, le calendrier des réformes à entreprendre, les textes législatifs et/ou réglementaires requis...

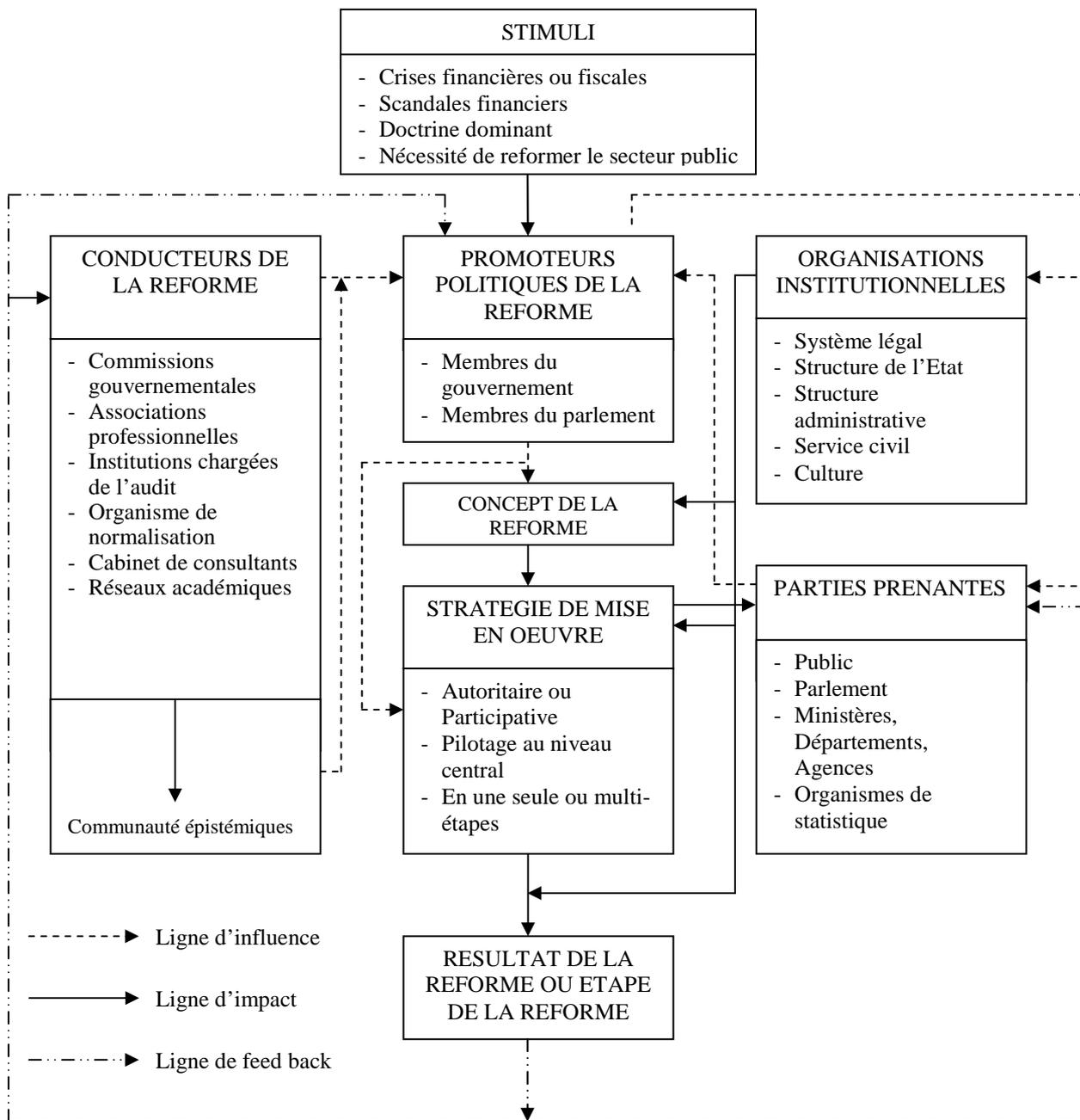
En outre, LAUGHLIN et PALLOT (1998) insistent sur l'importance de ce qu'ils appellent « *epistemic communities* » ou « *communauté épistémique* » dans le déclenchement des réformes du système comptable public. Il s'agit d'un réseau informel d'experts reconnus par leurs savoir-faire, compétences et expériences dans un domaine particulier (HAAS, 1992). En effet, LAUGHLIN et PALLOT (1998) ont identifié, à partir de l'étude des réformes

comptables de onze pays industrialisés, le rôle déterminant des communautés épistémiques dans la réussite des réformes et en ont fait une variable contextuelle du modèle de contingence.

L'intégration des résultats issus des recherches internationales, menées notamment dans le cadre du réseau CIGAR, a permis de développer le modèle initial de la contingence de LÜDER (1992) désormais appelé *Financial Management Reform Process Model – FMR Model* ou modèle du processus de réforme de la gestion financière. Le FMR model reprend les variables contextuelles caractérisant les organisations institutionnelles propre à chaque pays tout en corrigeant l'emphase du contexte national sur le comportement des acteurs, considérée comme l'une des sources de critiques pour le modèle initial (CHAN, 1996). A cet effet, le FMR précise les acteurs clés du processus de réforme en mettant l'accent sur l'impact de leur comportement et attitude sur les résultats du processus de réforme. Par ailleurs, il prend en compte les différentes étapes du processus de réforme.

Le FMR Model (LÜDER, 2000) met en évidence les interactions possibles entre les variables de contingences lesquelles sont classées en deux groupes de variables contextuelles (stimuli et organisations institutionnelles), trois groupes de variables comportementales (les conducteurs de la réforme, les promoteurs politique de la réforme et les autres parties prenantes ou *stakeholders*) et deux groupes de variables instrumentales (le concept de la réforme et la stratégie de réforme).

Schéma n° 23 – Financial Management Reform Process Model (FMR Model)



(Source : LÜDER, 2003, p.18)

2.2.3) – Les contraintes liées aux contingences locales malgaches : un obstacle à la mise en œuvre des réformes

Les réformes du système comptable et budgétaire des communes malgaches sont diffusées par les autorités centrales par les lois et décrets. Notre analyse du système, telle que présentée dans le paragraphe précédent, révèle des lacunes importantes : l'application des réformes au niveau local est très partielle, voire inexistante pour les communes soumises à des contraintes de compétences, financières, matérielles et technologiques.

L'application de la théorie de la contingence au domaine des systèmes d'information fournit un cadre théorique permettant d'expliquer la réussite de l'implantation d'un système d'information au niveau des organisations. Elle formule à cet effet, une hypothèse d'adéquation ou « *fit assumptions* », qui stipule que « *l'adéquation et l'ajustement entre les variables contingentes et les caractéristiques du système d'information est une condition nécessaire à la réussite de celui-ci* » (WEILL et OLSON, 1989, p. 65). Par ailleurs, le modèle de LÜDER (1992, 2003) met en évidence les variables pouvant influencer la réussite de l'implantation d'une réforme de la comptabilité publique. A cet effet, il souligne que des facteurs contingents comme les compétences, la qualification des comptables, les caractéristiques organisationnelles et la taille des juridictions peuvent constituer des obstacles à la mise en œuvre des réformes.

L'analyse des entretiens réalisés montrent que les réformes initiées pour le niveau communal ne prennent pas en compte les contraintes liées aux contingences locales. Néanmoins, nous avons limité notre investigation au profil des maires et des comptables communaux, la taille du budget et l'utilisation des moyens informatiques (matériel et logiciel). En effet, l'objectif de notre paragraphe n'est pas de tester ni les différentes hypothèses de la théorie de la contingence ni le modèle de LÜDER (1992, 2003) mais d'apporter quelques éléments explicatifs des lacunes du système comptable des communes.

1) – Le profil des maires

Le profil des maires de notre échantillon n'échappe pas au fossé grandissant entre les communes urbaines et les communes rurales de Madagascar. En effet, les maires des communes urbaines ont poursuivi des études plus pointues que leurs homologues des communes rurales. Le niveau de qualification des élus est très alarmant dans la plupart des communes rurales lesquelles sont souvent marquées par un faible taux d'alphabétisation de la

population. Le profil des maires des communes de notre échantillon peut est résumée dans le tableau suivant :

Tableau n° 28 – Profil des maires des communes de l'échantillon

N°	Communes	Niveau de formation	Expériences antérieures	Application du PCOP
1	CU HC	Doctorat en Chimie (niveau Bac + 8)	Cadre supérieur du secteur privé	NON
2	CU1	Maîtrise en gestion (niveau Bac+4)	Cadre du secteur privé	OUI mais nomenclature comptable seulement
3	CU1	Etudes supérieures (niveau Bac+2)	Opérateur économique	NON
4	CU2	Doctorat en médecine (niveau Bac+8)	Médecin	NON
5	CU2	Maîtrise (niveau Bac+4)	Opérateur économique	NON
6	CU2	Baccalauréat)	Opérateur économique	NON
7	CR1	Doctorat en Médecine (niveau Bac+8)	Chirurgien dentiste	NON
8	CR2 PGA	Etudes supérieures (niveau Bac+3)	Cadre d'entreprise	NON
9	CR2 PGA	Etudes supérieures (niveau Bac+5)	Enseignant	NON
10	CR2 PGA	Etudes supérieures (niveau Bac+4)	Opérateur économique	NON
11	CR2 PGA	Etudes supérieures (niveau Bac +5)	Ingénieur agronome	NON
12	CR2	N'a pas effectué des études supérieures (niveau Terminale)	Cultivateur	NON
13	CR2	N'a pas effectué d'études supérieures (niveau Terminale)	Opérateur économique	NON
14	CR2	N'a pas effectué d'études supérieures (niveau BEPC)	Cultivateur	NON
15	CR2	Baccalauréat	Employé du secteur privé	NON
16	CR2	N'a pas atteint le niveau Bac. (niveau BEPC)	Instituteur des écoles	NON
LEGENDE :				
CU HC : Communes Urbaines Hors Catégorie				
CU1 : Communes urbaines de première catégorie				
CU2 : Communes urbaines de deuxième catégorie				
CR1 : Communes rurales de première catégorie				
CR2 : Communes rurales de deuxième catégorie				
CR2 PGA : Commune rurale de deuxième catégorie Périphérique du Grand Antananarivo				

Les maires des communes N°1 à N°11, à l'exception de celui de la commune N°6, ont tous poursuivis des études supérieures bien que ces dernières ne soient pas nécessairement spécialisées en gestion ni en comptabilité (privée ou publique). Bien qu'elles n'aient pas adopté le PCOP, le système d'information comptable et budgétaire de ces communes est structuré soit par l'existence d'un progiciel de gestion comptable, soit par l'utilisation des documents et imprimés officiels fournis par l'imprimerie nationale.

Pour les communes N°12 à N°16, le niveau de qualification des maires est relativement alarmant. Ils sont issus des communes rurales pour lesquelles le taux d'alphabétisation est très faible. Ils n'ont pas adopté le PCOP car leur degré d'alphabétisation ne leur permet pas d'accéder au niveau de technicité de ce dernier. Par ailleurs, les budgets y sont rédigés sur papier libre et le suivi de la gestion budgétaire effectué à partir de cahiers confectionnés en l'interne sur la base d'un système de comptabilité de caisse.

2) – Le profil des comptables communaux

Le même cadre d'analyse a été utilisé pour l'étude du profil des comptables communaux. Nous entendons par « comptables communaux » les personnes en charge de la direction ou du service de comptabilité au niveau de la commune. En effet, dans les grandes communes urbaines, les affaires administratives et financières sont confiées à une direction tandis que dans une commune de moindre importance, elles sont confiées à un service ou un simple agent. L'analyse du profil des comptables communaux peut être résumée dans le tableau suivant :

Tableau n° 29 – Profil des comptables communaux

N°	Communes	Poste occupé	Niveau de formation	Observation	Application du PCOP
1	CU HC	Directeur des Affaires Financières	Bac + 5	Poursuite de formation à l'ENA (France)	NON
2	CU1	Directeur des finances	Bac+4 en économie	Ancien directeur de bureau d'études	OUI mais nomenclature comptable seulement
3	CU1	Directeur des finances et du patrimoine	Doctorat en Médecine	Aucune formation en comptabilité	NON
4	CU2	Secrétaire comptable	Bac scientifique	Ancien employé de bureau dans le privé	NON
5	CU2	Comptable	BTS en comptabilité et gestion	Ancien comptable du privé	NON
6	CU2	Comptable	Niveau Terminales	Ancien commerçant	NON
7	CR1	Comptable	Bac technique	Ancien employé communal	NON
8	CR2 PGA	Comptable	Bac	Ancien employé communal	NON
9	CR2 PGA	Secrétaire comptable	Niveau 5 ^{ème} (CEPE)	Ancien employé communal	NON
10	CR2 PGA	Secrétaire comptable	Niveau Bac	Ancien employé communal	NON
11	CR2 PGA	Comptable	Niveau Bac	Ancien technicien en électronique	NON
12	CR2	Secrétaire trésorier comptable	Niveau BEPC	Employé communal	NON
13	CR2	Secrétaire trésorier comptable	Niveau Terminale	Poursuite formation du MDAT	NON
14	CR2	Secrétaire trésorier comptable	Niveau Bac	Ancien employé communal	NON
15	CR2	Secrétaire trésorier comptable	Niveau Bac	Ancien employé communal	NON
16	CR2	Secrétaire trésorier comptable	Niveau Bac	Ancien employé communal	NON

LEGENDE :
 CU HC : Communes Urbaines Hors Catégorie
 CU1 : Communes urbaines de première catégorie
 CU2 : Communes urbaines de deuxième catégorie
 CR1 : Communes rurales de première catégorie
 CR2 : Communes rurales de deuxième catégorie
 CR2 PGA : Commune rurale de deuxième catégorie Périphérique du Grand Antananarivo

Le comptable de la commune N°1 (commune urbaine hors catégorie) dispose d'un niveau de formation assez élevé en matière de comptabilité publique, c'est un ancien Inspecteur du Trésor. Il indique que : « ...*La commune N°1 n'utilise pas encore le PCOP ni le budget programme, mais l'ancienne nomenclature budgétaire. La gestion budgétaire se fait selon les principes de l'unité, l'annualité, l'universalité et l'équilibre budgétaire...* ».

Le comptable de la commune N°2 (commune urbaine première catégorie) a une formation en Economie (Bac+4) lui permettant de connaître les bases de la comptabilité publique et de la comptabilité privée. Il mentionne que « ...*La commune N°2 utilise actuellement le PCOP 2000...* ». Néanmoins, il estime que la commune N°2 a rencontré beaucoup de problèmes dans la mise en œuvre de celui-ci : « ... *au niveau du personnel d'encadrement, c'est-à-dire du maire, des directeurs et des chefs de services, la compréhension des concepts issus du PCOP 2000 est assez difficile. C'est encore plus compliqué à expliquer au niveau des agents d'exécution qui ne comprennent rien en comptabilité...* ». Notre analyse du système comptable de la commune N°2 fait ressortir une utilisation des nomenclatures comptables prévues par le PCOP 2000 et non la mise en place d'une comptabilité d'engagement (*accrual based accounting*).

Le comptable de la commune N°3 (commune urbaine première catégorie) est un médecin de formation (Doctorat en médecine). Il avoue ne pas être un technicien de la comptabilité. Néanmoins, il affirme avoir suivi les formations sur le PCOP avec le MDAT et par la même occasion, il nous a confié que « *il serait très difficile pour la commune N°2 d'appliquer une telle comptabilité. Déjà avec ce que nous avons (il fait allusion à la comptabilité de caisse avec période complémentaire) nos agents sont en difficulté. Pourquoi compliquer les choses ?* ».

Les trois plus grandes communes de notre échantillon disposent toutes d'un personnel d'encadrement qualifié (Niveau Bac+4 à Bac+8). Néanmoins, ces derniers présentent une légère réticence par rapport aux réformes du PCOP 2000 et une très grande réticence par rapport au PCOP 2006. En effet, ils estiment que la plus grande partie du problème sera au niveau des agents d'exécution qui n'ont aucune notion de comptabilité : « *Dans la région, notre commune est une assez grande commune. Et notre personnel d'encadrement sont tous diplômés pourtant nous avons encore des problèmes de compétences et de formation pour mettre en place le PCOP à cause de la compétence de nos agents d'exécution pour lesquels le*

niveau d'étude est moins élevé (niveau Bac, ou BEPC). Imaginez-vous ce qu'il en serait pour les petites communes rurales dans les brousse » (Maire de la commune N°2).

Le niveau de formation des comptables pour les autres communes de l'échantillon, à l'exception de la commune N°5, atteint à peine le baccalauréat. Cette sous-qualification constitue un obstacle considérable à l'application du PCOP et de ce fait, aucune de ces communes n'a adopté le PCOP 2000 et encore moins le PCOP 2006. Cette sous-qualification des comptables communaux entraîne souvent des dysfonctionnements dans les relations de travail existant entre les communes et les services déconcentrés. C'est le cas notamment des communes urbaines de deuxième catégorie et des communes rurales de première catégorie de notre échantillon. En effet, il n'est pas rare que des anomalies et confusions diverses en matière de processus de préparation, d'exécution et de contrôle du budget ne soient constatées par les agents déconcentrés de l'Etat dans les actes communaux. Le trésorier communal de la commune N°6 (commune urbaine de deuxième catégorie) nous a confié que « *nous n'arrêtons pas de les convoquer (les responsables communaux) pour leur monter comment il faut faire les choses. Nous avons bon les former mais les anomalies se reproduisent toujours. A la fin, on ne sait plus si c'est de l'incompétence ou de la mauvaise foi...* ». Il arrive même que les procédures de collectes et de contrôle de certaines catégories de recettes telles que les redevances, ristournes, taxes et impôts locaux ne soient pas maîtrisées par l'équipe communale mettant les différents acteurs locaux en conflits permanents et dans une ambiance de suspicion.

3) – La taille du budget communal

Selon HOLMES et NICHOLLS (1989), la quantité d'informations comptables disponible augmente avec la taille des organisations. CHAPPELLIER (1994, p.66) précise que le degré de complexité du système d'information comptable augmente avec la taille des organisations. Par ailleurs, LÜDER (1992) pense que la taille de l'institution publique peut constituer un obstacle à la réforme comptable du secteur public.

La transposition de ces raisonnements au niveau des communes malgaches peut conduire à réfléchir sur la pertinence d'une réforme si la taille du budget communal ne justifie pas cette réforme. En effet, les communes auront besoin d'un système comptable plus performant (système de comptabilité d'engagement par exemple) quand elles gèrent des fonds plus importants. A cet effet, nous avons recueilli des informations sur les budgets des communes de notre échantillon. Néanmoins, l'exigence de confidentialité de nos interlocuteurs nous a

contraint à présenter lesdites informations budgétaires selon les fourchettes de valeurs suivantes :

Tableau n° 30 – Taille du budget communal

N°	Communes	Taille du budget	Observation	Application du PCOP
1	CU HC	Supérieur à 500 millions Ariary	Très élevé	NON
2	CU1	Entre 250 et 500 millions Ariary	Elevé	OUI mais nomenclature comptable seulement
3	CU1		Elevé	NON
4	CU2	Entre 100 et 250 millions Ariary	Elevé	NON
5	CU2	Entre 50 et 100 millions Ariary	Moyen	NON
6	CU2		Moyen	NON
7	CR1		Moyen	NON
8	CR2 PGA		Moyen	NON
9	CR2 PGA		Moyen	NON
10	CR2 PGA		Moyen	NON
11	CR2 PGA		Moyen	NON
12	CR2		Inférieur à 50 millions Ariary	Faible
13	CR2	Faible		NON
14	CR2	Faible		NON
15	CR2	Faible		NON
16	CR2	Faible		NON

LEGENDES :

CU HC : Communes urbaines hors catégorie

CU1 : Communes urbaines de première catégorie

CU2 : Communes urbaines de deuxième catégorie

CR1 : Communes rurales de première catégorie

CR2 : Communes rurales de deuxième catégorie

CR2 PGA : Commune rurale de deuxième catégorie périphérique du grand Antananarivo

Visiblement, la taille du budget des communes urbaines et celui des communes rurales périphériques du grand Antananarivo (CR2 PGA) est sensiblement supérieure à celui du budget des autres communes rurales. Pourtant, le comportement des communes face à l'adoption du PCOP ne varie pas en fonction de la taille de leur budget. Exceptionnellement, la commune N°2, bien qu'elle ait un budget important par rapport aux autres communes, semble vouloir adopter le PCOP mais cette adoption se limite aux seules nomenclatures

budgétaires. Le comptable de la commune N°2 nous a rapporté que « ...c'est le Trésor qui a exigé l'application des nomenclatures prévues par le PCOP ». Les résultats que nous avons obtenus semblent démontrer que les communes de notre échantillon ne fournissent pas beaucoup d'effort pour adopter le PCOP quelle que soit la taille de leur budget. Cela signifie-t-il que la taille du budget des communes de notre échantillon n'est pas assez importante pour adopter une comptabilité d'engagement ? C'est en effet le cas si l'on fait une comparaison des communes malgaches avec les grandes villes américaines et européennes ayant adopté un système de comptabilité d'engagement.

4) – L'informatisation du système

A l'exception des communes ayant bénéficié des projets d'appui au renforcement des capacités locales (PAGU, PAIGEP,...), l'utilisation des outils informatiques dans la gestion financière demeurent à un stade très embryonnaire sinon inexistante. Plusieurs communes rurales effectuent manuellement les opérations relatives à la gestion comptable et budgétaire depuis l'élaboration du budget jusqu'à l'établissement du compte administratif. Les communes urbaines utilisent des matériels informatiques et des logiciels de gestion mais elles se plaignent de la vétusté des matériels mis à leur disposition. En effet, aucun renouvellement de leur parc informatique n'a été prévu depuis l'installation desdits matériels. Par ailleurs, certaines communes urbaines utilisent des logiciels de bureautique (MS WORD ou MS EXCEL) pour l'édition des budgets, le suivi budgétaire et l'élaboration du compte administratif.

Cette utilisation restreinte de l'outil informatique limite la fiabilité et la disponibilité des informations nécessaires à l'élaboration des documents financiers. Elle se traduit concrètement par l'existence d'erreurs, d'omissions, de retard dans l'établissement du budget et du compte administratif et des problèmes d'exhaustivité de l'information. Par ailleurs, elle limite les possibilités d'adoption d'un système de comptabilité d'engagement tel que c'est prévu dans le PCOP. Les communes N°1, N°2, N°3, N°4, N° 8 et N°11 utilisent un progiciel de gestion comptable et budgétaire mais ce dernier a été conçu pour soutenir un système de comptabilité de caisse.

Tableau n° 31 – Utilisation de l'informatique dans la gestion comptable et budgétaire des communes

N°	Communes	Utilisation de micro-ordinateur	Observations	Progiciel de gestion	Bailleurs/p rojet financeur	Application du PCOP
1	CU HC	OUI	Gestion budgétaire informatisée, édition du budget et compte administratif à partir du logiciel de gestion utilisé. Suivi budgétaire intégré dans le logiciel.	LGM – Logiciel de Gestion Municipale	Coopération française	NON
2	CU1	OUI	Gestion budgétaire partiellement informatisée. Edition du budget et du compte administratif à partir d'un fichier MS EXCEL. Sous utilisation du logiciel de gestion doté à l'époque du PAGU. Suivi budgétaire effectué sur un fichier MS EXCEL	LGM – Logiciel de Gestion Municipale	Coopération française	OUI mais nomenclature comptable seulement
3	CU1	OUI	Gestion budgétaire informatisée. Edition du budget et du compte administratif à partir du logiciel de gestion utilisé. Suivi budgétaire intégré dans le logiciel.	LGM – Logiciel de Gestion Municipale	Coopération française	NON
4	CU2	OUI	Gestion budgétaire partiellement informatisée. Edition du budget et du compte administratif à partir du logiciel de gestion utilisé. Suivi budgétaire intégré dans le logiciel	LGM – Logiciel de Gestion Municipale	Coopération française	NON
5	CU2	NON	Budget rédigé sur les imprimés officiels fournis par l'imprimerie nationale. De même, le suivi budgétaire est effectué sur des registres officiels fournis par l'imprimerie nationale	NEANT	NEANT	NON
6	CU2	NON	Budget rédigé sur les imprimés officiels fournis par l'imprimerie nationale. De même, le suivi budgétaire est effectué sur des registres officiels fournis par l'imprimerie nationale	NEANT	NEANT	NON
7	CR1	OUI	Budget rédigé sur les imprimés officiels fournis par l'imprimerie nationale. De même, le suivi budgétaire est effectué sur des registres officiels fournis par l'imprimerie nationale	NEANT	NEANT	NON
8	CR2 PGA	NON	Gestion budgétaire informatisée, édition du budget et compte administratif à partir du logiciel de gestion utilisé. Suivi budgétaire intégré dans le logiciel.	KAONTY TSARA	Coopération française	NON
9	CR2 PGA	OUI	Budget rédigé sur les imprimés officiels fournis par l'imprimerie nationale. De même, le suivi budgétaire est effectué sur des registres officiels fournis par l'imprimerie nationale	NEANT	NEANT	NON

N°	Communes	Utilisation de micro-ordinateur	Observations	Progiciel de gestion	Bailleurs/p rojet financeur	Application du PCOP
10	CR2 PGA	OUI	Budget rédigé sur les imprimés officiels fournis par l'imprimerie nationale. De même, le suivi budgétaire est effectué sur des registres officiels fournis par l'imprimerie nationale	NEANT	NEANT	NON
11	CR2 PGA	OUI	Gestion budgétaire informatisée, édition du budget et compte administratif à partir du logiciel de gestion utilisé. Suivi budgétaire intégré dans le logiciel.	KAONTY TSARA	Coopération française	NON
12	CR2	NON	Budget rédigé sur papier libre et suivi budgétaire effectué sur des registres internes (cahiers). Omission de nombreux articles de la nomenclature type.	NEANT	NEANT	NON
13	CR2	NON	Budget rédigé sur papier libre et suivi budgétaire effectué sur des registres internes (cahiers). Omission de nombreux articles de la nomenclature type.	NEANT	NEANT	NON
14	CR2	NON	Budget rédigé sur papier libre et suivi budgétaire effectué sur des registres internes (cahiers). Omission de nombreux articles de la nomenclature type	NEANT	NEANT	NON
15	CR2	OUI	Budget rédigé sur les imprimés officiels fournis par l'imprimerie nationale. De même, le suivi budgétaire est effectué sur des registres officiels fournis par l'imprimerie nationale	NEANT	NEANT	NON
16	CR2	NON	Budget rédigé sur papier libre et suivi budgétaire effectué sur des registres internes (cahiers). Omission de nombreux articles de la nomenclature type.	NEANT	NEANT	NON

2.3 – Intégration des réalités locales dans la conception du système d'information comptable des communes : le rôle des bailleurs de fonds

La promotion de l'Etat de droit et de la bonne gouvernance a été retenue comme axe stratégique n°1 du DSRP (Document de Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté) par les autorités malgaches et les autres parties prenantes telles que les bailleurs de fonds et partenaires financiers internationaux. Ces derniers se composent de plusieurs organismes internationaux (tels que la Banque Mondiale, le PNUD, l'Union Européenne, le FMI...) et de gouvernements étrangers (tels que le Gouvernement français, les Etats-Unis, la Suisse, l'Allemagne...).

Encadré n° 10 – Le DSRP

Le DSRP – Document de Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté

Les documents de stratégie pour la réduction de la pauvreté (DSRP) sont établis par les gouvernements des pays à faible revenu selon un processus participatif dans lequel s'impliquent à la fois les parties prenantes au niveau national et les partenaires extérieurs du développement, dont le FMI et la Banque mondiale. Le DSRP décrit les politiques et les programmes macroéconomiques, structurels et sociaux qu'un pays mettra en œuvre pendant plusieurs années pour promouvoir la croissance et réduire la pauvreté ; il expose aussi les besoins de financement extérieur et les sources de financement connexes.

Source : FMI, Département des Relations Extérieures (www.imf.org)

Il existe un certain nombre de projets financés par les bailleurs de fonds pour assister le gouvernement malgache dans la mise en place d'un cadre institutionnel permettant une gestion et un suivi efficace des dépenses publiques afin de réduire la pauvreté (BANQUE MONDIALE, 2001). Tant au niveau national que local, lesdits projets se traduisent essentiellement par une assistance technique dans la conduite des réformes visant, entre autres, le renforcement des capacités et la maîtrise des finances publiques. A cet effet, le

tableau suivant indique les interventions des principaux bailleurs et partenaires du gouvernement de Madagascar⁷¹.

Tableau n° 32 – Intervention des principaux bailleurs / partenaires dans le domaine de gouvernance

Bailleurs / Partenaires	Principaux domaines d'intervention	Instrument
Banque mondiale	Mise en place d'un système intégré informatisé de gestion des finances publiques, appui à la réforme des marchés publics, renforcement des établissements de formation et de certaines structure de contrôle des finances publiques	Projet d'appui institutionnel (ex : PAIGEP, PGDI)
Union Européenne	Justice, douanes, police, secteur pénitentiaire, lutte contre la corruption, appui aux administrations locales de développement, sécurité alimentaire, programme d'investissement	Appui communautaire dans le domaine de la bonne gouvernance et de l'Etat de droit (ex : ACORDS)
Gouvernement français	Formation du personnel judiciaire, assistance technique aux régies financières, développement local, décentralisation	Assistance technique (ex : PAGU, ADAT)
PNUD	Décentralisation, justice, lutte contre la corruption, société civile, coordination de l'aide, gouvernance économique, développement local	Assistance technique (ex : Projet MAG 97/007)

(Source : adapté du Fonds Africain de Développement, 2004)

2.3.1) – Les actions de la Banque Mondiale

La Banque mondiale joue un rôle important dans l'exécution des réformes de l'administration publique à Madagascar. Les actions qu'elle mène peuvent être analysées à travers les projets d'appui institutionnel tels que le PAIGEP ou *Programme d'Appui Institutionnel et Gestion des Entreprises Publiques* et le PGDI ou *Programme pour la Gouvernance, le Développement Institutionnel et la réduction de la pauvreté*. En effet, Madagascar a bénéficié d'un financement par l'Association Internationale de développement (IDA) en 1996 pour assurer la

⁷¹Fonds Africain de Développement, « Rapport d'Evaluation. Projet de Renforcement Institutionnel visant la Bonne Gouvernance (PRIBG). République de Madagascar », Octobre 2004

réalisation du Projet d'Appui Institutionnel à la Gestion Publique (PAIGEP) lequel sera clôturé en 2002. La continuité des réformes sera ensuite assurée par le Programme de Gouvernance et Développement Institutionnel (PGDI) de 2003 à 2005, puis par le Programme de Réforme pour l'Efficacité de l'Administration (PREA) à partir de 2006.

a) – Le PAIGEP

De nombreuses réformes de la gestion des finances publiques ont été initiées à travers le PAIGEP. D'une part, le projet a assisté le Ministère des Finances et du Budget dans la mise en place du Plan Comptable des Opérations Publiques (PCOP) et la mise en œuvre du Système Intégré de Gestion des Finances Publiques (SIGFP) dans la province pilote de Toamasina (BANQUE MONDIALE, 2001). D'autre part, il a permis de conduire des expériences pilotes de renforcement du processus de décentralisation au niveau de 12 communes rurales réparties sur tout le territoire national (FENU, 1999). Il s'agit essentiellement d'une assistance technique dans le domaine de l'administration des recettes (recensement fiscal, gestion et édition des rôles, recouvrement...) et de la gestion du budget. A cet effet, le PAIGEP a permis la production de 3 documents de gestion à l'attention des élus communaux mis à part les travaux d'élaboration ou de mise en conformité des textes régissant les communes. Lesdits documents concernent des guides sur les procédures comptables, sur les ressources financières (fiscales et non fiscales) et sur l'organisation générale de l'administration communale.

Le manuel de procédures comptables et budgétaires décrit le système comptable et budgétaire à mettre en place au niveau des communes. En plus des procédures d'élaboration et d'exécution du budget, il propose la tenue d'une comptabilité administrative en partie simple pour l'ordonnateur avec, en fin d'exercice, l'établissement d'un compte administratif reflétant l'exécution budgétaire de la période écoulée. Il prévoit également la nécessité de prolonger, en fin d'année, par une journée complémentaire de 20 jours l'exercice comptable de la commune afin de rattacher les décaissements (charges ou actifs) et encaissements (produits ou passifs) effectués pendant la période complémentaire à l'exercice écoulé (PAIGEP, 1999, p.29).

La description des procédures contenues dans le manuel laisse largement entendre que le système comptable et budgétaire proposé correspond au modèle de comptabilité de caisse modifiée. Néanmoins, force est de constater que les guides élaborés dans le cadre du PAIGEP se limitent à la description des procédures à suivre dans l'élaboration et l'exécution du budget

sans aucune indication ni précision quant à l'organisation du système comptable à appliquer au niveau des communes.

b) – Le PGDI

S'insérant dans une logique de continuité des actions déjà commencées dans le cadre du PAIGEP, le PGDI vise l'amélioration de la transparence et de la gestion des affaires économiques et financières de l'Etat d'une part, et le renforcement des capacités et la consolidation des institutions nationales de formation d'autre part (BANQUE MONDIALE, 2004).

Au niveau national, le PGDI a permis de faciliter la vulgarisation du Système Intégré de Gestion des Finances Publiques (SIGFP) dans les six chefs lieux de provinces par l'acquisition et l'installation des matériels informatiques requis, l'entretien et la remise en état des bâtiments administratifs et la formation des utilisateurs du système. L'adoption de la nouvelle LOLF malgache favorise la transparence et la responsabilisation dans la gestion des finances publiques (Fonds Africain de Développement, 2004). Par ailleurs, elle exige l'utilisation d'un système informatique plus performant qui couvre toute la chaîne de gestion des finances publiques afin de répondre aux exigences d'informations à produire selon la LOLF.

Le projet a aussi facilité le renforcement des organes de contrôle interne et externe tels que l'Inspection Générale de l'Etat (IGE), l'Inspection Générale des Finances (IGF), la Brigade d'Inspection du Trésor (BdT), le Contrôle des Dépenses Engagées (CDE), la Cour des Comptes, la Commission de Discipline Budgétaire et Financière (CDBF) et les Commissions des Finances du Parlement (CFP). Aussi, de nouveaux cadres juridiques, institutionnels et organisationnels ont été adoptés non seulement en matière de gestion budgétaire mais également au niveau de la gestion et de la passation des marchés publics, et surtout en matière de suivi et d'évaluation des politiques gouvernementales. En outre, d'importantes actions de formation et de renforcement des capacités ont été réalisées au profit du Ministère de l'Economie, des Finances et du Budget (MEFB), du Ministère de la Justice, de l'Ecole Nationale de la Magistrature et des Greffe (ENMG), de l'Ecole Nationale de l'Administration de Madagascar (ENAM), du Centre National de Formation Administrative (CNFA) afin de pallier les insuffisances de capital humain et matériel en qualité et quantité adéquate pour faire face aux différentes actions de réforme.

Au niveau local, les actions du PGDI se sont concrétisées par un rapport de consultant proposant un cadre juridique et comptable pour la gestion financière des communes rurales de 2^{ème} catégorie. Ce modèle propose une orientation générale sur l'utilisation d'un plan de compte (compte et sous-comptes) pour les opérations comptables et budgétaires des communes. En complément des procédures budgétaires proposées par les modèles du PAIGEP, il repose sur une subdivision des comptes à quatre chiffre comme le précise l'exemple ci-après :

Encadré n° 11 – Exemple de nomenclature comptable

7 :	Comptes de produits-----→	Classe
72 :	Impôts sur les biens et services-----→	Chapitre
727 :	Taxes particulière sur les activités-----→	Article
7272 :	Centime additionnel sur la taxe professionnelle-----→	Paragraphe

Source : Rapport final « Elaboration d'un cadre juridique et comptable pour la gestion financière des communes rurales de 2^{ème} catégorie », RANDRIAMAHAFEHY, PGDI, 2005

Avec l'utilisation du plan de comptes, ce modèle ambitionne de constituer un passage vers le PCOP 2006. Néanmoins, il se limite à la seule utilisation des nomenclatures comptables prévues par le PCOP 2006 sans prendre en considération les caractéristiques du cadre comptable que ce dernier propose. En effet, le PCOP 2006 préconise, pour le secteur public, une comptabilité d'engagement complète, ce qui nécessite le passage d'une comptabilité de caisse vers une comptabilité d'engagement complète. Toutefois, cette dimension semble avoir été omise par le modèle de cadre juridique et comptable proposé par le rapport ci-dessus.

2.3.2) – Les actions du PNUD

Le soutien du Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD) pour les réformes du secteur public se concrétise à travers le programme « *Gouvernance et Politiques Publiques pour un Développement Humain Durable MAG 97/007* » lequel a été établi en étroite collaboration avec le Gouvernement malgache (PNUD, 2000). Le projet assiste le Ministère chargé du Budget et du Développement des Provinces Autonomes dans l'établissement des directives et méthodologies communes pour la gestion et le contrôle financier au niveau communal. Par ailleurs, il fournit une assistance en matière de gestion

financière et de planification du développement à un certain nombre de communes dans les provinces de Fianarantsoa, Toliara et Mahajanga (BANQUE MONDIALE, 2001). Il s'agit entre autres d'un appui à la planification participative du développement local et régional (Plan Communaux de Développement et Plans Régionaux de Développement), d'une aide à la mise en œuvre des plans, d'un appui à l'élaboration des outils de référence à l'intention des acteurs locaux de développement et de gouvernance locale, d'un appui à la mise en place des structures locales, d'un appui au renforcement des capacités des élus locaux (organe exécutif et organes délibérant) et des autres entités de gouvernance locale.

Le programme « *Gouvernance et Politiques Publiques pour un Développement Humain Durable MAG 97/007* » a donné lieu à l'élaboration du ***Guide du Maire***, du ***Guide pour l'élaboration d'un plan communal de développement*** et d'un ***Guide pour la tenue de la comptabilité matière*** à l'attention des maires et responsables communaux.

a) – Le guide du Maire

Mis à part les directives sur l'organisation, le fonctionnement et le contrôle des actes d'une commune, le « Guide du Maire » propose des procédures comptables et budgétaires basées sur les règles de la comptabilité publique. Le système d'information comptable ainsi proposé met en relation deux acteurs principaux, le maire (ordonnateur du budget communal) et le comptable public (receveur communal).

L'ordonnateur tient une comptabilité administrative tenue en partie simple. Cette dernière est essentiellement articulée sur le budget, lequel doit être préalablement voté par l'organe délibérant (le conseil municipal ou communal). Elle transcrit, au fur et à mesure de l'exécution du budget, les engagements de dépenses et les émissions de titres de recettes effectués par la commune (PNUD, 2000, p.83). Par ailleurs, le receveur communal, tient une comptabilité en partie double basée sur les justificatifs fournis par l'ordonnateur. Cette comptabilité permet d'établir les comptes de gestion de la commune en fin d'exercice. A cet effet, les opérations sont enregistrées au moment des encaissements pour les recettes et celui des décaissements pour les dépenses.

Le modèle proposé par le Guide du maire prévoit l'utilisation de la technique de la journée complémentaire afin de rattacher les encaissements et les décaissements survenus dans cette période complémentaire à l'exercice écoulé. Par conséquent, il s'identifie au modèle de comptabilité de caisse modifiée défini par l'IFAC (IFAC, Study 1, 1991).

b) – Le guide d'élaboration du PCD

Le PCD ou *Plan Communal de Développement* est un outil de planification et de coordination des actions de développement au niveau de la commune. *C'est un document cadre déterminant les buts que se fixe la commune en matière de développement, la stratégie, les programmes et les projets pour les atteindre et les moyens de leur mise en œuvre* (SEDDPA, 2002). Il permet de définir et d'analyser les besoins réels des communes par le biais d'une approche participative et d'une concertation entre les différents acteurs du développement au niveau local. Par ailleurs, le PCD constitue un outil de négociation et/ou de demande de financement présenté le plus souvent aux bailleurs et partenaires financiers nationaux ou internationaux afin de mobiliser les ressources nécessaires à la réalisation des actions et objectifs de développement poursuivis par la commune. Aussi, plusieurs projets œuvrant dans le domaine du développement local tels que le programme FADEL, le programme PACOR du FENU, le projet Green Mad de GTZ, le programme FID de la Banque Mondiale, le programme FIDA, le programme SAGE... s'intéressent à l'élaboration et la mise en place des Plans Communaux de Développement (PCD) au niveau des communes. En outre, le PCD assure le suivi et l'évaluation des réalisations par rapport aux objectifs fixés lors de son élaboration.

Le guide d'élaboration du PCD définit par le programme « *Gouvernance et Politiques Publiques pour un Développement Humain Durable MAG 97/007* » a pour objectif de fournir des orientations aux acteurs du développement à l'échelle communale dans la formulation, le démarrage, la mise en œuvre et l'évaluation du contenu de leur PCD. Par ailleurs, il constitue une référence méthodologique pour l'harmonisation des modes d'intervention entre les différents bailleurs.

c) – Le guide pour la tenue d'une comptabilité matière

La comptabilité-matière est l'ensemble des règles applicables à la gestion des matériels et des matières de toute nature utilisées par l'Administration pour le fonctionnement de ses services. Elle est régie par l'Instruction générale du 22 juillet 1955 selon laquelle « *tous les objets, matières, matériels dont la valeur est supérieure à 5.000 FMG donnent lieu à la tenue d'une comptabilité-matière* » à l'exception des « *matières et objets consommables nécessaires soit aux besoins habituels des bureaux (fournitures de bureau papiers, chemises, agrafeurs, ...) soit à la propreté et à l'entretien du matériel en service (ingrédients: alcool, essence, cirages, savons,...)* » et des « *objets scellés dans les bâtiments, les machines fixes, ...* ». La

comptabilité-matière met en relation deux personnes, l'ordonnateur en matières (le maire) et le dépositaire comptable ou secrétaire comptable pour les communes de deuxième catégorie.

Le programme « *Gouvernance et Politiques Publiques pour un Développement Humain Durable MAG 97/007* » propose un guide pour la tenue de la comptabilité matière à l'intention des responsables communaux. Il définit les outils de base nécessaires à la gestion quotidienne du patrimoine communal tels que les registres à tenir (journal des matières, le grand livre des matières), les ordres d'entrées ou de sorties ainsi que les moyens de contrôles disponibles. Il vise entre autres à uniformiser le recensement et la présentation des meubles et immeubles appartenant à chaque commune. A cet effet, il propose des procédures d'inventaire et d'évaluation du patrimoine mobilier et immobilier. Par ailleurs, le guide définit les attributions et les responsabilités des différents acteurs en matière de gestion du patrimoine communal. Il propose des procédures uniformisées concernant l'acquisition, l'usage, l'affectation et la mise au rebut d'un ou plusieurs éléments de ce patrimoine.

2.3.3) – Les actions du gouvernement français

Le Gouvernement français finance, par le biais du Fonds d'Appui à la Coopération (FAC), un certain nombre de projets d'assistance technique au profit des communes, des institutions décentralisées (association intercommunale, OPCI...), et des organes déconcentrés d'assistance (Trésor, services fiscaux...) ou de contrôle (tribunal administratif et financier, représentant de l'Etat...). Lesdits projets œuvrent essentiellement dans le domaine de la décentralisation, du développement économique et social, et de la gestion administrative et financière au niveau local. Concernant ce dernier volet, les projets d'appui du FAC se composent essentiellement du « *Projet d'appui au contrôle de légalité et au contrôle budgétaire et financier des collectivités territoriales* », du « *Projet d'appui à la Gestion Décentralisée des Communes Urbaines Madagascar – PAGU* » et du « *Projet d'appui au développement d'Antananarivo – ADAT* ».

a) – Le projet FAC – PAGU

Le projet FAC – PAGU ou *Projet d'appui à la Gestion Décentralisée des Communes Urbaines Madagascar* traduit l'appui technique et financier de la Coopération française en vue de renforcer la capacité de gestion des communes urbaines et d'optimiser les ressources financières pour permettre à la commune d'améliorer les services rendus à la population. A cet effet, le projet s'intéresse à 6 communes urbaines de première catégorie (les cinq chefs

lieux des provinces et Antsirabe) et 10 communes urbaines de deuxième catégorie (Ambalavao, Ambatolampy, Ambositra, Farafangana, Mananjary, Miarinarivo, Tsiroanomandidy, Fénérive-Est, Sainte Marie et Moramanga). Les actions menées dans le cadre du projet FAC – PAGU se sont soldées, entre autres, par une mise à jour (recensement fiscal) et une informatisation de la gestion des bases de données fiscales d'une part, et une informatisation de la gestion comptable et budgétaire d'autre part. En effet, les communes ont été dotées non seulement de matériels informatiques et de logiciel de gestion des impôts fonciers mais également de logiciels de gestion financière tels que le LGM ou Logiciel de Gestion Municipale. Des manuels de procédures (aussi bien pour la fiscalité que pour la comptabilité) ont également été établis et complétés par des actions de formation continue.

Le logiciel de gestion comptable et budgétaire (LGM) a été installé au niveau des communes ayant bénéficié de l'appui du projet FAC – PAGU. Il présente plusieurs fonctionnalités répondant aux différentes tâches relatives à l'élaboration et à l'exécution du budget tant en recettes qu'en dépenses, à la gestion comptable des engagements et l'établissement du compte administratif. Il s'agit entre autres des fonctions de base telles que :

- l'édition du budget primitif, budget additionnel, du livre d'engagement, du livre de liquidation, du mandat (avec bon de caisse ou avis de crédit), du bordereau, de l'état des commandes non engagées, de l'état des engagés non liquidés, de l'état des liquidés non mandatés, des mandats non comptabilisés, des mandats non payés et du compte administratif ;
- la gestion automatique des fournisseurs, des bons de commandes, des engagements, des dégagements, des liquidations, des mandatements, des rejets, des paiements...

Néanmoins, le modèle comptable proposé dans le logiciel se réfère à une comptabilité d'encaissement et de décaissement (comptabilité de caisse). Par ailleurs, il repose sur une codification relativement différente par rapport aux nomenclatures budgétaires et comptables actuellement en vigueur. De ce fait, certaines communes procèdent régulièrement à un retraitement manuel des documents financiers à destination des utilisateurs externes (contrôle de légalité par exemple).

b) – Le projet FAC-ADAT

Le projet FAC-ADAT ou *Projet d'appui au développement d'Antananarivo – ADAT* intervient sur la Commune Urbaine d'Antananarivo (CUA) et sur 20 communes

périphériques. Il vise au renforcement des capacités techniques et financières des communes, au renforcement de la démocratie participative et à la mise en place d'une solidarité intercommunale (développement des OPCI et des associations intercommunales).

Dans le domaine comptable et financier, le projet ADAT utilise des outils, des démarches et procédés semblables à ceux utilisés dans le cadre du projet FAC – PAGU. Les campagnes de recensement fiscal et d'informatisation de la gestion des impôts fonciers ont été entreprises en complément de l'informatisation de la gestion comptable et budgétaire.

c) – Le Projet d'appui au contrôle de légalité et au contrôle budgétaire et financier des collectivités territoriales

Le Projet d'appui au contrôle de légalité et au contrôle budgétaire et financier des collectivités territoriales consiste à renforcer la capacité des représentants de l'Etat et celui des juridictions administratives et financières dans l'exercice des contrôles sur les actes et documents financiers des collectivités locales. A cet effet, un manuel de contrôle des actes budgétaires des communes regroupant tous les textes législatifs et réglementaires applicables a été établi et diffusé auprès des différents utilisateurs. Par ailleurs, le projet fournit son assistance dans le domaine de l'organisation des services, de la formation du personnel, et de l'équipement au profit des différents organes de contrôles déconcentrés tels que les préfectures. Il appuie également les différents ministères concernés (ministère de l'intérieur, ministère de la justice, ministère des finances) dans la création des tribunaux administratifs et financiers pour deux provinces pilotes (Fianarantsoa et Mahajanga).

2.3.4) – Les actions de l'Union Européenne

L'Union Européenne finance un programme de développement rural et d'amélioration de la sécurité alimentaire au profit des communes du sud de Madagascar. Il s'agit du programme d'*Appui aux Communes et Organisations Rurales du Sud (ACORDS)*. Entre autres, il fournit son assistance technique et financière aux administrations et organisations locales de développement dans les communes rurales des provinces de Tuléar et de Fianarantsoa en vue d'améliorer leur gestion et la maintenance des infrastructures (ACORDS, 2003).

L'appui de l'ACORDS prend la forme d'une aide budgétaire directe sur trois ans destinée à financer les investissements pour des petites constructions, des travaux de réhabilitation ou de maintenance des infrastructures communales. Compte tenu de la complexité de cette approche

(aide budgétaire directe), l'ACORDS a lancé une importante campagne de formation et d'accompagnement des communes éligibles dans le domaine de la gestion financière et comptable. Ainsi, les maires et les secrétaires trésoriers comptables ont reçu des formations sur la tenue d'un système comptable et budgétaire simplifié (élaboration et exécution du budget, tenue de journal et de grand livre, établissement du compte administratif...). L'analyse des kits de formation utilisés révèle que le modèle comptable proposé par l'ACORDS repose sur une comptabilité d'encaissement et de décaissement inspiré de la comptabilité de caisse défini par l'IFAC (Study 1, 1991).

Visiblement, les bailleurs de fonds et partenaires internationaux essaient de promouvoir un système d'information comptable et budgétaire plus simple par rapport aux référentiels comptables existants. Ils essaient de promouvoir une comptabilité de caisse modifiée. Leurs apports respectifs peuvent être résumés dans le tableau suivant :

Tableau n° 33 – Synthèse des réformes comptables proposées par les bailleurs

Programme	Bailleurs	Nombre de communes concernées	Principales actions (ou manuel diffusé)	Modèle comptable
PAIGEP	Banque Mondiale	12 communes pilotes	Recensement fiscal, Proposition d'un manuel de procédures comptables et budgétaires pour les CR1 et CR2	Comptabilité de caisse modifiée (avec période complémentaire)
PGDI	Banque Mondiale	Pas phase de mise en œuvre	Rapport de consultant sans phase de mise en œuvre	Comptabilité de caisse modifiée mais propose une utilisation des nomenclatures comptables du PCOP 2006
MAG 97/007	PNUD	Non fourni	Guide du Maire Guide d'élaboration du PCD Guide pour la tenue d'une comptabilité matière	Comptabilité de caisse modifiée (avec période complémentaire)
FAC-PAGU	Coopération française	6 CU1 et 10 CU2	Recensement fiscal, Informatisation de la gestion comptable et budgétaire (Logiciel LGM)	Comptabilité de caisse modifiée (avec période complémentaire)
FAC-ADAT	Coopération française	20 communes rurales périphériques du grand TANA	Recensement fiscal, Informatisation de la gestion comptable et budgétaire	Comptabilité de caisse modifiée (avec période complémentaire)

Programme	Bailleurs	Nombre de communes concernées	Principales actions (ou manuel diffusé)	Modèle comptable
			(Logiciel LGM	
ACORDS	Union Européenne	Environ 200 communes rurales du sud (prévision)	Proposition d'un manuel de procédures comptables et budgétaires pour les CR1 et CR2	Comptabilité de caisse modifiée (avec période complémentaire)

* * *

L'analyse du système comptable et budgétaire des communes malgaches révèle des lacunes importantes. Elles sont liées à la fiabilité des données sur les recettes, à la limite technique des traitements comptables effectués et à l'insuffisance des systèmes de contrôle. Pour pallier ces lacunes du système d'information, les organes normalisateurs malgaches ont proposé des réformes en profondeur visant l'alignement de la comptabilité communales sur les normes comptables internationales IPSAS. Ces réformes se sont concrétisées par l'adoption du PCOP 2000 puis du PCOP 2006.

Néanmoins, l'application desdites réformes sur le plan communal bute sur les contraintes liées au contexte et contingences locales. En effet, nous avons vérifié à partir de la théorie de la contingence les facteurs pouvant expliquer la non-application du PCOP au niveau des communes sans aller en profondeur. Il ressort de notre analyse que les facteurs tels que le profil du maire, le profil des comptables communaux, la taille des budgets communaux et le degré d'informatisation de la gestion des communes ne sont pas compatibles avec les exigences des normes comptables internationales sur lesquelles s'inspire le PCOP. Une rapide comparaison avec les grandes villes américaines et européennes ayant adopté des réformes similaires (comptabilité d'engagement) permet de le confirmer.

Face à ces problèmes d'adéquation du référentiel comptable aux facteurs de contingences locales, les bailleurs de fonds et partenaires bilatéraux de Madagascar essaient de promouvoir des modèles comptables plus simplifiés et intégrant les réalités du terrain. Ils proposent un système de comptabilité de caisse modifiée pour lequel la diffusion et la mise en œuvre effective se limite aux seules communes pilotes. Néanmoins, l'application de ces modèles s'opère avec beaucoup plus de difficultés au niveau des communes rurales compte tenu des facteurs de contingences locales. En effet, la plupart des

modèles et manuels sont rédigés en français alors que certains maires et comptables des communes rurales comprennent mal cette langue, et encore plus mal le français technique desdits documents et modèles.

Cette situation nous a amené à contacter un bailleurs de fonds afin de financer notre recherche et d'élaborer un outil intégrant les contraintes spécifiques des communes rurales.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

Les pressions de la Banque Mondiale et du FMI ont conduit les autorités malgaches à adopter, par mimétisme, des réformes comptables s'alignant sur les pratiques et normes comptables internationales IPSAS (DSRP, 2004). Ce comportement s'explique, à la lumière des théories néo-institutionnelles développées initialement par MEYER et ROWAN (1977) et DI MAGGIO et POWELL (1983), par une recherche de légitimité envers les parties prenantes desquelles dépend la survie de l'organisation. Pourtant, l'application desdites réformes au niveau du secteur public local n'est pas encore effective jusqu'à nos jours. En effet, notre observation des pratiques comptables locales montre l'utilisation d'un système de comptabilité de caisse alors que la doctrine comptable propose un système de comptabilité d'engagement. Par ailleurs, le système d'information comptable utilisé par les communes révèle des lacunes graves qui sont liées aux contingences et contraintes locales. Les ressources humaines, financières, matérielles et technologiques à la disposition des communes ne leur permettent pas de mettre en place un système sophistiqué s'inspirant des IPSAS. En effet, la théorie de la contingence (WEILL et OLSON, 1989) postule que la conception d'un système d'information comptable doit tenir compte des caractéristiques propre à chaque institution. Dans ce contexte de rareté des ressources, certains bailleurs de fonds internationaux ont proposé des réformes moins complexes et intégrant les réalités du terrain mais l'application de celles-ci se limite aux seules communes pilotes. Par ailleurs, l'application desdites réformes s'opère difficilement au niveau des communes rurales.

CONCLUSION DE LA PARTIE 1

Cette première partie a permis de situer la place du secteur public local dans le cadre du processus de décentralisation malgache. L'évolution de l'environnement politique, organisationnel, juridique et comptable du secteur public local met en évidence un accroissement récent de la responsabilisation des communes tant en matière administrative que financière. Pour accompagner cette responsabilisation, les autorités malgaches ont entrepris une série de réformes du système d'information comptable et budgétaire du secteur public local en transposant les réformes initialement prévues pour l'Etat central au niveau des communes.

L'Etat malgache a adopté des réformes s'inspirant des normes comptables internationales (PCOP) et des expériences étrangères (LOLF) pour asseoir leur légitimité vis-à-vis des bailleurs de fonds et partenaires internationaux. Les apports de la théorie néo-institutionnelle permettent d'expliquer le processus d'adoption des réformes par mimétisme. Néanmoins, la transposition de toute ou partie de ces réformes au niveau des communes malgaches se heurtent aux contingences et contraintes locales. En effet, une grande partie des acteurs locaux ne disposent ni des compétences, ni des connaissances et encore moins des expériences requises pour répondre aux exigences et niveau de technicité requis par les différentes réformes. C'est le cas des réformes successives introduites par les PCOP 2000 et par le PCOP 2006 dont l'application au niveau des communes n'est toujours pas effective à ce jour. Cette non-appropriation des réformes s'explique, entre autres, par l'incompatibilité des facteurs de contingences locales (insuffisance des ressources matérielles, financières et humaines) aux caractéristiques du système comptable proposé.

Face à cet écart grandissant entre les référentiels comptables et les pratiques comptables des communes, les bailleurs de fonds ont proposé des modèles de système comptable moins complexes et tenant compte des contraintes locales mais l'application de ces derniers est limitée aux communes pilotes. Par ailleurs, les communes rurales auxquelles s'adressent les modèles rencontrent souvent des difficultés à les appréhender. Quel serait alors le modèle de

système comptable à promouvoir pour les communes rurales ? Faut-il continuer à adopter les modèles internationaux ou vulgariser les modèles proposés par les bailleurs de fonds internationaux ? Est-ce qu'on peut développer des systèmes encore plus simples, plus robustes et plus pragmatiques tenant compte des contingences et contraintes locales ? Cette partie de la problématique sera traitée dans la partie 2.

PARTIE 2
DE LA CONCEPTION A L’ADOPTION D’UN
SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE
SIMPLIFIE AU NIVEAU DES COMMUNES
RURALES MALGACHES

« Les instruments ne sont que des théories matérialisés »

Gaston BACHELARD, Le nouvel esprit scientifique, 1934

Les bailleurs de fonds s’intéressent de près à la problématique de la conception d’un outil de gestion comptable et budgétaire intégrant les contraintes spécifiques des communes rurales malgaches. C’est pour cette raison que nous avons contacté les principaux projets de réforme financé par la Banque Mondiale pour financer notre recherche dont l’objectif est d’élaborer un tel outil.

Une telle entreprise s’inscrit dans le cadre d’un aller retour « théorie – terrain » si bien qu’il semble important de rappeler cette phrase de Gaston BACHELARD, philosophe et épistémologue français du 19^{ème} siècle (1884 – 1962), pour guider notre démarche. Nous traiterons donc dans la deuxième partie de la thèse le processus de conception (chapitre 1) et le processus de diffusion (chapitre 2) du système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales malgaches.

CHAPITRE 1

PROCESSUS DE CONSTRUCTION D’UN SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE POUR LES COMMUNES RURALES MALGACHES

« (...) Les instruments galiléens sont des incarnations de la théorie. Le télescope galiléen se construit à partir d'une théorie optique (...) »

Alexandre KOYRE, Études d'histoire de la pensée scientifique, 1966.

Nous allons présenter dans ce premier chapitre le processus de construction du système comptable et budgétaire simplifié. A cet effet, il aborde dans un premier temps l’analyse des besoins d’information des utilisateurs (section1) en se basant sur les différents modèles théoriques traitant des différentes catégories d’utilisateurs de l’information financière d’une part, et des besoins d’information de ces utilisateurs d’autre part. Entre autres, nous pouvons citer les travaux de l’IASB, du FASB ou de l’IPSASB sur le cadre conceptuel de l’information financière dans le secteur privé et dans le secteur public ou encore ceux des chercheurs tels que DYE et BOWSER (1987), MAYSTON (1992), LANDE et ROUSSEAU (2003) sur les différents types d’utilisateurs et leurs besoins.

Ensuite, nous allons présenter le modèle de système comptable et budgétaire simplifié à travers les grilles de lecture des outils de gestion et des innovations managériales (Section 2). A ce titre, nous pouvons mobiliser la méthode de déconstruction de GILBERT (1998) pour avoir une lecture analytique de la structure d’un outil de gestion d’une part, et les littératures sur les caractéristiques obligatoires d’une innovation managériale [VAN DE VEN (1986), GODOWSKI (2003), LAFONTAINE (2003, 2005), MERIC (2003)] pour analyser les caractères innovants ainsi que les apports de l’outil d’autre part.

Section 1 – L’analyse des besoins d’information des utilisateurs et acteurs locaux

Les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) s’inspirent fortement de celles du secteur privé (IAS/IFRS). L’IPSASB, n’ayant pas adopté de cadre conceptuel pour les IPSAS a emprunté, du moins jusqu’en 2007, le cadre conceptuel de l’IASB pour l’élaboration de ces normes. Les normes comptables internationales du secteur privé (IAS/IFRS) ont été conçues pour renforcer la confiance des investisseurs financiers sur les marchés et le cadre conceptuel de l’IASB suppose que la satisfaction de ces derniers devrait permettre de satisfaire les autres catégories d’utilisateurs telles que les créanciers, les employés, les prêteurs, les fournisseurs, les clients, les pouvoirs publics... sans qu’il n’existe aucune hiérarchie entre eux. En d’autres termes, le cadre conceptuel de l’IASB n’envisage pas que la nature et la présentation des états financiers soient modulées en fonction des besoins des différents utilisateurs.

L’application du cadre conceptuel de l’IASB au niveau du secteur public fait l’objet d’une réflexion au sein de l’IPSASB. En effet, les utilisateurs de l’information financière dans le secteur public couvrent une large catégorie d’acteurs avec des besoins d’information et des objectifs relativement distincts. De ce fait, la focalisation sur une seule catégorie d’utilisateur, c’est-à-dire l’investisseur financier, porte naturellement à critique. C’est probablement l’une des raisons pour lesquelles l’IPSASB a publié un projet de cadre conceptuel pour les IPSAS⁷² fin 2006.

Selon le CSC (2006, p.iii) le PCOP malgache est conforme aux normes comptables internationales IAS/IFRS. En ce sens, il s’inspire, au moins indirectement, du cadre conceptuel de l’IASB. Il est donc appelé à subir les mêmes critiques que ce dernier, entre

⁷² IPSASB, “Public Sector Conceptual framework – Project Brief”, December 2006, www.ipsasb.org

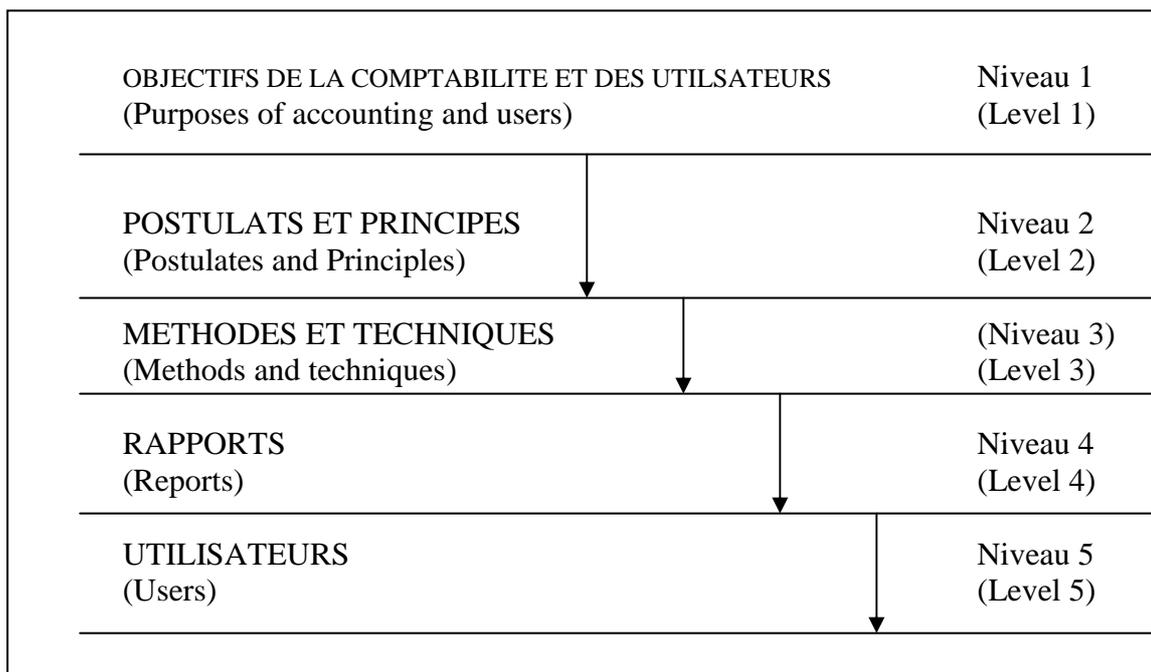
autres, celle sur la priorisation des besoins d’information des investisseurs financiers. Si le PCOP s’adresse à tout le secteur public malgache, bien que son application au niveau local ne soit pas effective, quels sont donc les différents types d’utilisateurs de l’information financière dans le secteur public local malgache ? Quels sont leurs besoins en matière d’information financière ? A quelles fins utilisent-ils les informations financières ?

Pour répondre à ces questionnements, nous analyserons dans un premier temps les concepts de « l’utilisateur » et de « besoins d’information des utilisateurs » dans le secteur public. Ensuite, nous présenterons les résultats de notre enquête sur l’identification des besoins d’information des acteurs locaux malgaches.

1.1 – Quels utilisateurs pour quel type d’information ?

Le développement des cadres conceptuels a été initié par l’organisme de normalisation américain, le *Financial Accounting Standards Board* (FASB), vers la fin des années 1970 et au début des années 1980. Selon COLASSE (2005, p.201), il s’agit d’un texte qui assigne à la comptabilité la satisfaction des besoins d’information des utilisateurs sous la contrainte d’un ensemble de principes et de concepts cohérents. BOURMISTROV et MELLEMLVIK (2003, p.3) confirment cette orientation vers la satisfaction des besoins des utilisateurs en précisant que le cadre conceptuel devrait permettre la production d’informations financières utiles pour la prise de décision et/ou au contrôle. En effet, ces auteurs proposent une décomposition du cadre conceptuel de l’information financière en quatre éléments structurés et hiérarchisés comme le montre le schéma ci-après.

Schéma n° 24 – La relation entre les éléments du cadre conceptuel de la comptabilité



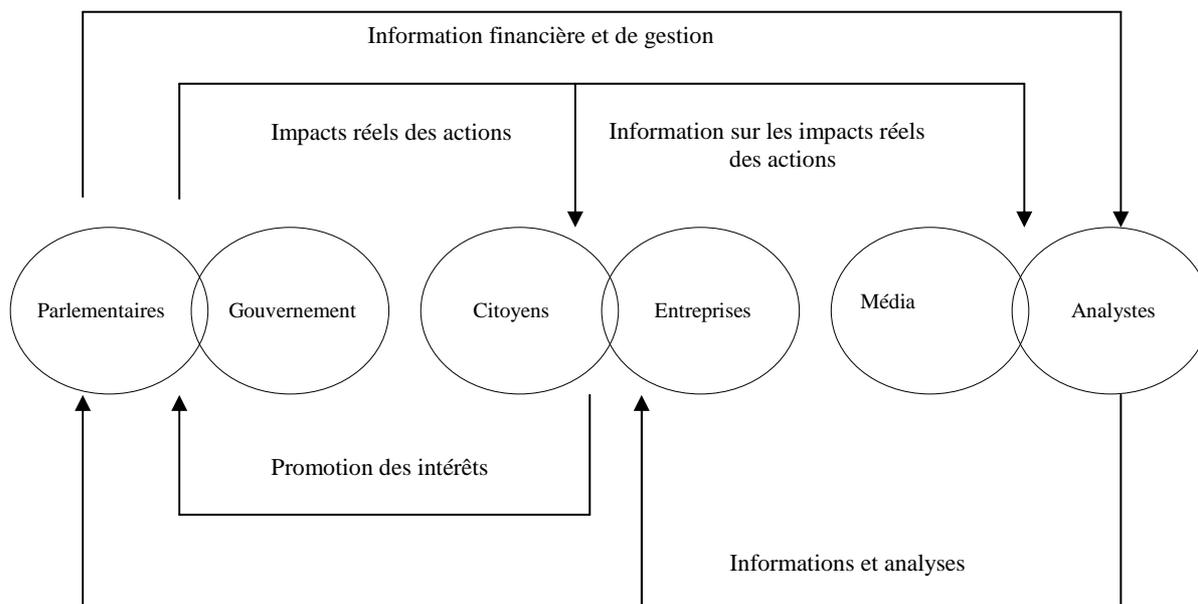
(Source : BOURMISTROV et MELLEMLVIK, 2003, p.3)

Selon ce schéma, tous les éléments constitutifs du cadre conceptuel de l’information financière (objectifs généraux de la comptabilité, postulats et principes comptables, méthodes et techniques comptables, rapports et documents financiers) se conçoivent par rapport aux besoins d’information des utilisateurs. Mais quels sont donc les utilisateurs de l’information financière dans le secteur public ?

1.1.1) – Les utilisateurs de l’information financière pour le secteur public

DYE et BOWSHER (1987) ont mené une étude sur les rapports financiers des gouvernements fédéraux (Federal Government Reporting Study – FGRS) aux Etats-Unis et au Canada. A ce titre, ils ont trouvé que les utilisateurs de l’information financière publiée par le secteur public sont composés par les parlementaires, les citoyens, les média, les analystes politiques, les groupes d’intérêts spécifiques et les autres collectivités publiques, les gestionnaires et les planificateurs du gouvernement, les économistes, les entreprises et autres organisations, les prêteurs et investisseurs potentiels sur le marché ainsi que leurs conseillers (p.18). Ils proposent de regrouper les utilisateurs suscités en trois grandes catégories comme le montre le schéma suivant :

Schéma n° 25 – Les principaux groupes d'utilisateurs des rapports financiers fédéraux



(Source : traduit de DYE et BOWSER, 1987, p.19)

Les auteurs précisent que les parlementaires et les gouvernements (gestionnaires et planificateurs) sont directement, ou indirectement, responsables de l'impact des politiques et des activités gouvernementales sur la société. A cet effet, ils diffusent des informations sur les impacts réels de leurs actions auprès des analystes et des médias. Ces derniers traitent les informations « brutes » émanant des gouvernements pour les diffuser auprès des autres utilisateurs telles que les citoyens, les entreprises et autres organisations, les prêteurs et les investisseurs potentiels, les parlementaires, les gestionnaires et les planificateurs du gouvernement. A ce titre, les auteurs soulignent que les médias et les analystes sont les principaux utilisateurs de l'information publique. En effet, la satisfaction des besoins d'information de ce groupe d'utilisateurs permet de satisfaire les besoins des autres catégories d'utilisateurs (tels que les citoyens, les entreprises et autres organisations, et même les parlementaires) qui n'ont ni le temps, ni les moyens, ni les compétences requises pour collecter, interpréter et analyser les informations brutes publiées. Le recours à des professionnels tels que les analystes et les médias est donc indispensable et constitue une importante source d'information.

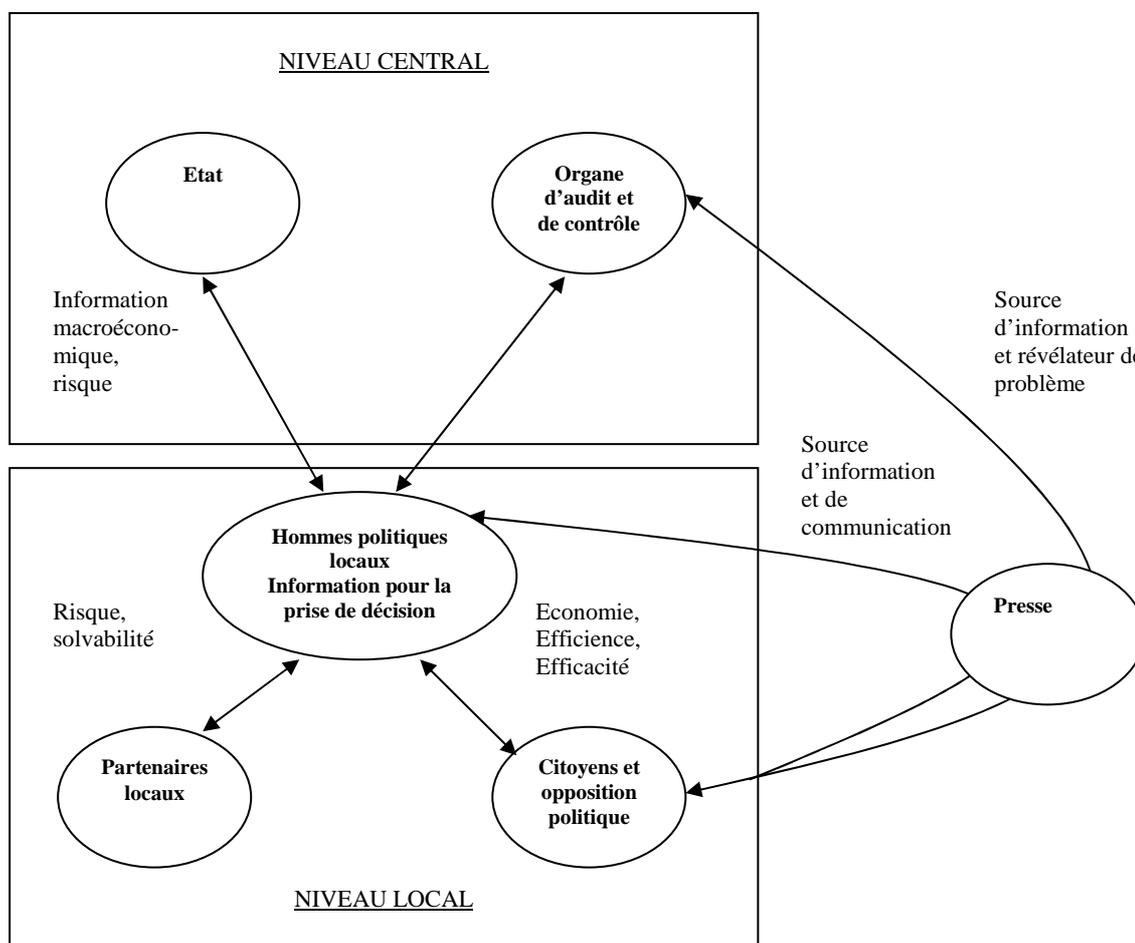
MAYSTON (1992) précise, dans son étude sur le cadre conceptuel et les besoins d'information des utilisateurs au Royaume-Uni, qu'il existe sept groupes d'utilisateurs potentiels pour le secteur public. Ils comprennent, selon cet auteur, les électeurs, les

contribuables et les consommateurs des biens et services publics (groupe A), les représentants de la population, c'est-à-dire des utilisateurs du groupe A (groupe B), les responsables politiques tels que les ministres (groupe C), les gestionnaires publics (groupe D), les employés (exécutants) du secteur public (groupe E), les organes de contrôles et de surveillance (groupe F), les prêteurs et fournisseurs divers (groupe G).

Selon MAYSTON (1992, p.229), l'information financière peut être utilisée à des fins de gestion, à des fins de contrôle ou les deux à la fois. Entre autres, les utilisateurs appartenant au groupe C, D et E se servent des informations financières pour asseoir leur décision managériale tandis que ceux du groupe A et B utilisent ces dernières pour prendre une décision politique (décision de vote compte tenu de la performance des services publics par exemple). Par ailleurs, les utilisateurs appartenant aux groupes F et G s'intéressent au contrôle de la gestion de l'entité publique.

LANDE et ROUSSEAU (2003) distinguent les parties prenantes locales et les parties prenantes nationales au niveau du secteur public local français (LANDE et ROUSSEAU, 2003, p.10). Ainsi, selon ces auteurs, les parties prenantes locales comprennent les hommes politiques locaux, les citoyens et les partenaires des collectivités locales. Par ailleurs, les parties prenantes nationales sont composées par les différents ministères de tutelles ou de contrôle, l'INSEE (organisme de statistique nationale) et les institutions nationales ou régionales de contrôles et d'audit telles que les chambres régionales des comptes par exemple. Ils précisent également le rôle joué par la presse qui constitue, non seulement une source de diffusion des informations publiques, mais également un moyen de détection et de révélation des problèmes et éventuels scandales financiers.

Schéma n° 26 – Les parties prenantes et utilisateurs de l’information financière du secteur public local



(Source : LANDE et ROUSSEAU, 2003, p.13)

S’inspirant des travaux de JONES et PENDLEBURY (2000), PAVAN et LEMME (2006, p.118) distinguent les utilisateurs internes des utilisateurs externes de l’information financière au niveau du secteur public italien. Néanmoins, ils retrouvent les mêmes grandes catégories d’utilisateurs et de parties prenantes tels que les contribuables, les donateurs, les investisseurs, les bénéficiaires des services publics, les employés du secteur public, les fournisseurs et les organes législatifs en tant qu’utilisateurs externes d’une part, et les politiciens et les managers en tant qu’utilisateurs internes d’autre part.

La lecture des travaux cités précédemment fait ressortir des groupes d’utilisateurs relativement similaires par rapport au secteur public. Leurs besoins d’informations respectifs sont-ils les mêmes ?

1.1.2) – Les besoins d’information financière des utilisateurs

Presque les mêmes groupes d’utilisateurs de l’information financière se retrouvent au niveau du secteur public local. Néanmoins, ils utilisent les informations financières à des finalités différentes.

Les résultats des travaux de LANDE et ROUSSEAU (2003, p.14) font ressortir que les besoins d’information des différentes parties prenantes (au niveau local et national) peuvent être de nature financière (évaluation de la solvabilité et de la marge de manœuvre financière), managériale (contrôle des services et des responsabilités) ou analytique (évaluation des décisions politiques). Entre autres, les auteurs précisent que les hommes politiques locaux (le maire plus précisément) utilisent les informations financières pour gérer leur marge de manœuvre financière et budgétaire, contrôler les organismes satellites, négocier avec les partenaires (banque, fournisseur), et communiquer sur leurs actions et sur les finances de la collectivité. Les citoyens et l’opposition utilisent l’information financière pour évaluer la performance des politiciens en poste et celle de la collectivité publique d’une manière générale. A cet effet, ils ont besoin d’une information sur la performance des services publics, sur la qualité des services publics, et sur le coût des services publics. Les partenaires économiques locaux ont besoin d’une information sur le risque et la solvabilité de la collectivité publique avant de s’engager dans une relation contractuelle avec cette dernière.

Des besoins d’information similaires se retrouvent dans les résultats de MAYSTON (1992, p.228) qui, se référant à ses groupes d’utilisateurs A, B, C, D, E, et G précise que l’information financière est utilisée par ces derniers à des fins politiques (décision politique de voter pour ou contre, décision politique d’abandonner ou de poursuivre la fourniture d’un service public) et managériales (gestion des crédits, actifs à long terme, coût des services).

Par ailleurs, les organes de contrôle (groupe F) identifiés par MAYSTON (1992, p.229) peuvent être assimilés aux instances nationales de contrôle (préfecture, Trésor public, ministères) et d’audit (chambre régionale des comptes) que LANDE et ROUSSEAU (2003) ont trouvé pour le cas français. En effet, ces catégories d’utilisateurs ont besoin de l’information financière pour assurer leur mission de contrôle et de surveillance. Entre autres, ils ont besoin d’une information sur les opérations effectuées par la collectivité ainsi que leur moyen de financement, sur la situation financière de la collectivité, sur la santé financière des satellites, sur l’impact de la situation financière de la collectivité sur la fiscalité locale, ...

DYE et BOWSER (1987) mettent en évidence que les médias jouent un rôle de traitement et de diffusion de l’information financière. A cet effet, les auteurs précisent que les besoins d’information des médias sont très variés et dépendent, dans la plupart des cas, des rapports, des articles et des analyses qu’ils préparent. Ainsi, les besoins d’information des médias peuvent varier d’une information très synthétisée (vue d’ensemble des finances publiques comprenant les sources de revenus principales et les manières selon lesquelles les produits sont dépensés), à une information très détaillée (le rendement des programmes, impact économique et social des activités du gouvernement, acquisition et consommation de ressources sur une période, coût des actifs à long terme, dépréciation...).

D’une manière globale, les besoins d’information des différentes parties prenantes portent, d’après les propositions de PAVAN et LEMME (2006, p.118), sur le recouvrement des recettes, les dépenses publiques, les programmes, les impacts des programmes (outcomes), les résultats des programmes (output), l’efficacité et l’efficience des dépenses publiques, la conformité avec les autorisations de dépenses, l’impact futur des politiques actuelles, l’actif net de l’entité publique, l’évolution de l’actif net de l’entité publique et les flux de trésorerie.

Ainsi, les besoins d’information des différents utilisateurs identifiés par les travaux de recherche suscités s’orientent vers la gestion, vers le contrôle ou vers la communication et/ou la comparaison. Qu’en est-il des utilisateurs de l’information financière au niveau du secteur public local malgache ? Pour répondre à ce questionnement, nous avons mené une enquête sur terrain durant le premier semestre 2006 (1^{er} mars au 31 juillet 2006). Les résultats de cette enquête sont présentés dans le paragraphe suivant.

1.2 – Enquête sur les besoins d’information des acteurs locaux malgaches

D’après le CSC (2006, p.19), les destinataires principaux de l’information financière produite par les collectivités territoriales décentralisées sont composés par les citoyens et leurs représentants, les autorités budgétaires, les responsables intervenant dans l’exécution budgétaire des collectivités territoriales décentralisées, l’Etat central, les institutions publiques nationales et internationales, les marchés financiers et les investisseurs⁷³. Néanmoins, notre analyse du fonctionnement de la comptabilité publique locale fait ressortir six intervenants (et à la fois utilisateurs) majeurs pour les communes urbaines et communes rurales de première

⁷³ CSC, « Guide d’application du Plan Comptable des Opérations Publiques – PCOP 2006 », Collectivité Territoriales Décentralisées, Arrêté N°6458/2005 du 8 juin 2005, 258p.

catégorie et quatre intervenants (et à la fois utilisateurs) majeurs pour les communes rurales de deuxième catégorie. Ainsi, il est possible de distinguer le maire, le conseil municipal, la direction ou service financier, le comptable du Trésor, le Chef de district et le tribunal financier pour les communes urbaines et communes rurales de première catégorie. En revanche, la liste des intervenants – utilisateurs se limite au maire, conseil communal, secrétaire comptable, trésorier communal et chef de district pour les communes rurales de deuxième catégorie. Par ailleurs, d’autres utilisateurs comme le ministère de la décentralisation, les projets de développement locaux, la presse et les citoyens peuvent également être des utilisateurs potentiels de l’information financière produite par les communes malgaches.

Afin d’appréhender les besoins d’information financière des différents acteurs locaux, nous avons réalisé une étude de terrain en collaboration avec le Ministère de la Décentralisation et de l’Aménagement du Territoire au cours du premier semestre 2006. Cette étude a été financée par le Programme de Réforme pour l’Efficacité de l’Administration, un projet de réforme du secteur public malgache financé par la Banque Mondiale et rattaché à la Présidence de la République.

L’objet du paragraphe suivant est de présenter les méthodes utilisées lors de la collecte des données et informations susceptibles d’identifier les besoins d’information des acteurs locaux. Ainsi, nous avons procédé à une série d’entretiens auprès des différents acteurs. Les entretiens ont par la suite été analysés pour faciliter notre compréhension des besoins d’information de chaque acteur et répondre à notre question de recherche.

1.2.1) – La composition de l’échantillon

Les communes de notre échantillon ont été sélectionnées suite aux entretiens préliminaires que nous avons eu avec les responsables des ministères centraux et projets de développement œuvrant pour la réforme du secteur public malgache. Néanmoins, leurs noms ne seront pas communiqués pour des soucis de confidentialité. A cet effet, nous avons attribué un numéro pour chaque commune.

Une telle stratégie d’échantillonnage correspond, selon MILES et HUBERMAN (2003, p.58), à un échantillonnage séquentiel dirigé par une réflexion conceptuelle. A ce propos, les auteurs soulignent que la première sélection d’informants devrait aboutir à la recommandation d’autres informants. Dans notre cas, les premiers contacts et entretiens (formels et informels) avec les responsables des ministères centraux et ceux des projets de réforme du secteur public

(premiers informateurs) ont débouché sur la sélection des communes de l’échantillon (recommandation d’autres informants). Par ailleurs, les mêmes auteurs précisent, en citant KUEZL (1992) et MORSE (1989), que les échantillons qualitatifs tendent à être orientés plutôt que pris au hasard. Cette stratégie est qualifiée par THIETART (2003, p.197) d’échantillonnage par choix raisonné. Il repose sur le jugement et nécessite une bonne connaissance de la population étudiée, ce qui est le cas de nos premiers informants. Ayant travaillé dans le domaine de la réforme du secteur public et celui de la décentralisation depuis plus d’une dizaine d’années, nos premiers informateurs connaissent très bien les caractéristiques et réalités des communes malgaches. Leur connaissance du terrain nous a permis d’orienter le choix des communes de l’échantillon lequel comprend :

- deux communes urbaines de première catégorie (CU1),
- trois communes urbaines de deuxième catégorie (CU2),
- une commune rurale de première catégorie (CR1),
- neuf communes rurales de deuxième catégorie qui se déclinent en :
 - quatre communes rurales de deuxième catégorie se situant sur le périphérique de la commune urbaine d’Antananarivo (CR2 PGA),
 - et cinq communes rurales de deuxième catégorie hors Antananarivo (CR2).

Par ailleurs, nous avons décidé en commun accord avec notre co-directeur de thèse d’inclure une commune urbaine hors catégorie (CUHC) dans l’échantillon. Le tableau suivant présente les communes sélectionnées pour notre échantillonnage.

Tableau n° 34 – Présentation des communes de l’échantillon

N°	Communes	Taille du budget	Période d’intervention
1	CU HC	Supérieur à 1.000 millions Ariary	10 au 14 juillet 2006
2	CU1	Entre 250 et 1.000 millions Ariary	20 au 24 mars 2006
3	CU1	Entre 250 et 1.000 millions Ariary	2 au 5 mai 2006
4	CU2	Entre 100 et 250 millions Ariary	8 au 10 mai 2006
5	CU2	Entre 100 et 250 millions Ariary	3 au 5 avril 2006
6	CU2	Entre 100 et 250 millions Ariary	13 au 15 avril 2006
7	CR1	Entre 50 et 100 millions Ariary	30 mars au 1 ^{er} avril 2006
8	CR2 PGA	Entre 50 et 100 millions Ariary	15 au 17 mai 2006
9	CR2 PGA	Entre 50 et 100 millions Ariary	18 au 20 mai 2006
10	CR2 PGA	Entre 50 et 100 millions Ariary	22 au 24 mai 2006
11	CR2 PGA	Entre 50 et 100 millions Ariary	25 au 27 mai 2006
12	CR2	Inférieur à 50 millions Ariary	24 au 26 avril 2006
13	CR2	Inférieur à 50 millions Ariary	17 au 19 avril 2006
14	CR2	Inférieur à 50 millions Ariary	11 au 13 mai 2006
15	CR2	Inférieur à 50 millions Ariary	27 au 29 mars 2006
16	CR2	Inférieur à 50 millions Ariary	20 au 22 avril 2006

1.2.2) – La collecte des données

Selon SAVALL et ZARDET (2004, p.209), les sources et supports d’informations peuvent être regrouper en trois famille : E.D.O = Entretiens, Documents, Observation. WACHEUX (1996, p.203) propose des typologies similaires mais avec, toutefois, beaucoup plus de détail. En effet, il distingue cinq sources de données principales. Il s’agit de : l’entretien, l’observation directe, l’observation participante, les archives et la documentation. L’entretien « ...correspond à un projet de connaissances des comportements humains et des interactions sociales à partir du discours des acteurs... » (WACHEUX, 1996, p.203). L’observation est « ... une analyse des comportements sociaux à partir d’une relation humaine partagée et durable de l’existence des hommes... » (LAPLANTINE, 1987, cité par WACHEUX, 1996, p.209). L’analyse documentaire (documents et archives) « ...est une opération de

structuration d’informations éparses, pour aboutir à un résultat original utilisable pour le chercheur... » (WACHEUX, 1996, p.220).

a) – L’entretien

Nous avons privilégié l’entretien pour notre analyse des besoins d’information financière au niveau des différents acteurs. C’est une technique qui permet de refléter l’univers mental conscient ou inconscient des individus (THIETART, 2003, p.235). Il est souvent utilisé comme un moyen privilégié d’accéder aux faits, aux représentations et aux interprétations sur des situations connues des acteurs (WACHEUX, 1996, p.203). Toutefois, il faut distinguer l’entretien individuel de l’entretien groupé. Le premier correspond à une situation de face à face entre un investigateur et un sujet (THIETART, 2003, p.235) tandis que le second consiste à réunir différents sujets autour d’un ou plusieurs animateurs en vue de créer une situation d’interaction (THIETART, 2003, p.237). Notre investigation a été basée sur un entretien individuel. L’entretien individuel peut être semi-directif ou non directif (WACHEUX, 1996 ; RISPAL, 2002 ; THIETART, 2003 ; SAVALL et ZARDET, 2004). Dans le premier cas, le chercheur définit un thème général sans intervenir sur l’orientation du propos du sujet (THIETART, 2003, p.235). Dans le second cas, le chercheur s’appuie sur les mêmes principes que le précédent mais utilise, en revanche, un guide structuré sur des thèmes préalablement définis (THIETART, 2003, p.235). Soucieux de ne pas voir les entretiens se disperser vers des questions ou des thèmes sans rapports réels avec notre question de recherche (c’est-à-dire les besoins d’information des acteurs), nous avons procédé à une série d’entretiens semi-directifs sur différents thèmes relatifs à la gestion comptable et budgétaire des communes. L’objectif était de poser des questions précises en rapport avec les besoins d’information des acteurs. Un guide d’entretien a été élaboré à cet effet (Annexe N°1). Par ailleurs, nous avons enregistré les entretiens sur magnétophone malgré les réticences et la prudence dans les propos que l’enregistrement pourrait entraîner chez l’interlocuteur. Néanmoins, l’existence d’un ordre de mission formel rédigé sur un papier en-tête du PREA (Programme de Réforme pour l’Efficacité de l’Administration), un projet de réforme du secteur public rattaché à la Présidence de la République, a permis de limiter ces réticence et prudence de la part des acteurs. Certains interviewés profitaient même de l’entretien pour faire passer leurs doléances auprès du Président. Dans de telles circonstances, nous avons été obligé de recentrer l’entretien sur notre question de recherche. Par contre, il arrivait parfois que les interlocuteurs apportent des réponses floues ou incomplètes. A ce titre, nous avons aménagé, au fur et à mesure de l’évolution de l’entretien, des questions d’investigations ou

des questions d’implication lesquelles ne peuvent être préparées à l’avance selon RUBIN et RUBIN (1995) cité par THIETART (2003, p.236). Elles permettent non seulement de compléter, ou de clarifier une réponse incomplète ou floue, mais également de demander des exemples ou des preuves (questions d’investigation) et surtout d’élaborer avec précision une idée ou un concept (questions d’implication) (RUBIN et RUBIN, 1995 ; cité par THIETART, 2003). Le tableau qui résume les caractéristiques générales des entretiens que nous avons réalisés au niveau des communes est fourni en annexe (Annexe N°2).

L’entretien constitue un mode privilégié de recueil des informations (WACHEUX, 1996). Néanmoins, les discours des acteurs dépendent de leurs capacités de verbalisation ainsi que d’un code social ou professionnel qui les enferment, voire standardisent les contenus (DE LA VILLE, 2005). Il est donc possible que le discours des acteurs ne corresponde, a priori, pas à la réalité mais à la manière dont ils perçoivent les événements (WACHEUX, 1996). Ainsi, il nous a semblé utile de procéder à une observation des pratiques réelles de nos interlocuteurs pour compléter nos entretiens.

b) – L’observation

Selon THIETART (2003, p.238), l’observation « ...est un mode de collecte des données par lequel le chercheur observe de lui-même, de visu, des processus ou des comportements se déroulant dans une organisation, pendant une période de temps délimitée ». Après chaque entretien, nous avons procédé à une vérification systématique des propos de l’interlocuteur à partir d’une illustration tirée des observations des activités réelles de ce dernier. En procédant ainsi, nous avons pu comprendre les réalités de l’intérieur pour pouvoir l’expliquer.

Par ailleurs, il faut distinguer l’observation participante de l’observation non participante. L’observation est participante lorsque le chercheur est investi d’un rôle d’acteur au même titre que les personnes du groupe auquel il participe (WACHEUX, 1996, p.209). Par ailleurs, elle est non participante lorsque le chercheur n’a qu’une simple position de témoin des événements (WACHEUX, 1996, p.210). La démarche que nous avons adoptée pour l’analyse des besoins d’information des acteurs est une observation non participante. Notre objectif étant de vérifier les propos de l’interlocuteur, il nous suffisait d’adopter une position de témoin vis-à-vis des activités réelles de ce dernier. Néanmoins, la difficulté dans une telle démarche c’est que le chercheur doit être accepté par les interlocuteurs et être présent au moment opportun. La seule présence sur les lieux ne garantit donc pas une observation du phénomène étudié.

L’acceptation par les acteurs locaux de notre présence a été facilitée grâce au parrainage de notre étude par le PREA et par le MDAT (Ministère de la Décentralisation et de l’Aménagement du Territoire). Une véritable relation de confiance avec les sources de données a été possible grâce à ce parrainage. Néanmoins, l’existence de ce parrainage n’a influencé aucunement notre processus de recherche. Nous avons disposé d’une liberté importante pour organiser notre démarche sur terrain. A l’issue de chaque mission d’observation, nous avons élaboré une fiche de restitution qui nous a servi dans la phase d’élaboration de résultat (Annexe N°3).

c) – L’analyse de documents

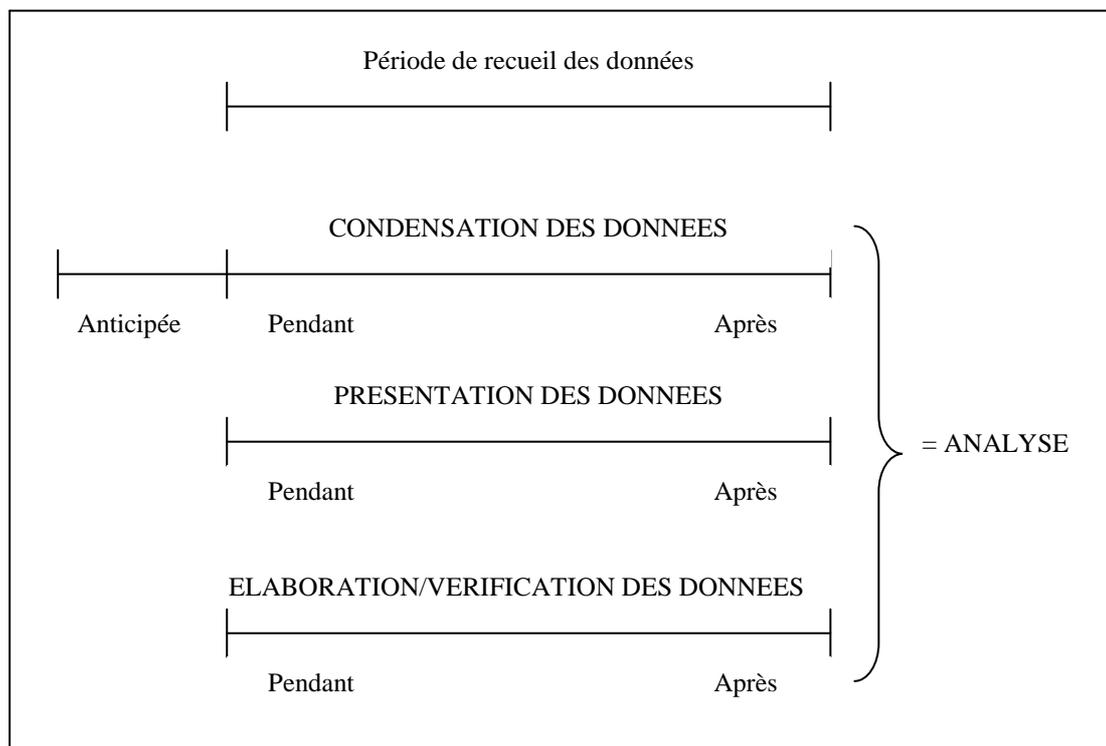
Selon MIQUEL (1991), cité par WACHEUX (1996, p.220), la plupart des événements vécus par les organisations laissent des traces soit dans la conscience des personnes qui les ont vécus, soit dans les écrits. C’est en se servant des écrits que nous avons triangulé les données obtenues des discours et des observations.

Selon WACHEUX (1996), la documentation (événement présent) et l’archivage (événement passé) constituent une source de validation complémentaire pour les autres dispositifs de collecte de données. Ils permettent, non seulement de comprendre un discours par rapport à des faits, mais également de trianguler les données issues des discours ou des faits observés. Afin de limiter tout risque de contradiction entre les besoins d’information exprimés par les acteurs (entretiens) et leur besoin réel d’information (observation), nous avons procédé à la vérification des traces sur les notes de service, la matérialisation d’un contrôle, la demande d’information...

1.2.3) – Le traitement des données

MILES et HUBERMAN (2003) proposent différents instruments pour l’analyse des données qualitatives (entretiens, observations, documents). Les mêmes auteurs distinguent l’analyse après la collecte des données et l’analyse pendant la collecte des données qu’ils recommandent fortement (MILES et HUBERMAN, 2003, p.101). Par ailleurs, ils considèrent comme une sérieuse erreur le fait de consacrer beaucoup de temps pour la collecte des données puis de s’isoler pour leur traitement. A cet effet, ils proposent trois composantes principales de l’analyse des données qualitatives : la condensation des données, la présentation des données et l’élaboration/vérification des conclusions.

Schéma n° 27 – Les composantes de l’analyse de données



(Source : MILES et HUBERMAN, 2003)

Tenant compte des méthodes et instruments proposés par MILES et HUBERMAN (2003), le traitement des données relatives à notre analyse des besoins d’information financière des acteurs locaux a été réalisé par l’utilisation de codage, de fiche de synthèse (entretien, documents et de observation), de matrice et de journal de recherche.

a) – Le codage

Selon THIETART (2003, p.177), le codage consiste à nommer et catégoriser les phénomènes grâce à un examen approfondi des données. Pour MILES et HUBERMAN (2003, p.112), les codes sont des étiquettes qui désignent des unités de signification pour organiser l’information compilée au cours de la recherche. Ils sont utiles à l’extraction et à l’agencement de segments de texte. MILES et HUBERMAN (2003) recommande la préparation d’une liste de départ de codes avant la descente sur le terrain. Cette dernière fera l’objet de rajout ou de suppression au fur et à mesure de l’avancement de la collecte et de l’analyse des données.

Afin de lier directement les questions de recherche aux données, nous avons établi une « liste de départ » de codes avant la descente sur le terrain. Certains codes ont été changés (supprimés ou reformulés) et d’autres ont été ajoutés pour assurer une meilleure

compréhension des données relatives aux besoins d’information des acteurs. En effet, nous nous sommes rendu compte, une fois sur terrain, que certains codes sont inapplicables, surchargés, mal adaptés ou trop abstraits. Une liste finale de codes est fournie en annexe. (Annexe N°4)

b) – Les fiches de synthèse

Selon WACHEUX (1996, p.231), une fiche de synthèse restitue les informations essentielles et les contributions à l’objet de recherche, ainsi que les dimensions contextuelles, les conséquences immédiates et les interrogations. MILES et HUBERMAN (2003, p.104) proposent de limiter la rédaction de la fiche sur une simple feuille, c’est-à-dire ne dépassant pas une page recto simple.

Nous avons élaboré des fiches de synthèse (Annexe N°5) à l’issue de chaque entretien réalisé, de chaque commune visitée et de chaque document analysé.

c) – Les matrices

La construction de matrices permet d’agréger les données, ce qui facilite la compréhension étant donné que la méthode requiert de relier la question de recherche aux données à collecter pour y répondre. La démarche consiste à croiser deux ou plusieurs dimensions ou variables, permettant ainsi de voir leur mode d’interaction.

Pour analyser les besoins d’information de chaque acteur au niveau d’une commune, nous avons utilisé la matrice par rôles proposée par MILES et HUBERMAN (2003). En effet, les auteurs soulignent que cet instrument permet une représentation systématique des données recueillies auprès d’un ensemble d’individus. Il s’agit dans un premier temps de représenter la perception par les acteurs de leur rôle puis de saisir (recueillir) dans un second temps leur vision, et éventuellement leur besoin par rapport à un thème déterminé. Cet instrument facilite la comparaison entre les acteurs (sur un même site).

Ensuite, nous avons complété les matrices par rôles par une méta-matrice partiellement ordonnée (MILES et HUBERMAN, 2003, p.320) pour avoir une vision d’ensemble des besoins d’information de tous les acteurs pour toutes les communes que nous avons visitées. En effet, selon MILES et HUBERMAN (2003, p.318), cet instrument rassemble, sous un format standardisé toutes les données provenant de chacun des divers sites.

d) – Le journal de recherche

Le journal de recherche permet d’enregistrer chronologiquement les investigations qui ont été réalisées (WACHEUX, 1996, p.232). Nous avons tenu un journal de recherche (Annexe N°6) afin de conserver une trace d’ensemble de nos investigations. Les informations enregistrées dans le journal ont été utilisées, lors de l’analyse des données, pour alimenter le raisonnement par des précisions contextuelles.

e) – Les photos

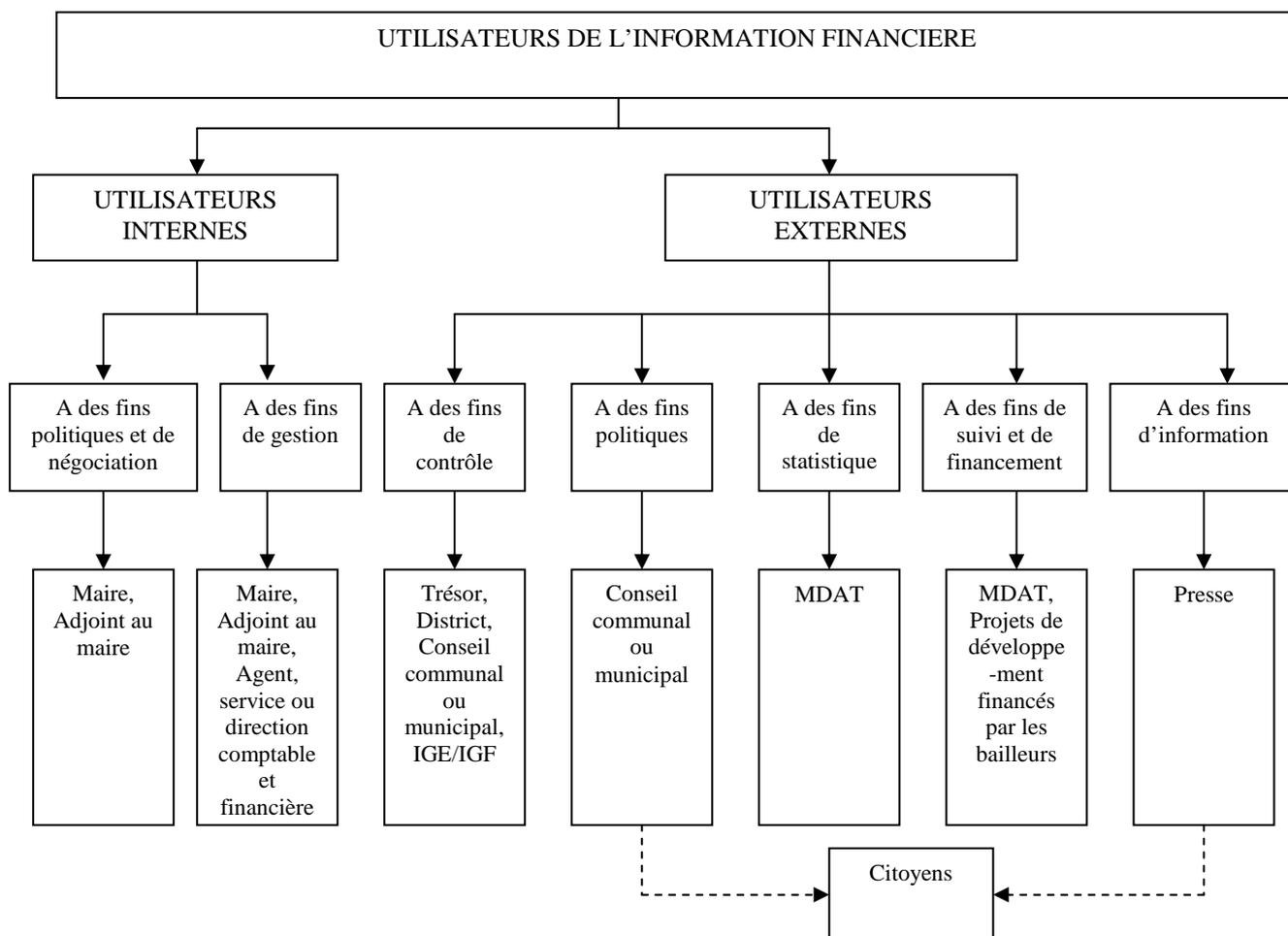
Nous avons également pris des photos pour illustrer la réalité locale. En effet, il nous a semblé plus facile d’appréhender cette réalité à partir d’une photo au lieu et place d’une longue description narrative.

D’une manière générale, la première phase de notre analyse de données a consisté à réduire le texte et à l’organiser, par le biais du codage, des matrices, et des fiches de synthèses afin de préparer les travaux d’analyse proprement dits. L’étape suivante sera consacrée, à l’inférence de l’ensemble des interprétations à partir des discours recueillis. Le matériel ainsi codé et structuré a été déployé pour réaliser les interprétations qui seront exposées dans le paragraphe qui suit.

1.3 – Les besoins d’information des acteurs locaux malgaches

Les personnalités que nous avons rencontrées, au niveau local, représentent des utilisateurs potentiels de l’information financière établie par les communes. Il est possible de les grouper en utilisateurs internes et utilisateurs externes. Le premier groupe concerne essentiellement le maire (et son adjoint) et l’agent, le service ou la direction chargée de la gestion financière de la commune concernée. Le second groupe comprend le Trésor, le District et le Conseil communal (ou municipal). Néanmoins, les utilisateurs externes ne se limitent pas aux acteurs locaux suscités. Ils peuvent comprendre d’autres institutions (locales ou centrales) telles que les ministères (cas du MDAT), la presse ou les projets de développement financés par des bailleurs. Le schéma suivant met en évidence les utilisateurs de l’information financière des communes que nous avons identifiés.

Schéma n° 28 – Les utilisateurs de l’information financière



Le présent paragraphe sera consacré à l’analyse des besoins d’information financière des différents acteurs présentés par le schéma ci-dessus. Pour ce faire, nous présenterons successivement les résultats de nos investigations (entretien, observation, analyse de document) pour chaque catégorie d’utilisateurs.

1.3.1) – Les utilisateurs internes

Les utilisateurs internes se composent des maires et des membres du bureau exécutif local chargés de la gestion financière et comptable. Les entretiens réalisés avec ces derniers mettent en évidence l’existence d’une pluralité des besoins d’information dont la finalité converge vers une prise de décisions politiques et managériales. Néanmoins, l’information financière demeure partiellement exploitée au niveau des utilisateurs internes. En effet, les besoins d’information que nous avons relevés se limitent au strict respect des règles légales en matière

de gestion comptable et budgétaire. Nous synthétisons ci-après les besoins d’information exprimés par les maires et les agents, les services ou les directions chargés de la gestion financière et comptable pour chaque commune visitée.

a) – Les maires

Les besoins d’information exprimés par les maires⁷⁴ s’articulent autour des recettes et des dépenses. Cette situation met en évidence l’existence d’une vision à court terme dans la gestion des communes. Accessoirement, les maires pensent que les informations sur la fiscalité locale et sur les matières pourront les aider dans leur gestion.

a-1/ - Les informations sur les recettes

Pour les émissions de recettes, il est important pour les maires de respecter le vote des conseillers notamment sur les tarifs à appliquer ou sur les taux d’imposition. Le maire d’une commune rurale a entre autres mentionné :

- *Nous ne pouvons pas dépasser les autorisations des conseillers. Si les conseillers ont voté 2.000 Ariary comme droit pour les cérémonies coutumières, nous devons l’appliquer. Nous ne pouvons pas augmenter ni diminuer ce montant. Ce serait contraire à la loi.*

En revanche, le suivi des recouvrements de recette est systématiquement demandé par le maire auprès des services ou directions concernées. Les grandes communes disposent de moyens informatiques leur permettant de produire facilement lesdites informations. Au maire d’une commune urbaine de confirmer:

- *Je demande souvent à Georges (le chef de service COMPTABILITE) de me sortir la situation des recettes. Il s’agit d’un suivi interne mensuel par catégorie de recette. Cette information est capitale pour savoir où en est exactement la commune par rapport à ses recettes. Car sans les recettes nous ne pouvons dépenser. En effet, à partir des rentrées de recettes, nous pouvons estimer, au moins théoriquement le montant du fonds libre que nous disposons au Trésor.*

Des besoins similaires sont ressentis par les maires de commune rurale. Néanmoins, ces dernières ne disposent pas des mêmes moyens que les communes urbaines. La plupart d’entre

⁷⁴ Dans certaines grandes villes, nous n’avons pas eu de contact direct avec le maire mais plutôt avec le premier adjoint au maire.

elles effectuent des suivis manuels du recouvrement des recettes. Le maire d’une commune rurale pilote du PAIGEP nous a affirmé :

- *Le secrétaire comptable et le trésorier tiennent des fiches manuellement pour assurer le suivi des encaissements par rubrique de recettes. En consultant ces fiches, je peux avoir une vision d’ensemble des encaissements par ligne budgétaire. Il me faut ces informations pour évaluer le fonds libre. Par ailleurs, je communique les informations sur les encaissements aux conseillers pour qu’ils fassent des actions de sensibilisations auprès de la population. C’est aussi un moyen d’améliorer le taux de recouvrement.*

D’autres maires de communes rurales affirment avoir besoin d’une information sur les recouvrements des recettes mais ils ne savent pas comment ni par quel moyen effectuer un suivi par ligne budgétaire. Ils ne disposent ni de canevas ni de documents établis à l’avance, leur permettant d’effectuer un tel suivi. Aussi, ils se contentent d’un journal confectionné sur un cahier (voir un bout de papier) où se mélangent toutes les informations sur les rentrées et sorties de fonds de la commune.

a-2/ - Les informations sur les dépenses

Il s’agit principalement d’avoir une information permettant de respecter les autorisations de dépenses votées par les conseillers au début de l’exercice. Les maires se renseignent systématiquement sur la situation de leur fonds libre et celui de leur crédit disponible avant de faire un engagement de dépenses. En effet, ils craignent que les dépenses soient refusées pour insuffisance (ou inexistence) de crédit ou de fonds libre. La loi ne permet aucun dépassement.

Pour les communes disposant de moyens informatiques, les informations sur les dépenses sont demandées par le maire auprès des agents, services ou directions concernées. Ces derniers effectuent un tirage informatique des documents correspondants. Le maire d’une commune urbaine affirme par exemple :

- *Je demande souvent à mon chef de service de me sortir la situation des crédits disponibles. Je pense qu’il effectue un suivi sur fichier Excel des crédits. Le Trésor n’accepte pas les dépenses si le crédit est épuisé ou insuffisant. Par ailleurs, c’est un moyen pour négocier avec les conseillers en cas d’éventuelle réaffectation de crédit en fonction de nos besoins.*

Pour les communes ne disposant d’aucun moyen informatique, les informations sur les dépenses sont présentées à partir des fiches ou journal des engagements qui sont normalement tenus par le secrétaire comptable ou secrétaire trésorier comptable. Ainsi, un maire d’une commune rurale nous confirme que :

- *Le secrétaire trésorier comptable tient manuellement un journal pour assurer le suivi des engagements, des mandatements, des paiements et des crédits disponibles pour chaque rubrique de dépense budgétaire. Quand j’ai besoin d’une information sur les crédits disponibles, j’en fais une demande au secrétaire trésorier comptable qui consulte son cahier – journal et me communique les informations. Par ailleurs, je contrôle régulièrement son cahier journal. Il en est de même pour le fonds libre.*

a-3/ - Les informations sur la fiscalité locale

Les maires affirment qu’ils ont besoins d’une information sur la fiscalité locale notamment sur les impôts fonciers. Ces besoins correspondent à deux soucis :

- l’amélioration du recouvrement,
- et l’autonomie financière.

Pour le premier, les maires estiment qu’une base de données sur la fiscalité locale permettrait de recenser tous les contribuables et suivre efficacement les recouvrements. Les maires affirment même que cela les aiderait à prendre des mesures pour améliorer le recouvrement.

Un maire de commune urbaine a précisé que :

- *La disposition d’une information sur la fiscalité locale permet de suivre le recouvrement. Par exemple, je demande souvent à mon équipe de sortir la liste des contribuables qui n’ont pas encore payé les impôts fonciers de l’année. Cette information me permet de prendre des mesures en matière de recouvrement. L’année dernière, le taux de recouvrement n’a même pas dépassé 50 %. Si nous avions cette information, la commune ne serait pas en difficulté. J’aurai pu prendre des mesures à temps...*

Dans le second cas, les besoins des maires correspondent surtout à un souci d’autonomie. En effet, les communes ne disposant pas de base de données fiscales récente ne peuvent assurer elles-mêmes l’émission des rôles. Par conséquent, elles sont dépendantes des services de contribution directe de leur district ou province de rattachement. L’émission et le recouvrement des rôles pour les impôts fonciers sont alors en retard de 4 à 5 ans par rapport à

l’exercice en cours. Cette situation se traduit concrètement par un très faible taux de recouvrement des impôts fonciers.

a-4/ - La tenue d’un inventaire des matières

Les maires affirment qu’ils ont besoin d’une information sur le mouvement des matières. Néanmoins, lesdits besoins résultent plus des recommandations de l’inspection générale d’Etat ou celles des projets de développement locaux que d’un véritable besoin du maire pour suivre les mouvements des matières.

En effet, le chef de service d’une commune urbaine nous a précisé :

- *... l’inspection générale de l’Etat nous a fait une remarque sur la carence de notre comptabilité matière. Je pense qu’il faut nous assister dans la mise en place de notre comptabilité matière. C’est vraiment un réel besoin...*

Par ailleurs, le secrétaire trésorier comptable d’une commune rurale nous affirme que :

- *Depuis notre sélection pour le projet ACORDS, ces derniers nous ont invité à tenir une comptabilité matière à jour. Pourtant, nous n’avons jamais tenu de comptabilité matière avant l’avènement du projet ACORDS.*

b) – Les managers

Nous regroupons sous le qualificatif « managers » les agents, services ou directions chargés de la gestion comptable et financière de la commune visitée. Leurs besoins d’information dépendent de ceux du maire. En effet, ils établissent, à la demande du maire, des informations relatives aux recettes, dépenses, fiscalité locale et matières de la commune.

Le manager d’une commune urbaine affirme par exemple que :

- *Personnellement, je n’ai pas un besoin particulier d’information financière. Mais en tant que technicien, je peux vous affirmer que le maire me demande souvent les informations sur les recettes et les dépenses. Quelles sont les rentrées de fonds journalières? Globalement quelles sont les dépenses que nous avons effectuées? Et théoriquement, quel est donc le montant qui est disponible et qui peut être utilisé ultérieurement?*

Une situation similaire se retrouve au niveau des communes rurales. En effet, un secrétaire trésorier comptable d’une commune rurale de deuxième catégorie nous confirme que :

- *Le maire me demande régulièrement des informations sur les recettes et sur les dépenses. C’est à lui de prendre les décisions. Mon rôle est de lui fournir les informations qu’il demande pour prendre ses décisions. Entre autres, je l’alerte quand les crédits sont épuisés ou les fonds libres insuffisants.*

1.3.2) – Les utilisateurs externes

Les utilisateurs externes que nous avons identifiés se composent des comptables du Trésor, des Chefs de districts, des conseillers communaux ou conseillers municipaux, du ministère de la décentralisation, des projets de développement financés par les différents bailleurs et de la presse.

Les entretiens réalisés avec ces derniers mettent en évidence l’existence d’une pluralité des besoins d’information dont la finalité converge vers le contrôle, l’établissement de statistiques, le suivi, le financement, et l’information ou le traitement de l’information pour d’autres utilisateurs. Nous synthétisons ci-après les besoins d’information exprimés par chacun des utilisateurs externes de l’information financière et comptable pour chaque commune visitée.

a) – Les conseillers

Nous avons interviewé tous les présidents du conseil municipal ou conseil communal des communes de l’échantillon. Il ressort de nos entretiens que les besoins exprimés par les conseillers correspondent à une information sur l’exécution des dépenses et sur l’exécution des recettes.

En effet, la plupart des présidents de conseil (municipal ou communal) se plaignent du manque d’information sur l’exécution du budget et de l’inexistence de compte rendu périodique effectué par le maire. Le président du conseil municipal d’une commune urbaine de première catégorie nous a confié :

- *(...) le problème se situe surtout au niveau du suivi des dépenses, de l’utilisation des fonds et de l’exécution du budget (fanaraha-maso ny fandanianana sy ny fizotran’ny budget, ny fampiasana azy). Depuis mes deux ans de mandat en tant que président du conseil, les délais pour l’élaboration du budget additionnel ne sont jamais respectés. Par exemple, la loi prévoit que le budget additionnel doit être établi au cours du premier trimestre de l’année. Pourtant, dans le cas de notre commune, le budget additionnel n’est établi que vers le mois d’août ou même septembre. Nous ne sommes*

pas au courant des dépenses effectuées par l’exécutif, dans quoi ont-ils dépensé les fonds ? Nous espérons vraiment qu’une telle information nous soit communiquée par l’exécutif. Un autre cas de manque d’information se situe au niveau des dépenses engagées et des recettes. Par exemple, après trois mois d’exécution budgétaire, nous aimerions savoir à combien s’élève les fonds dépensés par la commune pour telle ou telle chose ? à combien s’élève les recettes pour telle chose. De telles informations, nous n’en avons pas. Donc nous ne pouvons même pas observer la cadence d’exécution du budget, les insuffisances ou l’excédent des fonds communaux.

Par ailleurs, les conseillers demandent également une information sur l’évaluation des réalisations du bureau exécutif en plus d’une information sur la destination des dépenses effectuées par ce dernier. En effet, le même président de conseil municipal a ajouté que :

- *Mis à part ce compte-rendu ou rapport systématique de l’exécutif aux conseillers, je pense qu’il faut faire une évaluation des réalisations. Si je prends le cas de nos prédécesseurs, je veux dire, dans le cadre de l’ancien programme de 35.000 logements, la commune avait participé à ce programme. La commune avait un terrain nu et a reçu un financement de l’AFD (Agence Française de Développement) pour réaliser 24 logements. La commune a versé des apports bénéficiaires pour bénéficier de ce financement. Seulement 8 logements sur les 24 sont actuellement habitables. Aucune question n’a été posée sur les 16 autres ; pourtant les fonds ont été dépensés.*
- *Un autre problème c’est que les dirigeants se prennent pour des maîtres incontestés des lieux. Ils décident et règnent sur les lieux comme s’ils pouvaient disposer librement des biens et fonds publics. En tant que président du conseil, je pense que les citoyens ont le droit de demander des comptes aux dirigeants. Si vous avez consommé X millions ou X milliards de carburants, c’était pour faire quoi ? Quels ont été vos déplacements ? Dans quel but ?*

Curieusement, les mêmes besoins d’information ont été trouvés dans les communes rurales mêmes pour celles qui ne font pas partie de la couronne du Grand Antananarivo. Néanmoins, ces dernières ont exprimés la nécessité d’une formation et d’un budget autonome pour assurer leur rôle de contrôleur des actes de l’exécutif. Voici un extrait des réponses apportées par un président de conseil communal d’une commune rurale hors Antananarivo :

- *Nous avons besoin d’une autonomie budgétaire ne serait-ce que partiellement. Je pense que le conseil communal est une version miniature de l’assemblée nationale.*

L'assemblée nationale a son propre budget et donc une autonomie par rapport au gouvernement. Notre rôle en tant que conseiller municipal c'est de contrôler l'exécutif local. Donc nous travaillons comme si c'était nous le gendarme, le contrôleur. Si en tant que contrôleur, je demande souvent de l'argent à celui que je contrôle, pour acheter par exemple des fournitures ou pour effectuer des déplacements, cela implique que je dépend financièrement de la personne que je contrôle. Certes nous avons des indemnités de session et elles sont prévues par le budget. Mais c'est au maire de décider le moment propice pour les payer. Nous n'avons donc pas cette autonomie financière vis-à-vis de l'exécutif et nous sommes à la merci du maire. C'est vraiment un obstacle pour assurer pleinement nos rôles de contrôleurs.

- *Il faut également prévoir une formation des élus, surtout nous les conseillers. Il faut recentrer nos connaissances surtout au niveau des droits et responsabilités vis-à-vis de l'exécutif et vis-à-vis des attentes des citoyens. Des fois, nous agissons seulement par bon sens. Des fois nous allons même au-delà de nos attributions, des fois en deçà. Donc il faut bien préciser les attributions par le biais des formations. Les actions devraient être renforcées surtout au niveau des communes rurales.*

D'une manière générale, les besoins d'information des conseillers correspondent à une information financière retraçant la conformité des réalisations par rapport aux autorisations budgétaires. Ils requièrent également une évaluation des résultats des actions de l'exécutif et une information concernant l'utilisation des fonds publics. En effet, les informations contenues dans les documents budgétaires (présentation par nature) de la commune ne permettent pas d'informer les profanes (les non spécialistes) sur la destination des dépenses communales. Par ailleurs, aucun dispositif d'évaluation des actions et politiques publiques n'est prévue ni par les différentes lois sur la décentralisation ni par les lois sur la comptabilité publique⁷⁵.

b) – Le chef de district

Les entretiens que nous avons eus avec les chefs de districts ou adjoints de chefs de district confirment leur rôle de représentant de l'Etat en assurant le contrôle de légalité des actes et délibérations des autorités communales.

⁷⁵ L'application de la loi organique sur les lois de finances n°2004-007 au niveau de l'Etat central se traduit par la mise en place d'un budget programme (une budgétisation centrée sur les résultats) et la mise en place d'une série d'indicateurs. Néanmoins, l'application de cette loi au niveau local n'est pas encore prévue.

Pour assurer leur mission de contrôle, ils ont besoin des informations contenues dans les documents budgétaires et procès-verbaux établis par la commune. A partir de ces informations, ils se fondent une opinion sur la légalité des actes et propose aux autorités communales les corrections qui s’imposent. Voici un extrait de l’entretien que nous avons eu avec un chef de district :

- *Mon rôle est d'assurer le contrôle de légalité des actes de la commune. Il s'agit beaucoup plus d'un concours technique que d'un contrôle. J'apporte donc des corrections dans le budget de la commune. Je ne suis pas là pour faire de l'inspection mais pour apporter des corrections. C'est le cas par exemple lorsqu'il y a des dépassements trop importants de dépenses par rapport à l'année dernière, je propose souvent au maire de ramener les dépenses au moins au niveau de N-1. Dans le cas des recettes, quand le budget prévoit des montants trop inférieurs au niveau de N - 1, je propose au maire de les ramener au niveau de N-1. En effet, le budget de l'année ne doit pas être inférieur au budget de l'année N-1 car c'est dans une philosophie de développement que l'exercice de budgétisation s'inscrit.*

Néanmoins, le chef de district peut saisir le tribunal administratif et financier si la commune concernée ne respecte pas les corrections et recommandations qu’il a prononcées à l’encontre des actes ou délibérations des autorités communales. A titre d’illustration, voici un extrait de l’entretien que nous avons eu avec un chef de district :

- (...) *Si elles sont contraires à la loi, je propose une rectification. Si la commune s'entête, je saisis le tribunal administratif et financier. C'est à eux de faire le véritable contrôle et inspection c'est-à-dire un contrôle des pièces justificatives.*

Ainsi, le chef de district a besoin d’une information exhaustive, précise et chiffrée sur l’ensemble des prévisions et autorisations budgétaires, d’une part, et sur l’ensemble des réalisations, d’autre part. Lesdites informations lui servent de base pour assurer la mission de contrôle de la légalité lors des délibérations communales (vote du budget et approbation du compte administratif).

c) – Le Trésor

Nous rassemblons sous le qualificatif « Trésor » l’ensemble des comptables publics du Trésor qui assurent le maniement des fonds publics pour chaque commune de l’échantillon. Ainsi, ce qualificatif embrasse l’ensemble des fonctionnaires déconcentrés du Trésor tels que les

trésoriers généraux, les trésoriers principaux les percepteurs principaux... que nous avons interviewés.

Rappelons que le comptable du Trésor est chargé de contrôler la régularité des dépenses et des recettes de la commune. Entre autres, il vérifie le respect des crédits ouverts et celui des fonds libres pour chaque mandat émis par le maire. A partir des entretiens réalisés, nous avons relevé que le Trésor a besoin des informations contenues dans le budget primitif notamment celles relatives aux autorisations budgétaires votées par le conseil. De ce fait, les besoins d’information du Trésor concourent à la réalisation de sa mission de contrôle de type légaliste qu’il exerce sur la commune. A titre d’exemple, un trésorier général nous a confié :

- *C'est à partir du budget primitif que je contrôle le fonds libre pour chaque émission de mandat. Je vous parle bien sûr de la partie dépense du budget. J'effectue pour chaque émission le contrôle du crédit ouvert par rapport au mandat émis, le montant du crédit disponible par rapport au cumul des émissions et la vérification sur pièce c'est-à-dire des pièces justificatives de la dépense. S'il y a des dépassements, nous rejetons la dépense.*

Rappelons également que le Trésor établit, à la fin de l’exercice, un certificat de conformité entre son compte de gestion et le compte administratif du maire. A ce titre, il a besoin de tous les éléments constitutifs du solde mentionné par le compte administratif pour effectuer un pointage exhaustif. Ainsi, pour établir un certificat de conformité, un autre trésorier général nous a affirmé :

- *(...) Je prends toutes les opérations de recettes et toutes les opérations de dépenses de l'année. Je calcule le solde entre les recettes et les dépenses. Après, je compare avec le solde du compte administratif du maire (...)*

Ainsi, le Trésor a besoin d’une information exhaustive, précise et chiffrée sur l’ensemble des prévisions et autorisations budgétaires, d’une part, et d’une information exhaustive, précise et chiffrée sur l’ensemble des réalisations, d’autre part. La première est indispensable pour assurer la mission de contrôle de régularité tandis que la seconde lui sert de base pour l’établissement du certificat de conformité.

d) – Le MDAT

Nous avons travaillé en étroite collaboration avec le MDAT⁷⁶ ou Ministère de la Décentralisation et de l’Aménagement du Territoire lors de la réalisation de l’enquête sur les besoins d’information des acteurs locaux. A cet effet, nous avons eu des contacts et des entretiens informels avec les différents cadres du ministère. Entre autres, le Secrétaire Général, le Directeur des Financements des Collectivités, le Directeur des Appuis aux Collectivités et les différents chefs de service chargés respectivement de l’appui financier aux collectivités, de la fiscalité locale, et de l’appui technique aux collectivités. Ces entretiens n’ont pas été enregistrés. Néanmoins, nous avons pu observer les besoins d’information et l’utilisation que le ministère fait des documents budgétaires et financiers établis par les communes. Ces derniers dépendent de chaque direction et service. Cependant, nous avons jugé inutile et sans réel intérêt pour notre étude de rentrer dans le détail des besoins d’information de chaque service et direction du ministère. D’une manière globale, nous avons identifié que les documents budgétaires des communes sont utilisés pour :

- établir des statistiques sur les recettes et dépenses communales. Pour cela, les informations contenues dans les documents budgétaires (le montant total des recettes et le montant total des dépenses) sont ressaisies dans leur intégralité sur un fichier EXCEL.
- apprécier la mobilisation par les communes de leurs ressources propres. A ce propos, la dépendance des communes envers les subventions est appréciée par une simple comparaison entre le montant des ressources propres de la commune (impôts locaux et autres ressources propres) et le montant des subventions qu’elle reçoit.
- apprécier la capacité des communes à mobiliser les autres sources de financement externes tels que les projets de développement financés par les bailleurs.
- identifier les zones d’intervention prioritaires pour les actions de formation et de renforcement de capacité. D’après les responsables, une simple lecture des budgets, des comptes administratifs et des procès verbaux qui les accompagnent

⁷⁶ L’enquête a eu lieu au premier semestre 2006 et c’est pour cette raison que nous avons gardé l’appellation MDAT ou Ministère de la Décentralisation et de l’Aménagement du Territoire dans cette partie de la thèse. En effet, depuis les nouvelles nominations après l’élection présidentielle de décembre 2006, l’appellation du ministère a changé en MPRDAT ou Ministère auprès de la Présidence de la République chargé de la Décentralisation et de l’Aménagement du Territoire.

permet d’obtenir, a priori, une information importante sur les compétences des acteurs locaux qui les ont préparés. Cette première opinion sera ensuite confortée par une analyse du volume budgétaire et une éventuelle visite de lieu.

- assurer le suivi de l’utilisation des subventions. Il s’agit d’une simple vérification de l’affectation et de l’utilisation des subventions (*est-ce que les X millions de subventions pour l’état-civil ont réellement été dépensés pour l’état-civil ?*) versées par le ministère au profit des communes.

Les besoins d’information du MDAT correspondent aux données brutes, précises et chiffrées contenues dans le budget et le compte administratif. Lesdites informations lui servent de base pour mener des analyses statistiques relatives aux différents éléments constitutifs des documents financiers établis. Ces éléments couvrent, entre autres, les recettes fiscales, les recettes non fiscales, les recettes propres, les subventions, les autres sources de financements externes, les différentes catégories de dépenses (investissement, fonctionnement)...

e) – Les projets

Les projets de développement locaux utilisent les documents financiers établis par les communes comme critère de sélection de leurs zones d’intervention. Il s’agit pour les responsables de projets de recueillir les informations susceptibles de donner une appréciation globale de la capacité de gestion des acteurs locaux et celui du degré d’entente ou de différends entre ces derniers.

A titre d’exemple, le projet ACORDS (Appui aux Communes et Organisations Rurales du Sud) financé par l’Union Européenne pose comme critère de sélection :

- la disposition de trois budgets et compte administratif (N, N-1, N-2) votés en équilibre et n’ayant pas fait l’objet d’éventuelles observations négatives de la part des conseillers communaux, des représentants de l’Etat ou du Trésor ;
- l’inexistence de différends en matière comptable et budgétaire entre le bureau exécutif et les conseillers ;
- l’adoption d’un système d’information comptable et budgétaire prévu par le projet pour la gestion des fonds octroyés. A cet effet, des programmes de formation et de mise en place de l’outil de gestion a été effectué et financé par le bailleur.

La même philosophie se retrouve au niveau du FID (Fonds d’Intervention pour le Développement) financé par la Banque Mondiale. En effet, les communes souhaitant bénéficier du financement FDC (Financement Direct des Communes) doivent entre autres :

- disposer d’un compte approuvé par le conseil communal lors du dernier exercice,
- disposer d’une comptabilité simple sur les entrées et sorties de la commune.

Néanmoins, les critères de sélection des projets ne se limitent pas aux seules informations financières. D’autres informations de nature qualitative rentrent également dans leur critère de décision. Nous pouvons citer, entre autres, le degré d’enclavement, le retard sur le plan développement, le niveau global de pauvreté, l’existence ou non de campagne contre les feux de brousse...

Les besoins d’information des projets de développement dépassent les seules données financières issues du budget et compte administratif. Il est nécessaire d’adjoindre des informations permettant de mesurer le développement de chaque commune avant de les inclure dans leur zone d’intervention.

f) – La presse

La presse constitue une source non négligeable d’information pour les citoyens et pour les autres catégories d’utilisateurs de l’information financière. A cet effet, elle traite les informations brutes recueillies auprès des autorités locales (auprès des communes ou des services déconcentrés) afin de les présenter de manière à ce que les utilisateurs finaux, quel que soit leur degré de compétence en comptabilité publique, puissent comprendre le fonctionnement et la situation financière des communes par une simple lecture des informations publiées. D’une manière générale, la publication des informations par la presse fait suite à l’existence d’un problème ou dysfonctionnement au niveau de la commune.

A cet effet, les besoins d’information de la presse comprennent, en plus d’une information budgétaire, une information qualitative et pas forcément financière. Nous avons relevé dans les quotidiens d’information d’Antananarivo quelques illustrations de la suspension du maire de la commune urbaine de Toamasina.

- *Le maire Roland Ratsiraka est officiellement suspendu de sa fonction pendant une durée de 1 mois. Ce laps de temps court du 15 février au 15 mars. C’est jeudi dernier*

que l’intéressé a signé l’arrêté ad hoc du ministère de l’Intérieur daté du 13 février. Ce document porte le n° 2937/2007⁷⁷.

- *(...) la décision du ministère de l’Intérieur de le suspendre a été motivée par (...) les problèmes de la réhabilitation des rues et de l’enlèvement des ordures où les manquements de l’équipe exécutive dirigée par le maire Roland Ratsiraka ont été les plus manifestes⁷⁸ (...)*
- *Les ordures, les absences fréquentes du maire ou la gestion comptable de la municipalité forment l’essentiel de l’argumentation⁷⁹.*

Ces mêmes informations, avec des formulations différentes, ont été publiées par la presse malgache. Toutefois, cette information n’explique pas en détail les données financières ou budgétaires qui n’ont même pas été communiquées.

g) – L’inspection générale de l’Etat

En vertu de l’article 2 du décret N° 2004-573 du 1^{er} juin 2004, l’inspection générale de l’Etat est chargée de procéder à la vérification de la gestion des ordonnateurs et de celle des comptables publics des services et établissements publics de l’Etat, des Collectivités Territoriales Décentralisées.

Nous avons eu un contact informel avec un inspecteur d’Etat. Néanmoins, nous pouvons conclure à partir des informations publiées par les journaux d’information que l’IGE/IGF constitue un utilisateur externe de l’information financière publiée par les communes. A partir du cas de la commune urbaine de Toamasina, nous avons relevé que :

- *« ...les inspections menées par l’Inspection générale de l’Etat ainsi que par des ministères marquent le mois de suspension du maire⁸⁰ ... »,*
- *« ...La suspension ou destitution qui tirent leur origine (...) à la suite de malversations financières dûment constatées par les services de l’Inspection générale de l’Etat (IGE) et qui aboutissent généralement à des décisions judiciaires de condamnation des maires intéressés⁸¹ ... »*

⁷⁷ www.lexpressmada.com

⁷⁸ www.madagascar-tribune.com

⁷⁹ www.hebdomada.com

⁸⁰ www.lexpressmada.com

⁸¹ www.les-nouvelles.com

Lors de la discussion avec l’inspecteur d’Etat suscité, il a mentionné que « *Le droit d’investigation des Inspecteurs d’Etat n’est soumis à aucune restriction (...). Ils provoquent les explications des services ou des agents vérifiés, sans que ceux-ci puissent opposer le secret professionnel. Les vérificateurs peuvent pénétrer librement dans tous les locaux de l’organisme vérifié pour procéder aux investigations nécessaires, consulter sur place tout document quelle que soit sa classification et d’en faire établir toute copie qu’ils jugeront indispensable...* »

Ainsi, pour assurer sa mission de contrôle et de vérification, l’inspection générale de l’Etat a besoin de toutes les informations (budgétaires et non budgétaires) de façon exhaustive, précise, chiffrées ou non chiffrées sur l’ensemble des activités de la commune.

Les besoins d’information des différents utilisateurs que nous identifié peuvent être résumés dans le tableau suivant :

Tableau n° 35 – Cartographie des besoins d’information des utilisateurs internes et externes

Utilisateurs	Utilisateurs	Catégorie de besoin	Exemple de besoin
INTERNE	Maire	Information pour respecter les critères légaux de gestion communale	<ul style="list-style-type: none"> - Information sur l’exécution des dépenses - Information sur l’exécution des recettes - Information sur les fonds libres et crédits disponibles - Information sur la fiscalité locale - Information sur les mouvements des matières
	Manager	Information pour respecter les critères légaux de gestion communale	Idem que ceux du maire
EXTERNE	Conseiller	Information pour contrôler les politiques et réalisations du maire	<ul style="list-style-type: none"> - Information périodique sur l’exécution budgétaire - Comparaison entre prévision et réalisation - Information sur l’évaluation des réalisations - Information sur la destination concrète des dépenses
	Trésor	Information pour assurer le contrôle de la régularité	<ul style="list-style-type: none"> - Information exhaustive, précise et chiffrée sur l’ensemble des autorisations et réalisations budgétaires

Utilisateurs	Utilisateurs	Catégorie de besoin	Exemple de besoin
	District	Information pour assurer le contrôle de la légalité	- Information exhaustive, précise et chiffrée sur l’ensemble des autorisations et réalisations budgétaires
	IGE/IGF	Information pour assurer le contrôle de la gestion de l’ordonnateur et du comptable public	- Toutes information (budgétaires et non budgétaires) de façons exhaustives, précises, chiffrées ou non chiffrées sur l’ensemble des activités de la commune
	MDAT	Information pour l’établissement des statistiques ministérielles	- données brutes, précises et chiffrées contenues dans le budget et compte administratif
	Projet	Information pour sélectionner les zones d’intervention	- Information financière (budget et compte administratif) et non financière (degré d’enclavement, niveau de pauvreté...)
	Presse	Information pour relever les dysfonctionnements dans la gestion de la commune et aussi pour informer les citoyens et autres utilisateurs	- information budgétaire - information qualitative (non chiffrée) et pas forcément financière

* * *

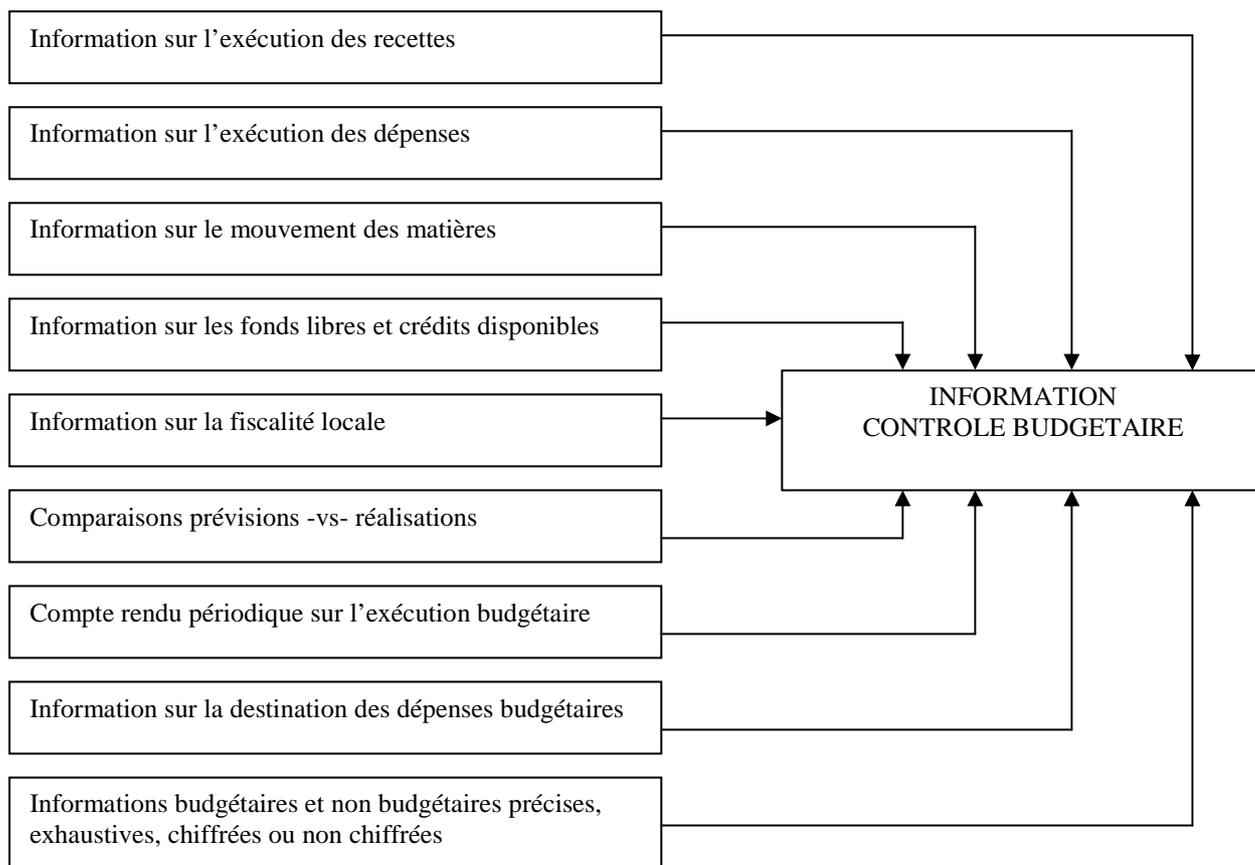
L’IPSASB a emprunté le cadre conceptuel de l’IASB pour développer les IPSAS. Toutefois, les normes comptables internationales IAS/IFRS, développées par l’IASB, privilégient les besoins d’information d’une seule catégorie d’utilisateur, c’est-à-dire l’investisseur financier. Il est supposé que la satisfaction des besoins d’information de l’investisseur financier devrait permettre de satisfaire les besoins d’information des autres utilisateurs potentiels de l’information. Cette position est de plus en plus critiquée surtout au niveau du secteur public où l’on rencontre une multitude d’utilisateurs de l’information financière avec des besoins aussi divers que variés.

Le secteur public local malgache ne fait pas exception. Nous avons identifié à partir d’une recherche de terrain qu’il existe deux groupes d’utilisateurs de l’information et des documents financiers établis par les communes. Le groupe des utilisateurs internes qui se compose de maires et d’agents/services/direction chargés de la gestion financière et comptable de la commune d’une part, et le groupe des utilisateurs externes qui est constitué par les conseillers municipaux ou communaux, le district, le Trésor, les ministères centraux, les projets de développement financés par des bailleurs de fonds internationaux, la presse et les organes de contrôle de l’Etat d’autre part.

S’inscrivant dans une démarche exploratoire par induction, notre investigation repose sur des entretiens, analyse de documents et observation. Par ailleurs, les données recueillies ont été traitées à partir des techniques d’analyse de données qualitative (WACHEUX, 1996 ; MILES et HUBERMAN, 2003 ; RISPAL, 2002).

Chacun des utilisateurs suscités a des besoins d’information différents pour des finalités différentes. Les besoins d’information des utilisateurs internes correspondent, d’une manière générale, à une information permettant d’effectuer un contrôle et un suivi des exécutions budgétaires afin de se conformer aux dispositions réglementaires en vigueur. Les besoins d’information des utilisateurs externes ne se limitent pas aux seules informations pour le suivi budgétaire. Ils comprennent des informations plus larges telles que les réalisations de travaux, le degré d’enclavement, les dysfonctionnements ou mésententes politiques entre les organes communaux. Néanmoins, la tendance générale est que les besoins d’information des utilisateurs (internes et externes) convergent tous vers une information de type contrôle – budgétaire comme le montre la figure suivante :

Schéma n° 29 – Les besoins d’information des utilisateurs



D’où notre proposition :

- *Les besoins d’information des communes malgaches correspondent à une information – contrôle budgétaire*

Section 2 – Conception d’un modèle de système d’information comptable et budgétaire simplifié pour les communes rurales

Après l’analyse des besoins d’information exprimés par chaque utilisateur de l’information financière établie par les communes, nous avons conçu un système d’information comptable et budgétaire à l’intention des communes rurales de deuxième catégorie. Le choix de cette catégorie de commune a surtout été orienté par la priorité que leur accorde notre financeur⁸². Comme le démontre la partie 1 de notre étude, la plupart des communes rurales se caractérisent non seulement par l’insuffisance de compétences en matière de ressources humaines, mais également par l’inexistence de capacités institutionnelles en matière de gestion financière et comptable. Ainsi, il semble plus raisonnable, pour notre financeur, de concevoir un outil (un guide) de gestion comptable et budgétaire à la fois simple et pragmatique à l’intention de ces communes.

Dans le cadre de cette section, nous allons présenter le système d’information comptable et budgétaire en tant qu’outil de gestion dans un premier temps. Ensuite, nous analyserons les caractères innovants du système dans un second temps.

1.1 – Un système d’information en tant qu’outil de gestion

Selon MOISDON (1997, p.10) il est nécessaire de distinguer la notion d’outil de gestion à celles de règle de gestion et de dispositif de gestion. Selon cet auteur, un outil de gestion consiste à aider un acteur ou un groupe d’acteurs à raisonner sur les fonctionnements de leurs actions et à anticiper leurs évolutions possibles. Par contre, une règle de gestion consiste à prescrire, instruire les choix, les orienter ou les évaluer. Quant au dispositif de gestion, il s’agit d’un concept plus large qui spécifie les différents types d’arrangements des hommes, des objets, des règles et des outils à un instant donné.

⁸² La première phase de notre étude a été financée par le PREA – Programme de Réforme pour l’Efficacité de l’Administration. Par ailleurs, elle a été menée en collaboration avec le Ministère de la Décentralisation et de l’Aménagement du Territoire (MDAT, actuellement appelé MPRDAT ou Ministère auprès de la Présidence de la République chargé de la Décentralisation et de l’Aménagement du Territoire). L’objectif de cette phase a été de mener une enquête au niveau des communes dans un premier temps, et de concevoir un système comptable et budgétaire simplifié à l’intention des communes dans un second temps. Il ressort de cette étude que le niveau de compétence et de formation des acteurs locaux (maires, trésorier communaux, conseillers communaux) ne permettent pas l’implantation et l’utilisation d’un outil de gestion complexe telle que les normes comptables internationales au niveau des communes rurales de deuxième catégorie.

D’autres auteurs comme GILBERT (1998), CAZES-MILANO et MAZARS-CHAPELON (2000) estiment qu’il est nécessaire de distinguer les termes « outil », « instrument », et « technique » dans la littérature des sciences de gestion. Pour CAZES-MILANO et MAZARS-CHAPELON (2000, p.9), la technique de gestion et l’outil de gestion sont indissociables. Ils soutiennent que la technique est un construit social centré sur l’action de gestion, à travers un objet, où les représentations des acteurs sont essentielles. Par contre, l’outil de gestion désigne, pour ces mêmes auteurs, un objet orienté vers l’action de gestion de nature sociale.

Par ailleurs, GILBERT (1998, p.22) propose de modérer l’usage du terme « outil » pour désigner les techniques et les instruments de gestion. Selon ce même auteur, l’outil sert à agir sur la matière, des objets matériels et de ce fait son action est physique, elle se plie aux lois naturelles. Par contre, le terme instrument est plus général et moins concret. Son action couvre non pas l’univers matériel, mais les données et surtout le comportement humain. GILBERT (1998, p.23) propose donc les critères de distinction entre outil et instrument de gestion suivant :

Tableau n° 36 – Distinctions entre outil et instrument de gestion

	Outil	Instrument de gestion
Identification	Les caractéristiques physiques (longueur, largeur, poids, matières)	Les caractères idéologiques (concepts, savoirs, croyances)
Objet	La matière	Les données, les personnes
Activation	La main	L’esprit
Utilisation	Artisan, métier	Gestionnaire, fonction
Principe d’action	Simple : fendre, couper, scier, percer	Complexes : décrire, analyser, évaluer

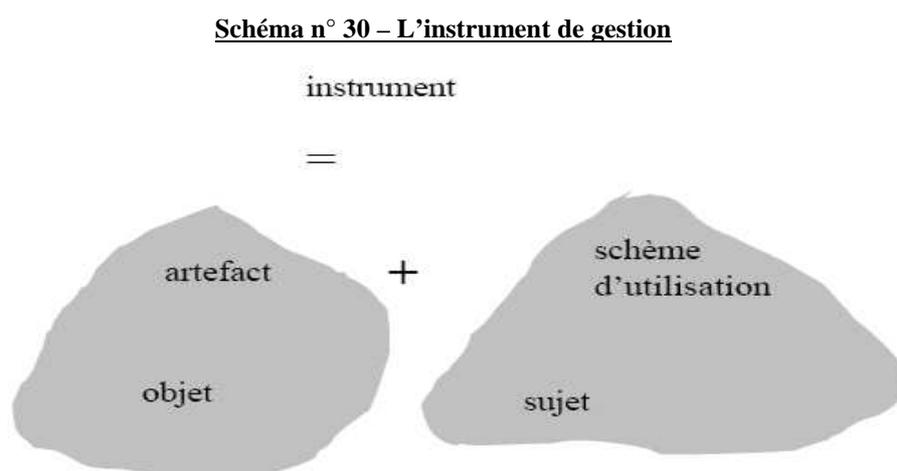
Source : GILBERT (1998, p.23)

Bien que GILBERT (1998) ait proposé cette distinction, la confusion de vocabulaire subsiste dans la littérature des sciences de gestion. En effet, plusieurs recherches portant sur les outils de gestion abordent ces derniers sous différentes dénominations. Ainsi, de nombreux chercheurs utilisent des termes aussi divers que variés pour désigner les techniques et instruments se référant à la gestion. GIRIN (1981) parle de machines de gestion, BERRY (1983) préfère le terme « instrument de gestion », HATCHUEL et WEIL (1992) utilisent les termes de « techniques managériales » ou d’« appareil gestionnaire », MOISDON (1997)

emploie les expressions « dispositif de gestion », « outil de gestion » et DAVID (1998) adopte le terme « outil de gestion ». Par souci de simplification et afin de mieux exploiter la littérature, nous n’allons pas faire trop de distinction entre outil de gestion, instrument de gestion et technique de gestion. Néanmoins, cette diversité et richesse de la littérature nous amène à nous demander comment peut-on définir un outil de gestion et quelles sont ses principales caractéristiques ?

1.1.1) – Définition et rôle d’un outil de gestion

D’après BERRY (1983), un instrument de gestion correspond à tous les moyens conceptuels ou matériels visant à réduire la complexité et simplifier le réel dans la conduite des entreprises. Il s’agit d’un « artefact » ayant une double nature objective et subjective. Cette conception est partagée par LORINO (2002, p.15) selon lequel un outil de gestion est à la fois un artefact et un schème d’utilisation. Il précise, que « [...] l’outil [...] est un signe «matériel», présent dans la réalité «objective» (même si c’est un outil purement informationnel), [et] un schème d’utilisation, abstraction réfléchissante d’actions concrètes, toutes uniques car prises dans un contexte unique ». En guise d’exemple, LORINO (2002) prend le cas de la métaphore du panneau de sens interdit qui est à la fois un artefact (un objet physique, le panneau) et un schème d’utilisation (ce panneau est le signe symbolique d’un schème d’action : il signifie qu’il ne faut pas s’engager dans cette voie).



(Source : LORINO, 2002, p.15)

Pour MOISDON (1997, p.7), un outil de gestion est « (...) un ensemble de raisonnements et de connaissances reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l’organisation, (...) destiné à instruire les divers actes classiques de la gestion que l’on peut regrouper dans les termes de la trilogie classique : prévoir, décider, contrôler ». A ce titre, il cite comme exemple les ratios de productivité, les indicateurs de qualité, de délais, de prix de revient issus d’une comptabilité analytique, les modèles statistiques de prévision des ventes, les plans de production, les calculs issus des mathématiques appliquées, la comptabilité générale...

Force est de constater que les outils de gestion ont envahi les différents niveaux de fonctionnement des organisations. Ils sont considérés, au niveau des organisations, comme des supports de l’intervention ou de l’action (HATCHUEL et WEIL, 1992 ; MOISDON 1997), des outils d’investigation des fonctionnements organisationnels (MOISDON, 1997, LORINO, 2002), des outils de pilotage de la mutation (ou du changement) (MOISDON, 1997 ; DAVID 1998 ; GILBERT, 1998), des moyens de régulation des rapports sociaux (BERRY, 1983), des moyens de mécanisation (ou de routinisation) des comportements (DE COSTER et PICHAULT, 1994 ; LORINO, 2002).

Si tels sont les rôles assignés aux outils de gestion, possèdent-ils des caractéristiques ou structures communes leur permettant de s’identifier et d’assurer les rôles précédemment reconnus ?

1.1.2) – Les caractéristiques d’un outil de gestion

D’après HATCHUEL et WEIL (1992, p.123) tout outil de gestion est formé de trois éléments en interaction : un substrat technique, une philosophie gestionnaire et une vision simplifiée des relations organisationnelles.

- Un substrat technique correspondant à l’abstraction sur laquelle s’appuie l’outil de gestion lui permettant de fonctionner (HATCHUEL et WEIL, 1992, p.123 ; GILBERT, 1998, p.46 ; DAVID, 1996, p.7).
- Une philosophie gestionnaire désignant un « (...) système de concept qui [définit] les objets et les objectifs formant les cibles d’une rationalisation » (HATCHUEL et WEIL, 1992, p.124). Elle désigne, selon ces mêmes auteurs, le but général et premier qui fonde l’outil de gestion bien qu’il ne soit pas nécessairement poursuivi sur le terrain. En d’autres termes, la philosophie gestionnaire correspond à l’esprit dans lequel le maniement de l’instrument est envisagé (GILBERT, 1998, p.46).

- Une vision simplifiée des relations organisationnelles qui permet d’entrevoir les principaux acteurs et leurs rôles autour de l’instrument (GILBERT, 1998, p.46). En effet, selon HATCHUEL et WEIL (1992, p.125), « (...) les [techniques managériales] seraient muettes et sans vertu mobilisatrice si elles ne se définissaient à travers une scène dont les personnages viennent expliciter les rôles que doivent tenir un petit nombre d’acteur sommairement, voire caricaturalement décrits ».

HATCHUEL et WEIL (1992) ont illustré les caractéristiques précédemment identifiées pour analyser les techniques managériales correspondant respectivement à l’organisation scientifique du travail, la gestion de production assistée par ordinateur, la recherche opérationnelle, l’intelligence artificielle et les systèmes experts. Le tableau suivant résume les résultats desdites analyses :

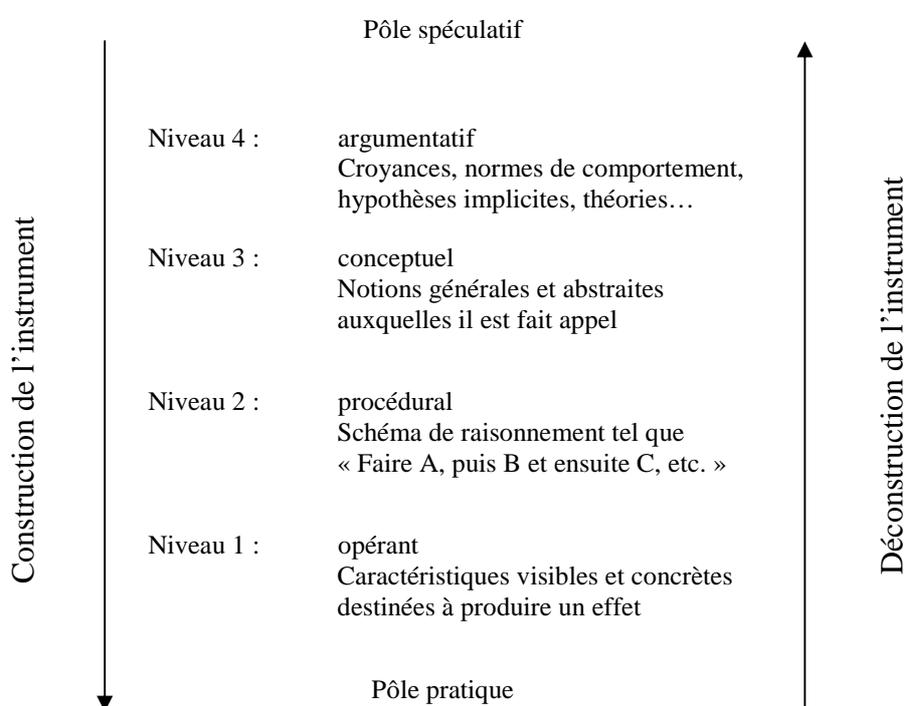
Tableau n° 37 – Illustration des caractéristiques d’une technique managériale

TECHNIQUES MANAGERIALES	Substrat technique	Philosophie gestionnaire	Vision simplifiée des relations organisationnelles
Organisation scientifique du travail	Mesure, plan d’expérience, tables de gestes élémentaires	Accroissement de la productivité du travail humain	La direction, les services méthodes et les travailleurs
Gestion de production assistée par ordinateur	Ordinateur et algorithmes de toute nature	Informatisation, marche adaptée et intelligible	Les acteurs du département de production, les informaticiens et les utilisateurs
Recherche opérationnelle	Ordinateur et algorithmes de toute nature	Optimisation des décisions et recherche de la décision la plus efficace	Les décideurs et les autres acteurs concernés par la décision (approche multicritères, approches multi-acteurs)
Intelligence artificielle et systèmes experts	Base de règles, base de connaissance, moteur d’inférence	Automatisation des connaissances	Les experts et les utilisateurs

(Source : adapté de HATCHUEL et WEIL, 1992, p.123 à 125)

S’inspirant de la structure élaborée par HATCHUEL et WEIL (1992), GILBERT (1998) propose également une démarche à partir de laquelle on peut dégager les caractéristiques et la structure d’un instrument de gestion. Il s’agit d’un guide de lecture que l’auteur a développé (GILBERT, 1998) et qu’il a nommé « le déconstructeur ». Le déconstructeur *est un outil permettant d’aborder la structure d’une instrumentation selon quatre niveaux chacun exprimant des préoccupations différentes mais complémentaires* (GILBERT, 1998, p.47). A ce propos, GILBERT (1998, p.47) distingue le niveau opérant, le niveau procédural, le niveau conceptuel et le niveau argumentatif.

Schéma n° 31 – Construction et déconstruction d’un instrument de gestion



(Source : GILBERT, 1998, p.47)

- Le niveau opérant correspond à « l’objet visible et préhensible de l’outil de gestion ». Il comprend l’ensemble des moyens concrets qui vont être effectivement mis en œuvre pour réaliser les actes de gestion (GILBERT, 1998, p.48). Il s’agit de supports formalisés et hiérarchisés tels que des tableaux de bord comportant des indicateurs prédéfinis, des imprimés sur lesquels figurent des questions organisées en rubriques, des logiciels présentant une arborescence de menus...
- Le niveau procédural correspond aux procédures et prescriptions à suivre pour assurer le fonctionnement de l’instrument (GILBERT, 1998, p.48).

- Le niveau conceptuel correspond à l’ensemble de concepts sur lesquels est fondé l’instrument de gestion. Lesdits concepts peuvent émaner du langage courant, des différentes disciplines de la gestion ou simplement d’un champ d’application délimité. Il s’agit par exemple du coût standard pour la comptabilité analytique, du créneau pour la stratégie, de l’emploi type pour la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GILBERT, 1998, p.49).
- Le niveau argumentatif correspond à l’ensemble des arguments (théories scientifiques, croyances, schéma interprétatif, normes de comportement) plus ou moins explicites, plus ou moins fondés, qui sous-tendent les autres niveaux de l’instrumentation de gestion (GILBERT, 1998, p.49).

GILBERT (1998, p.50) illustre son modèle à partir de l’instrumentation du contrôle de gestion que nous avons résumé dans le tableau suivant :

Tableau n° 38 – Illustration de la déconstruction du contrôle de gestion

POLE SPECULATIF	ILLUSTRATIONS
Niveau opérant	Deux familles d’instruments : <u>Instruments de formalisation des prévisions</u> : plan à moyen et long terme, budget annuel <u>Instruments qui décrivent les réalisations</u> : tableau de bord, analyse des écarts
Niveau procédural	Processus en trois phases : <u>1^{ère} phase</u> : planification opérationnelle (orientation stratégique) et planification annuelle (standards de performance et budget) <u>2^{ème} phase</u> : suivi des réalisation dans le cadre de la gestion courante, analyse des écarts et prise des décisions correctives <u>3^{ème} phase</u> : mesure finale de la performance
Niveau conceptuel	Le contrôle de gestion est fondé sur le concept de contrôle, de performance, du standard, de coût et de l’écart. Les concepts de contrôle et de performance en sont les concepts centraux
Niveau argumentatif	Trois séries d’hypothèses : <u>1^{ère} séries d’hypothèses</u> : possibilité de découper l’entreprise en centres de responsabilité <u>2^{ème} séries d’hypothèses</u> : articulation du court et du moyen terme au moyen de la planification d’entreprise <u>3^{ème} série d’hypothèses</u> : possibilité universelle de gérer le fonctionnement d’une entreprise par des contrats d’objectifs

(Source : GILBERT, 1998, p.50 à 53)

Plusieurs travaux de recherche se basent sur les grilles d’analyse développées respectivement par HATCHUEL et WEIL (1992) et GILBERT (1998) pour analyser les caractéristiques et les structures des outils de gestion. Entre autres, nous pouvons citer les travaux de DAVID (1996, 1998) sur la structure des outils de gestion et celui des innovations managériales, GODOWSKI (2003) sur l’assimilation d’un système de coût fondé sur l’approche par activité, LAFONTAINE (2003, 2005), DESMAZES et LAFONTAINE (2007) sur les outils de contrôle de gestion environnemental, et ROCHER (2006) sur le guide de consolidation des risques dans le secteur public local français.

Nous concluons de cette revue de littérature que le modèle développé par HATCHUEL et WEIL (1992) permet de dégager trois dimensions caractéristiques de chaque outil de gestion étudié tandis que le modèle de GILBERT (1998) permet d’approfondir la structure d’un instrument de gestion. Nous allons articuler la présentation du modèle de système d’information comptable et budgétaire que nous avons proposé pour le secteur public local malgache sur le modèle de GILBERT (1998).

1.1.3) – Le système d’information comptable et budgétaire simplifié

Selon GILBERT (1998, p.48) la déconstruction d’une instrumentation de gestion repose sur quatre questions :

- *Pour le niveau opérant : quels sont les supports et caractéristiques concrètes de l’instrumentation ?*
- *Pour le niveau procédural : que prescrit-elle ?*
- *Pour le niveau conceptuel : quelle notion mobilise-t-elle ?*
- *Pour le niveau argumentatif : sur quoi reposent ces prescriptions ? sont-elles légitimes ?*

Nous allons aborder chacune de ces questions dans le cas du système d’information comptable et budgétaire simplifié.

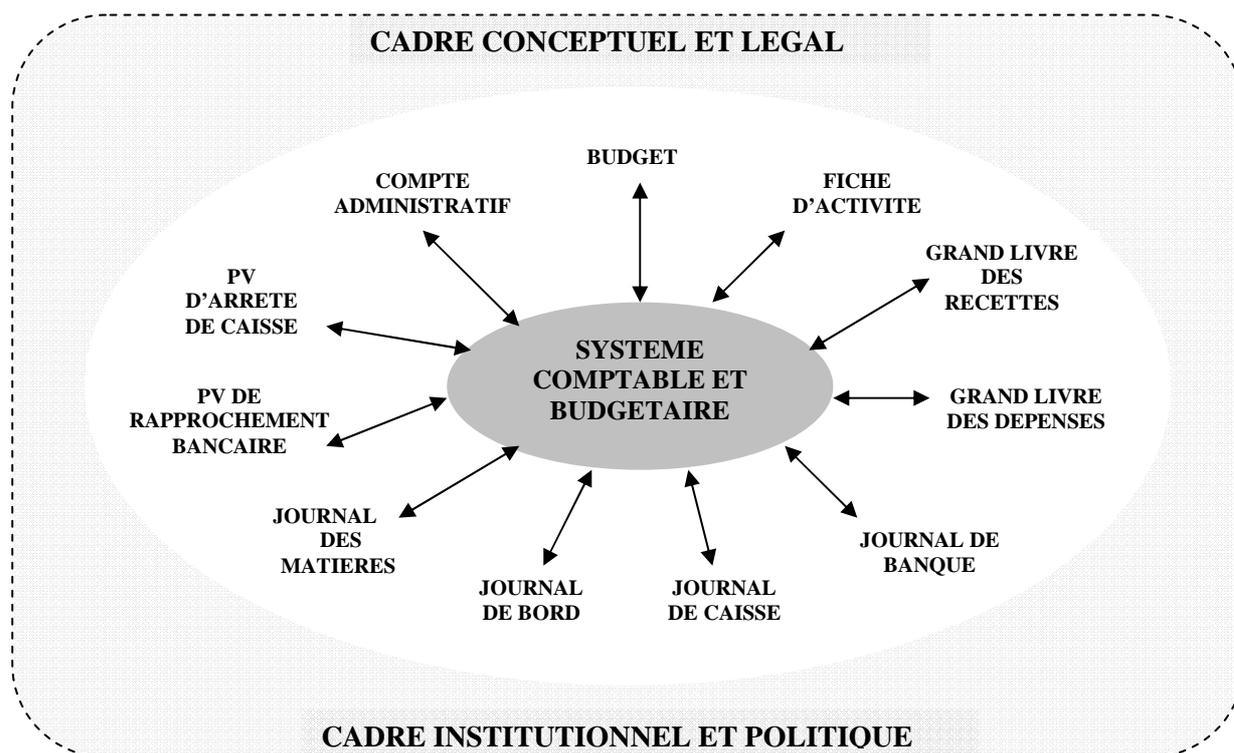
3-1) – Le niveau opérant

S’agissant d’un système d’information, c’est-à-dire « (...) un ensemble d’éléments permettant de créer, de traiter, [et] de communiquer des informations (...) » (DAVIS et OLSON, 1985, cités par GRENIER, 2000, p.1120), le système d’information comptable et budgétaire que nous avons proposé au secteur public local malgache s’appuie sur un certain nombre d’éléments, ou plus précisément d’instruments, lesquels sont destinés entre autres :

- à saisir, classer, enregistrer les données (chiffrées et non chiffrées) relatives au fonctionnement des communes,
- fournir des informations répondant aux besoins des différents utilisateurs (l’analyse de ces besoins a fait l’objet de la section précédente).

Lesdits éléments peuvent être présentés de la manière suivante :

Schéma n° 32 – Les éléments constitutifs du système comptable et budgétaire simplifié



(Source : inspiré de REIX, 2002, p.51)

Emprunté à la comptabilité publique, à la comptabilité financière, à la comptabilité analytique, au contrôle de gestion... les instruments composant le système peuvent être classés en trois grandes familles :

- les instruments de prévision, comprenant le budget, les documents budgétaires (PV de délibération du conseil communal par exemple) et la fiche de synthèse des activités à réaliser durant l’exercice ;
- les instruments de suivi et de contrôle des réalisations qui regroupent les grands livres de recettes, les grands livre des dépenses, le journal de bord, le journal de banque, le journal de caisse, le journal des matières, le procès-verbal d’arrêté de caisse, le procès-verbal de pointage (ou de rapprochement bancaire) ;

- les instruments de compte-rendu tel que le compte administratif ou l’état des réalisations budgétaires.

3-2) – Le niveau procédural

Le système comptable et budgétaire simplifié repose sur un processus qui relie, en trois phases, les différents instruments précédemment énumérés. Les trois étapes comprennent la budgétisation, le suivi des réalisations ou exécution budgétaire et le compte-rendu.

a) – La phase de budgétisation

La première phase, c’est-à-dire « l’élaboration du budget », comprend :

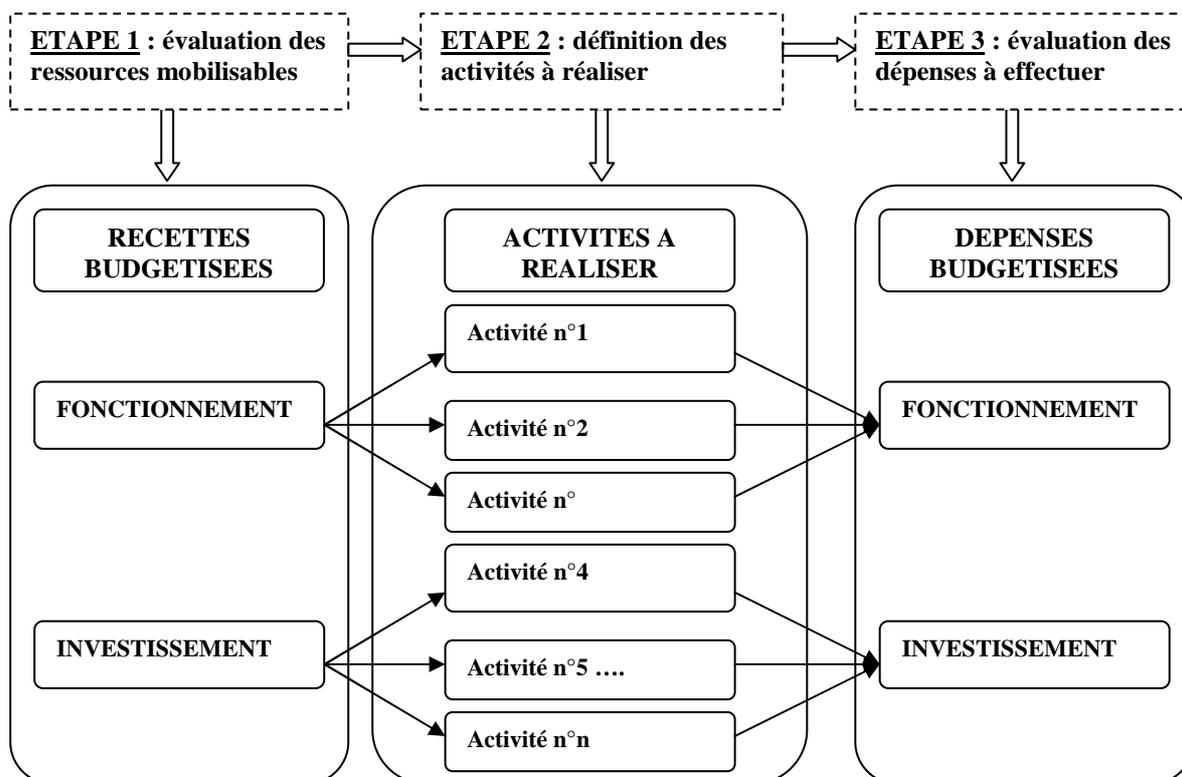
- une évaluation des ressources (recettes) mobilisables pour la commune ;
- une définition des activités à réaliser durant l’exercice budgétaire et une identification des différentes catégories de ressources qui vont servir à leur financement ;
- une évaluation des dépenses à effectuer pour l’exercice. Il s’agit ici d’effectuer un choix quant à l’affectation d’une ou plusieurs catégories de ressources (de recettes) à une activité à réaliser.

Néanmoins, cet exercice reste soumis au respect des règles imposées par la comptabilité publique. Il s’agit du respect de l’équilibre global entre les recettes et les dépenses, du respect de l’équilibre entre les sections de fonctionnement et les sections d’investissement, du vote du budget par les conseillers communaux, de la publication du budget par le maire. Par ailleurs, les activités à réaliser par la commune sont également limitées aux compétences définies par l’article 15 de la loi n°94-007 relative aux pouvoirs, compétences et ressources des collectivités territoriales décentralisées⁸³.

Les différentes étapes de la budgétisation peuvent être résumées par le schéma suivant :

⁸³ Loi n° 94-007 du 26 avril 1995 relative aux pouvoirs, compétences et ressources des collectivités territoriales décentralisées, J.O. n° 2304 du 05 juin 1995, p. 1241

Schéma n° 33 – Phase de budgétisation



b) – La phase de suivi des réalisations

La deuxième phase, « le suivi des réalisations ou de l’exécution du budget » comporte :

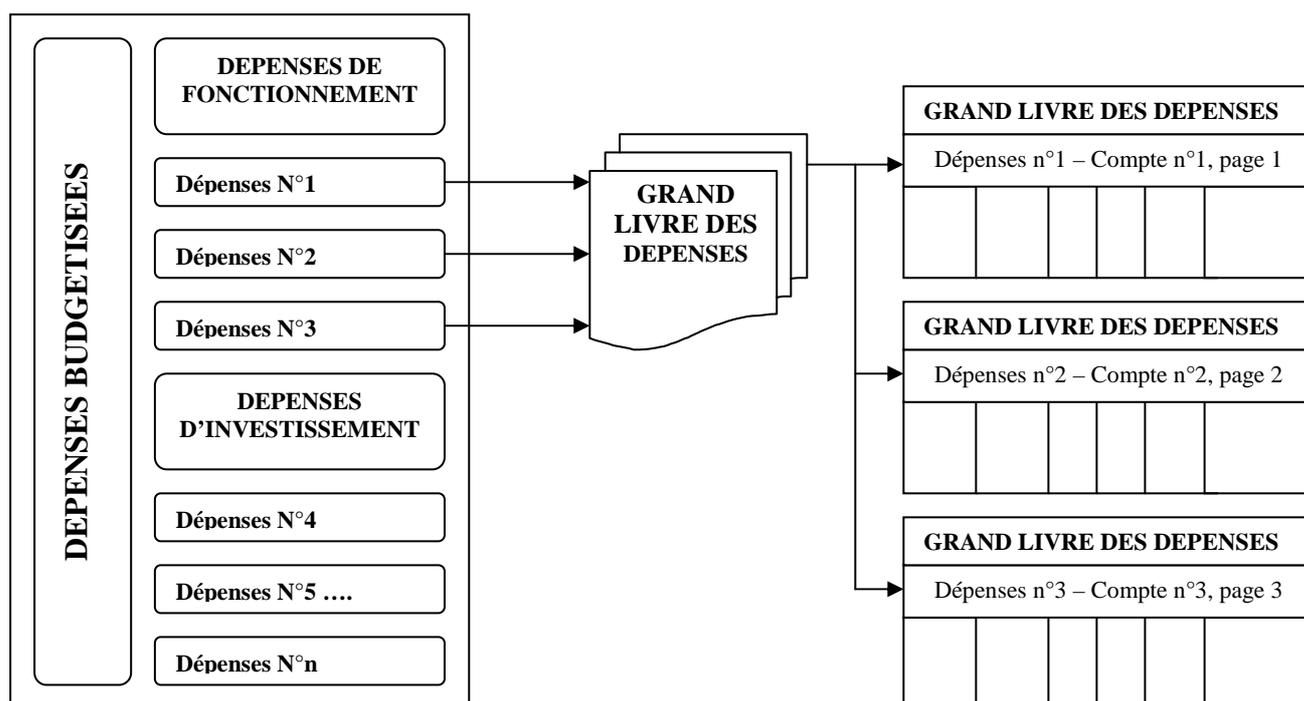
- un suivi journalier des consommations de crédits budgétaires conformément aux règles et contraintes légales de non dépassement des crédits ;
- un suivi journalier du niveau de la trésorerie et celui des fonds libres ;
- un suivi journalier des réalisations ou de l’exécution des activités par rapport aux prévisions,

b-1) – Le suivi journalier des consommations de crédit

Le suivi journalier de la consommation des crédits comprend :

- un report de chaque ligne budgétaire (recettes et dépenses) dans les grands livres concernés (grands livres des recettes, grands livre des dépenses) au début de l’exercice. Cette étape peut être illustrée par le schéma suivant :

Schéma n° 34 – Report de chaque ligne de dépense budgétaire



- un enregistrement systématique de chaque opération pouvant entraîner une consommation de crédit dans les grands livres concernés (grand livre des recettes ou grand livre des dépenses)

b-2) – Le suivi journalier du niveau de trésorerie et celui des fonds libres

Le suivi journalier du niveau de trésorerie et celui des fonds libres correspond à l’enregistrement, dans le journal (journal de caisse ou journal de banque), des opérations entraînant des flux de trésorerie. Par ailleurs, il est complété par une procédure de contrôle du journal de caisse et du journal de banque.

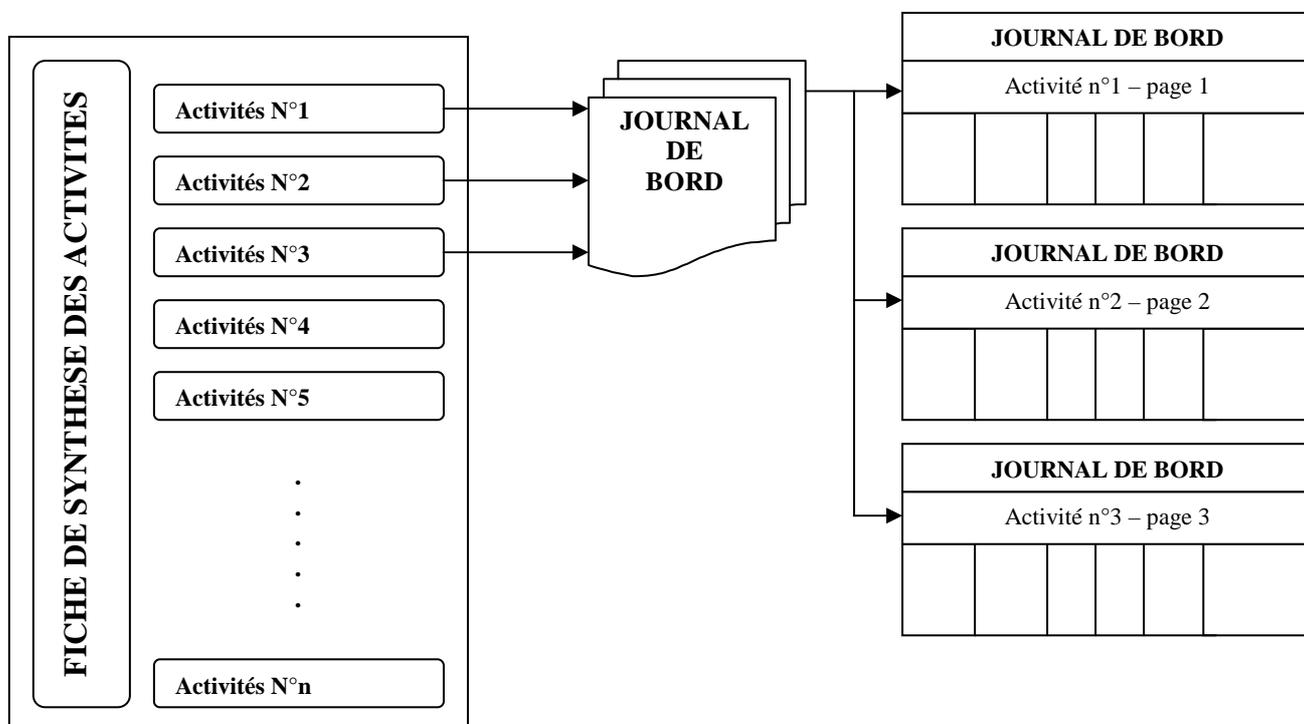
Le contrôle consiste à faire un comptage de caisse suivi de l’établissement d’un procès-verbal d’arrêté de caisse pour le journal de caisse. Il consiste en un rapprochement bancaire périodique pour le journal de banque. Le rapprochement consiste en un simple pointage du journal de banque et du relevé bancaire de manière à faire ressortir et expliquer les éventuelles différences de solde entre les deux documents.

b-3) – Le suivi journalier des réalisations ou de l’exécution des activités

Le suivi journalier des réalisations ou de l’exécution des activités comprend :

- un report, dans le journal de bord, de toutes les activités définies dans la fiche de synthèse des activités à réaliser pour l’exercice budgétaire. Cette étape peut être illustrée par le schéma suivant :

Schéma n° 35 – Report des activités à réaliser dans le journal de bord



- un enregistrement systématique des évolutions de l’exécution des activités tant sur le plan physique que financier.

c) – La phase de compte-rendu

La troisième et dernière phase, le « compte-rendu », comprend :

- une dimension budgétaire laquelle est essentiellement axée sur la consommation des crédits et l’exécution budgétaire ;
- et une dimension technico-financière intégrant la réalisation des activités tant sur le plan physique (ou technique) que financier.

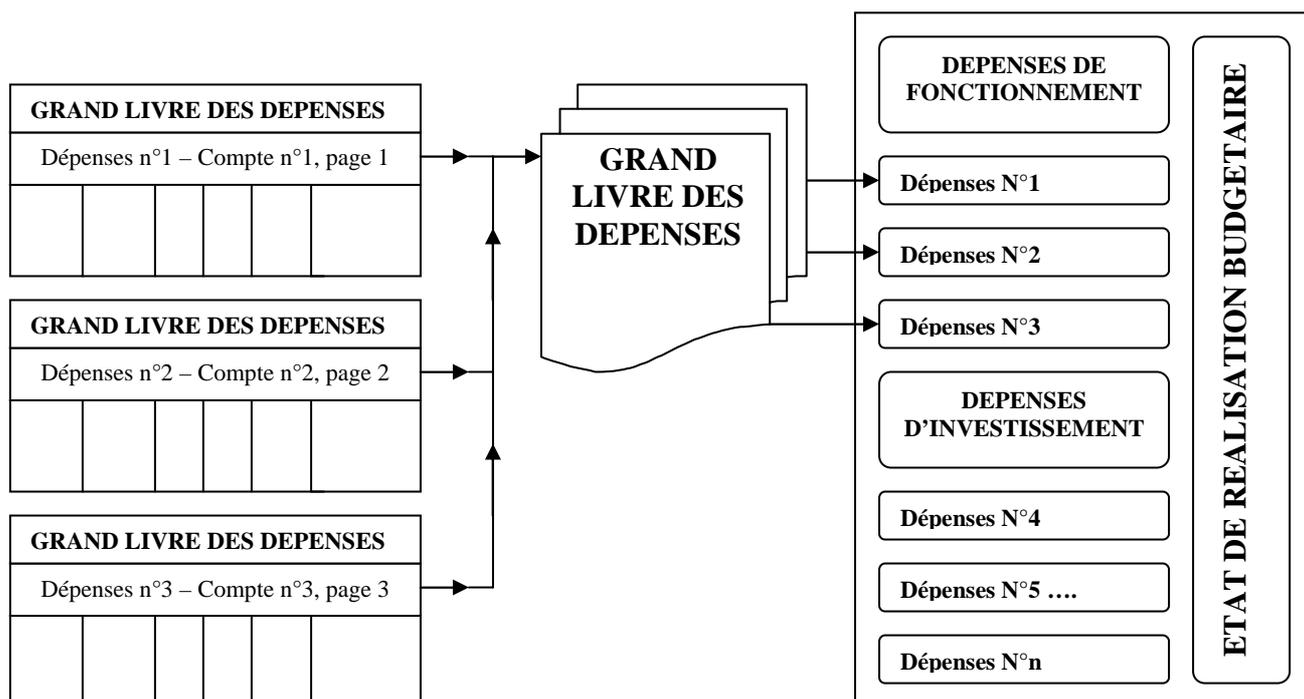
Dans le premier cas, elle consiste :

- à reporter tous les soldes de chaque compte des grands livres dans un état des réalisations budgétaires lequel est confectionné à l’image du budget ;

- à dégager et analyser, pour chaque ligne budgétaire, les écarts entre les réalisations et les prévisions ;
- à dégager le solde de l’exécution budgétaire qui peut être un excédent ou un déficit budgétaire.

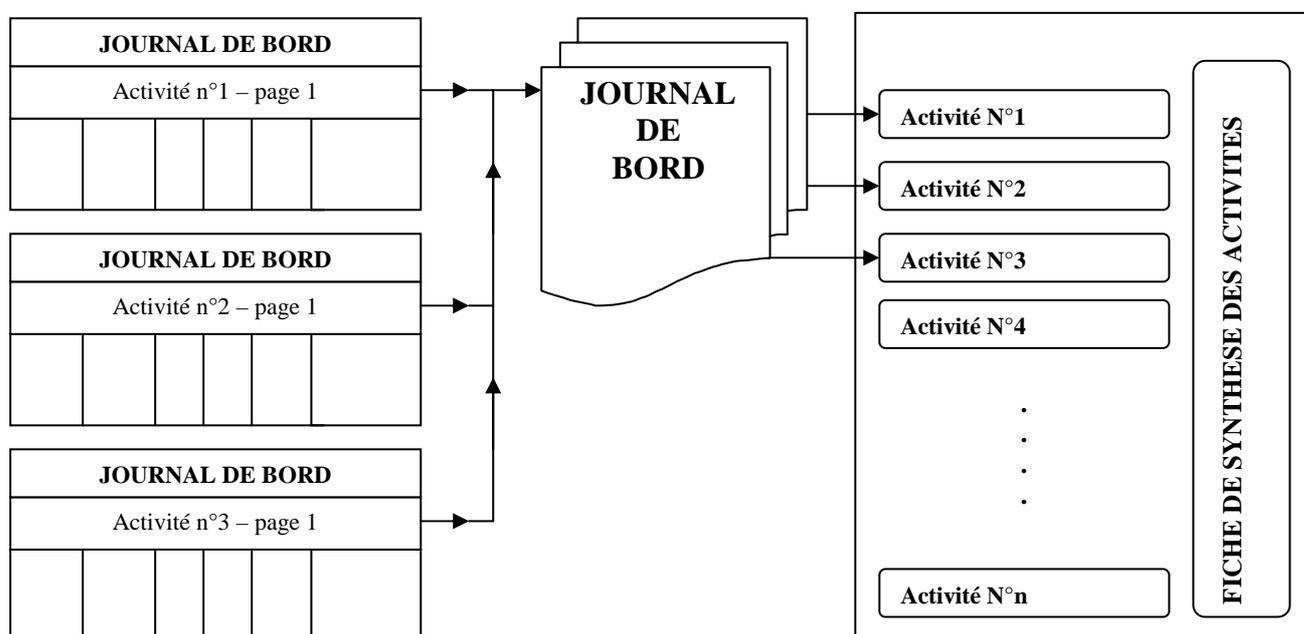
Le schéma suivant donne une illustration sur les dépenses budgétaires.

Schéma n° 36 – Report des soldes du grand livre dans l’état des réalisations budgétaires



Concernant la dimension technico-financière du compte-rendu, elle consiste à reporter dans la fiche de synthèse des activités les dernières informations (concernant chacune des activités et décrivant les dernières évolutions de leur exécution) inscrites dans le journal de bord, mettre en évidence les écarts par rapport aux prévisions ainsi que les activités en cours de réalisation (c’est-à-dire non achevées durant l’exercice écoulé) avec les explications qui s’imposent. Elle peut être illustrée par le schéma suivant :

Schéma n° 37 – Report des informations du journal de bord dans la fiche de synthèse des activités



3-3) – Le niveau conceptuel

Le système comptable et budgétaire simplifié est fondé sur trois concepts : la comptabilité de caisse, le besoin des utilisateurs et l’information. Les deux premiers concepts ayant déjà fait l’objet d’un développement dans les chapitres précédents, nous allons nous focaliser sur l’information.

D’une manière générale, l’information est définie comme une mise en forme de données afin de répondre aux besoins d’un utilisateur (GRENIER, 2000, p.1119), un renseignement tiré du traitement des données par un modèle interprétatif (REIX, 2000, p.20), ou simplement un artefact qui est créé par des acteurs sociaux (LE MOIGNE, 1996, p.44). L’information comptable provient du traitement des données comptables selon les normes et les règles de la comptabilité (GRENIER, 2000, p.1123). Elle peut servir à rendre des comptes aux multiples partenaires de l’entreprise tels que les investisseurs, les créanciers, les employés, la société, le gouvernement, la concurrence (MICHAILESCO, 2000, p.1023). Par ailleurs, l’entreprise produit également des informations internes lesquelles servent d’outil d’aide à la décision pour les dirigeants, retraçant la manière selon laquelle les ressources sont acquises et consommées à l’intérieur de l’organisation (BERLAND, 2004, p.25). Il s’agit de deux systèmes d’information distincts mais complémentaires au niveau de l’entreprise.

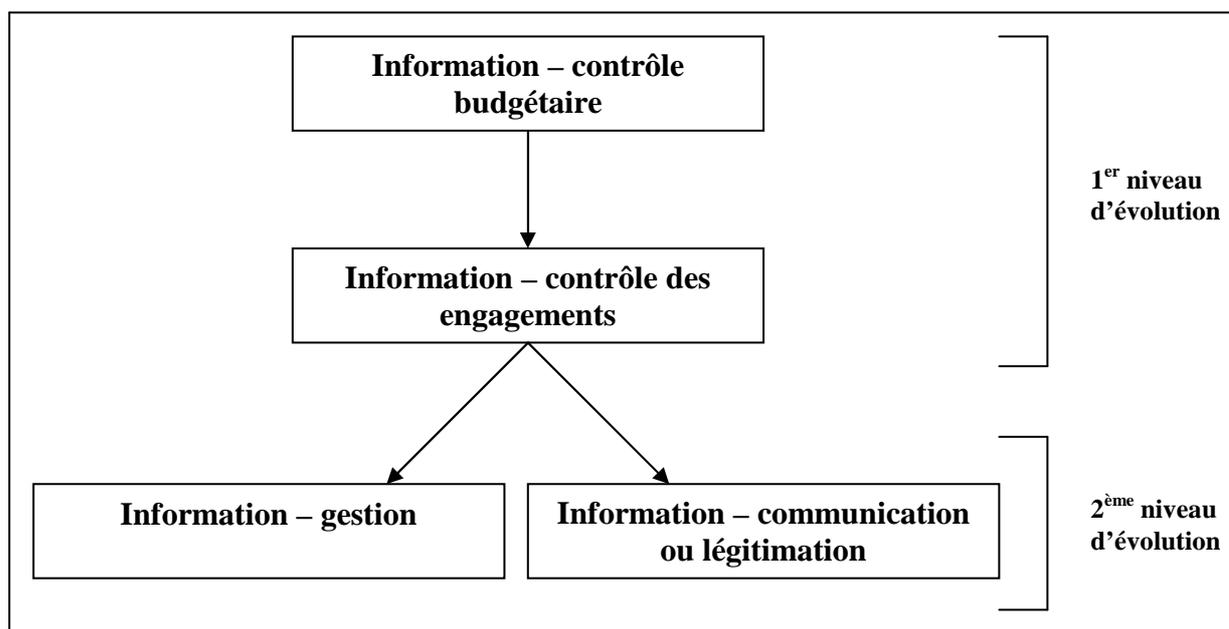
Une telle distinction n’est pas toujours évidente à faire dans le secteur public car la frontière entre le système comptable et le système budgétaire n’est souvent pas clairement définie. Par exemple, d’après LANDE (2003, p.108), le système comptable des communes n’est pas suffisamment autonome par rapport à leur système budgétaire. A cet effet, les communes ne disposent à l’origine, que d’une comptabilité budgétaire servant à vérifier la conformité des réalisations par rapport aux décisions budgétaires. D’ailleurs, c’est pour répondre à ce besoin que le contrôle de régularité a été institué au niveau des organisations publiques (BURLAUD, 2000, p.521). Ainsi, l’information produite par le système d’information correspond à une « *information – contrôle* » c’est-à-dire, dans une optique légaliste du contrôle. La littérature distingue plusieurs types de contrôle. BURLAUD (2000, p.422) précise que plusieurs formes de contrôle peuvent être mises en œuvre au sein d’une organisation. Il distingue le contrôle de gestion, le contrôle par la hiérarchie, le contrôle par la règle, le contrôle par les audits, le contrôle par le marché, le contrôle par la culture et le contrôle par le clan.

Le contrôle au niveau du secteur public consiste en un simple contrôle budgétaire visant à mesurer la conformité et la pertinence des décisions ou réalisations par rapport aux choix budgétaires (LANDE, 1996, p.24). L’utilisation d’outils tels que le budget, les grands livres et les états de réalisation budgétaire dans le système comptable et budgétaire simplifié est soutenu par ce concept d’ « *information – contrôle* ».

LANDE (1996, p.24) précise que l’information financière (*information – contrôle*) produite par le secteur public local peut évoluer en fonction des besoins et de la nature des objectifs poursuivis par les acteurs et décideurs locaux. Dans son analyse des réformes entreprises dans les pays de l’OCDE, cet auteur propose trois catégories d’évolutions :

- les évolutions touchant le contrôle, c’est-à-dire celles visant à faire évoluer le contrôle budgétaire (donc de trésorerie) vers un contrôle des engagements ;
- les évolutions touchant la gestion interne, c’est-à-dire celles qui s’intéressent à l’implantation d’outils de gestion, de mesure de performance et de la prise de décision ;
- les évolutions touchant la communication externe, c’est-à-dire celles qui font références à l’obligation de rendre compte notamment à travers les documents financiers.

Schéma n° 38 – Les différents niveaux de développement de l’information comptable des communes



(Source : LANDE, 1996, p.25)

Le système comptable et budgétaire simplifié n’a aucune prétention de proposer tous les niveaux d’évolution identifiés par LANDE (1996). Néanmoins, l’utilisation d’outils comme la fiche de synthèse des activités (en début d’exercice) et le journal de bord sert :

- dans un premier temps, à décrire de façon simple et détaillée la provenance des ressources (des recettes) et leurs utilisations (affectation d’une ou plusieurs ressources à une ou plusieurs activités) au niveau de la commune. La fiche de synthèse des activités qui est établie en début d’exercice retrace, après identification des ressources mobilisables, les activités à réaliser par la commune. Elle comprend des colonnes « activités », « références budgétaires », « objectif », « montant alloué », « source de financement », « observation ».
- dans un second temps, à effectuer, toujours de manière simplifiée, le suivi des réalisations techniques et financières des activités. Certes le journal de bord n’est pas destiné à concurrencer d’autres outils beaucoup plus performants tels que la comptabilité de gestion (par exemple : pour calculer et optimiser le coût des services rendus), ou le tableau de bord (par exemple : pour mettre en place une batterie d’indicateur de pilotage de la performance). D’ailleurs, un tel exercice s’avère trop coûteux compte tenu du volume et de l’importance des opérations

gérées par les communes. Néanmoins, il permet de suivre l’évolution journalière des grandes orientations budgétaires choisies au début de l’exercice. Il permet, grâce aux différentes colonnes le constituant, de suivre au moins globalement, l’évolution de la réalisation des activités tant sur le plan physique que financier. En effet, le journal de bord comprend en en-tête une dénomination des activités à réaliser, le montant alloué à cette activité et la source de financement correspondant. Ensuite, il comporte des colonnes « date », « travaux ou tâches réaliser », « références budgétaires », « objet », « montant », « réalisation en valeur », « réalisation en pourcentage », « écart », « observation ».

L’objectif de ces outils étant, en paraphrasant ANTHONY (1965, cité par BERLAND, 2004, p.19), de permettre aux acteurs locaux d’avoir l’assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des activités (et implicitement des objectifs) de la commune. Ils sont donc utilisés dans une optique de gestion interne, c’est-à-dire, pour produire une « *information – gestion* ».

Par ailleurs, l’établissement, à la fin de l’exercice, d’une fiche de synthèse des activités et d’un état des réalisations budgétaires permet de produire des informations synthétiques facilitant le compte-rendu et la légitimation des choix politiques non seulement envers les conseillers communaux mais également vis-à-vis des tiers qui comprennent les projets de développement ruraux, bailleurs de fonds importants pour les communes. Lesdits outils sont dans ce cas utilisés dans une optique de communication externe, c’est-à-dire pour produire une « *information – communication ou de légitimation* ».

3-4) – Le niveau argumentatif

La justification du système comptable et budgétaire simplifié repose sur un ensemble d’arguments (croyances, théories scientifiques, schémas interprétatif, normes de comportement) selon lequel :

- le maire et le bureau exécutif de la commune doivent rendre des comptes ;
- et il leur faut un outil à la fois simple et pragmatique compte tenu des contraintes locales.

a) – Le maire et le bureau exécutif doivent rendre des comptes

Le maire et le bureau exécutif doivent rendre des comptes aux citoyens, aux élus (conseillers communaux), aux partenaires financiers (projet de développement financé par les bailleurs de

fonds) et à l’Etat. La section 1 du présent chapitre a montré que les différents utilisateurs externes de l’information financière produite par la commune semblent intéressés par un renforcement des contrôles s’exerçant sur l’utilisation des fonds publics et sur les résultats obtenus par le maire et le bureau exécutif.

Cette obligation de rendre des comptes constitue un des principes de la nouvelle gestion publique (MERRIEN, 1999, p.99). D’après BUSSON-VILLA et LE GALL (2003, p.56), elle a favorisé le développement de nouveaux outils permettant l’évaluation des résultats des politiques publiques, l’amélioration de la productivité et de la performance, la qualité des services publics... S’inspirant directement ou indirectement du secteur privé, ces outils suscitent beaucoup d’engouement tant au niveau des pays développés qu’au niveau des pays en développement. Toutefois, conscients des réalités et contraintes locales, des projets de développement financés par les bailleurs de fonds préfèrent la mise en place d’un outil simple et pragmatique pour améliorer la gestion des communes rurales et faciliter leur compte-rendu.

b) – Nécessité d’un outil simple et pragmatique

L’administration publique a tendance à s’inspirer du secteur privé pour améliorer ses prestations. Il existe un certain nombre d’outils tels que la gestion par objectif, la technique de budgétisation axée sur les résultats, le budget programme, la comptabilité d’engagement, le tableau de bord, l’analyse de coût... qui, poussés par le paradigme de la nouvelle gestion publique, sont devenus non seulement de véritables leviers pour moderniser le secteur public, mais également un symbole de légitimité vis-à-vis des parties prenantes.

Au niveau de l’administration malgache, ce souci de modernisation et de recherche de légitimité a été matérialisé par l’adoption de la LOLF malgache inspirée de la LOLF française. Elle introduit de nombreux changements dans la gestion de l’administration centrale. Elle conduit entre autres, à une réforme budgétaire (budget programme) axée essentiellement sur les résultats, l’introduction des mêmes règles de comptabilité que celles en vigueur dans le secteur privé, l’introduction d’indicateurs permettant de mesurer la performance et les résultats... Néanmoins, force est de constater que la mise en œuvre d’une telle réforme au niveau de l’administration centrale se heurte à des obstacles liés notamment à l’insuffisance des ressources matérielles, financières et humaines.

Partant du constat que plus de 90 % des dépenses publiques nationales sont gérées au niveau de l’Etat central, nous pouvons affirmer que le secteur public local n’échappe pas à cette insuffisance de ressources matérielles, financières et humaines. La situation y est même

beaucoup plus alarmante avec un niveau moyen de formation frôlant à peine le cycle primaire élémentaire, une gestion administrative et financière purement manuelle ou encore un budget moyen par habitant inférieur à 2 euros⁸⁴. En conséquence, les réformes visant à mettre en place des outils complexes, la comptabilité d’engagement introduite par le PCOP 2006 par exemple, sont très difficiles à mettre en œuvre au niveau du secteur public local malgache.

Une telle situation ne signifie pas qu’il est impossible d’introduire des outils simples et pragmatiques, lesquels s’inscrivent dans la même philosophie que ceux largement utilisés par le paradigme de la nouvelle gestion publique. Le système d’information comptable et budgétaire simplifié a été conçu dans cet esprit. Il permet de retracer l’origine des ressources de la commune, l’utilisation qu’elle en a faite et ses réalisations tant sur le plan technique que financier. Il s’identifie à cet effet aux principes gestionnaires mobilisés par la LOLF et son budget programme, c’est-à-dire identifier les ressources et optimiser leurs affectations (INPUT), déterminer de façon précise leur destination (les utilisations qui en seront faites) et mesurer les résultats qui sont obtenus ainsi que leurs impacts sur la population locale (OUTPUT et OUTCOME).

Nous avons identifié les dimensions théoriques caractérisant un outil de gestion. Notre revue de littérature nous a permis d’identifier un certain nombre d’éléments permettant de présenter la structure du système comptable et budgétaire simplifié que nous avons proposé pour le secteur public local malgache. A présent, il semble intéressant d’analyser en profondeur ce que l’outil apporte de nouveau pour les communes malgaches, c’est-à-dire en quoi est-il innovant.

1.2 – Un système d’information en tant qu’innovation

L’innovation est un grand moteur de la croissance, elle contribue à la richesse collective, assure le renouvellement de l’offre de produits et constitue un élément de compétitivité pour les entreprises (HATCHUEL et LE MASSON⁸⁵, 2001, p.2). A cet effet, elle fait l’objet d’une grande attention non seulement de la part des pouvoirs publics mais également des entreprises

⁸⁴ Source : Notre enquête réalisée avec le Fonds d’Intervention pour le Développement durant le premier semestre 2007 sur la base de 6 communes rurales réparties sur trois niveaux (faible, moyen, avancé) de développement.

⁸⁵ HATCHUEL A. et LE MASSON P., « Innovation répétée et croissance de la firme », Micro-économie et Gestion des fonctions de conception, Programme CRNS « Enjeux économiques de l’innovation », Cahier de recherche N°18, Centre de Gestion Scientifique, Ecole des Mines Paris, Février 2001

et surtout de la communauté scientifique. C’est un sujet largement exploré dans la littérature souligne DAVID⁸⁶ (1996, p.2). Il distingue les travaux sur la nature des objets techniques et le processus de leur concrétisation technique, culturelle et sociale [SIMONDON, 1958 ; SFEZ, 1973 ; LATOUR, 1992 ; DELAUNAY, 1994], les travaux sur la définition et l’analyse des mécanismes de diffusion, de succès et d’échec des innovations [SCHUMPETER, 1934 ; AKRICH et al., 1986], les travaux sur la logique et l’organisation de la conception des produits [DAVID, 1988 ; MIDLER, 1993 ; WEIL, 1986], les travaux sur les liens entre innovation, produit et organisation [JOGLEUX, HATCHUEL et PALLEZ, 1993] et plusieurs autres travaux sur le management de l’innovation. Compte tenu de cette diversité de la littérature, il semble important d’identifier un certain nombre d’éléments permettant de délimiter le concept d’innovation. Ensuite, en fonction des éléments fournis par la littérature, nous analyserons en quoi le système comptable et budgétaire simplifié constitue-t-il une innovation.

1.2.1) – Le concept d’innovation

Nous allons délimiter le concept d’innovation en le définissant, en identifiant les principales caractéristiques et en distinguant les différentes typologies.

1) – Définition de l’innovation

L’innovation a fait l’objet d’une littérature florissante, celle-ci a été définie par différents auteurs, issus de plusieurs disciplines et selon plusieurs approches différentes. Néanmoins, certains auteurs tels que KIMBERLY (1981) et DURIEUX (2000) proposent deux axes principaux vers lesquels s’orientent lesdits travaux. Il s’agit de l’approche « processus » et de l’approche « contenu ».

a) – Une approche « processus » de l’innovation

Les différentes définitions de l’innovation selon l’approche processuelle partent des travaux pionniers de SCHUMPETER (1934) sur la théorie de l’évolution économique. Ainsi, l’auteur distingue l’innovation de l’invention. Il précise que l’invention constitue une découverte, la conception de quelque chose de fondamentalement nouveau tandis que l’innovation se réfère à la mise sur le marché de cette nouveauté.

⁸⁶ DAVID A., « Structure et dynamique des innovations managériales », Cinquième conférence de l’AIMS, 13, 14, et 15 mai 1996 à Lille

Selon ALTER (2000, p.17), l’innovation est le processus par lequel une invention est confrontée à un milieu social. Citant SCHUMPETER (1934), ALTER (2000) précise que l’innovation résulte d’un processus prenant la forme d’une courbe en S comprenant trois phases :

- une première phase d’initiation durant laquelle les initiateurs, c’est-à-dire « des individus marginaux face aux logiques du circuit économique classique », prennent un risque par rapport aux routines en usage et élaborent de nouvelles combinaisons de ressources.
- une deuxième phase d’imitation qui consiste à reproduire et aménager les inventions de manière à les intégrer dans les pratiques sociales. CROS (2002) précise à cet effet que l’innovation constitue une socialisation de l’invention. Les imitateurs bouleversent l’ordre existant en généralisant les nouvelles combinaisons, créant ainsi des grappes d’innovations secondaires, c’est-à-dire une « accumulation d’innovations intermédiaires ».
- une troisième phase qui voit les innovations stabilisées par de nouvelles règles économiques, insérées dans le circuit économique et standardisées.

b) – Une approche « contenu » de l’innovation

Dans l’approche « contenu », l’innovation est perçue comme étant un objet issu du processus de diffusion d’une invention. A cet effet, elle est définie comme une idée, une pratique, un objet matériel, un artefact, un programme, un produit ou une technique qui est perçue comme nouveau par une unité d’adoption qui peut être un individu, un groupe d’individus ou une organisation [ZALTMAN, DUNCAN et HOLBEK, 1973 ; KIMBERLY, 1981 ; DAMANPOUR, 1984, 1987, 1989, 2001 ; ROGERS, 1995 ; COOPER, 1998, ALCOUFFE et al. 2003].

Les auteurs s’inscrivant dans cette approche mettent en avant la perception du caractère « nouveau » par les unités d’adoption de l’innovation. BURGELMAN, KOSNIK et VAN DE POEL (1986, cité par GODOWSKI, 2003, p.73) considèrent qu’une innovation est quelque chose de vraiment nouveau. Par conséquent, si l’idée est perçue comme nouvelle par l’individu (ou l’unité d’adoption), elle est considérée comme une innovation (ROGERS, 1995, p.11).

Toutefois, VAN DE VEN (2005, p.1) relativise la notion de nouveauté en précisant que l’innovation est « (...) une idée nouvelle qui peut être soit une recombinaison d’idées anciennes, soit un schéma qui modifie l’ordre présent, soit une formule unique perçue comme nouvelle par les individus concernés (...) ». S’inscrivant dans cette même lignée, ALCOUFFE (2004) distingue la notion de nouveauté absolue et de nouveauté relative. Dans le premier cas, la nouveauté est inhérente à l’innovation tandis que dans le second cas, la nouveauté est perçue uniquement par l’individu (ou unité d’adoption) concerné par l’innovation c’est-à-dire pas forcément par tous les autres individus. Ainsi, un instrument de gestion peut être considéré comme une innovation pour une catégorie d’acteurs mais pas forcément par d’autres catégories d’acteurs qui sont déjà au courant de cette même innovation.

Ainsi, il existe deux approches différentes pour définir l’innovation, l’approche « processus » et l’approche « contenu ». Ces deux approches nous ont conduit à une multitude de définitions pouvant être attribuées à une littérature florissante portant sur l’innovation. De ce fait, peut-on relever des caractéristiques ou attributs communs que l’on peut attacher à une innovation ? Pour répondre à cette question, nous allons analyser dans le paragraphe suivant les principales caractéristiques d’une innovation.

2) – Les principales caractéristiques de l’innovation

D’après ROGERS (1995, p.15), cinq caractéristiques principales influencent l’adoption d’une innovation. Il s’agit de l’avantage relatif, la compatibilité, la complexité, l’essayabilité et l’observabilité.

- **L’avantage relatif** se traduit par le degré de perception des nouveaux apports de l’innovation par rapport à l’idée qu’elle remplace. Il peut se mesurer en terme de rentabilité économique, de prestige social, de convenance ou de satisfaction (ROGERS, 1995, p.212).
- **La compatibilité** correspond au degré de perception de la conformité de l’innovation aux valeurs, aux croyances, aux expériences antérieures, et aux besoins des unités d’adoption (ROGERS, 1995, p.224).
- **La complexité** correspond au degré de perception des difficultés liées à la compréhension et à l’utilisation de l’innovation (ROGERS, 1995, p.242).

- **L’essayabilité** correspond au nombre d’expérimentation possible avant l’adoption proprement dite de l’innovation (ROGERS, 1995, p.243).
- **L’observabilité** correspond au degré de perception des résultats (visibles et mesurables) de l’innovation (ROGERS, 1995, p.244).

Plusieurs travaux s’inspirent de ces caractéristiques identifiées par ROGERS (1995) pour déterminer le rythme d’adoption d’une innovation. Nous pouvons citer les travaux de MOORE et BENBASAT (1991) sur l’adoption des nouvelles technologies de l’information par les entreprises canadiennes, les travaux de FIRTH (1996) sur la diffusion de la comptabilité de gestion auprès des entreprises chinoises ayant des partenaires étrangers, les travaux de PERERA et al. (2003) sur la diffusion des méthodes de calcul de coût pour l’évaluation des transferts auprès des entreprises publiques australiennes....

Néanmoins, les caractéristiques identifiées par ROGERS (1995) sont loin d’être exhaustives. TORNATZKY et KLEIN (1982, cité par MOORE et BENBASAT, 1991, p.195) ont relevé dix caractéristiques principales de l’innovation. Ces dernières comprennent les cinq caractéristiques de ROGERS (1995) auxquelles ils ajoutent d’autres caractéristiques telles que le coût, la communicabilité, la divisibilité, la rentabilité et l’approbation sociale. Par ailleurs, ALCOUFFE (2004) fait référence aux travaux de FLIEGEL et KIVLIN (1966) et ceux de ZALTMAN et LIN (1970) lesquels ont identifié respectivement quinze et seize caractéristiques de l’innovation.

Ainsi, nous avons identifié l’ensemble des caractéristiques perçues de l’innovation. Les travaux que nous avons analysés relèvent tous du champ organisationnel et comprennent diverses typologies d’innovations organisationnelles.

3) – Les différentes typologies de l’innovation

L’innovation organisationnelle est définie comme étant l’adoption d’une idée nouvelle ou d’un comportement nouveau par une organisation [DAFT (1978, p.195) ; DAMANPOUR et EVAN (1984, p.393)]. A cet effet, COOPER (1998, p.493) précise que les organisations développent et/ou adoptent de nouveaux produits, de nouvelles procédures ou de nouvelles techniques pour se démarquer de leurs concurrents.

Ainsi, la littérature fait état de plusieurs typologies d’innovation (ZALTMAN et al.1973, cité par DAMANPOUR, 1987, p.677). On distingue l’innovation radicale, l’innovation incrémentale, l’innovation de produits, l’innovation de processus, l’innovation administrative

et l’innovation technologique [ZALTMAN, DUNCAN et HOLBEK, 1973 ; KIMBERLY, 1981 ; DAMANPOUR, 1984, 1987, 1989, 2001; COOPER, 1998]. Toutefois, considérant que l’innovation est un concept multidimensionnel, la plupart de ces auteurs propose d’analyser les différentes typologies par juxtaposition afin d’obtenir plus de clarté. Par exemple, COOPER (1998, p.497) propose d’analyser les juxtapositions suivantes :

- innovations incrémentales versus innovations radicales ;
- innovations de produits versus innovations de processus ;
- innovations technologiques versus innovations administratives.

a) – Les innovations incrémentales et les innovations radicales

La première juxtaposition de typologie fait référence au degré de changement structurel, stratégique ou procédural apporté par l’innovation. A cet effet, l’innovation peut être radicale ou incrémentale.

L’innovation est radicale quand elle introduit des changements fondamentaux au niveau des activités de l’organisation [ABOU-ZEID et CHENG, 2004 ; COOPER, 1998 ; GOPALAKRISHNAN et BIERLY, 2001 ; MADANMOHAN, 2005]. Elle implique une rupture par rapport aux habitudes et usages antérieurs de l’organisation. Par ailleurs, l’innovation est incrémentale lorsqu’elle introduit un changement graduel caractérisé par une amélioration progressive et continue de l’existant [DEWAR et DUTTON, 1986 ; COOPER, 1998 ; SISAYE, 1999].

b) – Les innovations de produits et les innovations de processus

La deuxième juxtaposition de typologie fait référence au résultat escompté de l’innovation. Ainsi, on distingue l’innovation de produit (product innovation) et l’innovation de processus (process innovation).

L’innovation de produit correspond à un nouveau produit ou service destiné à satisfaire le besoin d’un nouvel utilisateur externe ou celui d’un nouveau marché (GOPALAKRISHNAN et BIERLY, 2001 ; WALKER, 2006). L’innovation de produit intervient au niveau fonctionnel et introduit des changements du système technique de l’organisation (KIMBERLY et EVANISKO, 1981 ; DAMANPOUR et EVAN, 1984). Par ailleurs, l’innovation de processus correspond à des outils, des dispositifs, des connaissances et des technologies qui relient les inputs et les outputs (CAPON, FARLEY, DONALD et HUBERT, 1992 ; ETTLIT et REZA, 1992 ; GOPALAKRISHNAN et DAMANPOUR, 1997 ; cités par

ABOU-ZEID et CHENG, 2004, p.263). L’innovation de processus introduit des changements dans les relations entre les membres de l’organisation, les règles et procédures, les structures, les fonctions... Elle influence la production des biens et services au niveau de l’organisation (WALKER, 2006, p.314).

c) – Les innovations technologiques et les innovations administratives

La troisième juxtaposition correspond à la zone d’impact de l’innovation, c’est-à-dire la structure sociale et/ou la technologie de l’organisation (DAMANPOUR, 1987 ; COOPER, 1998 ; GOPALAKRISHNAN et BIERLY, 2001).

L’innovation technologique correspond à un changement apporté par l’introduction d’une technologie au sein de l’organisation (DALTON, BARNES et ZALEZNIK, 1968). DAMANPOUR (1987, p.677) définit la technologie comme « (...) un outil, une technique, un matériel, ou un système à partir desquels les unités d’adoption peuvent améliorer leur capacité (...) ». L’innovation technologique résulte donc de l’utilisation des nouveaux outil, technique ou système [DAMANPOUR, 1987 ; GOPALAKRISHNAN et BIERLY, 2001 ; ABOU-ZEID et CHENG, 2004]. Elle entraîne un changement au niveau des produits et services (outputs), d’une part, et au niveau des processus de production des biens et services, d’autre part.

L’innovation administrative correspond au changement apporté à la structure sociale de l’organisation. Communément appelée « innovation managériale » (DAVID, 1996 ; ALCOUFFE et al.2003 ; LAFONTAINE, 2003 ; GODOWSKI, 2003 ; CAPRON, 2003), elle concerne la structure organisationnelle, les procédures, et le management de l’unité d’adoption [DAFT, 1978 ; DAMANPOUR et EVAN, 1984 ; GOPALAKRISHNAN et BIERLY, 2001, ABOU-ZEID et CHENG, 2004]. Ainsi, KIMBERLY (1981, cité par ALCOUFFE et al., 2003, p.9) définit l’innovation managériale comme « [...] un programme, un produit ou une technique qui est perçu comme nouveau par l’individu ou le groupe d’individus considérant son adoption et qui, au sein de l’organisation où elle est mise en place affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l’information disponible pour la prise de décision ». Pour d’autres auteurs comme VAN DE VEN (1986), GODOWSKI (2003), LAFONTAINE (2003, 2005), MERIC (2003), trois conditions doivent être remplies pour qu’une technique de gestion [un instrument de gestion ou un outil de gestion (MOISDON, 1997 ; DAVID 1998 ; GILBERT, 1998)] soit assimilée à une innovation managériale :

- la technique doit être une idée nouvelle ;
- la technique doit exercer un impact sur le mode de management ;
- la technique doit contribuer à augmenter le stock de connaissance dont disposent les acteurs.

Dans notre cas, le système comptable et budgétaire semble étroitement lié aux structures organisationnelles, aux procédures et au management des communes rurales auxquelles il est destiné. Peut-on alors affirmer qu’il s’agisse d’une innovation managériale ? Pour répondre à cette question, il semble important d’approfondir en quoi le système comptable et budgétaire simplifié constitue une innovation managériale pour le secteur public local malgache.

1.2.2) – L’émergence d’une innovation managériale pour le secteur public local malgache

Le système comptable et budgétaire simplifié est un instrument qui a pour but non seulement de faciliter le contrôle des actions du maire et du bureau exécutif mais également d’améliorer la gestion de ces derniers et surtout de permettre ou d’instaurer la communication envers les différentes parties prenantes. D’un point de vue opérationnel, l’objectif est de fournir un instrument de contrôle, un instrument de gestion et un instrument de communication. En tant qu’outil de contrôle, il permet, d’abord de rapprocher régulièrement les réalisations budgétaires par rapport aux prévisions, ensuite, de mettre en évidence les écarts constatés afin de prévoir les mesures qui s’imposent. En tant qu’outil de gestion, il permet de piloter tant sur le plan financier que technique les activités de la communes. Enfin, en tant qu’outil de communication, il facilite le débat budgétaire.

Peut-on dans ce cas parler d’innovation managériale ? Pour répondre à cette question, nous allons dans un premier temps (en empruntant les termes utilisés par CAPRON (2003, p.56) montrer les caractères inédits du système comptable et budgétaire simplifié. Dans un deuxième temps, nous allons analyser ses impacts sur le mode de management des communes rurales. Et dans un troisième temps, nous allons montrer l’augmentation de stock de connaissance qu’il apporte.

1) – Le système comptable et budgétaire simplifié, un instrument inédit

Le secteur public local malgache se caractérise par une insuffisance cruelle des ressources humaines, financières et matérielles (BANQUE MONDIALE, 2004, p.4). Le niveau de qualification des acteurs locaux a poussé les principaux projets de développement financés par les bailleurs de fonds à mettre en place un modèle simplifié de gestion financière et comptable au niveau des communes rurales malgaches. Dans ce contexte, un certain nombre d’outils ont déjà été proposés par les projets tels que le PAIGEP, le PGDI, la Coopération française, la Coopération suisse, le projet ACORDS⁸⁷... Nous avons également relevé l’existence d’outils voisins tels que celui développé par le groupe de travail formé par l’INSCAE et le cabinet MAZARS – FIVOARANA pour la comptabilité des églises protestantes malgaches⁸⁸ ou encore le système minimal de trésorerie proposé par le CSC.

L’existence de ces outils, généralement conçus par des consultants, des responsables d’entreprises ou de l’administration, permet d’affirmer que l’idée de mettre en place un modèle simplifié ne constitue pas une nouveauté en soi et nous n’avons pas la prétention d’en réclamer la paternité. **Néanmoins, le système comptable et budgétaire simplifié est innovant parce qu’il diffère dans son objet des autres outils voisins, parce qu’il a été élaboré dans une démarche originale et parce qu’il a des filiations avec d’autres outils innovants tels que ceux issus des nouvelles réformes du secteur public par exemple.**

a) – Un système différent de ses voisins

Au niveau opérationnel, le système comptable et budgétaire simplifié introduit une amélioration du format de présentation des registres généralement tenus par les communes. Il s’agit du format des grands livres des dépenses, des grands livres des recettes, du journal des matières, du journal de banque, du journal de caisse et du procès-verbal d’arrêté de caisse. Si nous reprenons DEWAR et DUTTON (1986), COOPER (1998) et SISAYE (1999), c’est un changement graduel, une amélioration progressive des formats des registres existant, donc une innovation incrémentale. Nous présentons dans l’annexe n°8 les anciens formats et les nouveaux formats de présentation desdits registres.

⁸⁷ Voir l’analyse détaillée des outils dans la partie 1

⁸⁸ En effet, l’INSCAE et le cabinet MAZARS – FIVOARANA ont développé un modèle de comptabilité simplifiée pour les églises protestantes de la capitale. Comme les communes rurales malgaches, lesdites églises se caractérisent également par une insuffisance cruelle des ressources humaines, matérielles et financières. Il y a donc une même logique de simplification des outils pour tenir compte du niveau de qualification des acteurs qui vont l’utiliser.

Par ailleurs, il introduit également de nouveaux outils tels que la fiche de synthèse des activités, le journal de bord, le PV de rapprochement (ou de pointage) bancaire. Aux termes de ZALTMAN, DUNCAN et HOLBEK (1973) ; KIMBERLY (1981) ; DAMANPOUR (1984, 1987, 1989, 2001) ; ROGERS (1995) ; COOPER (1998), ALCOUFFE et al. (2003), ils constituent une innovation parce qu’ils sont perçus comme nouveaux. En effet, ils peuvent être considérés comme des innovations radicales parce qu’ils n’appartiennent pas, jusqu’à l’adoption du système comptable et budgétaire simplifié, aux outils couramment utilisés par les communes rurales.

La plupart de ces outils produisent des informations, physiques et financières, permettant de contrôler les actions de la commune, d’évaluer les résultats des actions engagées, d’améliorer la gestion de la commune et de faciliter la communication vis-à-vis des parties prenantes (principalement vis-à-vis des bailleurs, des conseillers communaux et de l’Etat qui est représenté par les ministères de tutelle). Le tableau suivant résume les caractéristiques de ces outils.

Tableau n° 39 – Les nouveaux outils qui participent à la gestion comptable et financière de la commune

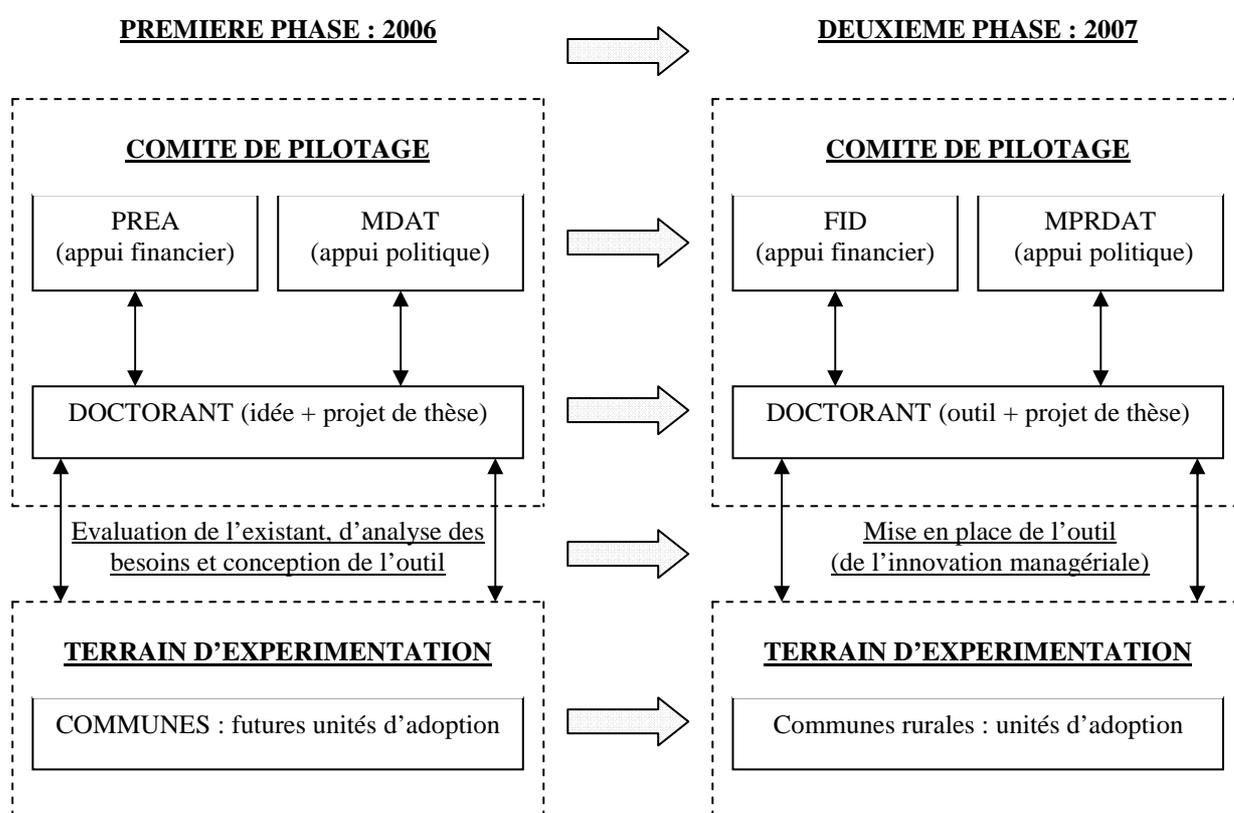
Outils	Substrat technique	Philosophie gestionnaire	Vision simplifiée de l’organisation
Fiche de synthèse des activités (en début d’exercice)	Fiche résumant les ressources dont dispose la commune et les activités dans lesquelles elle va les affecter	Affecter les ressources de la commune à des activités précises qu’elle va réaliser dans l’exercice	L’exécutif s’engage (envers les parties prenantes) à réaliser un certain nombre d’activités avec les ressources mises à sa disposition
Journal de bord	Registre permettant d’enregistrer la consommation des ressources affectées à chaque activités, et de contrôler l’avancement technique (ou physique) des activités.	Contrôler l’évolution physique et financière des activités	L’exécutif contrôle la réalisation technique (physique) et financière des activités
Fiche de synthèse des activités (en fin d’exercice)	Fiche résumant les résultats de l’utilisation des ressources mise à la disposition de la commune	Evaluer les résultats des activités réalisées par la commune	L’exécutif doit rendre des comptes (envers les parties prenantes) sur la réalisation des activités et l’utilisation des ressources mises à sa disposition
PV de rapprochement (pointage) bancaire	Etat constatant le résultat des pointages du relevé bancaire et du journal de banque	Contrôler l’exactitude des opérations inscrites dans le journal de banque	Le trésorier (ou le comptable) de la commune doit être capable de justifier et d’expliquer au maire aux parties prenantes ⁸⁹ les écritures du journal de banque et les éventuelles différences entre le solde de son journal et celui du relevé

⁸⁹ Les projets financés par les bailleurs de fonds, l’inspection d’état effectue souvent des missions de contrôle quant à l’utilisation des fonds qu’ils octroient.

b) – Un système résultant d’une méthodologie originale d’élaboration

En reprenant les expressions de CAPRON (2003, p.59), le processus d’élaboration du système comptable et budgétaire simplifié a suivi une voie originale. Il résulte d’un projet de thèse auquel le ministère de la décentralisation et deux projets de réforme et de développement financés par la Banque Mondiale ont porté un intérêt particulier. Ainsi, une recherche – intervention, dans laquelle l’expérimentation joue un rôle important, a été mise en place afin d’associer les différents acteurs concernés.

Schéma n° 39 – Processus d’élaboration du système comptable et budgétaire simplifié



Il s’agit donc d’un processus itératif à deux niveaux, au sein du comité de pilotage⁹⁰ dans un premier temps et entre le comité de pilotage et le terrain d’expérimentation dans un second temps. Le lancement du projet a eu lieu au premier semestre de l’année 2006 après une négociation avec le responsable de projet de la Banque Mondiale et le Coordonnateur Général du PREA (Programme de Réforme pour l’Efficacité de l’Administration) au mois de décembre 2005. A cet effet, une mission d’évaluation de l’existant et d’analyse des besoins

⁹⁰ Le comité de pilotage est composé par le PREA (l’organisme d’appui financier), le MDAT (organisme d’appui politique) et le Doctorant.

des communes malgaches a été réalisée avec le MDAT (Ministère de la décentralisation et de l’Aménagement du Territoire)⁹¹. Le système comptable et budgétaire simplifié a été conçu à l’issu de cette étape et un guide pratique a été rédigé et déposé auprès du MDAT et du PREA.

Ensuite, l’outil développé a été confronté (juillet – août 2006) aux premières appréciations d’un groupe de réflexion⁹² qui a été chargé par le gouvernement malgache de préparer la mise en place d’un nouveau projet, le Fonds de Développement Local (FDL). Il s’agit d’un fonds multi-bailleurs dont l’objectif est d’appuyer financièrement les communes par le biais d’une aide budgétaire directe. Le financement FDL est accompagné par des mécanismes de « renforcement de capacités » favorisant la transparence et la bonne gouvernance financière au niveau des communes bénéficiaires. Ces mécanismes prévoient la mise en place d’outils de gestion simples et faciles à manipuler pour les acteurs locaux leur permettant de produire des documents financiers fiables et vérifiables, d’identifier et mesurer l’impact des aides budgétaires directes fournies par le FDL, d’effectuer des reporting périodiques, non seulement sur l’exécution budgétaire mais également sur la réalisation des travaux financés par le FDL. Pour répondre à ces exigences, le groupe de travail a estimé qu’il est utile d’imposer aux communes sélectionnées par le FDL l’adoption du système comptable et budgétaire simplifié que nous avons élaboré à l’issu des études terrain préalablement réalisées avec le PREA et le MDAT.

Néanmoins, en tant que doctorant, nous avons une contrainte de délai pour terminer notre thèse. Par ailleurs, le lancement effectif du FDL (prévu début 2007 à l’époque) a été retardé par le gouvernement malgache pour des raisons qui nous sont étrangères. Nous avons donc décidé de proposer le projet, le système comptable et budgétaire simplifié, à un autre projet dont les principes de fonctionnement sont semblables à ceux du FDL. Nous avons eu le choix entre un projet financé par la coopération suisse, un projet financé par l’Union européenne et enfin un projet financé par la Banque Mondiale.

⁹¹ Au premier semestre 2006, la tutelle des collectivités territoriales décentralisées était assurée par le MDAT ou Ministère de la décentralisation et de l’Aménagement du Territoire. Le changement d’appellation MPRDAT (Ministère auprès de la Présidence de la République chargé de la décentralisation et de l’Aménagement du Territoire) n’est intervenu qu’en 2007.

Les détails sur la méthodologie et l’échantillonnage de cette enquête sont développés dans la section 1 du Chapitre 1.

⁹² Le doctorant faisait partie de ce groupe de réflexion qui était composé entre autres par l’ex-Coordonnateur général du PREA, l’ex-Directeur National du PSDR (Programme de Soutien pour le Développement Rural), trois consultants dont un juriste, un financier et un informaticien.

Nous avons opté par le projet financé par la Banque Mondiale, c’est-à-dire le Fonds d’Intervention pour le Développement (FID), pour deux raisons principales :

- nous voulions tester le modèle auprès des communes réparties sur trois différents niveaux de développement (avancé, moyen, faible) et le FID était le seul projet capable de nous donner accès à ces types de communes ;
- les principes de fonctionnement du FID étaient ceux qui se rapprochaient le plus des principes prévus pour le FDL.

La phase d’expérimentation et de mise en œuvre du modèle a été réalisée au premier semestre 2007 avec l’appui du FID et celui du MPRDAT (Ministère auprès de la Présidence de la République chargé de la Décentralisation et de l’Aménagement du Territoire). Cette phase sera développée avec plus de détail dans le chapitre suivant. Nous allons enchaîner à présent par l’analyse des filiations du système avec d’autres outils innovants.

c) – Un système affilié à d’autres outils innovants

Le modèle que nous avons proposé pour les communes rurales malgaches ne peut nier sa filiation avec le contrôle budgétaire. S’agissant d’un outil qui s’est vulgarisé dans les années 1930, ALCOUFFE et al. (2003, p.11) précisent que nous sommes en présence d’un contrôle budgétaire dès qu’il y a « (...) un ensemble de prévisions financières servant de base d’évaluation à des contrôles postérieurs quelle que soit la forme qu’ils puissent prendre ». Ramené au contexte des communes rurales malgaches, le contrôle budgétaire est perçu comme une innovation si nous nous référons à notre définition, c’est-à-dire quelque chose de nouveau. En effet, le format du compte administratif élaboré par l’imprimerie nationale prévoit une colonne « reste à recouvrer » pour les recettes et une colonne « reste à payer » pour les dépenses afin de constater les éventuels écarts entre les prévisions et les réalisations. Telle n’est pas le cas pour les communes rurales malgache car dans leur majorité⁹³ elles n’utilisent pas ce format. D’une manière générale, certaines communes rurales n’ont pas les moyens de s’en procurer, d’autres conçoivent elles-mêmes (informatisé, manuel ou à partir d’une machine à écrire) le format de leur compte administratif. Par conséquent la constatation et l’analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations sont complètement négligées. La nouveauté réside donc dans la volonté du système comptable et budgétaire simplifié de faire constater, systématiquement après une écriture comptable avec une possibilité de

⁹³ Du moins celles que nous avons visité en plus des comptes administratifs que nous avons analysé aux archives du MDAT.

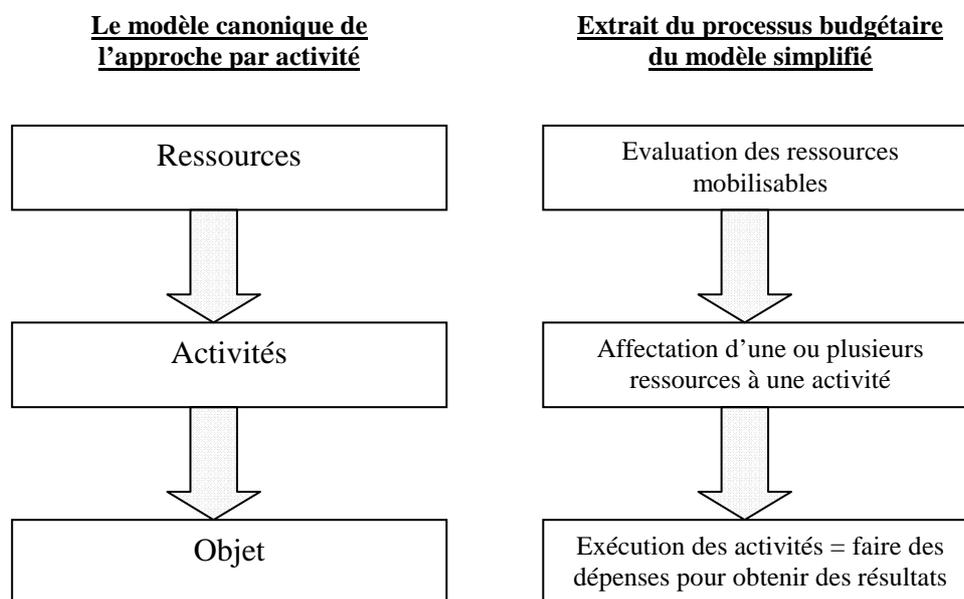
récapitulation périodique, les écarts entre les prévisions budgétaires et les réalisations de la commune.

CHAN et al. (1996, p.13) souligne que l’innovation en comptabilité publique consiste à promouvoir un système plus informatif. Dans le système français, la LOLF est considérée comme une révolution budgétaire s’accompagnant d’une amélioration considérable du système d’information de l’Etat. Elle constitue une évolution vers une culture de résultat, une volonté de transparence budgétaire et une piste d’amélioration du pilotage de la performance. Les autorités malgaches se sont largement inspirées de la LOLF française pour réformer le cadre budgétaire de l’Etat malgache. Ladite réforme vise à instaurer la performance administrative grâce à la définition précise des missions, la mesure des résultats obtenus, et la fixation des objectifs tout en promouvant une ambiance d’autonomie et de responsabilisation. Le système comptable et budgétaire simplifié se rapproche (s’inspire) des mêmes logiques et principes que ceux de la LOLF. A cet effet, il constitue un système plus informatif, et donc innovant si l’on applique la définition de CHAN et al. (1996). En effet, l’introduction de nouveaux outils, entre autres l’utilisation de la fiche de synthèse et du journal de bord, favorise la mise en place d’une gestion orientée vers les résultats, la transparence budgétaire et l’amélioration du pilotage des activités de la commune rurale.

Enfin, le système comptable et budgétaire simplifié reprend une des logiques du système de coûts par activités qui, d’après ALCOUFFE et al. (2003, p.10), suppose que les activités consomment les ressources. GOSSELIN et MEVELLEC (2003, p.90) soulignent que l’approche par activités est issue des pratiques internationales innovantes et que les ressources sont mises en œuvre dans les activités. En effet, le système comptable et budgétaire simplifié propose en amont du processus budgétaire d’évaluer dans un premier temps l’ensemble des ressources mobilisables au niveau de la commune et d’affecter dans un deuxième temps une ou plusieurs catégories de ressource à une activité définie par le maire et le bureau exécutif.

Par ailleurs, GOSSELIN et MEVELLEC (2003) précisent que le modèle standard de la démarche, développée initialement par les auteurs américains [COOPER (1987) ; KAPLAN (1988) ; et TURNEY (1991) ; cités par GOSSELIN et MEVELLEC, 2003], a été repris, commenté et adapté par d’autres travaux mais il n’a jamais été modifié. Le schéma suivant reprend l’illustration de ce modèle standard ou canonique de l’approche par activités.

Schéma n° 40 – La symétrie du système comptable et budgétaire simplifié avec l’approche par activité



Source : (adapté de GOSSELIN et MEVELLEC, 2003, p.90)

Ainsi, nous avons vu que le système comptable et budgétaire simplifié possède des caractéristiques inédites parce qu’il propose, en plus des nouveaux outils, des formats nouveaux pour les outils existants, le processus de son élaboration est originale et il a des filiations avec d’autres outils innovants. Quels sont ses impacts sur le mode de management des communes rurales ?

2) – Impact du système comptable et budgétaire simplifié sur le mode de management des communes rurales

Pour être assimilé à une innovation managériale, un instrument de gestion doit exercer un impact sur le mode gestion des organisations (VAN DE VEN, 1986). SHIM et STAGLIANO (1997, cité par GODOWSKI, 2003, p.73) confirment que l’approche par activité est une innovation managériale car elle influence le management des entreprises dans la prise de décision (coût des produits, rentabilité des lignes de produits, politique de prix, ajout et suppression de produits, externalisation, mesure des performance, reporting financier). Par ailleurs, LAFONTAINE (2003, p.117) précise que la comptabilité environnementale constitue une innovation managériale par le fait qu’elle influence le mode de gestion (évaluer les coûts et les gains des projets, démontrer l’influence de la performance environnementale sur le résultat, évaluer l’éco-efficience…) et le mode de communication des entreprises (incorporer

les informations vertes dans les rapports annuels, diffuser volontairement des informations vertes...). Dans le secteur public, le *New Public Management* suscite un important engouement ces dernières années. Considérés comme des innovations managériales, les outils qu’il propose transforment le mode de management des administrations centrales et locales par une meilleure évaluation des coûts et des produits, une gestion basée sur les résultats, une utilisation plus efficiente et plus efficace des ressources, une responsabilisation des gestionnaires publics (accountability), une meilleure gestion financière et une évaluation des performances (VERNIERIS et COHEN, 2004 ; CHRISTIAENS et PETEGHEM, 2005 ; HYVONEN et al., 2005, YAMAMOTO, 2005).

Pour notre part, le système comptable et budgétaire simplifié exerce un impact sur le mode de management des communes rurales parce qu’il permet de :

- de renforcer le contrôle ;
- de faciliter la communication et le reporting ;
- d’alléger le format de présentation des registres utilisés par les communes rurales.

a) – Influence sur les modalités de contrôle

Le système comptable et budgétaire simplifié permet de renforcer le contrôle budgétaire par l’utilisation des grands livres de recettes et grands livres de dépenses. En effet, ces registres comptables favorisent le contrôle des consommations des crédits budgétaires et la rentrée des recettes. Par ailleurs, ils permettent de constater régulièrement les éventuels écarts entre la prévision budgétaire et la réalisation.

Ensuite, il instaure un contrôle physique (technique) et financier de la réalisation des activités de la commune grâce à l’utilisation de la fiche de synthèse des activités et du journal de bord. En fait, le journal de bord est un registre sur lequel sont reportées les activités définies dans la fiche de synthèse des activités. Ces dernières font alors l’objet d’un suivi (élémentaire et descriptif) quotidien et d’un enregistrement systématique de leur avancement tant sur le plan physique que financier. Nous présentons en annexe l’extrait du journal de bord d’une commune de notre échantillon.

Le système comptable et budgétaire simplifié favorise également l’exercice d’un contrôle financier sur le journal de caisse et le journal de banque. Ce contrôle se matérialise par l’exercice d’un comptage périodique des caisses d’une part et celui d’un pointage du relevé bancaire et du journal de banque d’autre part.

Enfin, le système comptable et budgétaire simplifié permet d’effectuer une évaluation générale de l’exécution, par le maire, des activités définies en début d’exercice. Cette évaluation est rendue possible grâce à l’élaboration d’une fiche de synthèse des activités en fin d’exercice. Cette fiche permet, de mettre en évidence les activités terminées, celles en cours de réalisations (c’est-à-dire non terminées pour l’exercice écoulé) ainsi que les ressources consommées et non consommées. Par ailleurs, elle permet de situer les responsabilités du maire et du bureau exécutif par rapport aux engagements pris du début de l’exercice.

Outre le renforcement des contrôles, le système comptable et budgétaire simplifié permet également de faciliter la communication et le reporting au niveau des communes rurales.

b) – Influence sur les modalités de communication et de reporting

L’utilisation systématique des registres prévus par le système comptable et budgétaire simplifié (grand livre des recettes et grand livre des dépenses, journal de bord, journal de trésorerie) permet d’obtenir des informations à jour nécessaires à la confection des états des réalisations budgétaires ou des fiches de synthèse des activités périodique (en milieu d’exercice ou en fin d’exercice). Ainsi, la commune peut, à la demande des autres parties prenantes bien sûr, fournir des informations synthétisées concernant l’utilisation des fonds publics.

Par ailleurs, la plupart des présidents de conseil communal que nous avons auditionné nous rapportent que le modèle favorise l’accessibilité du débat budgétaire, les informations présentées sont plus faciles à comprendre et plus pragmatiques. L’encadré suivant présente quelques extraits de ces commentaires.

Encadré n° 12 – Extrait des entretiens avec les présidents de conseil (traduction du malgache)

- « (...) le débat budgétaire serait beaucoup plus accessible pour les conseillers grâce aux informations pragmatiques que le modèle simplifié fournit (...) ». En effet, selon le président du conseil, « (...) le modèle simplifié est très informatif, il affiche avec suffisamment de détail les origines des financements, l'utilisation de ces derniers, et les réalisations de la commune (...) ».
- « (...) le modèle est clair (...) ».
- « (...) le modèle simplifié est plus clair et plus facile. Personnellement, je ne comprends rien aux documents budgétaires de la commune, même si le maire nous le lit à haute voix lors des sessions budgétaires. Notre rôle, en tant que conseiller, est de délibérer après la lecture du budget par le bureau exécutif. Mais ce qui me semble intéressant avec ce modèle c'est qu'il est terre à terre. On connaît la provenance de l'argent, son utilisation et même les choses qui ont été réellement réalisées ou non (...) ».
- « (...) le modèle facilite le contrôle et le suivi (...). Je n'ai pas de connaissance approfondie en comptabilité mais au moins je vois que ce modèle permet de comprendre ce qui se passe au niveau de la commune. Il met en évidence les sources de financement, les activités réalisées par la commune et les activités restant à réaliser (...) ».

(Source : Entretien réalisé avec les présidents de conseil communal)

Ainsi, la plupart des conseillers estiment qu'ils participeront (comprendront) mieux aux sessions budgétaires de la commune parce que le système comptable et budgétaire simplifié leur apporte des informations plus faciles à comprendre.

De leur côté, les maires et les trésoriers communaux avancent que le système comptable et budgétaire simplifié permet d'instaurer le dialogue et la communication vis-à-vis des conseillers communaux. Ils pensent que l'information produite par le système va leur permettre de rendre compte et se justifier vis-à-vis des conseillers communaux. Nous présentons dans l'encadré suivant quelques extraits de ces commentaires.

Encadré n° 13 – Extrait des entretiens avec les maires et trésoriers (traduction du malgache)

Maire

« (...) l'utilisation de la fiche d'activité et du journal de bord permettent de justifier les actions du bureau exécutif et constitue ainsi un moyen de légitimation surtout envers les conseillers communaux de l'opposition (...) »

Trésorier

« (...) le modèle permet d'effectuer un suivi systématique de chacune des sources de financement utilisé par la commune, contrôler l'utilisation de ces financements et mesurer les réalisations (...). Il permettrait de justifier l'utilisation des fonds et d'éviter par exemple le scandale que nous avons subi en 2003 quand nous avons été accusé d'avoir détourné les 500 millions de Fmg reçu du FID juste pour déstabiliser le bureau exécutif en place ».

Trésorier

« (...) le modèle simplifié pourrait constituer un moyen de défense pour le bureau exécutif. Gérer les fonds publics n'est pas une chose facile ».

Adjoint au maire chargé des finances

« (...) Il permet aussi de justifier plus facilement les décisions prises au niveau de la commune. Le système est transparent, le suivi de chaque source de financement permet de justifier le retard du paiement des salaires des EPP (Ecole Primaire Publique) ou CSB (Centre de Santé de Base) chaque fois que les subventions sont en retard. Bref, c'est un moyen pour nous de nous justifier auprès des conseillers (...) ».

(Source : Entretien réalisé avec les maires et trésoriers communaux)

Les bénéfices perçus liés à l'utilisation du système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales peuvent donc être classés en deux catégories :

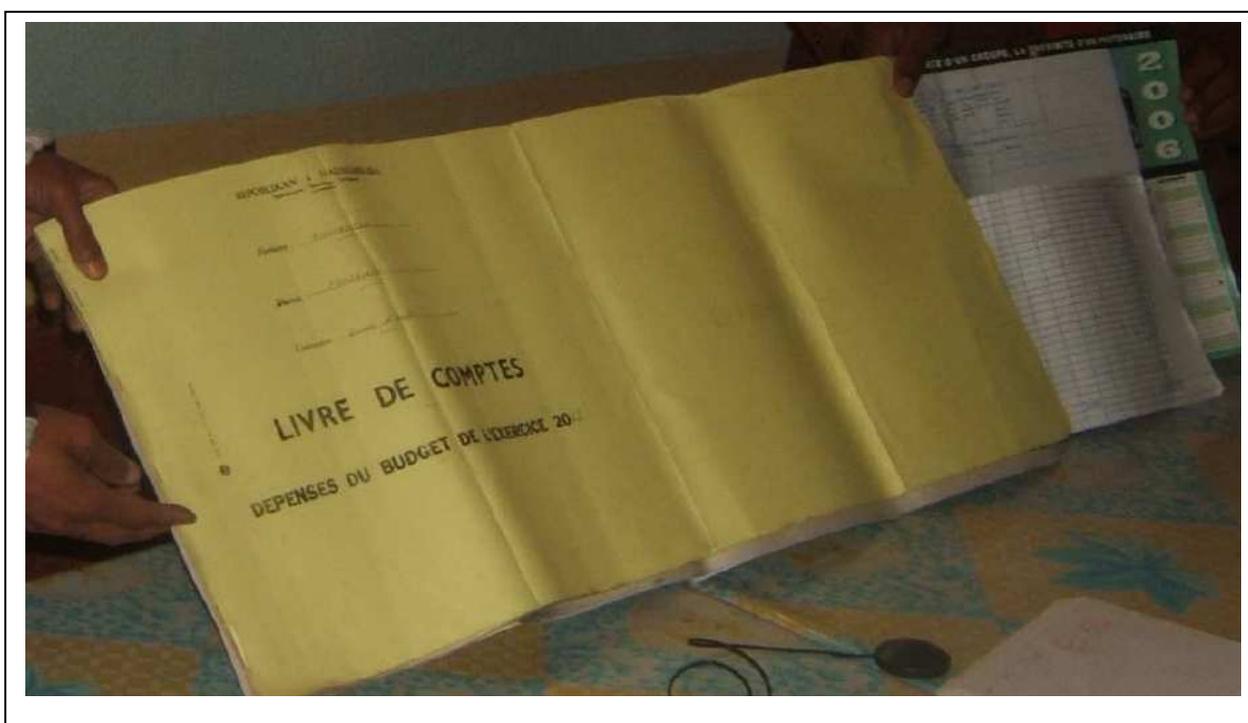
- d'un côté, les conseillers communaux font référence à une meilleure information communiquée par le bureau exécutif, une meilleure accessibilité du débat budgétaire ;
- et de l'autre côté, le maire et le bureau exécutif font référence à un meilleur suivi des activités et des financements, un meilleur moyen de justification envers les conseillers.

Outre son influence sur la communication et le reporting, le système comptable et budgétaire simplifié permet également d’alléger le format de présentation des registres utilisés par les communes rurales.

c) – Influence sur les modalités d’utilisation des registres communaux

La tenue des registres comptables au niveau des communes rurales est généralement assurée par le trésorier communal. Notre visite auprès des communes révèle que les registres actuellement utilisés par ces dernières sont excessivement encombrants et difficiles à manipuler. Par exemple, le grand livre des dépenses se présente comme suit :

Photo n° 1 – Présentation du registre des dépenses utilisé par le système actuel



Sachant que le grand livre des recettes se présente également de la même manière que le registre ci-dessus⁹⁴, cet encombrement peut constituer une importante source d’erreur, de fraude ou de malversation. En effet, il est difficile de se retrouver dans les registres comptables de la commune. Par ailleurs, lorsqu’il manque de la place sur ce registre, la pratique est de lui agraffer ou coller des feuilles complémentaires. L’extrait de notre entretien avec un adjoint au maire chargé des finances permet de soutenir cette constatation.

⁹⁴ En effet, la plupart des trésoriers communaux nous ont confié cette réalité

**Encadré n° 14 – Extrait de l’entretien avec un adjoint au maire chargé des finances
(traduction du malgache)**

Adjoint au maire chargé des finances

« (...) actuellement, il y a beaucoup trop de registre et de journal qui sont tenus par le STC (Secrétaire Trésorier Comptable). Pourtant, la lecture et la consultation de ces registres, surtout pour les profanes, ne permettent pas de cerner la situation financière de la commune. Nous sommes même contraints de procéder à des calculs complémentaires et piocher dans les différents registres pour nous retrouver (...) »

(Source : Entretien réalisé avec l’adjoint au maire chargé des finances)

De ce fait, les bénéfices perçus liés à l’utilisation du système comptable et budgétaire simplifié réside dans l’allègement du format des registres comptables utilisés par les communes rurales. Nous présentons à l’annexe N°9 les nouveaux formats proposés par ce dernier. D’une manière générale, cet aménagement du format des registres comptables facilite énormément les travaux des trésoriers communaux (ou comptable communal selon le cas). Ainsi, nous avons recueilli lors de nos entretiens les commentaires et appréciations de quelques acteurs locaux sur ce point. L’encadré suivant en présente un extrait.

Encadré n° 15 – Extrait des entretiens avec divers acteurs locaux (traduction du malgache)

Maire

« (...) très simple et facile à mettre en œuvre par rapport aux autres modèles qui nous ont été proposés par l’ACORDS par exemple (...) ».

Chef d’arrondissement administratif

« (...) est plus accessible que celui de l’ACORDS. C’est nouveau mais pourtant il permet de comprendre très facilement ce qui se passe au niveau de la commune, les financements, l’utilisation des financements, les réalisations... En plus, c’est moins encombrant que le registre du SMT (...) ».

Adjoint au maire chargé des finances

« Les éléments du modèle simplifié mettent facilement en évidence le montant disponible, le solde des crédits utilisables, les travaux réalisés... Il est moins encombrant que le système existant (...) »

Trésorier

« (...) l’ancien système auquel je suis habitué est encombrant et difficile à comprendre (...) ».

(Source : Entretien réalisé avec les maires et trésoriers communaux)

Ainsi, nous avons vu que le système comptable et budgétaire simplifié influence le mode de management des communes rurales parce qu’il renforce les contrôles, favorise la communication et le *reporting* et allège le format des registres comptables de base. Mais quel accroissement du stock de connaissance des acteurs locaux apporte-t-il ?

3) – Impact du système comptable et budgétaire simplifié sur la connaissance des acteurs locaux

DAVID (1996, p.6) souligne que le processus d’introduction des innovations managériales au sein de l’organisation se traduit par la création de nouvelles connaissances. Il entend par connaissances, « (...) l’ensemble des informations, représentations et savoir-faire produits, partagés, mémorisés par toute ou partie de l’organisation (...) ». D’autres auteurs comme VAN DE VEN (1986), GODOWSKI (2003), LAFONTAINE (2003, 2005), MERIC (2003) avancent que la troisième condition que l’outil (technique, instrument) de gestion doit remplir

pour être assimilé à une innovation managériale correspond à ses contributions à l’augmentation des connaissances dont disposent les acteurs. A cet effet, GODOWSKI (2003, p.74) soutient que l’approche par activité constitue une innovation managériale parce qu’elle renseigne facilement les causes de consommation des ressources, offre une image du fonctionnement de l’entreprise, renseigne les managers sur les aspects valeur et augmente les savoirs en matière de valorisation stratégique. Par la même occasion, LAFONTAINE (2003, p.117) avance que la comptabilité environnementale permet d’augmenter le stock de connaissances parce qu’elle fournit des données que la comptabilité traditionnelle ne prend pas en compte. Il s’agit par exemple des informations contenues dans les comptes verts, les budgets verts, l’écobilan, le tableau de bord vert...

Par ailleurs, la méthode de comptabilité d’engagement (*accrual-based accounting*) est considérée comme l’une des dernières innovations managériales pour le secteur public. Impulsé par le *new public management* (LAMARQUE, 2005 ; ADHEMAR, 2005 ; CHAN, 2005), cette méthode fournit des informations plus complètes sur les actifs et les passifs, les produits et les charges, les immobilisations du secteur public [CHAN (2004), JONES (2001), DEVLIN & MERROUCHE (2005), LUDER (2003), LANDE (2005), HASSAN (2005)].

En ce qui concerne le système comptable et budgétaire simplifié, il permet d’augmenter les connaissances des acteurs locaux (maire, trésoriers, conseillers) en fournissant de nouvelles informations que l’ancien système ne permet pas de produire.

L’augmentation des connaissances se matérialise à trois niveaux :

- au niveau de la budgétisation, il s’agit de l’information sur la provenance des ressources utilisées par la commune et de l’information sur l’utilisation (la destination ou l’affectation des ressources sur des activités) des ressources de la commune ;
- au niveau de l’exécution budgétaire et du contrôle, il s’agit de l’information sur la consommation des crédits budgétaires (pour les dépenses), sur le suivi de l’exécution des recettes, sur le niveau de la trésorerie et des fonds libres, sur l’évolution physico-financière des activités et l’information sur l’état des stocks de matériels utilisés par la commune ;
- au niveau du compte-rendu, il s’agit de l’information sur les éventuels écarts entre les prévisions budgétaires et les réalisations, sur les ressources consommées, sur les activités réalisées et celles en cours de réalisations.

D’une manière générale, ces informations aident les acteurs locaux à mieux comprendre le fonctionnement de la commune rurale, les événements qu’elle vit ou qu’elle subit. Elles offrent plus de visibilité pour évaluer la situation de la commune, pour assurer le pilotage de ses activités et pour faire le contrôle. D’un côté, le maire et le bureau exécutif acquièrent une meilleure information sur ce qu’ils vont faire, comment, quand et avec quelles ressources peuvent-ils les faire et où est-ce qu’ils en sont dans leur réalisation. De l’autre côté, les conseillers sont mieux renseignés sur la provenance des fonds utilisés par la commune, les utilisations (affectations) qui en sont faites et les résultats de leurs utilisations. A ce propos, nous avons recueilli quelques commentaires émanant des acteurs locaux sur les informations qui accroissent leurs connaissances. Ces commentaires sont présentés dans l’encadré suivant.

Encadré n° 16 – Extrait des entretiens avec divers acteurs locaux (traduction du malgache)

Président du conseil communal

« (...) le débat budgétaire serait beaucoup plus accessible pour les conseillers grâce aux informations pragmatiques que le modèle simplifié fournit (...) le modèle simplifié est très informatif, il affiche avec suffisamment de détail les origines des financements, l'utilisation de ces derniers, et les réalisations de la commune (...) ».

Président de conseil communal

« (...) On connaît la provenance de l'argent, son utilisation et même les choses qui ont été réellement réalisées ou non (...) ».

Chef d'arrondissement administratif

« (...) il permet de comprendre très facilement ce qui se passe au niveau de la commune, les financements, l'utilisation des financements, les réalisations... »

Maire

« (...) le journal de bord et la fiche d'activité par exemple, mettent en évidence l'origine des fonds de la commune, l'utilisation que la commune en a fait, le montant restant à utiliser. Et en prime, ces outils permettent aussi d'informer sur l'état d'avancement des travaux ou activités en distinguant ceux que la commune a déjà réalisés d'une part et ceux restant à réaliser d'autre part ».

Maire

« (...) c'est un modèle qui facilite l'appréciation de la situation financière de la commune en mettant facilement en évidence les fonds qui sont gérés au niveau de la commune par origine, les fonds qui ont déjà été dépensés et les activités que la commune doit encore réaliser. Ainsi, la situation financière et technique est mise en évidence très facilement (...) »

Trésorier

« (...) Avec l'outil (...), nous ne serions plus en difficulté pour effectuer le suivi et surtout le contrôle des éventuels dépassements de crédits (...) ».

Trésorier

« (...) le modèle apporte des choses nouvelles et permet d'accroître les connaissances (...), il peut compléter les outils que nous utilisons au niveau de la commune ».

Trésorier

« (...) le modèle simplifié (...) permet de suivre la provenance et l'utilisation de chacun des fonds gérés par la commune. Par ailleurs, la fiche d'activité et le journal de bord informent sur les réalisations sur le plan physique et financier ».

(Source : Entretien réalisé avec les acteurs locaux)

Ainsi, les commentaires des acteurs locaux confirment que le système comptable et budgétaire simplifié augmentent les connaissances dont disposent ces derniers. D’une part, il fournit de meilleures informations permettant aux maires et bureaux exécutifs d’évaluer la situation de la commune et de piloter ses activités et, d’autre part, il fournit de meilleures informations aux conseillers leur permettant d’exercer leur pouvoir de contrôle.

* * *

Conformément aux termes de la mission qui nous a été confiée par notre commanditaire, nous avons conçu un outil (guide) de gestion comptable et budgétaire simplifié à l’intention des communes rurales de deuxième catégorie. Nous l’avons appelé le « système comptable et budgétaire simplifié ».

Dans un premier temps, nous avons exploité la littérature traitant des structures et des caractéristiques des outils de gestion [MOISDON, 1997 ; HATCHUEL et WEIL, 1992 ; DAVID, 1996 ; GILBERT, 1998 ; LORINO, 2002] pour analyser et présenter notre outil. A cet effet, nous avons choisi la grille de lecture proposé par GILBERT (1998, p.47) pour déconstruire le système comptable et budgétaire simplifié. Les résultats de cette première analyse montrent que :

- sur le plan opérationnel, le système comptable et budgétaire simplifié s’appuie sur des instruments de prévisions (budget, fiche de synthèse des activités), des instruments de suivi et de contrôle (grand livre, journal, journal de bord) et des instruments de compte-rendu (état des réalisations budgétaire) ;
- sur le plan procédural, le système comptable et budgétaire simplifié fonctionne selon un processus en trois phases : une phase de budgétisation, une phase de réalisation et d’exécution budgétaire et une phase de compte-rendu ;
- sur le plan conceptuel, le système comptable et budgétaire simplifié est fondé sur le concept de comptabilité de caisse, de besoin des utilisateurs et d’information contrôle budgétaire ;
- sur le plan argumentatif, le système comptable et budgétaire simplifié repose sur les croyances selon lesquelles le maire et le bureau exécutif doivent rendre des

comptes avec des outils à la fois simples et pragmatiques pour l’ensemble des acteurs locaux.

Dans un second temps, il nous a paru intéressant d’approfondir les aspects nouveaux et innovants de l’outil en nous appuyant sur la littérature sur l’innovation en général [SCHUMPETER (1934); ZALTMAN, DUNCAN et HOLBEK (1973); DAMANPOUR (1984, 1987, 1989, 2001); ROGERS (1995); COOPER (1998)] et sur l’innovation managériale en particulier [DAFT, (1978); KIMBERLY (1981); DAMANPOUR et EVAN, (1984); VAN DE VEN (1986); DAVID (1996); MOISDON, (1997)]. A cet effet, nous avons pu montrer que le système comptable et budgétaire simplifié constitue une innovation managériale parce que :

- c’est un instrument inédit, il se compose de plusieurs instruments qui sont tous différents de ceux utilisés par ses voisins, il résulte d’une démarche d’élaboration originale et il a des filiations avec d’autres innovations managériales telles que la LOLF ou l’approche par activité ;
- il a une influence directe sur le mode de management des communes rurales en renforçant le contrôle, en facilitant la communication et le *reporting*, et en allégeant le format de présentation des registres utilisés par les communes rurales ;
- il augmente les connaissances dont disposent les acteurs locaux par la production de meilleures informations permettant aux maires et bureaux exécutifs d’évaluer la situation de la commune et de piloter ses activités d’une part, et aux conseillers d’exercer leur pouvoir de contrôle, d’autre part.

L’application de ces différentes grilles d’analyse nous a permis de présenter la structure du système comptable et budgétaire simplifié dans un premier temps, et d’analyser les nouveautés qu’il apporte dans un second temps. Par ailleurs, cette analyse nous est nécessaire pour orienter, c’est-à-dire mieux cibler, le choix du cadre théorique que nous allons mobiliser pour le chapitre suivant.

CONCLUSION DU CHAPITRE 1

L’application des réformes comptables s’inspirant des normes comptables internationales et des pratiques étrangères laisse apparaître un écart grandissant entre les référentiels comptables et les pratiques comptables des communes malgaches. Face à cette situation problématique, un certain nombre de projets de réforme ou projets de développement financés par les bailleurs de fonds internationaux commence à prendre conscience de la nécessité de développer un système comptable moins complexe pour tenir compte des contraintes liées au contexte local. Ainsi, notre commanditaire nous a confié comme mission de développer un outil (guide) de gestion comptable et budgétaire simplifié pour les communes rurales malgaches.

A cet effet, nous avons d’abord analysé les besoins d’informations des communes malgaches (section 1) avant de proposer un modèle de système comptable. Pour ce faire, nous sommes basé sur les travaux de l’IASB et de l’IPSASB sur le cadre conceptuel de l’information financière dans le secteur privé et dans le secteur public. En effet, d’autres chercheurs tels que DYE et BOWSER (1987), MAYSTON (1992), LANDE et ROUSSEAU (2003) sont partis de ces cadres pour identifier les différentes catégories d’utilisateurs de l’information financière dans le secteur public et analyser les besoins de ces derniers. En nous appuyant sur une démarche exploratoire par induction et sur une approche qualitative, nous avons identifié deux catégories d’utilisateurs pour le secteur public local malgache. Les utilisateurs internes (composés essentiellement par le maire et le bureau exécutif) s’intéressent à une information permettant d’effectuer un contrôle et un suivi des exécutions budgétaires afin de se conformer aux dispositions réglementaires en vigueur, tandis que les utilisateurs externes (conseillers communaux, services déconcentrés, ministères centraux, projets de développement financé par des bailleurs) s’intéressent à un type d’information beaucoup plus large. Néanmoins, les besoins d’information des utilisateurs (internes et externes) convergent tous vers une information de type contrôle – budgétaire.

Ensuite, nous avons conçu un système comptable et budgétaire simplifié, tenant compte des besoins d’information des utilisateurs pour les communes rurales. Nous avons appliqué deux grilles de lectures complémentaires pour la présentation de l’outil (Section 2). Dans un

premier temps, nous avons adopté la méthode de déconstruction de GILBERT (1998) pour avoir une lecture analytique de la structure du système comptable et budgétaire simplifié. Dans un second temps, nous avons mobilisé la littérature sur les caractéristiques obligatoires d’une innovation managériale [VAN DE VEN (1986), GODOWSKI (2003), LAFONTAINE (2003, 2005), MERIC (2003)] pour analyser les caractères innovants de l’outil, c’est-à-dire son apport.

Une telle démarche est à la fois conceptuelle et pragmatique pour notre travail de recherche. Elle est conceptuelle car tout système d’information repose sur la satisfaction des besoins des utilisateurs (REIX, 2002 ; CHAN, 2003 ; LANDE, 2004 ; FASB/IASB ; 2006). Par ailleurs, elle est pragmatique pour la suite de notre travail de recherche parce qu’elle permet de mieux cibler le choix du cadre théorique que nous allons mobiliser pour le chapitre suivant. En effet, l’adoption de l’innovation est consubstantielle au changement (ROGERS, 1995). Il nous est donc plus cohérent de poursuivre notre réflexion sur la diffusion et l’adoption du système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales malgache. Cet aspect sera de ce fait approfondi dans le chapitre 2.

CHAPITRE 2

LA DIFFUSION ET L’ACCEPTATION DU SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE PAR LES COMMUNES RURALES

*« (...) La théorie commande le travail
expérimental de sa conception aux
derniers manègements en laboratoire (...) »*

Karl POPPER, La logique de la
découverte scientifique, 1959

En prolongement du mandat que nous avons reçu de nos principaux bailleurs de fonds pour concevoir un système comptable et budgétaire simplifié à l’intention des communes rurales malgaches, il semble naturel de poursuivre notre réflexion sur la manière dont cet outil est accueilli par ces dernières. Ainsi, après avoir développé les caractéristiques techniques et apports du système comptable et budgétaire simplifié dans le chapitre précédent, nous allons maintenant analyser la diffusion et l’adoption de cet outil de gestion au niveau des communes rurales malgaches. A cet effet, nous répondrons principalement aux questions *« pourquoi les différents acteurs veulent adopter le modèle proposé ? »* et *« comment leur faire adopter le modèle ? »*.

Pour ce faire, nous présenterons dans une première section les différents champs théoriques et conceptuels pouvant être mobilisés en matière de diffusion et d’adoption d’une innovation managériale. A ce titre, nous allons nous inspirer des auteurs tels que ROGERS (1995) sur la diffusion de l’innovation, ATTEWEL (1992), NAVARRO et al. (2007) et WOICESHYN, (2000) sur la théorie de l’apprentissage organisationnel, et AKRICH et al. (1988, 2002) sur la théorie de la traduction. Le choix d’une telle approche se justifie par notre souci de cohérence et de clarté lors de la présentation des résultats de la partie empirique de nos travaux. En effet, nous allons nous baser sur les éclairages théoriques de la section 1 pour guider notre réflexion et étayer nos conclusions qui seront présentées dans la section suivante.

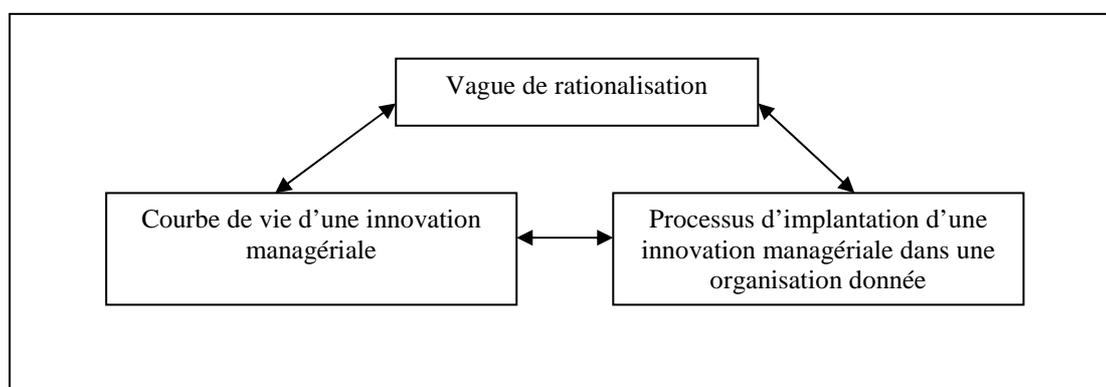
La deuxième section présentera les résultats de l’analyse du processus de diffusion et d’adoption du système comptable et budgétaire simplifié par les communes rurales malgaches. A ce titre, elle abordera dans un premier temps les positionnements épistémologiques et choix méthodologiques adoptés pour notre projet de recherche. Il s’agit selon MARTINET (1990) d’une réflexion consubstantielle à tout travail de recherche. Notre objectif est, dans un premier temps, de présenter les différents éléments permettant au lecteur d’apprécier la qualité de notre recherche. Ensuite, nous enchaînerons par une présentation des différents éléments constitutifs du terrain de recherche suivi de l’analyse et de l’interprétation des principaux résultats à la lumière des concepts théoriques développés en section 1.

Section 1 – Les fondements conceptuels de la diffusion et de l’adoption d’une innovation

Après avoir présenté les caractéristiques (techniques, procédurales, conceptuelles, argumentatives) ainsi que les apports innovants du système comptable et budgétaire simplifié dans le chapitre précédent, nous allons maintenant traiter la question de sa diffusion et de sa mise en place au niveau des communes rurales malgaches.

Les recherches réalisées dans le domaine de la diffusion et de la mise en place des outils de gestion [et des innovations managériales] sont très diverses et variées. A ce propos, DAVID (1998, p.50) a identifié trois niveaux d’analyse correspondant respectivement à la vague de rationalisation qui accompagne les innovations managériales (premier niveau d’analyse), la diffusion d’une innovation managériale (deuxième niveau d’analyse) et le processus d’introduction, d’utilisation ou de conception d’une innovation managériale par une organisation (troisième niveau d’analyse).

Schéma n° 41 – Les trois niveaux d’analyse d’une innovation managériale



(Source : DAVID, 1998, p.51)

Le premier niveau d’analyse correspond à l’étude du changement introduit, au niveau macroéconomique, par une innovation managériale. Il concerne essentiellement la formation d’innovations, ou de grappes d’innovations, secondaires (SCHUMPETER, 1934, cité par DAVID, 1998) à la suite de l’introduction d’outils de gestion nouveaux, de l’évolution des techniques et la conception générale de l’action collective. Le deuxième niveau d’analyse correspond à l’étude de la manière selon laquelle se diffuse une innovation, à l’étude du projet de changement porté par l’innovation et à l’étude de la manière selon laquelle l’innovation peut structurer et rendre plus efficace le processus gestionnaire. Le troisième niveau d’analyse

correspond à l’étude de l’interaction entre l’outil et l’organisation c’est-à-dire la transformation réciproque de l’outil par l’organisation et de l’organisation par l’outil.

Compte tenu de notre objectif, il semble plus cohérent de se référer au deux derniers niveaux d’analyse proposé par DAVID (1998) c’est-à-dire la diffusion de l’innovation ainsi que son processus d’implantation au sein d’une organisation. Plusieurs champs théoriques peuvent être mobilisé pour traiter cette problématique. La théorie de la diffusion des innovations (ROGERS, 1995) constitue l’une des plus courantes. Toutefois, d’autres théories telles que l’apprentissage organisationnel (CROZIER et FRIEDBERG, 1977 ; ATTEWELL, 1992 ; WOICESHYN, 2000 ; GOPALAKRISHNAN et BIERLY, 2001 ; ARGYRIS et SCHÖN, 2002), la théorie de la structuration (SCAPENS et MACINTOSH, 1996 ; BOLAND, 1996 ; SCAPENS et JAZAYERI, 2003), la théorie de la traduction (AKRICH et al., 1988a ; 1988b), et la théorie institutionnelle (BURNS et SCAPENS, 2000) peuvent également être mobilisées.

Pour soutenir notre analyse et compte tenu de notre objectif, il semble suffisant de mobiliser la théorie de la diffusion, la théorie de l’apprentissage organisationnel et la théorie de la traduction. Nous allons présenter succinctement chacune de ces théories et dégager leurs apports respectifs pour notre recherche.

1.1 – Les apports de la théorie de la diffusion des innovations

Le thème de la diffusion des innovations suscite un véritable engouement avec un nombre de publications connaissant une augmentation exponentielle passant de 405 dans les années 1960 à plus de 4.000 aujourd’hui (ROGERS, p. XV). WOLFE (1994, p.407) souligne que les recherches sur l’innovation peuvent être classées selon trois courants principaux (WOLFE, (1994, cité et traduit par ALCOUFE et al., 2003, 2007) :

- la diffusion de l’innovation (*diffusion of innovation*) qui se concentre sur la question du processus de diffusion d’une organisation au niveau sociétal,
- l’innovativité organisationnelle (*organizational innovativeness*) qui se focalise sur la question des déterminants de la propension d’une organisation à innover,
- la théorie processuelle (*process theory models*) qui repose sur la question des processus de mise en œuvre d’une innovation au sein d’une organisation.

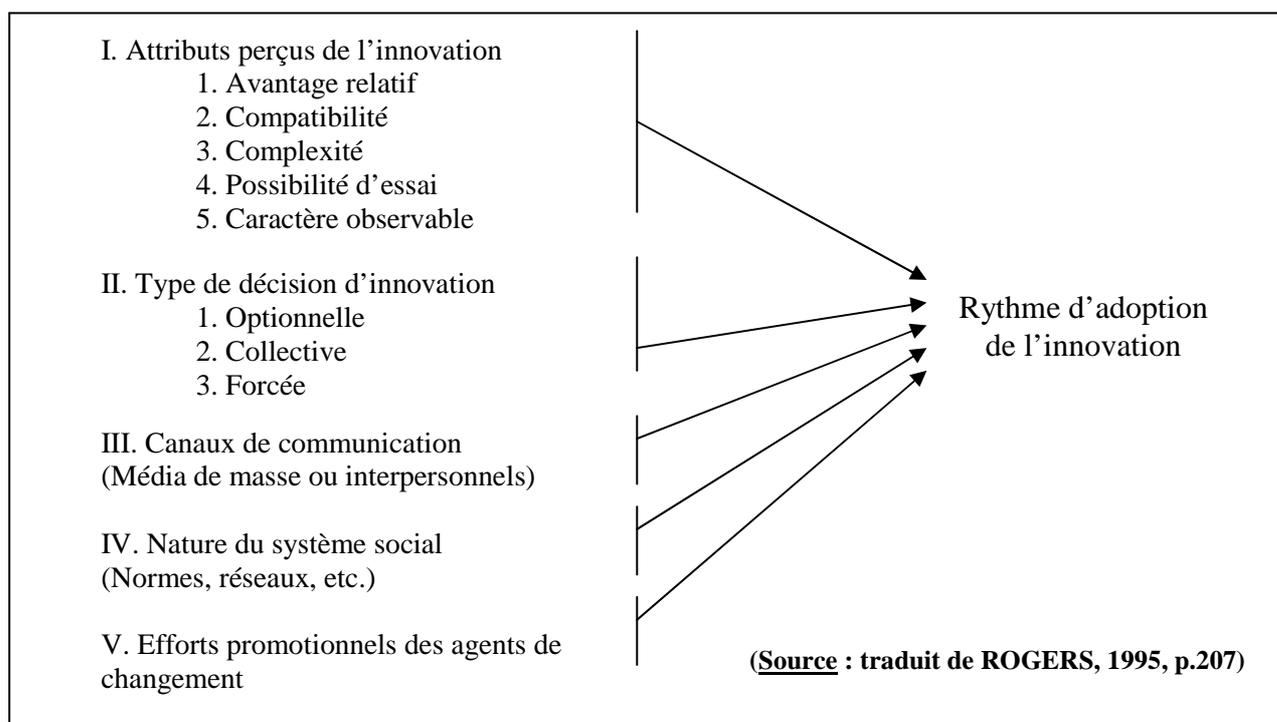
Le premier courant se réfère au processus de diffusion d’une innovation tandis que les deux autres approfondissent le processus d’adoption d’une innovation (WOLFE, 1994 ; TAYLOR et McADAM, 2004).

1.1.1) – Le processus de diffusion

D’après ROGERS (1995, p.5), la diffusion d’une innovation est « (...) le processus par lequel une innovation est transmise (communiquée) à travers certains canaux de communication, dans le temps, aux membres d’un système social (...) ».

Le modèle de la diffusion de l’innovation repose sur la mesure du rythme d’adoption. Il s’agit de la vitesse relative à laquelle l’innovation est adoptée par les membres du système social. Le modèle suppose que le rythme d’adoption dépend des paramètres tels que les attributs perçus de l’innovation, le type de décision d’adoption, le canal de communication utilisé, le système social au sein duquel l’innovation est diffusé et les efforts promotionnels de l’agent de changement.

Schéma n° 42 – Déterminants du rythme d’adoption d’une innovation



Ayant déjà analysé les attributs perçus de l’innovation dans le chapitre précédent (section2, paragraphe 1.2.1), nous allons nous concentrer sur les autres déterminants du rythme d’adoption tels que les types de décision d’innovation, les canaux de communication, la nature du système social et les efforts promotionnels des agents de changement.

1) – **Les types de décision d’innovation**

Face à une innovation, l’unité d’adoption (individu ou organisation) potentielle peut prendre la décision soit de la rejeter, soit de l’adopter. ROGERS (1995, 28) distingue trois type de décision d’innovation :

- la décision optionnelle, c’est-à-dire le choix d’un individu de rejeter ou d’adopter une innovation indépendamment de la décision des autres membres de l’organisation. Toutefois, cette décision peut être influencée par les normes du système social et par les réseaux interpersonnels de l’individu ;
- la décision collective qui correspond au choix, résultant d’un consensus entre les membres du système social, de rejeter ou d’adopter une innovation ;
- La décision autoritaire, c’est-à-dire le choix de rejeter ou d’adopter une innovation par un nombre limité d’individus possédant le pouvoir, le statut et l’expertise technique au sein de l’organisation.

D’après ROGERS (1995, p.29), l’innovation se diffuserait plus vite si elle résulte d’une décision autoritaire. Par ailleurs, elle se diffuse plus vite avec une décision optionnelle qu’avec une décision collective.

2) – **Les canaux de communication**

Selon ROGERS (1995, p.17) les canaux de communication correspondent aux moyens par lesquels les messages passent d’un individu à un autre. Ainsi, il distingue les média (radio, télévision, presse écrite...) et les canaux interpersonnels (échange interactif entre les individus). ROGERS (1995) pense que les média sont plus rapides et plus efficaces pour informer les unités d’adoption de l’existence d’une innovation tandis que les canaux interpersonnels sont plus aptes à persuader les individus d’adopter l’innovation.

3) – **La nature du système social**

La diffusion de l’innovation se produit à l’intérieur d’un système social. ROGERS (1995, p.24) définit un système social comme étant « (...) un ensemble d’unités (individus, groupes informels, organismes, sous-systèmes) en corrélation qui sont engagées dans la résolution de problèmes communs afin d’accomplir un objectif commun (...) ».

Selon ROGERS (1995), la structure sociale du système affecte (facilite ou empêche) la diffusion de l’innovation. Elle peut être formelle ou informelle. Dans le premier cas, il s’agit de l’ensemble des modalités d’arrangement et d’organisation des différentes unités du

système. Elle fournit une certaine régularité et stabilité au comportement humain (normes de comportement). A ce titre, ROGERS (1995, p.24) reprend l’exemple d’une organisation bureaucratique tel un gouvernement où il existe une structure sociale bien développée qui se compose de positions hiérarchiques permettant aux fonctionnaires du rang supérieur de donner des ordres à ceux du rang inférieur. Dans le second cas, il s’agit des réseaux interpersonnels liant les membres du même système.

4) – Les efforts promotionnels des agents de changement

ROGERS (1995, p.27) définit un agent de changement comme étant « (...) un individu qui influence les décisions d’innovation d’une unité d’adoption (un client) de manière à l’orienter vers une décision considérée comme souhaitable par une agence de changement ». Implicitement, l’agent de changement dépend d’une agence de changement, c’est une personne extérieure à l’organisation (unité d’adoption ou client). Il s’agit généralement d’un professionnel, disposant d’une haute qualification (diplôme universitaire), d’une expertise et d’un statut social reconnu sur un domaine technique donné.

L’agent de changement travaille en étroite collaboration avec les leaders d’opinion du système social au sein duquel la campagne de diffusion d’une innovation a été lancée. Par ailleurs, il a pour mission de développer un besoin de changement chez le client, établir une relation d’échange et d’information, diagnostiquer les problèmes, créer chez le client l’intention de changer, changer cette intention en action, stabiliser l’innovation et prévenir les phénomènes d’utilisation discontinue, terminer la relation avec le client en formant chez ce client leur propre agent de changement.

Le processus de diffusion revêt un aspect communicatif⁹⁵ ayant pour objet principal d’informer les unités d’adoption de l’existence de l’innovation. Par ailleurs, il repose essentiellement sur les caractéristiques de l’innovation en tant que produit (attributs perçus de l’innovation) d’une part, et sur une campagne dont le contenu est davantage promotionnel (média, communication interpersonnelle, agent promoteur de changement) que technique d’autre part. HERBERT et BENBASAT (1991) ont mesuré l’intention des infirmières à adopter un outil informatisé de gestion du dossier patient. Dans leur étude, ils ont identifié que trois attributs perçus déterminent l’intention des infirmières à adopter un dossier patient

⁹⁵ Si l’on se réfère à la définition de ROGERS (1995, p.5) selon laquelle la diffusion de l’innovation est « (...) le processus par lequel une innovation est communiquée à travers certains canaux de communication, dans le temps, aux membres d’un système social [...] ».

informatisé. Il s’agit de la compatibilité de l’outil avec leur tâche, l’avantage relatif lié à son adoption et la possibilité d’en démontrer les résultats. Par ailleurs, AGARWAL et PRASAD (1997) précisent que l’utilisation de technologies de l’information serait déterminée par les attributs perçus tels que la visibilité, la compatibilité et la possibilité d’essai. Dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, ALCOUFFE et al. (2003, 2007) soulignent que la diffusion de la méthode ABC, en France, est influencée par l’utilisation de canaux de communication puissants et l’existence des agents de changement. Les auteurs (ALCOUFFE et al., 2003) précisent que la méthode ABC a surtout été relayée par les médias, les canaux interpersonnels, le monde académique, les entreprises utilisatrices, les associations, les cabinets de conseils, les colloques et les congrès. En outre, FIRFTH (1996) a mis en évidence l’influence des partenaires étrangers (*joint venture*), en tant qu’agent de changement, dans la diffusion des méthodes de calcul de coût dans les entreprises chinoises.

PERERA et al. (2003), ont effectué une étude sur l’introduction d’un système d’évaluation des coûts de transferts internes (*transfer pricing*) pour une entreprise publique australienne. A cet effet, ils ont identifié comme avantages perçus de la méthode l’augmentation de la sensibilité au coût des managers, la possibilité offerte par la méthode d’identifier les centres de responsabilités (*business units*) et les activités performants ou non, l’image⁹⁶ véhiculé par l’utilisation de la méthode. Ensuite, ils mettent en évidence que l’entreprise publique a pris une décision optionnelle dans l’adoption de l’innovation. Néanmoins, les valeurs, les normes et la culture des membres de l’organisation (caractéristiques du système social) n’étaient pas favorables à l’introduction de cette innovation, ce qui explique selon les auteurs, la lenteur du processus de diffusion.

Pour le secteur public, ADHEMAR (2005) met en évidence l’effort promotionnel de l’IFAC, ou plus précisément de l’IPSASB, pour assurer la diffusion des IPSAS à travers des canaux de communication tels que l’utilisation des technologies de l’information (site web de l’IFAC), les congrès et les colloques. Par ailleurs, LÜDER (1992, 1994, 2002 ; cité par LANDE, 2005, p.92) explique le processus de diffusion des réformes comptables dans le secteur public en mettant en évidence l’influence, sur ce dernier, de l’organisation institutionnelle (de l’unité d’adoption⁹⁷), des personnes impliquées dans la réforme, des promoteurs politiques de la réforme, des stimuli déclencheurs de la réforme, du concept de la réforme, de la stratégie de mise en œuvre, et des différentes parties prenantes de la réforme. A cet effet, ROCHER

⁹⁶ MOORE et BENBASAT (1991) ont en effet rajouté « l’image » comme un autre attribut perçu de l’innovation

⁹⁷ L’unité d’adoption peut être un Etat ou une collectivité locale

(2006, p.249) précise que le modèle de LÜDER (1992, 1994, 2002) permet d’expliquer l’importance des réseaux d’individus et d’organisation dans la phase de diffusion de l’innovation. En effet, plusieurs travaux de recherche se sont inspirés du modèle de LÜDER (1992, 1994, 2002) pour expliquer la diffusion des réformes comptables tant au niveau du secteur public central que local. JARUGA et NOWAK (1996, p.21) proposent, entre autres, que les systèmes de valeurs, les modes de pensées, le système d’éducation, le système légal et le modèle de juridiction peuvent constituer des obstacles à l’innovation comptable dans le secteur public. DEVLIN et al. (1996, p.193) démontrent que la diffusion de l’innovation comptable dans le secteur public des pays en développement est influencée par le système colonial en place dans un premier temps, et par les bailleurs de fonds internationaux, les experts et consultants occidentaux dans un second temps. Ces mêmes auteurs [DEVLIN et al. 2002, 31] confirment les résultats de JARUGA et NOWAK (1996) après avoir identifié l’existence d’une influence de la culture nationale (coloniale, religieuse, ethnique, hybride) sur la diffusion des réformes comptables du secteur public dans les pays en développement.

Récemment, MONSEN et OULASVIRTA (2007, p.23) expliquent l’influence des organismes professionnels (nationaux et surtout internationaux, l’IFAC) sur la diffusion de la comptabilité d’engagement (*accrual accounting*) au niveau du secteur public finlandais et norvégien. Ils rajoutent que les avantages perçus de l’utilisation d’une comptabilité d’engagement (information sur les coûts, balance des comptes, information sur les actifs, les passifs...) affectent également la diffusion de cette dernière. Par ailleurs, MELLET et al. (2007, p.5) mettent en évidence la diffusion de la comptabilité d’engagement et celle de la budgétisation basée sur les ressources (RAB : *Ressources Accounting and Budgeting*) auprès du NHS (*National Health Service*) au Pays de Galles. La décision d’innovation a été imposée par les instances dirigeantes compte tenu des bénéfices perçus, par ces dernières, de l’utilisation desdites méthodes (comptabilité d’engagement et RAB).

Malgré l’importance des travaux qui s’inspirent du modèle de la diffusion, ROGERS (1995) soutient que l’aspect communicatif de l’innovation n’est pas suffisant pour s’assurer de son utilisation. En effet, le modèle de la diffusion prend en compte différents éléments relatifs à la perception des attributs d’une innovation par les unités d’adoption, les efforts des agents de changement, les canaux de communication (de diffusion), les types de décision d’innovation, et la nature du système social au sein duquel l’innovation va se diffuser. Néanmoins, cet aspect communicatif ne garantit en rien ni l’utilisation de l’innovation ni le comportement

d’adoption des utilisateurs. Pour pallier cette lacune, ROGERS (1995) propose d’approfondir l’aspect processuel de l’adoption d’une innovation.

1.1.2) – Le processus d’adoption

Pour s’assurer de l’adoption d’une innovation, ROGERS (1995) propose un processus selon lequel l’unité d’adoption passe d’abord par une prise de connaissance de l’innovation avant de former une attitude par rapport à cette dernière. Ensuite elle décide d’accepter ou de rejeter l’innovation avant de l’implanter et de continuer ou non son utilisation.

Il s’agit d’une succession de décision, un processus de décision d’innovation, qui diffère selon que l’unité d’adoption soit une organisation ou un individu.

1) – Niveau individuel

Au niveau individuel, le processus d’innovation se compose de cinq étapes comprenant la connaissance, la persuasion, la décision l’implantation et la confirmation.

- la connaissance correspond à l’étape où l’individu est exposé à l’existence d’une innovation et acquiert la compréhension de son fonctionnement,
- la persuasion concerne l’étape durant laquelle l’individu forme une attitude favorable ou défavorable par rapport à l’innovation,
- la décision correspond à l’étape où l’individu effectue un choix soit d’adopter, soit de rejeter l’innovation,
- l’implantation correspond à l’étape où l’individu met en œuvre l’utilisation d’une innovation,
- la confirmation correspond à l’étape durant laquelle l’individu cherche le renforcement d’une décision déjà prise, change une décision antérieure pour adopter ou rejeter l’innovation s’il fait face à des situations contradictoires au sujet de l’innovation.

Contrairement au processus du niveau individuel, le processus d’adoption au sein de l’organisation présente des caractéristiques spécifiques intégrant les variables organisationnelles.

2) – Niveau organisationnel

D’après ROGERS (1995, p.391), l’existence des variables organisationnelles complexifie le processus d’innovation au niveau de l’organisation. A cet effet, il distingue deux phases principales c’est-à-dire l’initiation et l’implantation.

a) – La phase d’initiation

La phase d’initiation est définie par ROGERS (1995, p.394) comme étant une phase de collecte des informations et de conceptualisation conduisant l’organisation à la prise d’une décision soit d’adopter, soit de rejeter l’innovation. La phase d’initiation consiste à identifier les problèmes et à les mettre en relation avec l’innovation.

- L’identification des problèmes correspond à l’étape de recensement des problèmes perçus. Sur la base de l’écart de performance constaté entre les attentes de l’organisation et ses performances réelles, les problèmes seront identifiés, hiérarchisés selon l’ordre de priorité définie par l’organisation. Après cette phase, les problèmes seront mis en relation avec l’innovation.
- La mise en relation avec l’innovation consiste à confronter un problème à une innovation afin d’établir, sur le plan conceptuel, si cette dernière convient pour la résolution du premier. Il s’agit, en quelque sorte, d’une phase durant laquelle l’organisation évalue les capacités de l’innovation à traiter le problème ainsi que les éventuels obstacles à sa mise en œuvre. C’est à l’issue de cette phase que l’organisation prend la décision d’adopter ou de rejeter l’innovation.

La prise de décision, effectuée par l’organisation, constitue la frontière entre la phase d’initiation et la phase d’implantation.

b) – La phase d’implantation

La phase d’implantation correspond à tout événement, action, ou décision impliqués pour la mise en œuvre d’une innovation (ROGERS, 1995, p.394). Elle comprend trois phases : la redéfinition / restructuration, la clarification et la routinisation.

- La redéfinition / restructuration consiste à transformer (modifier) l’organisation ou l’innovation pour adapter l’une à l’autre. Ainsi, l’innovation est re-inventée pour l’adapter aux besoins de l’organisation tandis que la structure de l’organisation est modifiée pour l’adapter à l’innovation. A l’issue de cette phase d’adaptation, l’organisation peut procéder à l’utilisation de l’innovation.

- La clarification intervient après une utilisation plus répandue de l'innovation au sein de l'organisation. Considérée comme une idée nouvelle, l'innovation apporte souvent de l'incertitude liée à son fonctionnement, son objet, son impact sur le mode de fonctionnement de l'organisation, son impact sur chaque membre de l'organisation... Néanmoins, l'innovation devient graduellement plus claire pour les membres de l'organisation qui l'utilisent. Par ailleurs, ces derniers construisent socialement le (les) sens qu'ils donnent à l'innovation au fur et à mesure de l'utilisation de cette dernière. Après la clarification, le processus s'achève par une étape de routinisation.
- La routinisation correspond à l'incorporation de l'innovation aux activités quotidiennes et régulières de l'organisation. De ce fait, l'innovation perd son caractère de nouveauté et le processus d'innovation se termine.

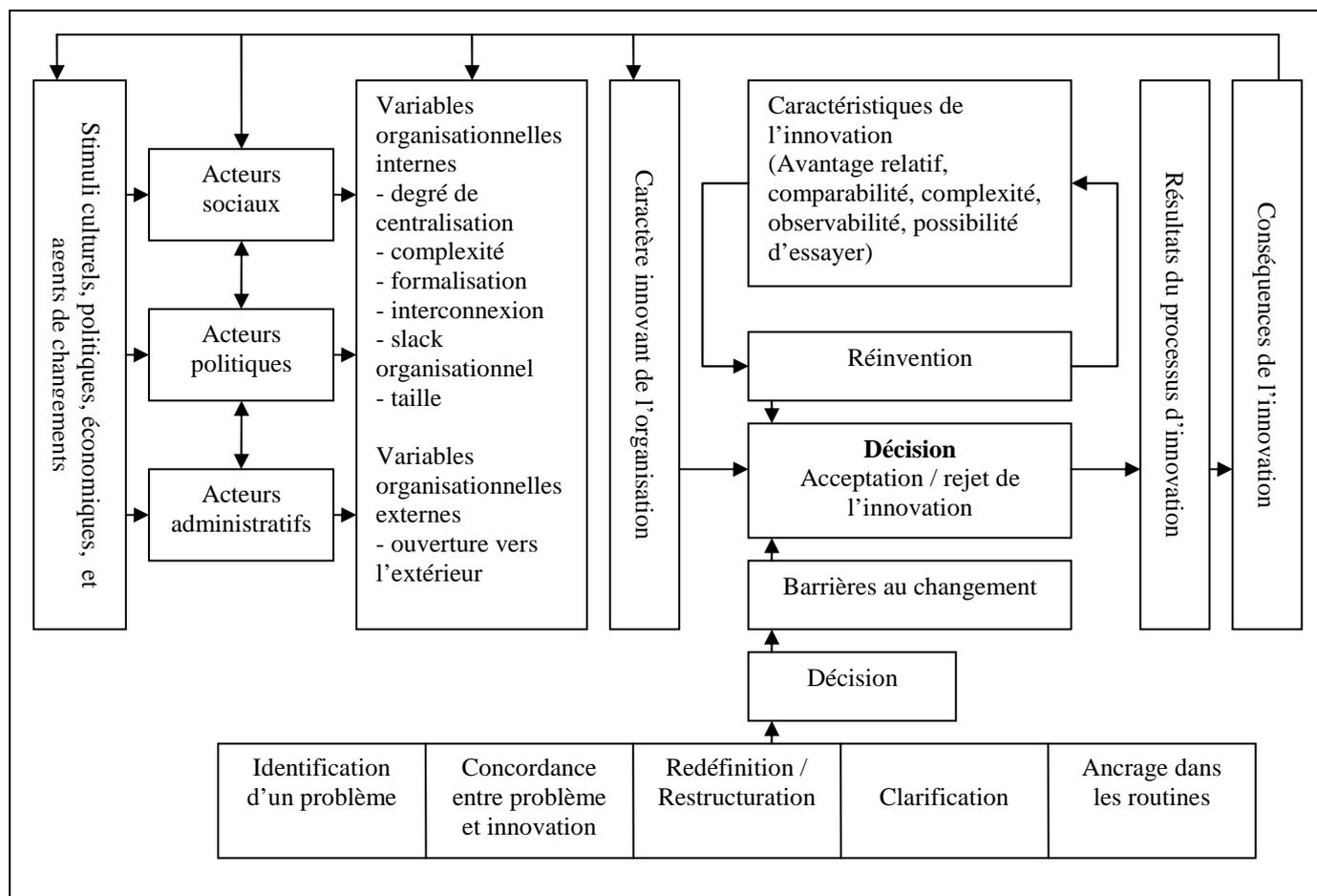
La théorie de la diffusion de l'innovation développée par ROGERS (1995) paraît intéressante parce qu'elle permet de rapprocher l'outil de gestion (ou l'innovation managériale), les acteurs et l'organisation. En effet, elle met en évidence, tout au long des différentes phases du processus d'innovation, qu'il faut adapter l'outil, clarifier le rôle des acteurs et adapter la structure de l'organisation. A ce propos DAVID (1996, p.16) fait allusion à la notion de processus de contextualisation, c'est-à-dire le rapprochement et la transformation réciproque entre l'innovation managériale, l'organisation et les acteurs. ROGERS (1995) distingue deux phases bien distinctes : l'initiation et l'implantation. A cet effet, d'autres auteurs comme PERERA et al. (2003, p.143) et GALLIVAN (2001, p.53) rallient la position de ROGERS (1995) en distinguant deux niveaux d'adoption de l'innovation, c'est-à-dire une phase d'adoption primaire qui correspond à la prise de décision d'adopter une innovation, et une phase d'adoption secondaire laquelle correspond l'utilisation effective de l'innovation par les utilisateurs. A ce titre, GALLIVAN (2001, p.59) souligne que le processus d'adoption de l'innovation s'explique mieux dans la seconde phase.

PERERA et al. (2003) mettent en évidence que lorsqu'une innovation managériale (un système d'évaluation des coûts de transferts internes (*transfer pricing*) pour une entreprise publique australienne) n'est pas conforme aux valeurs, aux normes et à la culture des utilisateurs, elle n'est pas utilisée, donc rejetée, par ces derniers. Toutefois, après un changement de culture (PERERA et al, 2003, p.161), une phase de redéfinition / restructuration (qui a duré près de quatre ans dans le cas étudié), la réintroduction d'une même innovation managériale se solde par un succès. ANDERSON (1995, cité par LAFONTAINE, 2005, p.207) précise que la diffusion d'une innovation managériale (la

méthode ABC au sein de Général Motors) passe par six étapes comprenant la naissance d'un besoin interne (ou d'une pression externe, la concurrence par exemple) nécessitant la mise en œuvre d'un nouvel outil, le choix d'une solution avec les ressources requises pour le changement, l'adaptation de l'outil aux besoins de l'organisation, l'évaluation de l'acceptabilité de l'outil, l'utilisation de l'outil et la diffusion de l'outil au sein de toute l'organisation. Par ailleurs, AX et BJORNENAK (2005, p.16) ont trouvé que la diffusion du *balanced scorecard* en Suède résulte dans un premier temps de la promotion qu'en ont fait les consultants, les universitaires et les premières entreprises qui l'ont adopté. La diffusion a néanmoins heurté des obstacles telles que les barrières culturelles et linguistiques. A cet effet, le *balanced scorecard* a fait l'objet d'une transformation pour tenir compte des cultures des affaires suédoises et des pratiques comptables locales avant de gagner graduellement de la popularité. LAPSLEY et WRIGHT (2004, p.359) ont étudié le processus de diffusion et d'adoption d'une innovation comptable au sein du secteur public local écossais. Ils mettent en évidence que le processus d'innovation commence par une réforme ou pression émanant de l'Etat central. Ensuite, l'innovation est communiquée à travers les organismes professionnels, les formations continues, les conférences, les colloques, les revues professionnelles et les directives gouvernementales. Puis, l'innovation est adoptée et le processus d'adoption est piloté par un comité ad hoc chargé de l'évaluation et de la revue périodique de l'implantation. Par ailleurs, ils précisent (LAPSLEY et WRIGHT, 2004) que les cas d'abandon sont rares et ils ont comme principal motif un coût de mise en œuvre trop élevé ou une politique gouvernementale indiquant l'abandon.

S'inspirant du modèle de LÜDER (1992, 1994), DEVLIN et al. (2001, cité par ROCHER, 2006, p.250) proposent de modéliser les différentes phases du processus de diffusion et d'adoption des innovations comptables dans le secteur public. A cet effet, ils reprennent les cinq phases (identification des problèmes, mise en relation des problèmes avec l'innovation, décision d'adoption et redéfinition / restructuration, clarification et routinisation) définies par ROGERS (1995) et intègrent l'influence des obstacles au changement dans la décision d'acceptation ou de rejet de l'innovation. L'ensemble du processus peut être résumé par le schéma ci-après.

Schéma n° 43 – Le processus d’innovation comptable dans le secteur public



(Source : DEVLIN et al, 2001 ; cité par ROCHER, 2006, p.250)

Les travaux s’inspirant de l’approche diffusionniste développée par ROGERS (1995) s’intéressent aux déterminants de l’adoption d’une innovation. Ils proposent différentes phases allant de l’identification d’un problème à l’incorporation de l’innovation, supposée comme solution aux problèmes, dans les pratiques managériales des organisations. Ils mettent en évidence les possibilités de transformations réciproques subies par l’innovation, par les acteurs ou par l’organisation. Ils fournissent un cadre précis à partir duquel nous pouvons nous inspirer pour analyser la diffusion du système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales malgaches.

La diffusion de notre innovation managériale part du problème de capacité financière et institutionnelle d’une part et du faible niveau de qualification des ressources humaines au niveau des communes rurales malgaches d’autre part (BANQUE MONDIALE, 2004). En outre, les projets financés par les bailleurs de fonds et les ministères centraux ressentent

également le besoin de mettre en place, au niveau des communes rurales, un système de gestion comptable et financière simplifié (c’est-à-dire tenant compte de la compétence des acteurs locaux) leur permettant d’assurer le contrôle des fonds (subventions de fonctionnement ou financement des infrastructures) octroyés aux communes. Nous avons donc, dans le cadre de notre recherche, reçu mandat de concevoir un système comptable et budgétaire simplifié pour résoudre ces problèmes. Ensuite, ce dernier a été testé sur des communes pilotes, six exactement, afin d’évaluer sa capacité à résoudre les problèmes cités précédemment. Les résultats des expériences pilotes ont permis d’identifier les éventuelles adaptations que les communes rurales doivent opérer afin de mettre en place l’outil. Il s’agit, entre autres, de la nécessité de former les différents acteurs et de restructurer l’organigramme communal (recrutement d’un teneur de livre supplémentaire par exemple).

Ainsi, nous pouvons nous inspirer de la théorie de la diffusion de l’innovation pour appuyer une partie de nos résultats de recherche. Néanmoins, nous estimons que l’approche de ROGERS (1995) se focalise trop sur les variables qui influencent l’adoption de l’innovation, et qui agissent sur le processus d’adoption. Ceci justifie l’opérationnalisation des variables telles que le rythme d’adoption, ou la vitesse d’adoption. Pourtant, l’implantation de nouvelles pratiques (de nouveaux outils, d’innovations managériales) comprend le développement de nouvelles attitudes, de nouvelles façons de faire, de nouvelles compétences nécessitant un processus d’apprentissage que le paradigme diffusionniste ne saurait expliquer en profondeur. Par conséquent, il nous faut nous orienter vers des approches moins déterministes que celle de ROGERS (1995). A ce titre, nous développerons la théorie de l’apprentissage organisationnel dans le paragraphe suivant.

1.2 – Les apports de l’apprentissage organisationnel

L’adoption d’une innovation managériale est consubstantielle au changement. Selon ROGERS (1995), l’adoption d’une innovation implique une utilisation continue de cette dernière. Pourtant ATTEWEL (1992, p.5) précise que les membres de l’organisation, c’est-à-dire les utilisateurs potentiels de l’innovation, doivent acquérir de nouvelles connaissances, de nouvelles compétences et savoir-faire pour utiliser effectivement l’innovation. En d’autres termes, ils doivent apprendre à utiliser l’innovation. NAVARRO et al. (2007, p.174) qualifient ce processus d’acquisition de nouvelles connaissances, de nouvelles compétences, et de savoir-faire sous l’expression « apprentissage organisationnel ». Mais qu’entend-on

exactement par apprentissage organisationnel et quels sont les apports potentiels de l’apprentissage organisationnel dans l’étude de la diffusion et de l’adoption d’une innovation ?

1.2.1) – Le concept d’apprentissage organisationnel

L’apprentissage organisationnel connaît une littérature très florissante depuis ces vingt dernières années. Il est traité à travers plusieurs disciplines pour ne citer que la psychologie, la sociologie, les sciences de gestion, et l’informatique. Nous n’avons aucune prétention de faire un nouvel état de l’art exhaustif sur le sujet. Néanmoins, il est important de définir le concept de l’apprentissage organisationnel, d’analyser les typologies de connaissances touchées par le concept et d’identifier les différentes formes d’apprentissage.

1) – Définition

La littérature consacrée à l’apprentissage organisationnel est d’une diversité telle qu’il est possible d’identifier plusieurs définitions qui jalonnent le concept [ARGYRIS et SCHÖN, 1978, 2002 ; FIOL et LYLES, 1985 ; LEVITT et MARCH, 1988 ; HUBER, 1991 ; KOENIG, 1994, 2006].

Selon ARGYRIS et SCHÖN (2002, p.39), « (...) l’apprentissage organisationnel est un processus de réflexion et d’action qui conduit les membres d’une organisation, après avoir identifié un écart important entre les résultats espérés et les résultats obtenus, à modifier leurs représentations de l’organisation, leur compréhension des phénomènes organisationnels, et à restructurer leurs activités de manière à rapprocher les résultats des attentes (...) ». D’après FIOL et LYLES (1985, p.803), « (...) l’apprentissage organisationnel correspond à un processus d’amélioration des actions à travers une meilleure connaissance et compréhension ». Pour LEVITT et MARCH (1988), l’apprentissage organisationnel est un processus par lequel « (...) les organisations codifient les enseignements qu’elles tirent de leurs histoires, de leurs passés pour les transformer en routines servant de guide aux pratiques actuelles et futures ». ARGYRIS et SCHÖN (1978) mettent en évidence la dimension individuelle (membre de l’organisation) tandis que LEVITT et MARCH (1988) insiste sur la dimension organisationnelle. Par ailleurs, HUBER (1991, p.90) considère que l’apprentissage peut être qualifié d’organisationnel dès lors que l’acquisition d’un savoir, même strictement individuel, modifie le comportement de l’organisation. Pour KOENIG (2006, p.297) l’apprentissage organisationnel est « (...) un phénomène collectif d’acquisition et

d’élaboration de compétences qui, plus ou moins profondément, plus ou moins durablement, modifie la gestion des situations et les situations elles-mêmes ». A ce titre, SHRIVASTAVA (1991) définit l’apprentissage organisationnel comme étant « (...) les moyens par lesquels l’organisation apprend (...) ».

Il est largement admis par la littérature que l’apprentissage organisationnel fait référence à l’acquisition, par l’organisation, de nouvelles connaissances. De quelles types de connaissance s’agit-il ?

2) – **Les typologies de connaissances**

D’une manière générale, il semble que les littératures convergent sur le fait que l’apprentissage organisationnel se réfère à l’acquisition des connaissances nouvelles par l’organisation. La connaissance peut être définie comme une information, dont la validité a été établie par des tests et des preuves, pouvant être distinguée de l’opinion, de la spéculation, de la croyance ou d’autres types d’information non prouvée (LIEBSKIND, 1996, cité par MURRAY, 2007, p.112). A ce propos, NONAKA et TAKEUCHI (1995, p.28) distinguent la connaissance tacite (*know-how*) de la connaissance explicite (*information*). Selon ces mêmes auteurs (NONAKA et TAKEUCHI, 1997), les connaissances explicites sont formalisées et contenues dans des manuels de procédures codifiées, ou stockées dans une base de données. De ce fait, elles peuvent se transmettre facilement. Par contre, les connaissances tacites sont inhérentes à l’action et à l’expérience individuelle. Elles correspondent aux éléments subjectifs tels que les impressions, les intuitions personnelles et sont de ce fait très difficiles à articuler, à communiquer et à partager au moyen du langage formel. NONAKA et TAKEUCHI (1995) distinguent deux dimensions de la connaissance tacite : la dimension technique et la dimension cognitive. La dimension technique correspond au savoir-faire de l’individu c’est-à-dire ses aptitudes et talents tandis que la dimension cognitive fait référence aux modèles mentaux, aux idéaux, croyances, perceptions, valeurs, émotions...

Comment fait l’organisation pour acquérir les nouvelles connaissances lui permettant d’apprendre ? Selon KOENIG (2006, p.299), il existe plusieurs manières pour une organisation d’acquérir les nouvelles connaissances lui permettant d’apprendre. Quels sont donc ces différents modes d’acquisition de connaissances ?

3) – **Les modalités d’acquisition des connaissances**

Plusieurs auteurs s’accordent sur le point qu’il existe de nombreuses façons pour une organisation d’acquérir des connaissances nouvelles.

KOENIG (2006, p.299) souligne l’existence de trois voies possibles à l’apprentissage organisationnel. Selon cet auteur, les connaissances et compétences organisationnelles peuvent être innées, importées ou résulter du cours de l’activité de l’organisation :

- Les connaissances organisationnelles sont innées lorsqu’elles se réfèrent à l’identité organisationnelle et aux compétences qu’elle incorpore, c’est-à-dire influencées par les créateurs de l’organisation et son environnement au début même de la création de celle-ci,
- Les connaissances organisationnelles sont importées lorsqu’elles résultent d’un transfert, par greffe ou par imitation, d’une organisation à une autre,
- Les connaissances organisationnelles résultent du cours de l’activité de l’organisation lorsqu’elles résultent de l’accumulation d’expérience ou d’expérimentation.

HUBER (1991, p.91) distingue cinq façons différentes pour une organisation d’acquérir les connaissances. Il s’agit de l’apprentissage congénital (*congenital learning*), de l’apprentissage par expérience (*experimental learning*), l’apprentissage indirect (*vicarious learning*), l’apprentissage par greffe (*grafting*) et l’apprentissage par la recherche (*searching and noticing*).

- l’apprentissage congénital (*congenital learning*), correspond à l’acquisition des connaissances héritées de la création et du passé de l’organisation. Il s’agit généralement des connaissances (sur l’environnement et sur les orientations globales) acquises par les fondateurs de l’organisations et que ces derniers transmettent aux nouveaux membres pour guider ces derniers ;
- l’apprentissage par expérience (*experimental learning*), correspond à l’acquisition de connaissances liée aux résultats des expériences directes de l’organisation. Dans ce cas, l’organisation peut fournir des efforts intentionnels, systématiques, ou non intentionnels et non systématiques (acquisition des connaissances par hasard) ;
- l’apprentissage indirect (*vicarious learning*), correspond à l’acquisition des connaissances en imitant les stratégies, les pratiques managériales, et les technologies des autres organisations ;
- l’apprentissage par greffe (*grafting*) consiste à acquérir les connaissances d’une personne nouvellement embauchée au sein de l’organisation et de les transmettre, de les greffer, aux connaissances existantes de l’organisation ou de ses membres ;

- la recherche (*searching and noticing*) consiste en une acquisition permanente des connaissances liées à l'environnement et aux performances de l'organisation.

Ainsi, l'organisation dispose de plusieurs moyens pour acquérir de nouvelles connaissances. Sachant que l'apprentissage est intimement lié à l'acquisition de nouvelles connaissances, peut-on affirmer qu'il existe plusieurs formes d'apprentissage ?

4) – Les différentes formes d'apprentissage

La littérature fait émerger plusieurs formes d'apprentissage. A cet effet, nous distinguons l'apprentissage par l'action et par la pratique, l'apprentissage par l'usage, et l'apprentissage par l'interaction.

a) – L'apprentissage par l'action et par la pratique

ARGYRIS et SCHÖN (1978, 2002, p.37) signalent que la pression du réel pousse les organisations à adopter des règles de travail différentes de celles énoncées dans les déclarations d'intention. A ce titre, ils soulignent que le fait de détecter une erreur et de la corriger par la suite constitue un mode d'acquisition de connaissances. Il s'agit donc d'un processus d'essais – erreur permettant de corriger et d'adapter les actions organisationnelles. ARGYRIS et SCHÖN (1978, 2002, p.44) qualifie ce processus d'apprentissage en simple boucle dans la mesure où il se limite à la correction de la stratégie d'action de l'organisation. Les résultats de ces expériences peut amener l'organisation à réviser, non seulement sa stratégie d'action, mais également les valeurs directrices de ses fondements. A ce titre, ARGIRIS et SCHÖN (1978, 2002, p.45) qualifie le processus d'apprentissage de double boucle.

Les auteurs comme ARROW (1962, p.153), ATKINSON et STIGLITZ (1969, p.574) soulignent que l'apprentissage résulte de l'expérience, de la pratique et de la répétition d'une tâche. Il qualifie ce processus de *learning by doing*. A ce titre, ces mêmes auteurs s'accordent sur le fait qu'il existe une relation positive entre l'accumulation de l'expérience et la productivité. D'autres auteurs comme SOULIER (2004), COHEDENET et al. (2006), BROWN et DUGUIT (2001) confirment cette théorie. Ils soutiennent que l'apprentissage est indissociable de la pratique dans un contexte social donné. KOENIG (2006, p.296) qualifie ce mode d'acquisition des connaissances de « philosophie pratique » ou de « sagesse pratique ».

b) – L’apprentissage par l’usage

L’apprentissage par l’usage ou *learning by using* est défini par ROSENBERG (1982, p.122) comme l’ensemble des mécanismes mis en œuvre par l’organisation pour utiliser une innovation lui permettant par la suite d’identifier les différentes possibilités de l’améliorer. A ce titre, l’auteur précise que seule l’utilisation sur une longue durée peut révéler à l’utilisateur la nécessité ou non d’adapter l’innovation afin d’accroître ses performances dans son contexte d’utilisation. A ce titre, MUKOYAMA (2006, p.124) confirme, à partir d’un modèle stochastique, que les utilisateurs finaux des instruments scientifiques, tels que les PC et les processeurs, jouent un rôle important dans la détection des bugs, permettant aux producteurs d’améliorer les caractéristiques de ces derniers.

Dans ce cas, l’apprentissage s’effectue à double sens c’est-à-dire entre les concepteurs et les utilisateurs finaux. Il permet au concepteur d’améliorer les caractéristiques de l’innovation, et à l’utilisateur de mieux utiliser l’innovation. Ceci implique une interaction entre les deux parties.

c) – L’apprentissage par interaction

L’apprentissage par interaction ou *learning by interacting* consiste à produire des savoirs nouveaux par la collaboration entre les différents acteurs à l’intérieur de l’organisation d’une part, et entre l’organisation et l’environnement d’autre part.

D’un côté, VON HIPPEL (1976) et LUNDVALL (1988) soulignent que l’interaction entre l’utilisateur et le concepteur d’une innovation permet de construire une base de connaissances susceptible, non seulement d’apporter des améliorations sur le produit et ses modes d’utilisation, mais également de mettre au point de nouvelles technologies encore plus spécifiques et plus adaptées aux besoins des utilisateurs et au contexte d’utilisation.

De l’autre côté, ARGYRIS et SHÖN (1978), HUBER (1991) et NONAKA et TAKEUCHI (1994, 1995) parviennent à des conclusions similaires en soutenant que la création et la diffusion des connaissances résultent de l’action et de l’interaction entre les différentes unités de l’organisation. A ce titre, MERINDOL (2007, p.4) précise qu’un nouveau membre de l’organisation va apprendre progressivement les normes de comportement, les connaissances et les savoir-faire lié à son domaine d’activité à la suite d’un processus d’interactions sociales.

D’autres formes d’apprentissage peuvent exister. Nous pouvons citer, entre autres, l’apprentissage par l’apprendre et l’apprentissage par le désapprendre. Dans le premier cas, il

s’agit d’un processus d’amélioration des compétences liées à l’apprentissage. Quant au second cas, l’apprentissage consiste à désapprendre, c’est-à-dire abandonner, oublier ou délaisser ce qui est obsolète à la suite de l’adoption d’une innovation.

Toutefois, notre objectif n’est pas de dresser une liste exhaustive des différentes formes d’apprentissage. Seulement, il nous est important d’identifier les formes les plus usuelles et les plus mobilisées par la littérature touchant l’adoption et la diffusion d’une innovation. A ce stade, il semble intéressant d’analyser les apports de la théorie de l’apprentissage organisationnel dans l’étude de la diffusion et de l’adoption d’une innovation.

1.2.2) – L’adoption d’une innovation managériale

L’adoption d’une innovation managériale peut être traitée sous l’angle de l’apprentissage organisationnel. Cette approche permet d’identifier les différentes étapes du processus d’adoption d’une part, et les éventuels obstacles à l’adoption d’autre part.

1) – L’adoption comme un processus d’apprentissage organisationnel

Il existe plusieurs travaux de recherche qui traitent l’adoption de l’innovation sous l’angle de l’apprentissage organisationnel. Parmi ces travaux, nous pouvons citer celui de ATEWELL (1992) selon lequel, il ne peut y avoir une adoption d’une innovation sans apprentissage au préalable. A ce titre, l’apprentissage organisationnel est assimilé à un processus. HUBER (1991, p.90), souligne que le processus d’apprentissage organisationnel comprend quatre phases correspondant respectivement à l’acquisition de connaissance, la distribution de l’information, l’interprétation de l’information et la mémoire organisationnelle. Selon cet auteur, la phase d’acquisition de connaissance comprend l’ensemble des activités et comportements permettant à l’organisation d’acquérir des informations et des connaissances nouvelles. Il assimile la distribution de l’information à une étape de généralisation des informations et des connaissances nouvellement acquises de manière à ce que toutes les unités composant la même organisation disposent des mêmes bases. Par ailleurs, l’interprétation correspond au processus à partir duquel l’organisation attribue des significations aux informations acquises et la mémoire organisationnelle se réfère à l’étape de conservation et de stockage des connaissances de manière à ce que les membres de l’organisation puissent en disposer en temps voulu. Les quatre phases identifiées par HUBER (1991) ont été testées et confirmées par NAVARRO et al. (2007, p.173) sur l’adoption d’une innovation (*e-business*)

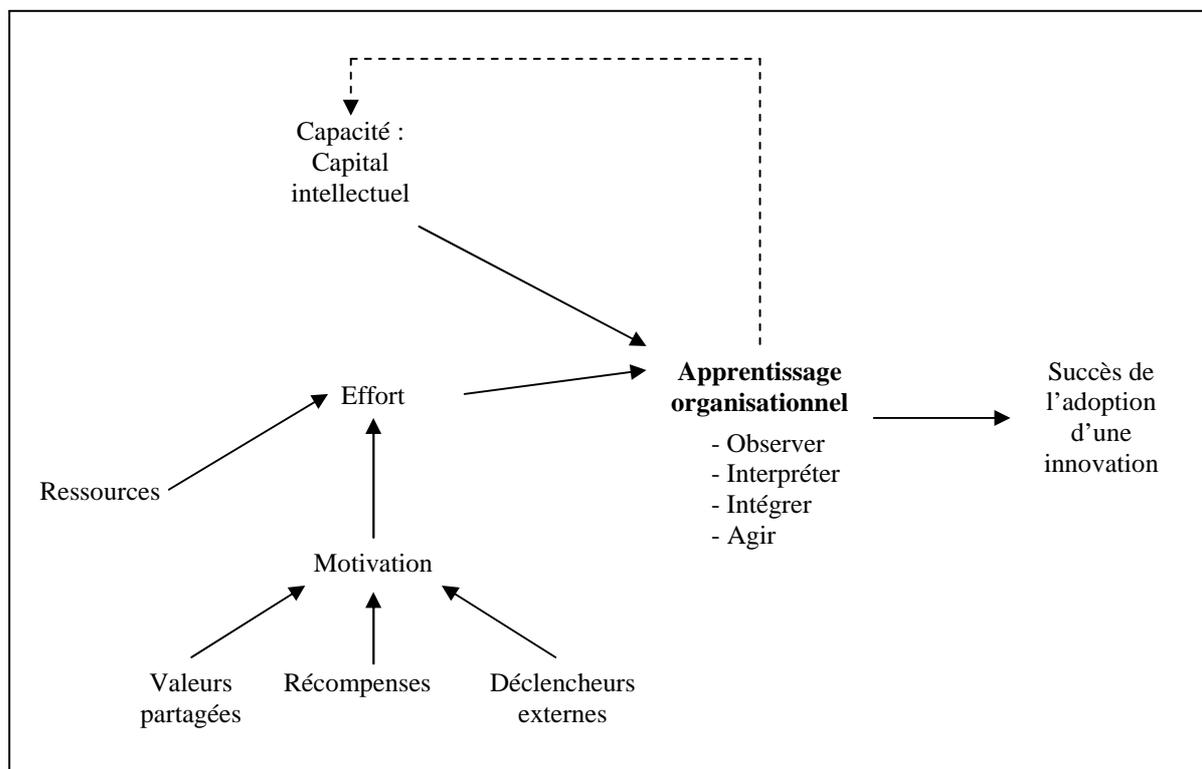
dans les entreprises espagnoles. Ils ont trouvé que la phase d’acquisition, d’interprétation et de stockage des connaissances sont indispensables à la mise en œuvre d’une innovation. Par ailleurs, il faut que les connaissances nouvellement acquises soient distribuées à tous ses membres pour renforcer l’adoption de l’innovation.

D’autres auteurs comme CARROLL (1998, p.702) proposent également quatre étapes du processus d’apprentissage organisationnel. CARROLL (1998) distingue une phase d’observation (recherche et collecte d’information, suivi, contrôle), de réflexion (analyse, interprétation, diagnostic), de création (conception, design, planification, décision), et d’action (mise en oeuvre, test).

Par ailleurs, CROSSAN et al. (1999, p.525) distinguent d’autres phases telle que l’intuition, l’interprétation, l’intégration et l’institutionnalisation. A ce titre, la phase d’intuition correspond à l’identification consciencieuse et individuelle du modèle et/ou des possibilités de source d’expérience. L’interprétation correspond à l’explication, par des mots ou par l’action, d’une idée à un ou plusieurs individus de l’organisation. L’intégration se réfère au processus de développement, de partage et d’ajustement mutuel des connaissances à tous les individus de l’organisation. L’institutionnalisation correspond au processus de routinisation des connaissances au niveau organisationnel.

WOICESHYN (2000, p.1098) remarque que les écrits sur le processus d’apprentissage organisationnel s’accordent tous sur le fait que ce dernier commence toujours par une phase d’observation de la réalité et d’acquisition de connaissance à partir de cette réalité. Ensuite, lesdites observations sont interprétées par un ou plusieurs membres de l’organisation pour être partagées par l’ensemble des membres de l’organisation. Le processus se termine alors par des actions visant à intégrer les connaissances dans les comportements, les routines, les stratégies et structures organisationnelles. Partant de ce constat, WOICESHYN (2000) étudie l’adoption d’une innovation sous l’angle du processus d’apprentissage organisationnel. Il souligne que l’adoption d’une innovation peut être assimilée à un processus d’apprentissage organisationnel à quatre phases comprenant une phase d’observation, d’interprétation, d’intégration et d’action (WOICESHYN, 2000, p.1095). Par ailleurs, il ajoute que d’autres éléments tels que la capacité à apprendre (capital intellectuel) et l’effort pour apprendre peuvent influencer positivement ou négativement l’adoption d’une innovation. Dans ce cas, l’ensemble du processus d’adoption peut être résumé par le schéma suivant.

Schéma n° 44 – Processus d’adoption d’une innovation



(Source : WOICESHYN, 2000, p.1098)

Dans ce modèle, WOICESHYN (2002, p.1098) soutient que l’adoption d’une innovation dépend, en partie, de l’effort fourni par l’organisation pour apprendre. Ce dernier se mesure par les ressources allouées par l’organisation dans l’apprentissage d’une part, et la motivation de l’organisation pour adopter l’innovation (telle que les valeurs partagées, les récompenses, les déclencheurs externes) d’autre part. WOICESHYN (2002, p.1098) avance que la capacité de l’organisation à apprendre, ou plus précisément la capacité intellectuelle (le capital intellectuel) de ses membres, influence également l’adoption d’une innovation. D’autres auteurs comme HARRINGTON et GUIMARAES (2005), NAVARRO et al. (2007) partagent le même avis en soulignant que l’organisation (ou plus précisément les acteurs de l’organisation) doit avoir une capacité intellectuelle minimale (un certain niveau d’intelligence ou de connaissance antérieure) pour acquérir et assimiler des nouvelles connaissances indispensables à l’adoption d’une innovation.

Toutefois, le capital intellectuel comme les efforts fournis peuvent être différents d’une organisation à une autre. En ce sens, ils peuvent faciliter l’adoption pour une organisation comme ils peuvent également constituer un obstacle à l’adoption pour d’autres organisations.

Dans le second cas, comment les organisations peuvent-elles surmonter les obstacles à l’adoption d’une innovation ?

2) – **Les obstacles au processus d’adoption de l’innovation**

La littérature issue de l’apprentissage organisationnel relève plusieurs typologies d’obstacles à l’adoption d’une innovation. NAMBISAN et WANG (2000, p.133) soulignent que ces obstacles sont liés à des barrières de connaissances empêchant les unités d’adoption d’apprendre. Les barrières de connaissances se matérialisent quand l’organisation :

- ne dispose pas assez de connaissance sur la structure technologique, normative, matérielle, ou logicielle... de l’innovation,
- ne satisfait pas aux conditions de ressources (financières et humaines) requises pour la mise en œuvre de l’innovation,
- ne détient pas suffisamment de connaissances sur le rapport coût/avantage procuré par l’utilisation de l’innovation.

Par ailleurs, ROBEY et al. (2002, p.17) distinguent les obstacles liés à la configuration de l’innovation et ceux liés à l’assimilation de son processus d’utilisation. Les premiers peuvent être surmontés en faisant appel à des consultants ou des agences externes tandis que les seconds nécessitent, en plus de l’acquisition des nouvelles connaissances, le désapprentissage des anciennes connaissances (ROBEY et al., 2000, p.38).

D’autres auteurs comme DAFT et WEICK (1984), COHEN et LEVINTHAL (1990) WOICESHYN (2000) précisent que la capacité cognitive (individuelle d’abord et organisationnelle ensuite) peut également constituer un obstacle à l’adoption de l’innovation. Selon ces auteurs, les organisations ne peuvent apprendre, et donc adopter une innovation, sans avoir des connaissances préalables leur permettant d’assimiler les nouvelles connaissances liées à l’innovation. Pour surmonter ces obstacles, l’organisation peut investir en formation et développer par conséquent une meilleure capacité d’apprentissage (COHEN et LEVINTHAL, 1990, p.129). A ce propos, CROZIER (1991) souligne que la formation joue un rôle important dans le processus d’apprentissage organisationnel. Il propose, pour le secteur public, de former dans un premier temps les élites afin de créer un climat favorable à l’innovation (CROZIER, 1991, p.202). Ensuite, dans un second temps, il propose d’assurer une formation continue adaptée aux besoins des missions des fonctionnaires (CROZIER, 1991, 251). Toutefois, NICOLAS (2004, p.5) insiste sur le fait que les organisations ne

disposent pas des mêmes quantités de ressources consacrées à la formation. Pour certaines structures, les formations externes peuvent se révéler excessivement coûteuses. C’est probablement pour cette raison que WOICESHYN (2000) et NAMBISAN et WANG (2000) qualifient l’insuffisance de ressources (financières) comme un obstacle à l’adoption de l’innovation.

La problématique de l’adoption du système comptable et budgétaire simplifié par les communes rurales malgaches peut être traité selon l’approche du processus d’apprentissage organisationnel. Les acteurs locaux malgaches (essentiellement les maires, les conseillers et les trésoriers comptables), comme ceux des autres pays de l’Afrique sub-saharienne (DEVLIN et al, 1996, p.200), ne disposent que d’une faible capacité d’apprentissage attribuable entre autres à leur faible niveau de formation (ou de scolarisation) voire leur analphabétisme. Partant de ce constat, il est intéressant d’identifier les sources de motivation des communes rurales leur incitant d’adopter le système comptable et budgétaire simplifié. Selon WOICHESHYN (2000), la motivation d’adoption est conditionnée par l’existence de récompenses et de ressources. En d’autres termes, chaque acteur adopte une innovation s’il est récompensé et / ou si on lui donne les ressources nécessaires.

Pour compléter notre analyse, à ce niveau, il serait intéressant d’approfondir les intérêts des différents acteurs dans le cadre de la diffusion de l’innovation. Pour ce faire, nous pouvons mobiliser la théorie de la traduction qui sera développée dans le paragraphe suivant.

1.3 – Les apports de la théorie de la traduction

Développée par le Centre de Sociologie de l’Innovation (CSI) de l’Ecole des Mines de Paris, la sociologie de la traduction, ou sociologie des réseaux technico-économiques (socio-technique), ou bien encore la sociologie de l’innovation, traite l’implantation progressive de l’innovation dans un système social donné. Elle propose de ne plus séparer les phases de conception et de diffusion de l’innovation. Les tenants de cette approche soulignent que le succès d’une innovation, c’est-à-dire son adoption (ou éventuellement son rejet), dépend des réseaux d’acteurs qui manifestent de l’intérêt à son égard (AKRICH et al., 2002a). A ce titre, l’approche met en évidence la dimension sociale de l’innovation technique d’une part, et les jeux d’interactions des divers acteurs qui participent à son élaboration d’autre part. Ensuite, ils [AKRICH et al. 2002] mettent en évidence que l’adoption nécessite une transformation de

la dimension non seulement technique mais également sociale de l’innovation (AKRICH et al., 2002b). A ce propos, les mêmes auteurs signalent que le processus d’innovation correspond à une succession d’épreuves et de transformations mettant en relation des acteurs humains et non humains.

La théorie de la traduction a inspiré de nombreux chercheurs dans le domaine de la gestion (CAZAL, 2007, p.2). Elle a été largement mobilisée pour l’étude de la diffusion et de l’adoption des innovations managériales pour ne citer que les travaux de ALCOUFFE et al. (2007, 2003), GODOWSKI (2003), DREVEYTON et ROCHER (2007). A ce titre, il paraît intéressant d’analyser les fondements de la théorie de la traduction dans un premier temps. Ensuite, nous identifierons les apports de la théorie dans l’étude de la diffusion et de l’adoption d’une innovation dans un second temps.

1.3.1) – Des fondements de la théorie de la traduction

La théorie de la traduction puise son origine dans le courant socioconstructiviste dont le sociologue américain BLOOR (1976) a été l’un des fondateurs. L’objectif d’un tel courant est de montrer que la validité d’une proposition scientifique ne dépend pas seulement d’arguments techniques mais aussi de négociations et de débats au sein d’une communauté. Cette approche a été reprise par divers auteurs pour l’étude de l’innovation technique parmi lesquels s’inscrivent les travaux des chercheurs du CSI sur la théorie de la traduction ou encore théorie de l’acteur réseau ou ANT – *Actor Network Theory* [AKRICH, CALLON et LATOUR (1988a, 1988b, 2002a, 2002b)]. Ces derniers soulignent que l’innovation technique correspond à un construit résultant de l’interaction entre les différents acteurs ou groupes sociaux. Mais qu’entend-t-on exactement par théorie de l’acteur réseau ? Quels en sont les concepts clés ?

1) – Définition de l’ANT

La théorie de l’acteur réseau ou ANT résulte des travaux de CALLON (1986) et de LATOUR (1988) lesquels analysent la constitution progressive d’un réseau faisant suite aux interactions et négociations successives entre les différents acteurs humains et non humains. A ce titre, BARDINI (1996, p.133) précise que la notion de « traduction » occupe une place importante dans les négociations. Il s’agit, selon cet auteur, d’une interaction à partir de laquelle les acteurs construisent des significations communes, se définissent des rôles et des représentations, adoptent des compromis entre eux afin de poursuivre des objectifs individuels et collectifs. LATOUR (2005) signale qu’il s’agit d’un processus de construction social et

technique incertain et chaotique fait d’allers et retours permanents. Par conséquent, la diffusion et l’adoption d’une innovation ne dépend pas seulement des qualités intrinsèques de cette dernière mais également des capacités (de l’innovateur) à opérer des traductions pour enrôler des alliés, à développer ses réseaux et à clore les controverses (LATOURE, 2005, p.60).

Ainsi, les chercheurs du CSI ont articulé la théorie de la traduction ou la théorie de l’acteur réseau (ANT) autour de quelques concepts clés et d’un processus dit processus de traduction.

2) – Les concepts clés

La sociologie de la traduction repose sur un ensemble de concepts clés tels que le réseau, la traduction, la controverse, l’entre-définition et le principe de symétrie.

a) – Le réseau

Le réseau correspond à une « (...) métaorganisation rassemblant des humains et des non-humains mis en intermédiaires les un avec les autres » (CALLON cité par LATOUR, 1992, p.55). CALLON (1974) distingue deux niveaux de réseaux qu’il nomme microcosme et macrocosme. Le premier niveau correspond à une réduction représentative de la société au sein de laquelle l’innovation sera mise en œuvre tandis que le second se réfère à la société elle-même. L’auteur soutient que si l’innovation est convaincante au niveau microcosme, elle le sera également au niveau macrocosme.

Par ailleurs, il précise que les réseaux sont de plus en plus forts au fur et à mesure qu’ils incorporent les alliés humains et non-humains. La mise en relation des différents acteurs (humains et non humains) est soutenue par la notion de traduction.

b) – La traduction

La traduction constitue le concept théorique central du modèle. Elle est définie comme « (...) une relation symbolique qui transforme un énoncé problématique particulier dans le langage d’un autre énoncé particulier » (CALLON, 1974-1975, p.19), ce qui implique une interaction entre les différents acteurs lesquels forment des alliances pour soutenir certains objectifs plutôt que d’autres dans le processus d’innovation. A cet effet, LATOUR (2005, p.292) distingue cinq formes de traduction :

- traduction 1 : faiblesse extrême ; le plus faible doit rejoindre le but des plus forts.
- traduction 2 : les intérêts des plus faibles attirent les plus forts.

- traduction 3 : le plus faible devient un point de passage obligé mais doit revenir au but initial.
- traduction 4 : le plus faible n’a plus qu’à revenir au but initial ; c’est maintenant son but qui traduit celui des autres.
- traduction 5 : le plus faible est devenu le plus fort, tous les autres doivent se détourner de leurs buts pour passer par le sien.

Il s’agit, comme le souligne CALLON (cité par LATOUR, 1992, p.65) d’une opération permettant d’établir un lien intelligible entre des objectifs hétérogènes permettant ainsi de reconstituer les réseaux. Toutefois, les auteurs précisent que la reconstitution s’effectue par l’analyse des controverses.

c) – La controverse

Selon CALLON et LATOUR (1990, p.26), la controverse constitue une entrée royale à la connaissance scientifique. AMBLARD et al. (2005, p.136-137) précisent que « c’est par la controverse que s’élaborent les faits ; elle précède toujours l’émergence d’un énoncé scientifique, d’une innovation ». Il s’agit d’une ou plusieurs épreuves (présentation des expériences, discussion dans les congrès, dans les livres...) que l’on fait subir aux énoncés pour accroître le nombre de modalités positives ou négatives. L’analyse des faits implique, soit un suivi en temps réel de la réalisation de ces derniers, soit la reprise des controverses qui les ont précédé de manière à connaître leurs sens et leurs contenus.

L’approche de la traduction applique le même raisonnement pour comprendre la réussite ou l’échec d’une innovation. Les propriétés intrinsèques de l’innovation ne peuvent expliquer à elles seules la réussite ou l’échec de cette dernière. Il faut analyser le cheminement dont elle a fait l’objet, les conditions à partir desquelles elle a émergé.

d) – L’entre-définition

L’entre-définition se réfère à l’interdépendance entre le fait et le réseau pour qu’ils puissent exister mutuellement. AMBLARD et al. (2005, p.138) précisent que le fait « [...] est donné par le réseau qui le porte » tandis que « [...] le réseau n’existe que par le fait autour duquel il se forme ». L’extension du raisonnement à l’étude de l’innovation et celui du changement tient de la pertinence et du degré de cohésion qu’ils suscitent.

e) – Le principe de symétrie

Le principe de symétrie a été emprunté à BLOOR (1978, cité par LATOUR et WOGLAR, 1996). Il fait référence à quelques propositions fondamentales selon lesquelles les réseaux sont des dispositifs d’action mêlant humains et non humains par conséquent il faut accorder une importance égale aux sujets et aux objets. Il convient également de traiter avec la même constance les faits sociaux. Sur ce point, LATOUR (1989, p.127) propose de ne pas trop insister sur la frontière entre science et non science. Il souligne que les faits scientifiques puisent leur légitimité en dehors d’eux-mêmes et que la science n’est pas vierge de tout mythe.

A partir de ces concepts clés, les fondateurs de la théorie proposent un processus pour traduire un réseau et essayer de le transformer ou le modifier, il s’agit du processus de traduction.

3) – Le processus de traduction

D’après CALLON (1986), le processus de traduction comprend quatre phases correspondant respectivement à la problématisation, l’intéressement, l’enrôlement et la mobilisation.

Encadré n° 17 – Les quatre phases du processus de traduction

- La problématisation correspond aux efforts produits par les acteurs pour convaincre les autres de souscrire à leur propre conception en leur montrant qu’ils ont les bonnes solutions.
- L’intéressement se réfère à la construction d’interface entre les intérêts des différentes parties prenantes et au renforcement des liens entre ces différents intérêts. Il implique la définition des buts des autres et le développement de liens réciproques.
- L’enrôlement c’est la création des réseaux d’alliances en vue de la construction d’un accord entre les intérêts des parties prenantes.
- La mobilisation renvoie au processus de contrôle mis en œuvre par l’agent enrôleur de manière à ce que les différents intérêts (des enrôlés) soient plus ou moins stabilisés.

(Source : CALLON, 1986)

D’autres auteurs comme EZZAMEL (1994) retrouvent les mêmes étapes du processus de traduction identifiés par CALLON (1986) tandis que certains comme AMBLARD et al. (2005) proposent des découpages différents. Ainsi, AMBLARD et al. (2005, p.155) précisent qu’il existe dix étapes dans le processus de traduction. Il s’agit de l’analyse du contexte, de la problématisation et du traducteur, du point de passage obligé et de la convergence, des porte-

parole, des investissements de forme, des intermédiaires, de l’enrôlement et mobilisation, du rallongement et irréversibilité, de la vigilance, de la transparence.

Encadré n° 18 – Les dix étapes du processus de traduction

- L’analyse du contexte correspond à l’étude des actants en présence, de leurs intérêts, de leurs enjeux et de leur degré de convergence
- La problématisation se réfère au passage d’une entité d’un contexte, d’une position singulière et isolée à une acceptation de coopération. Elle est assurée par un acteur légitime, chargé de l’analyse du contexte et de la problématisation, nommé traducteur.
- Le point de passage obligé correspond à un lieu ou un énoncé incontournable pour la construction du réseau. Par ailleurs, la convergence résulte des interactions, des adaptations, des ajustements et des articulations entre les différentes entités.
- Les porte-parole sont les représentants de toutes les entités, humaines et non humaines, dans les négociations.
- Les investissements de formes correspondent au travail consenti par un acteur-traducteur pour substituer à des entités nombreuses et difficilement manipulables un ensemble d’intermédiaires moins nombreux, plus homogènes et plus faciles à maîtriser et à contrôler.
- Les intermédiaires se réfèrent à tout élément circulant entre les différentes entités mettant en relation ces dernières. Ils peuvent prendre différentes formes telles qu’un objet technique, une information (papier, disquettes, bandes magnétiques), un être humain et ses compétences, ou même de l’argent.
- L’enrôlement correspond à l’affectation d’un rôle précis, une tâche, ou mission aux différents acteurs de manière à les impliquer dans l’action, c’est-à-dire en assurer la mobilisation.
- Le rallongement est une phase qui consiste à multiplier les entités qui composent le réseau de manière à le solidifier et le stabiliser durablement, c’est-à-dire en assurer l’irréversibilité. Néanmoins, les auteurs soulignent que le rallongement peut aussi provoquer une dispersion et par conséquent fragiliser le réseau si les nouvelles entités ne se soumettent pas aux conditions précédentes (enrôlement, mobilisation, porte-parole...).
- La vigilance consiste en une veille permanente, un exercice méticuleux de manière à identifier, déjouer et contrer les traductions concurrentes afin d’assurer l’existence du réseau.
- La transparence correspond à l’effort de lisibilité, d’intelligibilité concernant tout ce qui est mis en œuvre dans, par et pour le réseau de manière à instaurer la confiance entre les actants.

(Source : AMBLARD, 2005)

D’après les éléments précédemment développés, nous pouvons affirmer que pour sa diffusion, une innovation a besoin d’un dispositif d’intéressement. A cet effet, elle doit convaincre, intéresser et enrôler un nombre croissant d’alliés pour la soutenir. Mais quels sont les apports d’une telle théorie dans l’adoption d’une innovation managériale ? Le fait que l’innovation intéresse un certain nombre d’alliés implique-t-il systématiquement la réussite de son adoption ?

1.3.2) – L’adoption d’une innovation managériale

Les travaux d’AKRICH et al. (1988a, 1988b, 2002a, 2002b) sont fondés sur l’analyse du succès, c’est-à-dire l’adoption ou le rejet, d’une innovation. A ce titre, ces mêmes auteurs précisent que le succès de l’innovation repose en grande partie sur l’art de l’intéressement (AKRICH et al., 2002a, p.187-206) dans un premier temps, et sur l’art de choisir les bons porte-parole (AKRICH et al., 2002b, 207-225) dans un second temps.

1) – L’art de l’intéressement

AKRICH et al. (1988a, 2002a) précisent que l’adoption d’une innovation se concrétise par « [...] une multiplicité de décisions hétérogènes, souvent confuses [...] » qui sont prises dans un contexte particulièrement complexe « [...] par un grand nombre de groupes différents et [...] antagonistes » (AKRICH et al., 2002a, p.191). A ce propos, ils insistent sur le caractère incertain du contexte dans lequel les décisions sont prises. Il n’existe aucune garantie de résultats liés à l’innovation. Au contraire, il est possible d’obtenir des résultats opposés à ceux escomptés. Tel est le cas de la méthode de la coulée continue de l’acier (AKRICH et al., 2002a, p.195) qui, au lieu de réduire les coûts d’une manière substantielle, s’est soldée par une augmentation durable de ces derniers. En effet, les décisions sont généralement liées à de supposés coûts avantageux lesquels influencent le choix d’adoption de l’innovation mais il peut arriver que l’innovation augmente les coûts plus qu’elle ne les diminue.

Par ailleurs, ces mêmes auteurs précisent que les adopteurs potentiels ou les clients de l’innovation sont complexes et indécis. Il est difficile de cerner leurs attentes et leurs besoins lesquels sont imprévisibles. A ce propos, AKRICH et al. (2002a, p.200) font référence à la notion de « clients à géométrie variable » qui ne peuvent être appréhendés que par l’instauration d’un contact « direct » et par le choix d’un bon interlocuteur parmi une multitude d’adopteurs. De la même manière, l’aspect technique de l’innovation est également confronté à un choix parmi une multitude de possibilités. L’innovateur doit se frayer un

chemin et par conséquent prendre une décision compte tenu de la diversité des conseils, expertises et interprétations qui se présentent à lui.

Pour mieux aborder l’adoption d’une innovation, la théorie de la traduction propose d’analyser l’interaction permanente entre le contexte et les décisions prises par les différents acteurs. A cet effet, AKRICH et al. (2002a, p.204) soulignent que l’innovation réussit si elle parvient à intéresser des acteurs de plus en plus nombreux. En ce sens ils précisent que, pour être adoptée, l’innovation est « [...] perpétuellement en quête d’alliés [...] », c’est-à-dire « [...] un réseau d’acteurs qui la reprennent, la soutiennent, la déplacent [...] ». Aussi, le modèle de l’intéressement insiste sur le fait qu’il existe un lien permanent entre l’innovation et son environnement socioéconomique d’une part, et entre les acteurs qui soutiennent ou non l’innovation et les intérêts qu’elle suscite d’autre part. A ce propos, AKRICH et al. (2002a, p.205) concluent que le sort d’une innovation dépend des alliances qu’elle permet et des intérêts qu’elle mobilise, « l’innovation c’est l’art d’intéresser un nombre croissant d’alliés qui vous rendent de plus en plus fort ». Néanmoins, ces mêmes auteurs soulignent qu’il est important de bien choisir les bons porte-parole qui vont défendre l’innovation face aux différents acteurs sociaux (AKRICH et al., 2002b).

2) – L’art de choisir les bons porte-parole

D’après le modèle de l’intéressement, le succès d’une innovation dépend de sa capacité à intéresser un nombre important d’alliés. AKRICH et al. (2002b, p.209) précisent que l’innovation doit être transformée, modifiée en fonction de son contexte de mise en œuvre. Les mêmes auteurs soutiennent qu’« (...) adopter une innovation c’est l’adapter ». L’innovation rassemble non seulement les concepteurs mais également les acteurs qui manifestent des intérêts à son égard et la transforment pour l’adapter à leur contexte. Toutefois, la transformation ne concerne pas uniquement la « matière technique » mais aussi « la matière sociale », en d’autres termes, elle touche aussi bien les acteurs humains que les acteurs non humains. Dans ce cas, l’innovateur doit trouver un arrangement, un compromis, acceptable à la fois pour les acteurs humains et les acteurs non humains, ce qui implique nécessairement des négociations de manière à créer des contextes favorables à l’adoption de l’innovation.

AKRICH et al. (2002b, p.212) assimilent cette recherche de compromis socio-technique ainsi que ces négociations avec les différents acteurs à un processus tourbillonnaire interactif impliquant de nombreux allers-retours entre les acteurs. Néanmoins, ce ne sont pas tous les

interlocuteurs qui vont intervenir dans cette interaction mais seulement quelques porte-parole judicieusement choisis. Les mêmes auteurs précisent que « [...] le destin de l'innovation [...] et son succès résident dans le choix des représentants ou des porte parole qui vont interagir et négocier pour mettre en forme le projet et le transformer [...] » (AKRICH et al., 2002b, p.217). Par conséquent, les porte-parole doivent être représentatifs car la réussite de l'innovation en dépend. Si les porte-parole sont bien choisis ceci implique une meilleure représentativité du microcosme par rapport au macrocosme. C'est donc une véritable orientation stratégique car une solution acceptable par le microcosme le sera également pour le macrocosme (AKRICH et al., 2002b, p.219).

Par ailleurs, AKRICH et al. (2002b, p.222) signalent que « [...] l'innovateur ne peut s'en remettre à quelques trop rares interlocuteurs dont il ne sait jamais complètement de qui ou de quoi il sont représentatifs et s'ils le sont vraiment ». En outre, il est tout à fait possible que les acteurs ne soient pas tous des alliés. Comme le précisent les auteurs, « [...] il y a ceux qui vont trahir et ceux qui ont déjà trahi, ceux qui disent la vérité et ceux qui mentent, et ceux qui sont des fidèles ou des inconditionnels et ceux que l'on est décidé à croire en toute occasion, il y a les tièdes et les opportunistes [...] » (AKRICH et al., 2002b, p.223). Face à cette situation, l'innovateur dispose d'un outil, le procès d'accusation, pour déterminer parmi les porte-parole sur qui (ou quoi) peut-il compter ou non pour mener à bien son projet. Cette méthode consiste à proférer des accusations contre le maillon faible du réseau (de porte-parole) de manière à ce qu'il saute. En procédant ainsi, l'innovateur peut déterminer les porte-parole légitimes et dignes de confiances de ceux qui ne le sont pas. Ce qui entraîne une redistribution et une transformation des alliances.

La théorie de la traduction reconnaît l'existence d'une relation interactive entre la « matière sociale » et la « matière technique ». Dans un premier temps, elle soutient que le succès de l'innovation dépend des réseaux d'acteurs (humains et non humains) qui sont intéressés par elle et qui la soutiennent. Dans un second temps, elle met en évidence la transformation réciproque subie par les deux dimensions (sociale et technique) suscitées de l'innovation. A ce propos, elle soulève l'importance des négociations et des compromis entre les acteurs humains et les acteurs non humains. Ainsi, la théorie de la traduction offre une grille d'analyse pertinente pour l'étude de l'adoption d'une innovation dans un contexte social donné. A ce titre, elle a été mobilisée dans plusieurs études traitant de l'adoption et de la diffusion d'une innovation.

Ainsi, CALLON et LAW (1989, p.66) illustre le modèle à travers le processus d’élaboration des réseaux constitué par les chercheurs du CNEXO, les marins pêcheurs et les coquilles Saint-Jacques pour assurer la survie et la pérennité de ces dernières dans la baie de Saint-Brieuc. D’autres travaux plus récents s’inscrivent dans la même lignée. A cet effet, nous pouvons citer, entre autres, ceux de GASSON (2006) qui traite du processus d’implantation d’un nouveau système d’information au sein d’une entreprise britannique. Cet auteur distingue l’existence d’un réseau d’acteurs composés du directeur du système d’information (*IS Manager*), des équipes de programmeurs, de la direction générale de l’entreprise, des autres directions fonctionnelles (marketing, technique...), des utilisateurs et de la technologie d’information mise en place.

STANFORTH (2006) s’est également inspiré du modèle de la traduction pour étudier la mise en place d’un système informatisé de gestion comptable et budgétaire pour le secteur public sri lankais. Il met en évidence l’existence des acteurs humains et non humains tels que le gouvernement, le ministère des finances, les bailleurs de fonds, les consultants locaux et étrangers, les universitaires locaux, les représentants de la société civile, les fonctionnaires locaux (utilisateurs) et le système d’information lui-même. Il explique ensuite comment ce dernier a été transformé depuis 1996, date à partir de laquelle le Sri Lanka a reçu une première aide de l’ADB (*Asian Development Bank*) pour la réforme du système comptable de l’Etat jusqu’à la mise en place, en 2005, d’un système d’information intégré.

DREVEYTON et ROCHER (2007, p.13) mettent en évidence les réseaux d’acteurs qui soutiennent la diffusion d’un système de contrôle et de gestion des risques au sein du secteur public local français d’une part et les transformations subies par ce dernier d’autre part. Ainsi, le réseau est constitué par la DGCP⁹⁸, les associations représentatives des collectivités locales, la DGCL⁹⁹, les collectivités locales (qui se décomposent en deux acteurs principaux, les élus et les responsables des services financiers) et les services décentralisés du ministère des finances. Ensuite, les auteurs mettent en évidence la transformation du cadre d’usage de l’outil qui, à l’origine était prévue pour une évaluation des risques, un outil d’aide à la décision, est devenu un outil pédagogique et de sensibilisation sur les risques.

Notre recherche se focalise sur la mise en place et l’adoption du nouveau système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales malgaches. Partant de la théorie de la

⁹⁸ Direction Générale de la Comptabilité Publique

⁹⁹ Direction Générale des Collectivités Locales

traduction, nous pouvons identifier les différents acteurs, tels que les communes rurales, le ministère de la décentralisation et le FID (Fonds d’Intervention pour le Développement, un projet financé par la Banque Mondiale) dans un premier temps et d’identifier leurs intérêts respectifs dans un deuxième temps avant de déterminer comment enrôler et / ou intéresser chacun des acteurs pour qu’ils soutiennent notre système comptable et budgétaire simplifié.

* * *

Nous avons consacré la section 1 à l’analyse des approches théoriques et conceptuelles pouvant être mobilisées pour analyser la diffusion et l’adoption du système comptable et budgétaire simplifié par les communes rurales malgaches. A cet effet, nous avons commencé par l’analyse des apports de la théorie de la diffusion de l’innovation laquelle se focalise essentiellement sur un aspect communicationnel de l’innovation en mettant en avant les qualités intrinsèques de cette dernière d’une part, et sur un aspect processuel en deux phases comprenant une phase d’initiation et une phase d’implantation d’autre part. Les défenseurs de cette théorie soutiennent que l’adoption d’une innovation dépend des paramètres tels que les attributs perçus de l’innovation, les types de décision d’innovation, les canaux de communication utilisés, les caractéristiques du système social au sein duquel se diffuse l’innovation et les efforts promotionnels des agents de changement (ROGERS, 1995). Par ailleurs, ils soutiennent que l’approche permet de rapprocher l’innovation (l’outil de gestion), les différents acteurs et l’organisation. Ce rapprochement s’opère à travers les différentes phases du processus d’adoption telles que l’identification des problèmes, la mise en relation, la redéfinition / restructuration, la clarification, et la routinisation (ROGERS, 1995). En ce sens, elle fournit un cadre intéressant pour analyser la diffusion et l’adoption du système comptable et budgétaire simplifié par les communes rurales malgaches. Nous pouvons illustrer l’approche de la diffusion non seulement par les problèmes de capacités institutionnelles et financières des communes ainsi que par le faible niveau de qualification de leurs ressources humaines, mais également par la capacité de l’innovation à résoudre les problèmes suscités, et surtout par la possibilité offerte par l’innovation de rapprocher les différents acteurs (l’innovation, les communes rurales, les bailleurs, le ministère de tutelle).

Néanmoins, nous pensons, à l’instar des auteurs comme ATTEWEL (1992) et NAVARRO et al. (2007), que l’approche diffusionniste n’est pas suffisante pour analyser la diffusion et l’adoption du système comptable et budgétaire par les communes rurales malgaches. Selon ces auteurs, l’adoption d’une innovation implique une acquisition de nouvelles connaissances, de nouvelles compétences et de savoir-faire de la part des utilisateurs potentiels. En d’autres termes, l’adoption d’une innovation passe par un processus d’apprentissage dont la réussite dépend de la capacité intellectuelle des acteurs pour apprendre d’une part, et des ressources allouées à l’apprentissage d’autre part (WOICESHYN, 2000). Bien que les communes rurales malgaches ne disposent pas des ressources financières requises pour améliorer leur capacité d’apprentissage, elles peuvent compter sur les appuis techniques et financiers dispensés par les bailleurs de fonds et par le ministère de tutelle sans lesquels elles ne peuvent apprendre et par conséquent adopter l’innovation. Par ailleurs, les différents acteurs agissent par intérêt et la théorie de l’apprentissage organisationnel ne permet pas de mieux cerner ces intérêts afin d’identifier la meilleure voie possible pour changer le système comptable et budgétaire des communes rurales. A ce titre, nous avons complété notre analyse par la théorie de la traduction.

La théorie de la traduction reconnaît l’existence d’une interaction permanente entre la « matière sociale » et la « matière technique ». Dans un premier temps, les fondateurs de cette théorie soulignent que le succès d’une innovation dépend des réseaux d’acteurs (humains et non humains) qui sont intéressés par elle et qui la soutiennent. Ensuite, elle met en évidence la nécessité d’une transformation réciproque entre la dimension sociale et technique de l’innovation afin de tenir compte des intérêts respectifs de chaque acteur et parvenir à un compromis. Partant de la théorie de la traduction développée par AKRICH, CALLON et LATOUR (1988, 2002), nous avons identifié l’existence des acteurs tels que les bailleurs (le FID), le ministère de tutelle (MPRDAT) et les communes rurales qui ont été mobilisés pour soutenir le système comptable et budgétaire simplifié. En analysant les intérêts respectifs de ces acteurs, nous pouvons identifier un modèle d’intéressement et par voie de conséquence identifier comment intéresser les différents acteurs et comment opérer un changement au niveau des communes rurales.

A ce stade, il semble intéressant de suivre la mobilisation des acteurs et la transformation du modèle au cours de notre étude terrain. Cette partie empirique fera l’objet de la section 2.

Section 2 – L’adoption et la transformation du système comptable et budgétaire simplifié par les communes rurales

Après avoir sélectionné les différents cadres théoriques pouvant être mobilisés pour la diffusion et l’adoption du système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales malgaches, nous allons maintenant aborder la partie empirique de notre recherche. Cette section sera consacrée à l’analyse de la mobilisation des différents acteurs et réseaux d’acteurs ayant permis l’adoption de cette innovation managériale par les communes rurales malgaches dans un premier temps, et à celui de la transformation de cette même innovation managériale par les différents acteurs dans un second temps. A ce titre, PERRET et SEVILLE (2007, p.13) soulignent que tout projet de recherche est soumis à des exigences méthodologiques et épistémologiques permettant de contrôler la démarche de recherche, d’accroître la validité de la connaissance produite et de lui conférer un caractère cumulable. Certains auteurs comme WACHEUX (1996, p.38) pensent que l’adoption d’une épistémologie permet au chercheur de guider ses actions de recherche d’une part, et de se démarquer des travaux ou expériences des consultants, des dirigeants ou des journalistes d’autre part. D’autres auteurs comme ARBORIO et FOURNIER (2003, cité par ROCHER, 2007, p.301) estiment qu’il s’agit d’un exercice permettant au lecteur d’apprécier la qualité de la recherche en présentant les informations élémentaires nécessaires à tout projet de recherche. Compte tenu de ces propos, nous avons organisé la présente section en abordant dans un premier temps les exigences épistémologiques de la recherche. Dans un deuxième temps, nous enchaînerons par les aspects méthodologiques avant de présenter les terrains d’étude et terminer avec la collecte et le traitement des données, puis l’analyse des résultats.

2.1 – Les exigences épistémologiques

Selon MARTINET (1990, cité par PERRET et SEVILLE, 2007, p.13), la réflexion épistémologique est consubstantielle à tout travaux de recherche. Elle détermine la nature de la connaissance produite, le chemin de la connaissance scientifique et les critères de validité de cette connaissance. A ce titre, elle permet d’asseoir la légitimité de la recherche.

Les sciences de gestion comptent trois grands paradigmes épistémologiques couramment utilisés. Il s’agit du paradigme positiviste, du paradigme interprétativiste et du paradigme

constructiviste. Le tableau suivant résume les principales différences entre les trois positionnements épistémologiques.

Tableau n° 40 – Positions épistémologiques des paradigmes positiviste, interprétativiste et constructiviste

Les questions épistémologiques \ Les paradigmes	Le Positivisme	L’interprétativisme	Le constructivisme
<i>Quel est le statut de la connaissance ?</i>	Hypothèse réaliste Il existe une essence propre à l’objet de la connaissance	Hypothèse relativiste L’essence de l’objet ne peut être atteinte (constructivisme modéré ou interprétativisme) ou n’existe pas (constructivisme radical)	
<i>La nature de la « réalité »</i>	Indépendance du sujet et de l’objet Hypothèse déterministe Le monde est fait de nécessités	Dépendance du sujet et de l’objet Hypothèse intentionnaliste Le monde est fait de possibilités	
<i>Comment la connaissance est-elle engendrée ?</i>	La découverte Recherche formulée en termes de « pour quelles causes... »	L’interprétation Recherche formulée en termes de « pour quelles motivations des acteurs... »	La construction Recherche formulée en termes de « pour quelles finalités... »
<i>Le chemin de la connaissance scientifique</i>	Statut privilégié de l’explication	Statut privilégié de la compréhension	Statut privilégié de la construction
<i>Quelle est la valeur de la connaissance ?</i> <i>Les critères de validité</i>	Vérifiabilité Confirmabilité Réfutabilité	Idiographie Empathie (révélatrice de l’expérience vécue par les acteurs)	Adéquation Enseignabilité

(Source : PERRET et SEVILLE, 2007, p.14-15)

Le paradigme positiviste revendique une hypothèse réaliste. A ce titre, WACHEUX (1996, p.39) précise que « [...] pour les positivistes, la connaissance se base sur l’observation et l’expérience des faits sociaux, considérés comme des choses [...] ». En effet, les positivistes soulignent qu’il existe une réalité observable et indépendante du chercheur. L’objectif de ce dernier est, par conséquent, d’expliquer cette réalité tout en adoptant une posture déterministe.

A ce propos, DAVID (1998, p.10), citant LE MOIGNE (1990), fait référence aux cinq principes de l'épistémologie positiviste comprenant un principe ontologique, un principe de l'univers câblé, un principe d'objectivité, un principe de neutralité de la logique et un principe de moindre action¹⁰⁰.

Le paradigme interprétativiste repose sur une hypothèse relativiste de la connaissance. Selon ce paradigme, le processus de création des connaissances passe par la compréhension du sens que les acteurs donnent à la réalité. A ce titre, WACHEUX (1996, p.40) précise que l'interprétativisme place l'acteur au centre de l'analyse pour donner un sens au système et aux structures étudiées. En effet, ce paradigme prend essentiellement en compte les intentions, les motivations, et les attentes des acteurs. Il s'agit, par conséquent, de comprendre la réalité à travers les interprétations qu'en font les acteurs.

Le constructivisme partage la même hypothèse relativiste de la connaissance que celle de l'interprétativisme. Il suppose également l'existence d'une dépendance entre sujet et objet de recherche d'une part, et l'existence d'une hypothèse intentionnaliste de la réalité d'autre part. Toutefois, les constructivistes cherchent à construire la réalité (PERRET et SEVILLE, 2007, p.14). Selon WACHEUX (1996, p.43), leur démarche est orientée par l'acceptation d'un univers construit avec les représentations des acteurs. A ce titre, ils abandonnent la croyance selon laquelle il existe une possibilité d'accès objectif au réel. WACHEUX (1996, p.43) précise que « [...] le chercheur produit des explications, qui ne sont pas la réalité, mais un construit sur une réalité susceptible de l'expliquer [...] ». A ce propos, DAVID (1998, p.10) distingue cinq principes constituant l'épistémologie constructiviste. Il s'agit du principe de représentabilité de l'expérience du réel, du principe de l'univers construit, du principe de

¹⁰⁰ Ces principes sont tirés de la différenciation entre épistémologies positivistes et épistémologies constructivistes effectués par LE MOIGNE (1990)

Principe ontologique (réalité du réel, neutralité de la nature, existence d'un critère de vérité). Peut être considéré comme vraie toute proposition qui décrit effectivement la réalité. Le but de la science est de découvrir cette réalité. Ceci est applicable à tous les sujets sur lesquels l'esprit humain peut s'exercer.

Principe de l'univers câblé : il existe des lois de la nature, le réel est déterminé. Le but de la science est de découvrir la vérité derrière ce qui est observé. La description exhaustive est possible, par décomposition en autant de sous-parties que nécessaire. Les chaînes de causalité qui relient les effets aux causes sont simples et peu nombreuses.

Principe de l'objectivité : l'observation de l'objet réel par l'observant ne modifie ni l'objet réel ni l'observant. Si l'observant est modifié, cela ne concerne pas la science (l'esprit humain ne fait pas partie des objets réels sur lesquels il puisse lui-même s'exercer).

Principe de la naturalité de la logique : la logique est naturelle, donc tout ce qui est découvert par logique naturelle est vrai et loi de la nature. Donc tout ce qui ne pourra être découvert de cette manière devra être considéré comme non scientifique.

Principe de moindre action : entre deux théories, il faut prendre la plus simple (principe de parcimonie d'Occam)

l’interaction sujet-objet, du principe de l’argumentation générale et du principe de l’action intelligente¹⁰¹. Par ailleurs, ce même auteur précise que le courant constructiviste englobe une multitude d’approches aussi diverses et variées allant des formes les plus radicales (relativisme radical) aux formes les moins extrêmes de constructivisme (DAVID, 1998, p.9). A ce titre, il souligne la possibilité de champs et d’activités de recherche très divers tels que « [...] la conception d’outils de gestion, applicables ou non, avec ou sans les acteurs concernés, la conception de dispositifs et d’instruments de recherche, l’analyse descriptive des systèmes organisés, l’élaboration de tout ou partie des éléments concourant à produire les processus de décision [...] » (DAVID, 1998, p.12).

Dans le cas de notre recherche, nous convergeons plus vers une position constructiviste que vers les deux autres positions épistémologiques (positiviste et interprétativiste) précédemment étudiées. Néanmoins, force est de constater qu’il ne nous a été possible d’identifier la forme définitive de notre recherche qu’à la fin de celle-ci. En effet, c’est grâce au projet de recherche que nous avons préalablement défini, et ensuite corrigé avec les différents acteurs de terrain que nous avons pu guider notre processus de recherche. Notre objectif de recherche est de construire un outil de gestion comptable et budgétaire plus adapté aux communes rurales malgaches. Afin de mieux situer ces dernières dans leur environnement et aussi de démontrer les lacunes du système comptable et budgétaire qu’elles utilisent actuellement, nous avons commencé notre recherche par une analyse descriptive du processus de décentralisation suivi d’une autre analyse du processus de réforme du secteur public malgache en général et celui de

¹⁰¹Ces principes sont tirés de la différenciation entre épistémologies positivistes et épistémologies constructivistes effectués par LE MOIGNE (1990)

Le principe de représentabilité de l’expérience du réel : la connaissance est la recherche de la manière de penser et de se comporter qui conviennent (VON GLASERSFELD). Nos expériences du réel sont communicables (modélisables) et la vérité procède de cette adéquation des modèles de notre expérience du monde à cette expérience

Le principe de l’univers construit : les représentations du monde sont téléologiques, l’intelligence organise le monde en s’organisant elle-même, « la connaissance n’est pas la découverte des nécessités mais l’actualisation des possibles »

Le principe de l’interaction sujet-objet : l’interaction entre le sujet et l’objet (plus précisément : l’image de l’objet) est constitutive de la construction de la connaissance.

Le principe de l’argumentation générale : la logique disjonctive n’est qu’une manière de raisonner parmi d’autres et n’a pas besoin d’être posée comme naturelle. La ruse, l’induction, l’abduction, délibération heuristique permettent de produire des énoncés raisonnés.

Le principe de l’action intelligente : le scientifique contemporain est un concepteur-observateur-modelisateur. Le concept d’action intelligente décrit l’élaboration, par toute forme de raisonnement a posteriori, d’une stratégie d’action proposant une correspondance adéquate (convenable) entre une situation perçue et un projet conçu par le système au comportement duquel on s’intéresse.

la comptabilité publique malgache en particulier. Ensuite, nous avons mené une enquête sur les utilisateurs potentiels (les différents acteurs) de l’information financière produite par les communes rurales avant de concevoir un outils de gestion (un système comptable et budgétaire simplifié) répondant aux besoins de ces derniers. Puis, nous avons étudié le processus de diffusion et d’adoption de l’outil par les communes rurales afin de dégager une dynamique de changement. Il s’agit donc, comme le soulignent ALLARD-POESI et MARECHAL (2007, p.45) de répondre aux problèmes pratiques du terrain étudié tout en assurant son adéquation avec les préoccupations théoriques du chercheur. D’où la nécessité d’une relation interactive entre sujet et objet de recherche conduisant à un processus de co-construction de la connaissance avec les acteurs de terrains. A ce titre, notre recherche contribue à produire des connaissances actionnables avec une volonté de transformation laquelle se traduit par un projet d’élaboration d’outil de gestion. Par conséquent, nous rejoignons le courant constructiviste lequel se retrouve, selon DAVID (1998, p.12), à trois niveaux :

- au niveau de l’organisation de la conception (invention d’un produit, d’un service, d’un outil de gestion ou d’un dispositif organisationnel), du rôle des dirigeants et des hiérarchies (définition du système et de son environnement, conception de la réalité), et du pilotage de changement ;
- au niveau des concepts et modèles en sciences de gestion, c’est-à-dire du rôle des instruments de gestion ;
- au niveau de la conception et pratique de la recherche.

Concernant le troisième niveau, DAVID (1998, p.13) fait référence à la multiplication des approches et l’utilisation de méthodologies croisées ayant comme conséquence l’enrichissement des dispositifs de recherche. Cet aspect méthodologique de la recherche sera développé dans le paragraphe suivant.

2.2 – Les aspects méthodologiques de la recherche

Après avoir précisé notre positionnement épistémologique dans le paragraphe précédent, nous allons maintenant aborder le design de notre recherche. A ce titre, ROYER et ZARLOWSKI (2007, p.147) mentionnent que « [...] le choix d’un positionnement épistémologique n’est pas neutre quant à la nature du design à mettre en œuvre [...] ». Citant VAN MAANEN (1983), ces mêmes auteurs précisent que les constructivistes adoptent généralement une démarche

qualitative sans que cela n’exclue la possibilité de la compléter par des méthodes quantitatives. Toutefois, force est de constater qu’il existe une multitude de méthodes qualitatives dans la littérature. A ce titre, ERICKSON (1986, p.119) distingue l’observation participante, l’ethnographie, l’étude de cas, l’interactionnisme symbolique, la phénoménologie. A ceux là, WACHEUX (1996, p.90) rajoute la méthode comparative, la recherche expérimentale, le scénario et la simulation, la recherche action, la méthode biographique, l’innovation méthodique. De leur côté, MILES et HUBERMAN (2003, p.22) proposent l’interprétativisme, l’anthropologie sociale et la recherche action intervention.

Dans le cadre de notre recherche, nous privilégions une démarche essentiellement qualitative¹⁰². A ce titre, nous avons adopté une étude de cas multi-sites avec une approche interventionniste.

2.2.1) – Une étude de cas multi-sites

Selon WACHEUX (1996, p.89), « [...] la méthode des cas se définit comme une analyse spatiale et temporelle d’un phénomène complexe par les conditions, les évènements, les acteurs et les implications [...] ». Elle est appropriée pour des questions de recherche du type « comment » ou « pourquoi ».

Nous avons choisi le recours à l’étude de cas parce que nous cherchons à connaître « pourquoi les différents acteurs s’intéressent au système comptable et budgétaire simplifié ? ». Dans un premier temps, notre recherche vise à répondre aux questions : « *pourquoi les communes rurales choisissent de l’adopter ?* », et « *pourquoi les bailleurs de fonds et le ministère de tutelle choisissent de soutenir le modèle ?* ». Dans un second temps, elle s’intéresse à l’aspect dynamique de changement, c’est-à-dire en répondant à la question « *comment changer le système comptable et budgétaire des communes rurales malgaches ?* ». A ce titre, nous nous plaçons dans une logique exploratoire et essentiellement inductive sachant que très peu de travail de recherche, pour ne pas dire aucun, n’a exploré ces types de questionnements sur notre terrain d’étude.

ROYER et ZARLOWSKI (2007, p.218-219) distingue l’étude de cas unique de l’étude de cas multiples. Selon eux, l’étude de cas unique peut être assimilée à une expérimentation. YIN (2003, cité par ROYER et ZARLOWSKI, 2007, p.219) précise que le recours à une étude de

¹⁰² Nous privilégions la démarche qualitative mais cela ne nous empêche pas de la compléter, quand il le faut, par des analyses quantitatives. En effet, certains auteurs comme GUBA et LINCOLN (1994), MORSE (1994), ATKINSON et HAMMERSLEY (1994) encouragent même d’utiliser des méthodes quantitatives quand ces dernières permettent d’apporter des informations complémentaires aux méthodes qualitatives.

cas unique se justifie si le chercheur souhaite tester une théorie, si le cas présente un caractère extrême ou unique, si le cas étudié est typique ou représentatif, si le cas permet de révéler un phénomène encore inaccessible à la communauté scientifique, ou bien si le cas est étudié à au moins deux moments dans le temps. Par ailleurs, l’étude de cas multiples présente des avantages dans la mesure où elle augmente la confiance accordée aux résultats (ROYER et ZARLOWSKI, 2007, p.219). MILES et HUBERMAN (2003, p.308) précisent que l’étude de cas multi-sites permet d’approfondir la compréhension et l’explication du phénomène étudié notamment à travers l’identification de cas contraires qui permettront de renforcer les similarités ou les différences entre les sites étudiées.

Nous avons privilégié l’étude de cas multi-sites dans la mesure où notre terrain d’étude offre une opportunité intéressante. En effet, le classement administratif des communes malgaches est complètement dépassé par la réalité. Cette réalité conduit naturellement à l’identification de trois catégories de communes rurales : « les communes rurales riches », « les communes rurales pauvres » et « les communes rurales moyennes ». Par conséquent, nous avons estimé qu’il est plus intéressant de traiter notre problématique en prenant en compte cette possibilité de comparaison entre les trois niveaux qui correspondent respectivement à un niveau « avancé », un niveau « faible », et un niveau « moyen ». C’est d’ailleurs dans cette optique de comparaison que réside les avantages offerts par une étude de cas multi-sites (MILES et HUBERMAN, 2003 ; YIN, 1994).

Toutefois, notre problématique de recherche exige une présence du chercheur sur le terrain, non seulement dans la conception de l’outil de gestion proposé mais également dans la mise en place de celui-ci et surtout dans l’accompagnement du changement. A ce titre, nous avons complété notre étude de cas [généralement à visée descriptive selon SAVALL et ZARDET (2004, p.106)] par une approche compréhensive nous permettant d’être en contact avec les acteurs de terrain afin de mieux les aider. D’où la nécessité d’une approche interventionniste.

2.2.2) – Une approche interventionniste

Comme le souligne DAVID (2000a, p. 193), la démarche interventionniste a pour ambition de produire des connaissances pratiques utiles pour l’action et des connaissances théoriques plus générales. A cet effet, elle accorde une importance particulière sur l’interaction entre le chercheur et son terrain d’étude. Selon DAVID (2000a, p. 194), il existe quatre démarches d’intervention les plus importantes : *l’action research* (LEWIN, 1951), *l’action science*

(ARGYRIS et al., 1985), *la science de l’aide à la décision* (ROY, 1985, 1992) et *la recherche intervention en sciences de gestion* (HATCHUEL, 1986, 1994, MOISDON, 1984, 1997).

L’action research consiste à « (...) faire une observation sociale objective au sein d’un groupe (un espace de vie) qui fait face à un problème concret afin de préparer ce dernier au changement et améliorer l’existant (...) » (LEWIN, 1951, cité par DAVID, 2000a, p.194).

L’action science consiste à « (...) décrire ce qui s’est produit d’une manière qui suggère la façon dont les choses pourraient être changées, de formuler ensuite une alternative qui transforme ce qui a été décrit et développer finalement un chemin pour passer de l’existant à l’alternative proposée (...) » (ARGYRIS, 1985, cité par DAVID, 2000a, p. 197). *La science de l’aide à la décision* consiste à « (...) élaborer un réseau de concepts, de modèles, de procédures et de résultats susceptibles de constituer un ensemble structuré et cohérent de connaissances – en relation avec des corps d’hypothèses – jouant le rôle de clé pour guider la prise de décision et communiquer à son sujet en conformité avec des objectifs et des valeurs (...) » ROY (1992, cité par DAVID, 2000a, p.199). *La recherche intervention* consiste à « (...) aider, sur le terrain, à concevoir et à mettre en place des modèles et outils de gestion adéquats, à partir d’un projet de transformation plus ou moins complètement défini (...) » DAVID (2000b, p.14).

Notre démarche de recherche consiste à aider les acteurs à concevoir et à mettre en place un modèle simplifié de gestion comptable et budgétaire au niveau des communes rurales malgaches afin de transformer le système existant. A ce titre, elle se rapproche plus de la recherche intervention que des trois autres types d’approches interventionnistes définies ci-dessus.

D’après DAVID (2000b, p.14), la démarche d’intervention commence par une observation de ce qui se passe sur le terrain, et se poursuit ensuite par l’aide et la mise en œuvre de changement concrets et observables au sein de l’organisation. A ce propos, SAVALL et ZARDET (2004, p.106) précisent qu’il s’agit d’une approche à dominante descriptive, compréhensive, participative et transformative qui se déroule au sein d’une organisation selon un système d’alternance entre des périodes d’immersion et de distanciation (SAVALL et ZARDET, 2004, p.79). Dans notre cas, il a fallu décrire, comprendre et transformer le système comptable des communes afin de les doter d’un système plus simple et mieux adapté aux contraintes locales. Par ailleurs, notre rattachement aux laboratoires BRAIN de

l’INSCAE et CEREGE de l’Université de Poitiers a facilité l’interaction avec le terrain par un système de financement par alternance¹⁰³.

Ainsi, nous avons utilisé une méthodologie essentiellement qualitative (étude de cas multi-sites et recherche intervention) pour traiter notre problématique. Tels que préconisé par nombreux auteurs traitant de cette démarche de recherche, nous avons utilisé plusieurs techniques de collectes des données reposant essentiellement sur l’entretien, l’observation participante et l’analyse des documents (SAVALL et ZARDET, 2004 ; DAVID, 1998, 2000 ; WACHEUX, 1996 ; MILES et HUBERMAN, 2003). En outre, chacune de ces techniques a déjà fait l’objet de plus amples développements à l’occasion du chapitre précédent. Reproduire un tel exercice serait non seulement redondant mais également moins intéressant pour notre analyse. Toutefois, il est important de souligner que la deuxième phase de notre recherche (la mise en place de l’outil) a été réalisée en partenariat avec le Fonds de d’Intervention pour le Développement (FID) et le MPRDAT (Ministère auprès de la Présidence de la République chargé de la Décentralisation et de l’Aménagement du Territoire)¹⁰⁴. Cette présentation des terrains d’études est approfondie dans le paragraphe suivant.

2.3 – Le terrain d’étude

Notre terrain d’étude comprend trois dimensions :

- une dimension politique (le MPRDAT),
- une dimension financière (le FID),
- et une dimension opérationnelle (les communes rurales).

2.3.1) – La dimension politique du terrain : une recherche soutenue par le MPRDAT

Pour faciliter l’accès au terrain, nous avons bénéficié d’un parrainage du ministère de la décentralisation tout au long des différentes étapes de notre recherche. D’abord, la première phase de notre étude a été soutenue par le **MDAT** (Ministère de la Décentralisation et de

¹⁰³ Notre recherche a été financée, entre autres, par une bourse de formation à la recherche octroyée par l’Agence Universitaire de la Francophonie pour laquelle une alternance de 6 à 4 mois (France – Madagascar) est obligatoire.

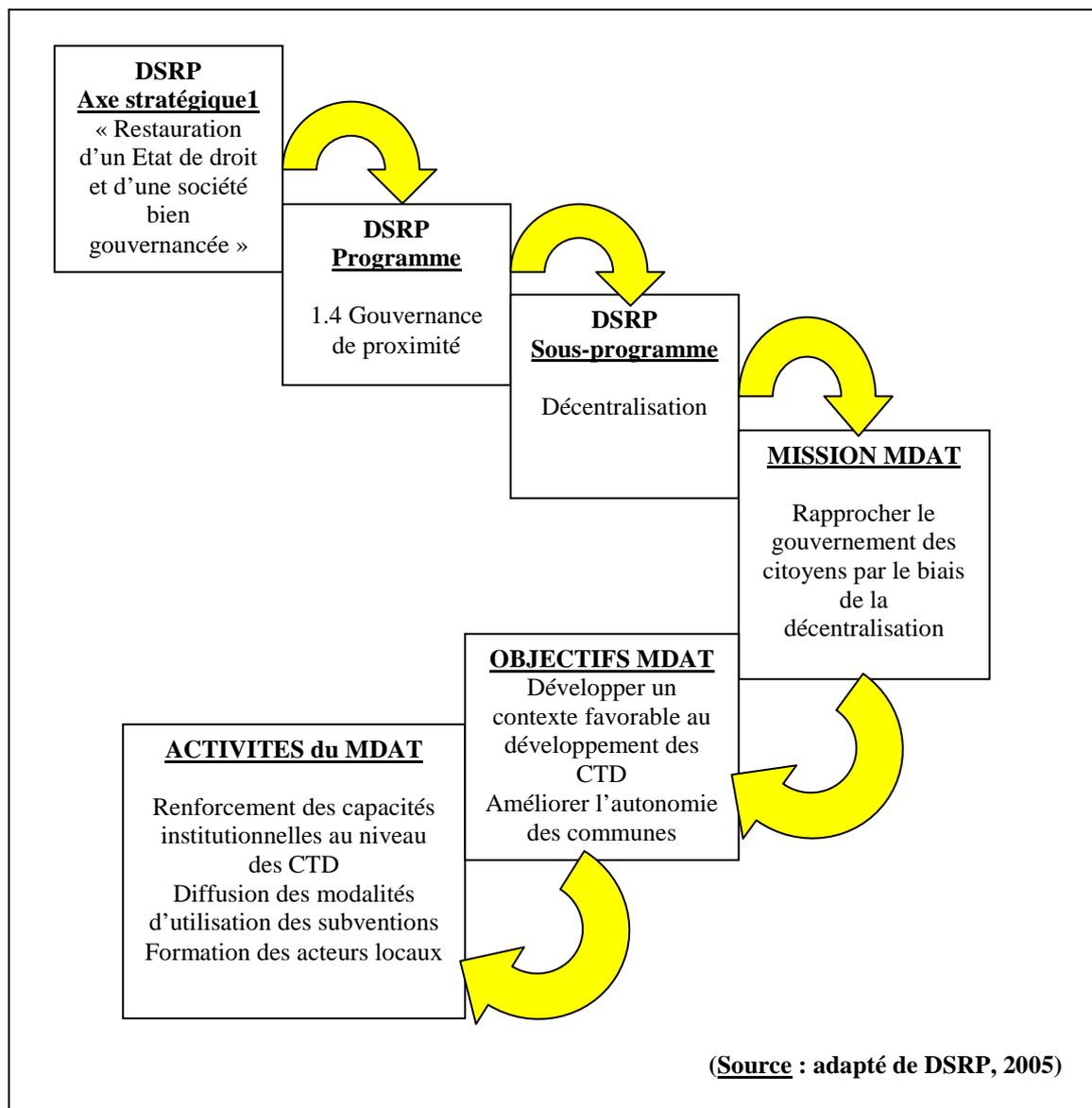
¹⁰⁴ Lors de la première phase de la recherche, nous avons travaillé en partenariat avec le MDAT (Ministère de la Décentralisation et de l’Aménagement du Territoire, qui a changé d’appellation MPRDAT en 2007) d’une part et le PREA (Programme de Réforme pour l’Efficacité de l’Administration) d’autre part.

l’Aménagement du territoire) durant le premier semestre 2006. Cette phase a été consacrée, comme l’indique le chapitre 1, à l’analyse du contexte et des besoins des acteurs locaux (cf. section 1 du chapitre 1). Ensuite, la deuxième phase, consacrée à la mise en œuvre du modèle de système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes, a été parrainée par le **MPRDAT** (Ministère auprès de la Présidence chargé de la Décentralisation et de l’Aménagement du Territoire) au cours du premier semestre 2007.

Avant sa création en mars 2005, les attributions du ministère ont été confiées à un « Secrétariat d’Etat chargé de la Décentralisation et du Développement des Communes » rattaché au Ministère de l’Intérieur. Ensuite, le MDAT a été chargé de l’élaboration et de la mise en œuvre de la politique générale du gouvernement en matière de décentralisation et d’aménagement du territoire. A partir de 2007, le ministère de la décentralisation a été rattaché auprès de la Présidence de la République témoignant ainsi une réelle volonté politique de l’Etat malgache à s’engager dans le processus de décentralisation. En effet, l’instauration d’un « Etat de droit et d’une société bien gouvernancée » figurent parmi les priorités du gouvernement malgache tels que défini par l’axe stratégique n°1 du DSRP. A ce titre, les missions dévolues au MDAT consistent essentiellement à « **rapprocher le gouvernement des citoyens par le biais de la décentralisation et le renforcement des communes**¹⁰⁵ ». Cette mission se rattache au sous-programme « **décentralisation** » du DSRP lequel sous-programme est rattaché à son tour au programme « **Gouvernance de proximité** » de l’axe stratégique n°1. Le schéma suivant résume l’articulation entre la Politique Générale de l’Etat (telle que définie dans le DSRP) avec les missions, objectifs et activités à la charge du MDAT.

¹⁰⁵ Il s’agit là d’une mission définie par la Politique Générale de l’Etat Malagasy prévue dans le cadre de la réalisation du DSRP. Cf. « DSRP – Mise à jour », Juin 2005, p.66

Schéma n° 45 – Articulation entre politique générale de l’Etat et mission du MDAT



La mission du MDAT s’identifie à travers le programme « Gouvernance de proximité¹⁰⁶ » du DSRP. Elle se traduit par différents objectifs parmi lesquels figurent « *le développement de contexte favorable au développement des CTD* » et « *l’amélioration de l’autonomie des communes* ». Les objectifs se déclinent ensuite en plusieurs activités telles que « *le renforcement des capacités institutionnelles au niveau des collectivités locales* », « *la diffusion des modalités d’utilisation des subventions et dotations* », et « *la formation des acteurs locaux* » (Rapport de mise en œuvre du DSRP 2005, p.53).

¹⁰⁶ Ce programme se décline en deux sous-programmes dont la « Décentralisation »

Actuellement, les volontés politiques de l’Etat malgache en matière de décentralisation, telle qu’elles ont été définies par le DSRP, sont confortées à travers le MAP – Madagascar Action Plan. Ce dernier classe la décentralisation parmi les priorités de l’engagement n°1 « Gouvernance responsable » et dans le défi n°6 « Décentraliser l’administration publique ».

Compte tenu de ses attributions dans la réalisation de la Politique Générale de l’Etat, le ministère de la décentralisation a été un partenaire incontournable dans la réalisation de notre recherche. En effet, le système comptable et budgétaire simplifié s’adresse essentiellement aux communes rurales. La mise en œuvre de celui-ci s’associe, au moins indirectement, aux activités principales du ministère telles que nous l’avons expliqué ci-dessus. Nous avons donc collaboré en qualité « **d’intervenant externe** » avec le secrétariat général du ministère. Le statut de ce dernier, en tant que ministère de tutelle des collectivités locales, a vraiment contribué au renforcement de notre légitimité sur le terrain.

Pour réaliser ses missions et atteindre ses objectifs, le ministère de la décentralisation opère en étroite collaboration avec différents partenaires techniques et financiers. D’une manière générale, lesdits partenariats sont matérialisés, sous l’accord de l’Etat malgache, par la mise en œuvre ou la création de projets et/ou programmes financés par les bailleurs de fonds tels que la Coopération française, la Coopération suisse, la Coopération allemande, l’Union Européenne, la Banque Mondiale. Ainsi, notre recherche a bénéficié du soutien financier du FID – Fonds d’Intervention pour le Développement, un programme financé par la Banque Mondiale.

2.3.2) – La dimension financière du terrain : une recherche financée par le FID

Le FID est un Programme de Développement Communautaire financé par la Banque Mondiale afin de soutenir le gouvernement malgache dans sa stratégie nationale de réduction de la pauvreté¹⁰⁷. Le programme a pour objectif de faciliter (et/ou d’améliorer) l’accès aux services sociaux de base aux populations des communautés rurales pauvres. A ce titre, il gère

¹⁰⁷ Le premier accord de crédit entre la Banque Mondiale et le gouvernement malgache a été signé le 22 mai 2004 pour un montant de 85,2 millions de DTS (110 millions de dollars US) sur une durée de 5 ans. Des modifications successives du premier accord de crédit ont été opérées respectivement le 9 novembre 2002, le 16 novembre 2003 et le 21 juillet 2004. Les deux premières modifications de 2002 consistaient en une réaffectation de crédit visant à financer le rajout de nouvelle composante au projet (par exemple, le volet « Protection sociale » a été rajoutée en 2002) tandis que la seconde consistait en un accord de crédit supplémentaire de 34,2 millions de DTS (50 millions de dollars US) pour faire face à la réhabilitation et la reconstruction des infrastructures endommagées par le passage de deux cyclones particulièrement dévastateurs en 2004 (il s’agit du cyclone GAFILO et ETILA).

le crédit octroyé par la Banque Mondiale d’une part, et finance les bénéficiaires par le biais de subvention d’autre part¹⁰⁸. Par ailleurs, le FID rend compte de sa gestion envers l’Etat malgache et la Banque Mondiale conformément aux éléments constitutifs de l’accord de crédit c’est-à-dire l’accord de projet, la convention de financement, et le manuel de procédures.

Les activités du FID sont réparties à travers les six composantes suivantes : « *Sous – projets communautaires* », « *Renforcement des capacités* », « *Transferts de fonds vers les communes* », « *Administration* », « *Protection Sociale* », « *Secours d’urgence* » (Rapport final du RMP, 2005, p.11).

- *Sous – projets communautaires* : est une composante qui finance les associations locales afin de permettre à ces dernières de réaliser des sous-projets communautaires tels que la construction de CSB (centre de santé de base), d’EPP (école primaire publique), ou de pistes rurales¹⁰⁹... A ce titre, le FID procède à un transfert de fonds aux associations locales sur la base des critères tels que l’enclavement, l’accès aux soins de santé de base, l’éducation, l’existence ou non de projets similaires déjà réalisés, les recettes budgétaires par habitant... Le montant dudit transfert est limité à \$50.000 (\$100.000 pour les pistes). Par ailleurs, les communautés doivent prendre en charge les 10% du coût total de leur sous-projet. Leur participation se matérialise souvent sous forme de fourniture de matériaux ou de main d’oeuvre et autres dépenses.
- *Renforcement des capacités* : est une composante consacrée à la formation des associations locales et des communes en matière de gestion de projets, de comptabilité, de passation des marchés publics et d’élaboration de plan communal de développement (PCD).
- *Transferts de fonds vers les communes* : est une composante qui consiste à transférer directement des fonds aux communes, préalablement sélectionnées, leur permettant de réaliser les priorités qu’elles ont défini dans leur PCD. A ce titre, les communes bénéficient d’un financement de 5\$ par habitant et devront prendre en charge les 10% du coût total de leur projet. Les fonds ainsi octroyés feront ensuite l’objet d’un audit a posteriori et d’un suivi semestriel de l’utilisation des fonds.

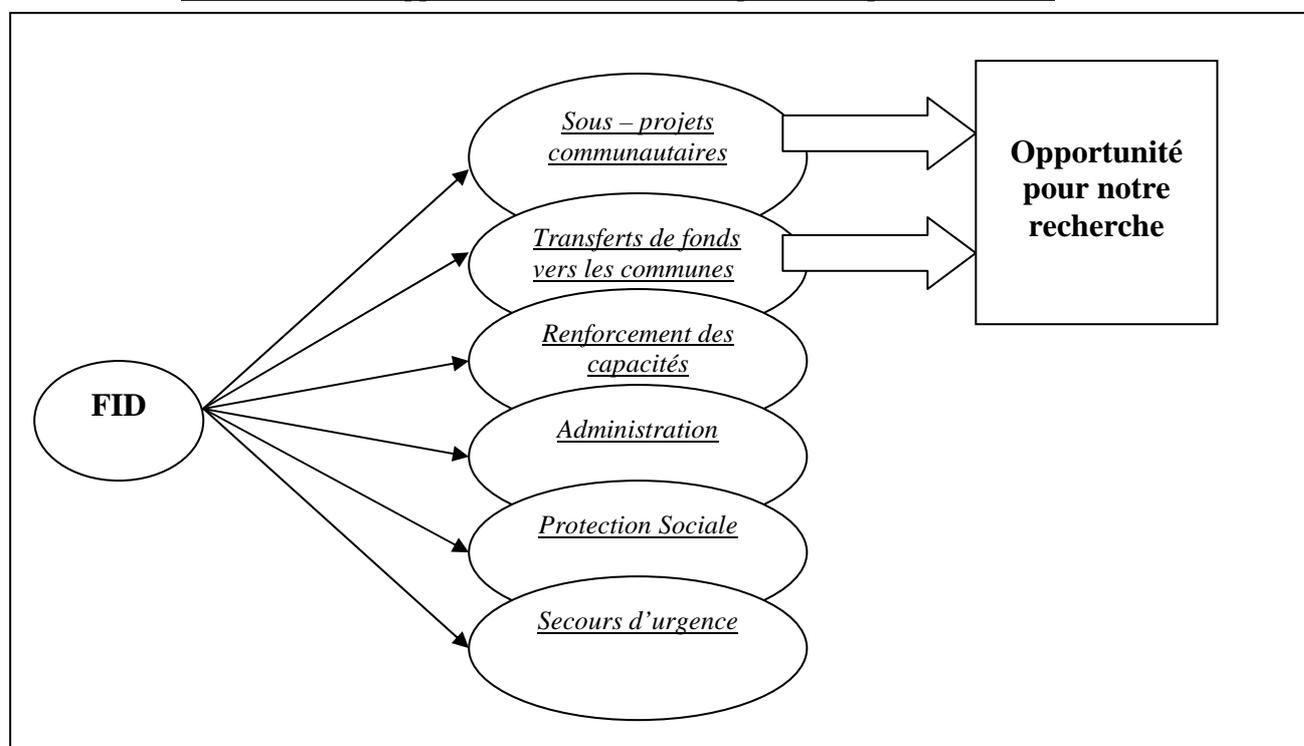
¹⁰⁸ Voir www.fid.mg

¹⁰⁹ Les infrastructures de transport rural et les ouvrages d’irrigation sont réalisés par le FID lui-même au profit des associations locales

- Administration : est une composante consacrée au financement des coûts d'administration et de fonctionnement du FID. Ces coûts comprennent la prise en charge de la mobilisation sociale, la participation communautaire, l'audit des projets, la formation du personnel, les évaluations des bénéficiaires, les évaluations d'impact, les études sur la pauvreté, le suivi et l'évaluation, les audits financiers et techniques.
- Protection Sociale : est une composante qui prend en charge la création d'emplois résultant de la réalisation des projets à haute intensité de main d'œuvre et à faible technicité tels que les projets d'entretiens des pistes rurales ou les projets de nettoyage.
- Secours d'urgence : est une composante qui finance l'amélioration de la condition de vie des populations victimes des cyclones dans un délai de 6 mois après la survenance des sinistres. Elle couvre plusieurs dimensions telles que la réduction des risques de malnutrition, l'approvisionnement en eau potable, la lutte contre les risques d'épidémie...

Les activités et composantes du FID nous offrent une opportunité de terrain intéressante pour notre recherche. Cette opportunité peut être schématisée de la manière suivante.

Schéma n° 46 – L’opportunité de terrain offerte par les composantes du FID



Notre analyse des décaissements et des allocations de fonds effectuées par le FID met en évidence l’importance particulière des composantes « *Sous – projets communautaires* », « *Renforcement des capacités* » et « *Transferts de fonds vers les communes* » dans les activités du FID. Ces trois composantes ont consommé près de 67% de l’ensemble du crédit sur la durée du projet, soit un montant global de 80,4 millions de DTS depuis 2001 (RMP, 2005, p.12). Ces statistiques témoignent de la participation active du FID dans le processus de décentralisation à Madagascar. Cette participation s’inscrit notamment dans le financement des infrastructures de base (EPP, CSB, piste communale...) et la formation des acteurs locaux.

Par ailleurs, le FID exerce un contrôle rigoureux sur l’utilisation des fonds octroyés aux communes ou aux associations locales bénéficiaires. A ce titre, il souhaite améliorer les outils de contrôle en place afin de permettre aux bénéficiaires des subventions d’effectuer des comptes-rendu envers les représentants du FID, les représentants de l’Etat et les élus locaux. Néanmoins, le FID privilégie la mise place d’un système comptable simplifié tenant compte de la compétence et du niveau de formation des acteurs locaux. En ce sens, il a été opportun de proposer notre système comptable et budgétaire simplifié, qui est avant tout un système d’information – contrôle, à la direction générale du FID laquelle a accepté de financer notre recherche et de tester notre modèle au niveau des communes rurales.

2.3.3) – La dimension opérationnelle du terrain : une recherche ciblant les communes rurales

La mise en œuvre du système comptable et budgétaire simplifié a été réalisé sous le parrainage du ministère de la décentralisation et financé par le FID. De par la nature des interventions du FID à travers les composantes « *Sous – projets communautaires* », et « *Transferts de fonds vers les communes* » nous sommes intervenus au niveau de six communes rurales à partir desquelles nous avons identifié trois strates : les communes rurales riches (correspondant au niveau avancé), les communes rurales moyennes (correspondant au niveau moyen) et les communes rurales pauvres (correspondant au niveau faible). Nous allons donc procéder, pour chacune des communes visitées, à la présentation historique et géographique de la commune, à l’identification du profil des acteurs locaux (essentiellement les maires, comptables, présidents du conseil communal), à la présentation du système comptable en place et à l’analyse du volume budgétaire géré par la commune.

A – Les communes rurales riches

Les communes rurales se trouvant sur la périphérie de la Commune urbaine d’Antananarivo ont été classées sous la catégorie « *communes rurales riches* ». Il s’agit de la commune d’AMBOHIDRAPETO et d’ANKAZONDANDY.

1) – La commune rurale d’AMBOHIDRAPETO

La commune rurale d’Ambohidrapeto se trouve dans la région Analamanga. Elle faisait partie des 12 collines sacrées d’Antananarivo au temps du royaume merina¹¹⁰. Elle est bordée au nord et nord-est par la commune d’Antananarivo, au sud par la commune d’Andranahoatra, à l’est par la commune de Bemasoandro, au sud-ouest par la commune d’Itaosy et à l’ouest par la commune d’Ambohitrimanjaka¹¹¹. S’étalant sur une superficie de 35 km², la commune se décompose en trois arrondissements et seize fokontany¹¹² comptant au total 19.715 habitants¹¹³.

a) – Profil des acteurs clés

La commune est dirigée par un maire théologien de formation (niveau licence) et conseiller pédagogique dans l’éducation nationale. Ce dernier est assisté par un trésorier diplômé en physique chimie (niveau licence). En outre, le président du conseil communal dispose d’un niveau baccalauréat et d’une expérience antérieure en tant que contrôleur comptable.

Le tableau suivant résume le profil des acteurs clés pour la commune rurale d’Ambohidrapeto :

¹¹⁰ Historiquement, le royaume merina a été unifié par le grand roi Andrianampoinimerina au XVIIIème siècle

¹¹¹ Source : Plan Communal de Développement, Mai 2003

¹¹² Source : entretien avec le bureau exécutif

¹¹³ D’après le dernier recensement effectué par le Chef d’Arrondissement au 31 décembre 2006.

Tableau n° 41 – Profil des acteurs clés – CR2 Ambohidrapeto

Fonction à la commune	Rôle dans la gestion des finances communales	Niveau de formation	Expériences antérieures
Maire	Ordonnateur	Licence en théologie	Conseiller pédagogique
Trésorier	Maniement des fonds	Licence en physique chimie	Commerçant
Président du conseil communal	Préside l’organe délibérant	Baccalauréat	Contrôleur comptable

(Source : entretien avec les personnalités concernées)

b) – Présentation du système comptable et budgétaire

Actuellement, la gestion financière de la commune est assurée par le trésorier qui tient trois types de livres :

- Le « livre journal des recettes et dépenses » qui sert à enregistrer quotidiennement les dépenses et les recettes propres de la commune.

Photo n° 2 – Livre journal des recettes et des dépenses

Laharana No d'ordre	Daty Date	Antony Objet	Laharan' ny carasy (fanasamarihana) No jekasi justifikasiana	Vola an-tànana Encaisse			Vola CCP na Banky Avoir en CCP ou Banque		
				Miditra Recettes	Mivoaka Dépenses	Sisa Solde	Miditra Recettes	Mivoaka Dépenses	Sisa Solde
		Reprint		32.762.890	26.472.816		51866666	24777394	20.650
604	10-9-99	Achat de fourniture à l'imprimerie Nationale			252.540				
605	- -	Indemnité de déplacement et frais de transport du Maire pour Zanè			77.000				
606	- -	Indemnité de déplacement et frais de transport du Maire et de la trésorier							

Il s'agit d'un document que la commune achète à l'imprimerie nationale

- Le « journal de banque » et le « journal de caisse » (tenus à part) qui servent à gérer le financement provenant du FID.

Photo n° 3 – Le journal de banque

Numero et date	LIBELLES * report 2004	credit	debit	SOLDE
		2.500		2.500
01 15-03-04	Apport B. n° ny CR... (versement BOA. Antsoahia)	6.700.000		12.735.000
02 23-04-04	Virement en FAV FID (Fonds d'Enkaka)	6.035.000		2.500
03 11-10-04	Retrait guichet BOA chèque n° 1212328		3.000.000	3.002.500
04 14-10-04	Retrise lettre d'invitation: frais de transport		26.500	2.976.000
05 22-10-04	Réunion cellule de programme du 10-12-20/10/04		360.000	2.616.000
06 25-10-04	Visite de lieu avec le B.E. Indem. nité du 25-10-04		80.000	2.536.000
	TOTAL	3002.500	466.500	2.536.000

Il s'agit d'un document confectionné manuellement sur un cahier grand format

Par ailleurs, le maire dispose d'un fichier tenu sur MS Excel lui servant de base pour effectuer le suivi global de l'exécution budgétaire et l'élaboration du compte administratif.

La commune ne tient pas de « comptabilité matière » et le système utilisé ne facilite pas la vérification de la consommation des crédits. Il faut procéder à des vérifications manuelles, des pointages des livres et des calculs arithmétiques pour chaque article (ou paragraphe) budgétaire concerné¹¹⁴. L'élaboration du compte administratif se révèle alors comme un exercice lourd et fastidieux pour le bureau exécutif¹¹⁵.

c) – Analyse du volume budgétaire géré par la commune

Le volume budgétaire géré par la commune s'élève à 301.261.418 Ariary en 2006 contre 344.500.000 Ariary en 2007, soit une augmentation de 14%. Par ailleurs, l'équilibre budgétaire tant pour la section fonctionnement que pour la section d'investissement est respecté. Le tableau suivant résume l'évolution des prévisions budgétaires de 2006 à 2007 :

¹¹⁴ D'après l'entretien avec le maire et le trésorier

¹¹⁵ D'après l'entretien avec le maire et le trésorier

Tableau n° 42 – Analyse du volume budgétaire de la CR2 Ambohidrapeto

Montant en ARIARY	2006	2007	Variation	%
RECETTES				
Fonctionnement	97 757 248,00	111 820 000,00	14 062 752,00	14%
Investissement	203 504 170,00	232 680 000,00	29 175 830,00	14%
TOTAL	301 261 418,00	344 500 000,00	43 238 582,00	14%
DEPENSES				
Fonctionnement	97 757 248,00	111 820 000,00	14 062 752,00	14%
Investissement	203 504 170,00	232 680 000,00	29 175 830,00	14%
TOTAL	301 261 418,00	344 500 000,00	43 238 582,00	14%
Nombre d'habitants	19 715,00	19 715,00	Dernier recensement au 31/12/06 par le chef d'arrondissement	
Budget par habitants	15 280,82	17 474,00	2 193,18	14%

En 2006 comme en 2007, les investissements de la commune sont assurés par des financements externes à hauteur de 188.262.680 Ar (92%) en 2006 et 212.680.000 Ar (91%) en 2007.

2) – La commune rurale d’ANKAZONDANDY

La commune rurale d’ANKAZONDANDY se trouve dans la région Analamanga. Elle faisait partie de la contrée historique du Vakinimanana, administrée par les descendants de l’ancien roi Andriamamilaza sous le règne d’Andrianampoinimerina.

Elle est délimitée au nord par la commune de Mangamila, au sud par la commune d’Ambatomena, d’Antsahalalina, d’Ambohitseheno et d’Ambohibao sud, à l’ouest par la commune d’Ambohitrolomahitsy, de Sadabe et d’Ampaneva et à l’est par la commune d’Ambohidratrimoanala. S’étalant sur une superficie de 212 km², la commune d’Ankazondandy compte 26 Fokontany pour un total de 21.102 habitants.

a) – Profil des acteurs clés

La commune est dirigée par un maire médecin de formation (niveau doctorat) lequel se fait assisté, par un adjoint financier et un secrétaire trésorier de niveau BTS dans la gestion financière de la commune. Par ailleurs, le président du conseil communal dispose d’un niveau licence et d’une expérience en tant que proviseur du lycée technique d’Ankazondandy.

Le tableau suivant résume le profil des acteurs clés pour la commune rurale d’Ankazondandy :

Tableau n° 43 – Profil des acteurs clés – CR2 Ankazondandy

Fonction à la commune	Rôle dans la gestion des finances communales	Niveau de formation	Expériences antérieures
Maire	Ordonnateur	Doctorat en Médecine	Gérant de cabinet médical
Trésorier	Maniement des fonds	BTS	Comptable
Président du conseil communal	Préside l’organe délibérant	Niveau licence	Proviseur du lycée technique

(Source : entretien avec les personnalités concernées)

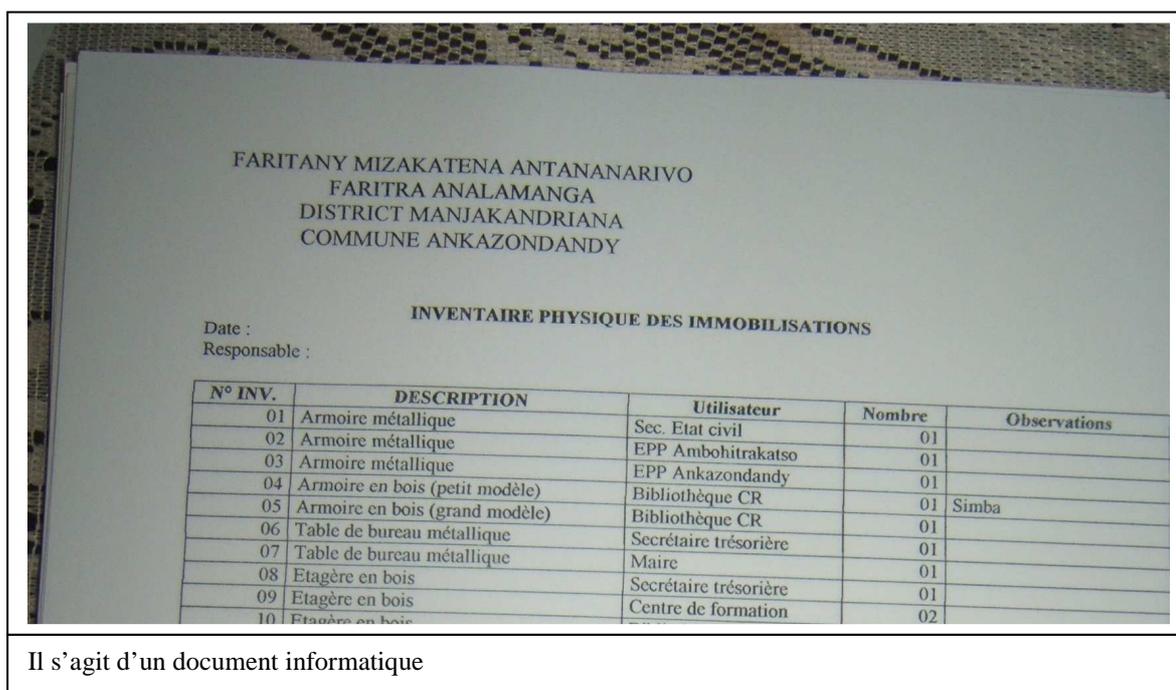
b) – Présentation du système comptable et budgétaire

Actuellement, la gestion financière de la commune est assurée un trésorier qui tient trois types de registres :

- Le « livre journal des recettes et dépenses » qui sert à enregistrer quotidiennement les dépenses et les recettes propres de la commune.

- un registre des immobilisations tenu sur un fichier informatisé et faisant état de « comptabilité matière ».

Photo n° 6 – Fichier des immobilisations – CR2 Ankazondandy



D’après le maire et le STC, le système utilisé ne facilite pas la vérification de la consommation des crédits. Il faut procéder à des vérifications manuelles, des pointages des livres et des calculs arithmétiques pour chaque article (ou paragraphe) budgétaire concerné¹¹⁶. L’élaboration du compte administratif se révèle alors être un exercice lourd et fastidieux pour le bureau exécutif¹¹⁷.

c) – Analyse du volume budgétaire géré par la commune

Le volume budgétaire géré par la commune s’élève à 301.261.418 Ariary en 2006 contre 344.500.000 Ariary en 2007, soit une augmentation de 14%. Par ailleurs, l’équilibre budgétaire tant pour la section fonctionnement que pour la section d’investissement est respecté. Le tableau suivant résume l’évolution des prévisions budgétaires de 2006 à 2007 :

¹¹⁶ D’après l’entretien avec le maire et le trésorier

¹¹⁷ D’après l’entretien avec le maire et le trésorier

Tableau n° 44 – Analyse du volume budgétaire – CR2 Ankazondandy

Montant en ARIARY	2006	2007	Variation	%
RECETTES				
Fonctionnement	36.636.107,30	48.767.260,00	12.131.152,70	33%
Investissement	6.350.000,00	6.350.000,00	0,00	0%
TOTAL	42.986.107,30	55.117.260,00	12.131.152,70	28%
DEPENSES				
Fonctionnement	35.250.707,10	39.593.260,00	4.342.552,90	12%
Investissement	7.736.000,00	15.524.000,00	7.788.000,00	100%
TOTAL	42.986.707,10	55.117.260,00	12.131.152,70.	28%
Nombre d'habitants	21.102	21.102	Dernier recensement au 31/12/06 par le chef d'arrondissement	
Budget par habitants	2.037,09	2.611,94	2 193,18	28%

B – Les communes rurales moyennes

La strate correspondant aux « communes rurales moyennes » est constituée par les communes rurales d’IMITO et de MAHASOABE.

1) – La commune rurale d’IMITO

La commune rurale d’Imito se trouve dans la région d’Amaron’i Mania. Elle est rattachée au district de Fandriana. Elle est bordée au nord par la commune de Fiadanana, à l’est par la commune de Mahazoarivo, au sud-est par la commune d’Alakamisy, au sud par la commune de Fahizay et la commune d’Ambositra II, à l’ouest par la commune de Sandrandahy.¹¹⁸. S’étalant sur une superficie de 124 km², la commune compte vingt deux fokontany¹¹⁹ avec 17.071 habitants¹²⁰.

¹¹⁸ Source : Plan Communal de Développement, Septembre 2001

¹¹⁹ Budget de la commune, 2007

¹²⁰ Source : entretien avec le bureau exécutif

a) – Profil des acteurs clés

La commune rurale d’Imito est dirigée par un maire instituteur de formation disposant d’un BEPC et d’un CAP. Ce dernier est assisté :

- d’une part, par un secrétaire trésorier comptable, institutrice de formation et disposant d’un un niveau Bacc + 2,
- d’autre part, par un adjoint chargé des finances, opérateur économique ayant un niveau baccalauréat.

Le président du conseil communal dispose également d’une expérience en tant qu’instituteur.

Le tableau suivant résume le profil des personnalités clés de la gestion financière pour la commune rurale d’Imito :

Tableau n° 45 – Profil des acteurs clés – CR2 Imito

Fonction à la commune	Rôle dans la gestion des finances communales	Niveau de formation	Expériences antérieures
Maire	Ordonnateur	BEPC, CAP	instituteur
Secrétaire trésorier comptable	Maniement des fonds	Bac + 2	institutrice
Adjoint au maire	Chargé des finances	Baccalauréat	opérateur économique
Président du conseil communal	Préside l’organe délibérant	Baccalauréat	Instituteur

(Source : entretien avec les personnalités concernées)

b) – Présentation du système comptable et budgétaire

Actuellement, la gestion financière de la commune est assurée par le secrétaire trésorier sous le contrôle de l’adjoint au maire chargé des finances. Le système se compose des registres suivants :

- Le « livre journal des recettes et dépenses » qui sert à enregistrer quotidiennement les dépenses et les recettes propres de la commune.

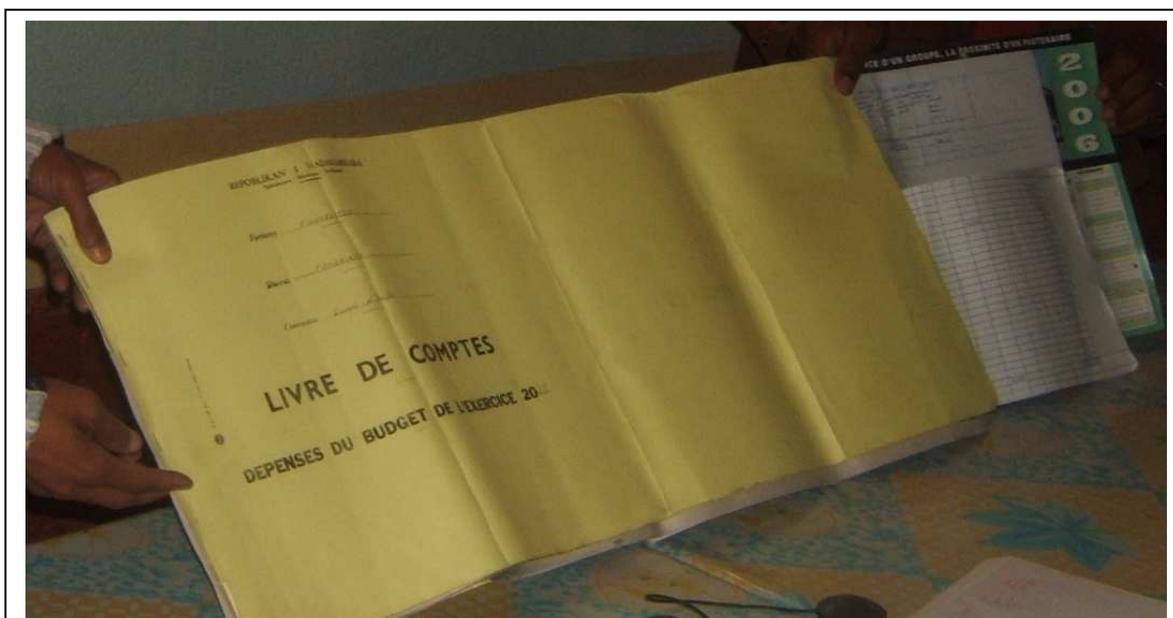
Photo n° 7 – Journal des recettes et dépenses de la CR 2 Imito

Laharana N° d'ordre	Daty Date	Antony Objet	Laharana N° d'ordre caso fanamarihana N° filasi antontanarana	Vola an-tànana Encaisse			Vola CCP na Banky Avoir en CCP ou Banque		
				Miditra Recettes	Mivoaka Dépenses	Sisa Solde	Miditra Recettes	Mivoaka Dépenses	Sisa Solde
		Report		32.762.890	26.478.816		51866666	24779394	20.600
604	10-9-99	Achat de fourniture à l'imprimerie Nationale			252.540				
605	-	Indemnité de déplacement et frais de transport du Maire pour Zané			77.000				
606	-	Indemnité de déplacement et frais de transport du Maire et de la 3 ^e trésorier pour assister télé graphique à Ambositra			80.000				
607	13-9-99	Droit de délivrance de carnet de transport qd 623			150				
608	-	Passport de Gavi des,							

Il s’agit d’un document acheté par la commune à l’imprimerie nationale

- Le livre de compte des recettes et des dépenses qui sert de base au suivi de l’exécution budgétaire et de la consommation des crédits.

Photo n° 8 – Livre de compte des recettes et des dépenses de la CR2 Imito



Il s’agit d’un document acheté par la commune à l’imprimerie nationale et rallongé manuellement après

- Le journal de banque et journal de caisse pour le suivi du financement FID. Ils sont respectivement tenus sur un cahier grand format coté et paraphé.

Photo n° 9 – Journal de banque et journal de caisse – CR2 Imito

Il s’agit d’un document confectionné manuellement sur un cahier grand format

- Le registre de mouvement des matériels qui sert de « comptabilité matière »

Photo n° 10 – Le registre de mouvement des matériels – CR 2 Imito

Il s’agit d’un document confectionné manuellement sur un cahier grand format

Le maire et le trésorier de la commune ont souligné que l’élaboration du compte administratif est un exercice très pénible. Ils sont obligés de faire un pointage exhaustif du livre de comptes

(recettes et dépenses) et procéder à des calculs arithmétiques fastidieux et très consommateurs de temps¹²¹.

c) – Analyse du volume budgétaire géré par la commune

Le volume budgétaire géré par la commune s’élève à 30.199.400,20 Ariary en 2006 contre 33.146.900 Ariary en 2007, soit une augmentation de 10%. L’équilibre global entre les recettes et les dépenses est respecté. Toutefois, les documents budgétaires de la commune ne comporte pas de recettes d’investissement tant pour 2006 que pour 2007. Le tableau suivant résume l’évolution des prévisions budgétaires de 2006 à 2007 :

Tableau n° 46 – Analyse du volume budgétaire de la CR2 Imito

Montant en ARIARY	2006	2007	ECART	%
RECETTES				
Fonctionnement	30 199 400,20	33 146 900,00	2 947 499,80	10%
Investissement	-	-	-	-
TOTAL	30 199 400,20	33 146 900,00	2 947 499,80	10%
DEPENSES				
Fonctionnement	28 889 000,20	28 036 539,20	-852 461,00	-3%
Investissement	1 310 400,00	5 110 360,80	3 799 960,80	290%
TOTAL	30 199 400,20	33 146 900,00	2 947 499,80	10%
Nombre d'habitants	17 071,00	17 071,00	0,00	0%
Budget par habitants	1 769,05	1 941,71	172,66	10%

En 2006 comme en 2007, les documents budgétaires de la commune ne comportent pas de recettes d’investissement. En effet, le financement du FID reçu par la commune n’est pas budgétisé.

¹²¹ D’après l’entretien avec le maire et le trésorier

2) – La commune rurale de MAHASOA BE

La commune rurale de Mahasoabe se trouve dans la région de Haute Mahatsiatra. Elle est rattachée au district de Fianarantsoa 2. Elle est bordée à l’est par la commune d’Andranomiditra, à l’ouest par la commune d’Andrainjato centre, au nord par la commune de Fandrandava et la commune d’Alatsinainy Ialamarina, et au sud par la commune de Vohitrafeno et la commune d’Alakamisy Itenina¹²². S’étalant sur une superficie de 400 km², la commune compte trois arrondissements et vingt fokontany avec 24.852 habitants¹²³.

a) – Profil des acteurs clés

La commune rurale de Mahasoabe est dirigée par un maire instituteur disposant d’un BEPC et d’un CAP. Ce dernier est assisté par un secrétaire trésorier comptable (STC) pour lequel le cursus scolaire a été sanctionné par le CEPE même s’il a fait la classe de 3ème. Par ailleurs, le conseil communal est présidé par un agriculteur diplômé en sciences naturelles (niveau licence).

Le tableau suivant résume le profil des personnalités clés de la gestion des finances communales pour la commune rurale de Mahasoabe.

Tableau n° 47 – Profil des acteurs clés – CR2 Mahasoabe

Fonction à la commune	Rôle dans la gestion des finances communales	Niveau de formation	Expériences antérieures
Maire	Ordonnateur	BEPC, CAP	instituteur
Secrétaire trésorier comptable	Maniement des fonds	CEPE, niveau 3ème	Agriculteur
Président du conseil communal	Préside l’organe délibérant	Licence en sciences naturelles	Agriculteur

(Source : entretien avec les personnalités concernées)

b) – Présentation du système comptable et budgétaire

Actuellement, la gestion financière de la commune est assurée par le secrétaire trésorier comptable. Le système se compose des différents registres suivants :

¹²² Source : Plan Communal de Développement, Juin 2002

¹²³ Source : entretien avec le bureau exécutif

- Le « livre journal des recettes et dépenses » qui sert à enregistrer quotidiennement les dépenses et les recettes propres de la commune.

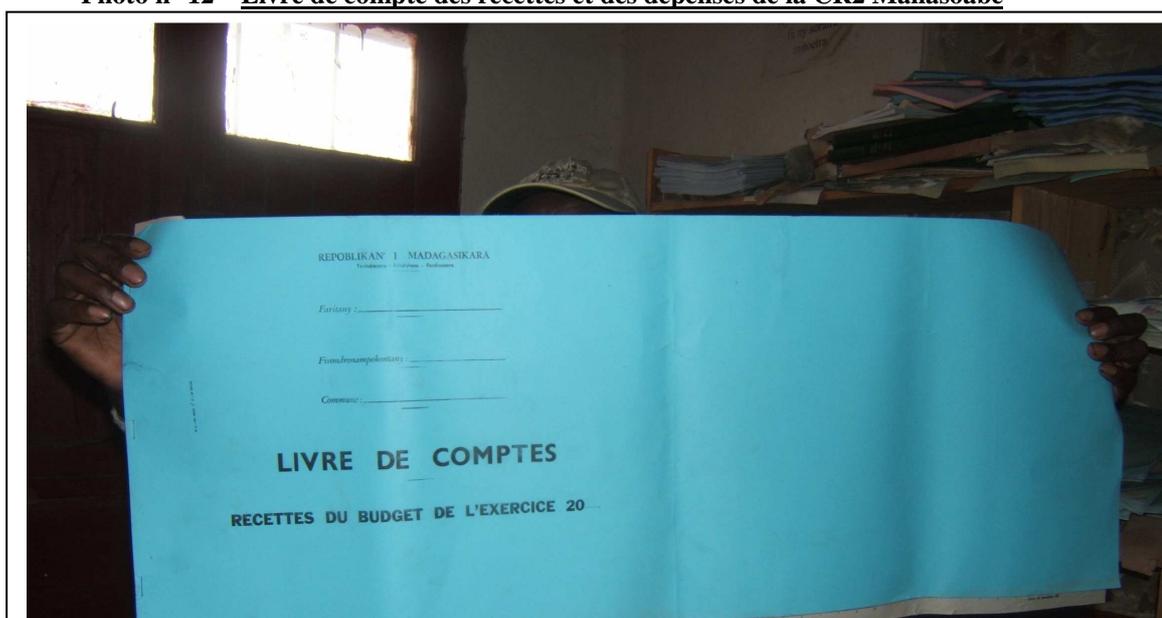
Photo n° 11 – Journal des recettes et des dépenses – CR2 Mahasoabe

Laharana N° d'ordre	Daty Date	Antony Objet	Laharana ny fanatasy raomirana N° pièces justificatives	Vola an-tànana Encaisse			Vola CCP na Banky Avoir en CCP ou Banque		
				Miditra Recettes	Mivoaka Dépenses	Sisa Solde	Miditra Recettes	Mivoaka Dépenses	Sisa Solde
		<i>Le port</i>							
63	18/01/07	Droit d'Etat. eml quit n° 768973 B.C.		1550822,596464	55421241		92024771	1000000	82024771
64	-14	Paiement frais de transport suivant l'OR N°1382714 du 18/01/07 du Maire pour mission de service à Eau... Investiture du Président de la République.		1560,	555718,41				

Il s’agit d’un document acheté par la commune à l’imprimerie nationale

- Le livre de compte des recettes et des dépenses qui sert de base au suivi de l’exécution budgétaire et de la consommation des crédits

Photo n° 12 – Livre de compte des recettes et des dépenses de la CR2 Mahasoabe



Il s’agit d’un document acheté par la commune à l’imprimerie nationale

La commune ne tient pas de « comptabilité matière ». Par ailleurs, le STC de la commune a souligné que le système actuel ne facilite pas l’élaboration du compte administratif. En effet, il faut procéder à un pointage exhaustif du livre de compte (recettes et dépenses) et procéder à des calculs arithmétiques fastidieux et très consommateurs de temps¹²⁴.

c) – Analyse du volume budgétaire de la commune

Le volume budgétaire géré par la commune s’élève à 58.019.301,40 Ariary en 2005 contre 154.520.000 Ariary en 2007, soit une augmentation de 166%. L’équilibre budgétaire tant pour la section fonctionnement que pour la section d’investissement est respecté. Les documents budgétaires de l’exercice 2006 n’étant pas disponibles¹²⁵, nous avons effectué notre analyse sur la base d’une comparaison entre le budget de l’exercice 2005 et celui de l’exercice 2007. Le tableau suivant résume l’évolution des prévisions budgétaires entre 2005 et 2007 :

Tableau n° 48 – Analyse du volume budgétaire de la CR2 Mahasoabe

Montant en ARIARY	2005	2007	ECART	%
RECETTES				
Fonctionnement	50 484 845,00	64 800 000,00	14 315 155,00	28%
Investissement	7 534 456,40	89 720 000,00	82 185 543,60	1091%
TOTAL	58 019 301,40	154 520 000,00	96 500 698,60	166%
DEPENSES				
Fonctionnement	50 484 845,00	64 800 000,00	14 315 155,00	28%
Investissement	7 534 456,40	89 720 000,00	82 185 543,60	1091%
TOTAL	58 019 301,40	154 520 000,00	96 500 698,60	166%
Nombre d'habitants	23 500,00	24 852,00	1 352,00	6%
Budget par habitants	2 468,91	6 217,61	3 748,70	152%

En 2007, les investissements de la commune sont assurés par des financements externes à hauteur de 80.000.000 Ariary soit près de 90% des investissements.

¹²⁴ D’après l’entretien avec le maire et le trésorier

¹²⁵ Au moment de notre intervention, les documents budgétaires 2006 de la commune ont été transmis au chef de district pour contrôle. Aucune autre copie n’a été conservée par commune.

C – Les communes rurales pauvres

La strate correspondant aux « communes rurales pauvres » est composée par les communes rurales de TANANDAVA et de BEKITRO.

1) – La commune rurale de TANANDAVA

La commune rurale de Tanandava se trouve dans la région de l’Androy. Elle est rattachée au district de Bekily. Elle est bordée au nord par la commune de Tanambao Tsirandrano, au nord-ouest par la commune d’Ambatosola, au nord-est par la commune de Vohimanga, au sud par la commune de Belindo Mahasoia, à l’ouest par la commune de Bekily et à l’est par la commune de Beraketa et d’Anivorano Mitsinjo.¹²⁶ S’étalant sur une superficie de 400 km², la commune compte vingt trois fokontany¹²⁷ avec 12.188 habitants¹²⁸.

a) – Profil des acteurs clés

La commune rurale de Tanandava est dirigée par un maire, militaire retraité disposant d’un BEPC. Ce dernier est assisté par un secrétaire trésorier comptable (STC), un agriculteur pour lequel les études primaires ont été sanctionnées par le CEPE. Par ailleurs, le conseil communal est présidé par un « olo-be¹²⁹ » qui, de par son rang social, constitue un leader naturel et incontesté au niveau de la communauté.

Le tableau suivant résume le profil des personnalités clés de la gestion des finances communales pour la commune rurale de Tanandava :

Tableau n° 49 – Profil des acteurs clés – CR2 Tanandava

Fonction à la commune	Rôle dans la gestion des finances communales	Niveau de formation	Expériences antérieures
Maire	Ordonnateur	BEPC	Militaire
Trésorier	Maniement des fonds	CEPE	Cultivateur
Président du conseil communal	Préside l’organe délibérant	Néant	Néant

(Source : entretien avec les personnalités concernées)

¹²⁶ Source : Plan Communal de Développement, Décembre 2002

¹²⁷ Budget de la commune, 2007

¹²⁸ Source : entretien avec le bureau exécutif

¹²⁹ Dans la sociologie communautaire malgache, les « olo-be » sont généralement composés par les personnes les plus âgées qui sont considérées comme des notables au niveau de la société.

b) – Présentation du système comptable et budgétaire

Actuellement, la gestion financière de la commune est assurée par le trésorier. Ce dernier tient les différents registres suivants :

- Le « livre journal des recettes et dépenses » qui sert à enregistrer quotidiennement les dépenses et les recettes propres de la commune. Il s’agit d’un modèle similaire à celui de la commune d’Ankazondandy (cf. photo n°4)
- Le livre de caisse tenu sur un cahier grand format côté et paraphé.
- Le livre journal des recettes et des dépenses exigé par le FID. Ce dernier se décompose en un journal de banque et un journal de caisse qui sont respectivement tenus sur un cahier grand format côté et paraphé.

La commune ne tient pas de « comptabilité matière ». Le maire et le trésorier de la commune ont souligné qu’il leur est difficile d’effectuer un suivi efficace de la consommation des crédits avec le système en place. L’élaboration du compte administratif s’effectue à partir du pointage des livres et des calculs arithmétiques fastidieux pour chaque article (ou paragraphe) budgétaire concerné¹³⁰.

¹³⁰ D’après l’entretien avec le maire et le trésorier

c) – *Analyse du volume budgétaire de la commune*

Le volume budgétaire géré par la commune s’élève à 20.741.093 Ariary en 2006 contre 22.345.106 Ariary en 2007, soit une augmentation de 8%. L’équilibre global entre les recettes et les dépenses est respecté. Le tableau suivant résume l’évolution des prévisions budgétaires de 2006 à 2007 :

Tableau n° 50 – Analyse du volume budgétaire – CR2 Tanandava

Montant en ARIARY	2006	2007	ECART	%
RECETTES				
Fonctionnement	20 741 093,00	22 345 106,00	1 604 013,00	8%
Investissement	-	-	-	-
TOTAL	20 741 093,00	22 345 106,00	1 604 013,00	8%
DEPENSES				
Fonctionnement	20 741 093,00	22 345 106,00	1 604 013,00	8%
Investissement	-	-	-	-
TOTAL	20 741 093,00	22 345 106,00	1 604 013,00	8%
Nombre d'habitants	12 188,00	12 188,00	0,00	0%
Budget par habitants	1 701,76	1 833,37	131,61	8%

En 2006 comme en 2007, les documents budgétaires de la commune ne comportent pas de section investissement. En effet, le financement du FID reçu par la commune n’est pas budgétisé. Le nombre d’habitants est fourni par les documents budgétaires tant pour 2006 que pour 2007.

2) – La commune rurale de BEKITRO

La commune rurale de Bekitro se trouve dans la région de l’Androy. Elle est rattachée au district de Bekily. Elle est bordée au nord par les communes de Manakompy et de Tsikolaky, à l’ouest par la commune de Betaza, au sud par la commune de Tranoroa, au sud-est par la commune de Bevitiky et au nord-est par la commune de Belindo-Mahasoa¹³¹. S’étalant sur une superficie de 1027 km², la commune compte trente deux fokontany¹³² avec 29.066 habitants¹³³.

a) – Profil des acteurs clés

La commune rurale de Bekitro est dirigée par un maire, opérateur économique disposant d’un baccalauréat. Ce dernier est assisté par un secrétaire trésorier comptable (STC) qui occupait auparavant le poste de secrétaire d’état-civil. Le cursus du STC se limite aux seules études primaires lesquelles ont été sanctionnées par le CEPE (Certificat d’Etudes Primaires Elémentaires). Par ailleurs, le conseil communal est présidé par un cultivateur issu des « olo-be » qui, de par leur rang social, constituent des leaders naturels et incontestés dans la communauté.

Le tableau suivant résume le profil des personnalités clés de la gestion des finances communales pour la commune rurale de Bekitro :

Tableau n° 51 – Profil des acteurs clés – CR2 Bekitro

Fonction à la commune	Rôle dans la gestion des finances communales	Niveau de formation	Expériences antérieures
Maire	Ordonnateur	Baccalauréat	Opérateur économique
STC	Maniement des fonds	CEPE	Secrétaire d’état-civil
Président du conseil communal	Préside l’organe délibérant	Néant	Cultivateur

(Source : entretien avec les personnalités concernées)

¹³¹ Source : Plan Communal de Développement, Décembre 2002

¹³² Budget de la commune, 2007

¹³³ Source : entretien avec le bureau exécutif

b) – Présentation du système comptable et budgétaire

Actuellement, la gestion financière de la commune est assurée par le STC. Ce dernier tient les différents registres suivants :

- Le « livre journal des recettes et dépenses » qui sert à enregistrer quotidiennement les dépenses et les recettes propres de la commune.
- Le livre de compte des dépenses et celui des recettes qui servent à effectuer le suivi de l’exécution budgétaire tant en recettes qu’en dépenses. Notons qu’ils ont été inspirés du livre de compte des recettes et des dépenses vendu par l’imprimerie nationale ;
- Le livre de caisse et de banque exigés par l’ACORDS, le livre journal des recettes et des dépenses exigé par le FID, et le livre de recettes et de dépenses pour la tenue du compte apport. Ces trois derniers registres sont respectivement tenus sur un cahier grand format côté et paraphé.

La commune ne tient pas de « comptabilité matière ». Selon le STC, le système utilisé est très encombrant et ne facilite pas le suivi de la consommation des crédits. L’élaboration du compte administratif s’effectue difficilement par des pointages des livres et des calculs arithmétiques fastidieux pour chaque article (ou paragraphe) budgétaire concerné¹³⁴.

c) – Analyse du volume budgétaire de la commune

Le volume budgétaire géré par la commune s’élève à 354.323.893,95 Ariary en 2006 contre 434.845.100 Ariary en 2007, soit une augmentation de 23%. L’équilibre global entre les recettes et les dépenses est respecté. Néanmoins, l’équilibre entre la section de fonctionnement et celui de l’investissement n’est pas respecté. Le tableau suivant résume l’évolution des prévisions budgétaires de 2006 à 2007 :

¹³⁴ D’après l’entretien avec le maire et le trésorier

Tableau n° 52 – Analyse du volume budgétaire – CR2 Bekitro

Montant en ARIARY	2006	2007	Variation	%
RECETTES				
Fonctionnement	54 617 967,00	109 463 390,00	54 845 423,00	100%
Investissement	299 705 926,95	325 381 710,00	25 675 783,05	9%
TOTAL	354 323 893,95	434 845 100,00	80 521 206,05	23%
DEPENSES				
Fonctionnement	98 180 557,20	132 345 100,00	34 164 542,80	35%
Investissement	256 143 336,75	302 500 000,00	46 356 663,25	18%
TOTAL	354 323 893,95	434 845 100,00	80 521 206,05	23%
Nombre d'habitants ¹³⁵	26 308,00	29 066,00	2 758,00	10%
Budget par habitants	13 468,29	14 960,61	1 492,32	11%

En 2006 comme en 2007, les investissements de la commune sont assurés par des financements externes à hauteur de 90%.

¹³⁵ Celui de 2006 est calculé d’après le nombre d’habitants fourni par le PCD auquel a été appliqué le taux d’accroissement de la population estimé par l’INSTAT.

2.4 – Les résultats de la recherche

A l'instar des apports de chacune des théories que nous avons analysés dans la section 1, nous organisons la présentation des résultats de notre recherche autour :

- des motivations d'adoption du modèle par les communes,
- des différents niveaux d'intéressement,
- et de la transformation de l'outil de gestion que nous avons proposé.

2.4.1) – Les motivations d'adoption du modèle par les communes

Nous avons recueilli, par entretien, la motivation des différents acteurs communaux pour adopter le système comptable et budgétaire simplifié. A ce propos, ROGERS (1995, p.207) mentionne que les attributs perçus de l'innovation détermine, entre autres, son adoption¹³⁶. Partant de ce postulat, nous avons identifié « **comment le modèle proposé est perçu par les acteurs locaux ?** », « **veulent-ils l'adopter ?** », « **pensent-ils être capable de l'adopter ?** », « **quels sont leurs principales motivations d'adoption ?** ».

Pour répondre à ces questions, nous avons analysé les évaluations de chacun des acteurs à l'issu de chaque journée de formation¹³⁷. Nous avons opté pour une séance interactive complétée par des échanges informels. En effet, il s'agit ici de recueillir, purement et simplement, les perceptions des différents acteurs à partir de leur discours (WACHEUX, 1996, p.205). D'autre part, l'aspect informel des échanges crée un climat de confiance entre le chercheur et les acteurs communaux permettant à ces derniers de dévoiler, plus facilement, le fonds de leur pensée. A ce titre, nous présentons sous forme de méta-matrice partiellement ordonnée (MILES et HUBERMAN, 2003, p.321) les opinions et motivation d'adoption de chaque acteur pour chaque site¹³⁸ étudié.

¹³⁶ ROGERS (1995) précise en effet que le rythme d'adoption d'une innovation est fonction d'une combinaison de variable telle que les attributs perçus de l'innovation, les types de décision d'innovation, les canaux de communication, et la nature du système social.

¹³⁷ A ce titre, nous pensons rallier la position de l'auteur [ROGERS (1995)] selon laquelle les canaux de communication interpersonnels sont plus aptes à persuader les individus d'adopter une innovation. Les journées de formation étant un échange interactif entre le chercheur (en tant que formateur et en même temps agent promoteur du modèle auprès des communes) et les acteurs locaux.

¹³⁸ Notons qu'un site correspond dans notre étude à une commune et chacune des communes est classée par niveau « avancé », « moyen », « faible ».

Tableau n° 53 – Méta – matrice des motivations d’adoption du modèle par les acteurs locaux

Niveau	Commune	Acteur	Opinion générale	Motivation d’adoption
COMMUNES RURALES RICHES	1- AMBOHIDRAPETO	Maire	Selon le maire, le modèle est très informatif et il craint un risque de perturbation de la part des conseillers de l’opposition	Oui motivé, mais craint les perturbations occasionnées par le trop d’information
		Président du Conseil communal	Selon le président du conseil, le modèle est très informatif et facilite l’accessibilité des informations lors des sessions budgétaires	Oui, sans réserve mais souhaite la mise en place d’une structure administrative stable
		Trésorier ou STC	Selon le trésorier, la fonction de trésorier est trop consommatrice de temps et pas assez rémunératrice. De ce fait, il a une autre activité à gérer pour gagner sa vie. Il pense que le modèle permet de justifier facilement l’utilisation des fonds au niveau de la commune mais craint la surcharge de travail, sans augmentation de salaire, qu’il pourrait engendrer.	Réticence car risque de surcharge de travail (surcharge incompatible avec son deuxième emploi)
	2- ANKAZONDANDY	Maire	Selon le maire, le modèle est intéressant surtout qu’il pourra assurer à la commune le bénéfice d’un financement. Néanmoins, il souhaite que son application soit limitée au suivi et contrôle du financement obtenu. En effet, il estime que l’application du modèle, qui est trop informatif, sur toute la gestion financière de la commune peut susciter de mauvaises réactions, voire des jaloux, au niveau des autres conseillers. Il craint une hausse abusive de la demande des conseillers en terme d’indemnités de session par exemple	Oui motivé mais ne souhaite l’application du modèle que pour le suivi des financements obtenus en contre-partie de son adoption. Néanmoins, il craint la mauvaise réaction des conseillers
		Président du Conseil communal	Selon le président du conseil, le modèle facilitera le travail des conseillers par plus d’information et plus d’aptitude à comprendre et contrôler	Oui, motivé, sans réserve
		Trésorier ou STC	Selon le STC, il est préférable de rester sur le système actuel car celui-ci est bien rodé. La phase	Réticence car risque de surcharge de travail

Niveau	Commune	Acteur	Opinion générale	Motivation d’adoption
			d’installation du nouveau système entraînera selon lui des longues périodes d’adaptation et plus de travail.	
COMMUNES RURALES MOYENNES	3- IMITO	Maire	Le maire sollicite l’application du modèle simplifié car c’est à la fois simple et informatif	Oui motivé
		Adjoint au maire	L’adjoint au maire chargé des finances rejoint la position du maire. Il avance que le modèle simplifié est moins encombrant et pourtant plus informatif que le système existant	Oui motivé
		Trésorier ou STC	Le STC partage la position du maire et celui e l’adjoint sur le caractère simple et informatif du modèle. Il reconnaît aussi que le système actuel est à la fois lourd et encombrant. Néanmoins, il ne cache pas sa réticence face au changement	Réticent
	4- MAHASOABE	Maire	Le maire précise que le modèle est plus transparent.	Oui motivé
		Président du Conseil communal	Le président du conseil communal veut bien que la commune adopte le modèle pour améliorer sa gestion interne mais elle ne doit pas le faire au détriment du modèle ACORDS. Selon lui, la commune ne peut pas se permettre de perdre le financement ACORDS.	Oui motivé
		Trésorier ou STC	Le STC mentionne la nécessité d’une guide d’application et d’une période d’adaptation	Oui motivé
COMMUNES RURALES PAUVRES	5- TANANDAVA	Maire	Le maire pense que c’est très bénéfique pour la gestion interne de la commune.	Oui motivé
		Président du Conseil communal	Le président du conseil précise que modèle pourrait faciliter la compréhension et la participation des conseillers lors des sessions budgétaires	Oui motivé
		Trésorier ou STC	Le trésorier affirme que le modèle simplifié est le moins encombrant	Oui motivé

Niveau	Commune	Acteur	Opinion générale	Motivation d’adoption
	6- BEKITRO	Maire	Le maire estime que le modèle est simple et facile à mettre en œuvre par rapport aux autres modèles proposés par l’ACORDS par exemple.	Oui, le maire a même demandé si le modèle était disponible à l’imprimerie nationale
		Président du Conseil communal	Le président du conseil n’a émis aucun commentaire ni posé aucune question. Toutefois, il est d’accord pour que la commune adopte le modèle	Oui motivé
		Trésorier ou STC	Selon le STC le modèle simplifié permettrait à la commune de se justifier et même de se défendre en cas de contrôle ou d’inspection. Et c’est aussi l’occasion d’améliorer les compétences	Oui motivé

D’après notre méta – matrice, les acteurs perçoivent différemment le système comptable et budgétaire simplifié. Par conséquent, la motivation d’adoption du modèle diffère, non seulement d’un acteur à l’autre, mais également d’un niveau de commune à l’autre. Nous avons isolé ces motivations d’adoption de la manière suivante.

a) – Motivation d’adoption pour les maires

D’une manière globale, les maires estiment que le modèle paraît simple et facile à mettre en œuvre. Par ailleurs, leur motivation est liée au fait que l’adoption du modèle par leur commune engendrera, ou tout au moins facilitera l’obtention d’un financement auprès du bailleur de fonds (le FID).

Nous pouvons donc conclure que la motivation d’adoption des maires ne s’explique pas forcément que par les attributs perçus de notre innovation (c’est-à-dire la simplicité, la facilité de mise en œuvre ou encore l’aspect informatif du modèle). En effet, les maires ont besoin, pour augmenter leur chance de réélection, de réaliser des projets d’investissement au niveau de leur commune. Pour ce faire, le soutien financier du FID leur est indispensable. Nous sommes en présence d’une logique purement politique que l’approche diffusionniste de ROGERS (1995) ne peut expliquer que très partiellement. En effet, notre proposition rejoint l’un des postulats de base de la théorie des choix publics selon lequel « *les élus souhaitent voir leur mandat se renouveler* » (CHENG, 1994, cité par LANDE, 1996, p.50). A ce titre, deux types de comportement partagent les communes rurales riches et les communes rurales pauvres :

- **les maires des communes rurales riches** émettent quelques réserves par rapport aux réactions négatives et purement politiciennes de leurs opposants. Lesdites réserves concernent notamment le niveau de clarté et de détail des informations qui pourront être fournies par le modèle. Ainsi, un maire nous a révélé qu’il craint que « (...) *l’outil soit utilisé par les conseillers de l’opposition seulement à des fins politiques c’est-à-dire seulement pour perturber ou déstabiliser le bureau exécutif* ». Il estime que « (...) *le modèle est trop informatif(...)* » et selon lui, « *plus les informations communiquées aux conseillers sont détaillées, plus le débat budgétaire risque de prendre beaucoup trop de temps alors que ce sont toujours les mêmes questions qu’on traîne sur plusieurs jours*¹³⁹ ». Il semble, compte tenu des propos de ce maire, que les élus auront tendance à renforcer l’asymétrie

¹³⁹ Extrait de l’entretien avec le maire d’Ambohidrapeto

d’information entre le bureau exécutif et les conseillers communaux de l’opposition. En effet, moins les conseillers de l’opposition disposent d’information financière (ou budgétaire) plus le bureau exécutif augmente sa marge de manœuvre budgétaire et par conséquent renforce sa position. Compte tenu des réactions des maires issus des communes rurales riches, nous pouvons identifier une forme, au moins indirectement, de relation « *principal / agent* » entre le bureau exécutif et les conseillers communaux de l’opposition. La transposition de cette relation « *principal / agent* » au niveau du secteur public s’illustre également au niveau des postulats de base de la théorie des choix publics. Cette dernière stipule que « *les bureaucrates auront tendances à renforcer l’asymétrie informationnelle en préservant leur position de monopole informationnel vis-à-vis des élus et électeurs* » (LANDE, 1996, p.52). Toutefois, le cas des communes rurales riches nous révèle que dans les communes de petite taille, les élus peuvent aussi détenir le monopole informationnel. Par ailleurs, ils ont tendance à préserver leur position de monopole informationnel surtout vis-à-vis de leur opposant.

- **les maires des communes rurales pauvres** perçoivent le système comptable et budgétaire simplifié comme étant un moyen d’améliorer leur pratique comptable, d’acquérir de nouvelles connaissances et de renforcer leurs acquis techniques. Ces derniers ne disposent que d’un faible niveau de scolarisation ne leur permettant pas de maîtriser les rouages de la comptabilité publique locale. Néanmoins, leur niveau de compétence ne constitue nullement un obstacle à leur motivation. Au contraire, ils veulent adopter le système comptable et budgétaire simplifié pour apprendre et progresser dans la gestion administrative et financière de leur commune.

Les motivations d’adoption des maires sont synthétisées par les trois propositions suivantes :

- **Proposition n° 1 – Les maires veulent adopter le système comptable et budgétaire simplifié pour augmenter leur chance de réélection.**
- **Proposition n° 2 – Les maires des communes rurales riches souhaitent conserver leur marge de manœuvre budgétaire en renforçant l’asymétrie informationnelle.**

- **Proposition n° 3 – Les maires des communes rurales pauvres veulent adopter le système comptable et budgétaire simplifié pour améliorer leur connaissance en matière de gestion administrative et financière.**

b) – Motivation d’adoption pour les secrétaires comptables

Notre analyse de l’organisation administrative des communes rurales malgaches (présentées dans le chapitre 1 de la partie 1) met en évidence que le poste de « *secrétaire comptable* » ou de « *secrétaire trésorier comptable* » est rattaché hiérarchiquement au maire. Il est également désigné par ce dernier. Ainsi, le STC est amené, du moins théoriquement, à exécuter les ordres du maire. Si le maire décide de mettre en place un outil en rapport avec la gestion financière et comptable de la commune, le STC assure généralement la mise en œuvre opérationnelle et la tenue de l’outil. Par ailleurs, le STC peut engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire en cas de paiement irrégulier (dépassement de crédit ou insuffisance de fonds libres). D’une manière générale, le même principe est dupliqué par les bailleurs dans le cadre du contrôle et du suivi des fonds qu’ils accordent aux communes. Notamment, dans le cadre des financements FID, le maire et le STC sont solidairement responsables des règlements effectués par la commune.

Compte tenu de ces constats, il semble que le STC fait partie des premières personnes concernées par l’adoption d’un nouveau système comptable et budgétaire au niveau de la commune. Leur motivation d’adoption ainsi que leur opinion générale sur le modèle paraissent donc importants pour analyser la diffusion et l’adoption de notre modèle au niveau de leur commune.

Les entretiens réalisés auprès des STC des communes de notre échantillon nous révèlent globalement que les STC des communes rurales riches sont considérablement plus qualifiés que les STC des communes rurales pauvres. Ils n’exercent pas leur fonction de STC à plein temps car cette dernière ne représente pour eux qu’une activité secondaire frôlant même le bénévolat. Ainsi, un STC de commune rurale riche nous a confié que « (...) *la fonction de trésorier au sein de la commune rurale d’Ambohidrapeto n’est pas du tout rémunératrice. C’est même à la limite du bénévolat. Mon salaire en tant que trésorier de la commune ne peut subvenir aux besoins de ma famille. Je suis donc contraint de travailler, de faire une autre activité génératrice de revenu pour vivre. C’est seulement dans l’après-midi que j’assure mes tâches en tant que trésorier. C’est la réalité, je ne suis pas très riche, loin de là. Et la*

surcharge de travail que pourrait engendrer le nouveau système me prendra beaucoup trop de temps ».

Les STC des communes rurales pauvres sont moins qualifiés que leurs homologues des communes rurales riches. Ils ont les mêmes motivations que les maires des communes rurales pauvres c’est-à-dire qu’ils souhaitent adopter le système comptable et budgétaire simplifié pour pouvoir bénéficier de la formation qui vient derrière, ce qui leur permettra d’**apprendre** (acquérir les bases pour les communes rurales pauvres) et **améliorer** (perfectionner ou recentrer leur connaissance, pour les communes rurales modestes) leur compétence en matière de gestion administrative et financière.

Nous identifions ici deux positions en faveur ou rejetant le système simplifié. Nous les avons résumées dans les propositions suivantes :

- **Proposition n° 4 – Les STC des communes rurales riches sont réticents dans l’adoption du modèle car ils estiment qu’il entraîne pour eux une surcharge de travail sans contrepartie pécuniaire.**
- **Proposition n° 5 – Les STC des communes rurales pauvres et modestes sont motivés pour adopter le modèle car il leur offre une opportunité d’apprendre, et/ou d’améliorer leur compétence en gestion comptable et financière.**

Les STC perçoivent le système comptable et budgétaire simplifié soit comme une source de surcharge de travail non rémunéré (cas de STC des communes rurales riches), soit comme une source d’apprentissage de leur métier (cas des STC des communes rurales pauvres). De cette perception dépend leur motivation. Ainsi, notre proposition rejoint les différents postulats de la littérature portant sur la diffusion des innovations tels que ROGERS (1995) qui estime que les attributs perçus de l’innovation déterminent son adoption. WOICESHYN (2002, p.1098) précise que la motivation d’adoption est fonction des récompenses obtenues résultant de l’adoption.

c) – Motivation d’adoption pour les présidents de conseil communaux

L’organisation administrative des communes rurales malgaches (présentées dans le chapitre 1 de la partie 1) met en évidence que les conseillers communaux disposent d’un rôle délibératif sur les actes administratifs et budgétaires de la commune. A ce titre, il leur faut un minimum d’information et de compréhension leur permettant d’assurer correctement leur rôle.

Les entretiens réalisés avec les présidents de conseil communal nous ont permis d’identifier que les motivations d’adoption de ces derniers sont liées au fait que le système comptable et budgétaire simplifié apporte plus de lisibilité aux documents budgétaires d’une part et plus d’accessibilité aux débats budgétaires d’autre part. A ce titre, le président du conseil communal (PCC) d’une commune rurale riche nous a confié que « (...) *le modèle simplifié facilite le contrôle (...)* » et que « *le débat budgétaire serait beaucoup plus accessible pour les conseillers grâce aux informations pragmatiques que le modèle simplifié fournit (...)* ». Par ailleurs, la plupart des PCC de communes rurales pauvres que nous avons interviewés sont pratiquement d’accord pour adopter le modèle. Pour la plupart d’entre eux, « (...) *le modèle est clair (...)* ».

Ainsi, nous avons synthétisé la motivation d’adoption des PCC dans la proposition suivante :

- **Proposition n° 6 – Les PCC des communes rurales sont motivés pour adopter le modèle car il leur offre plus de lisibilité et d’accessibilité aux débats budgétaires.**

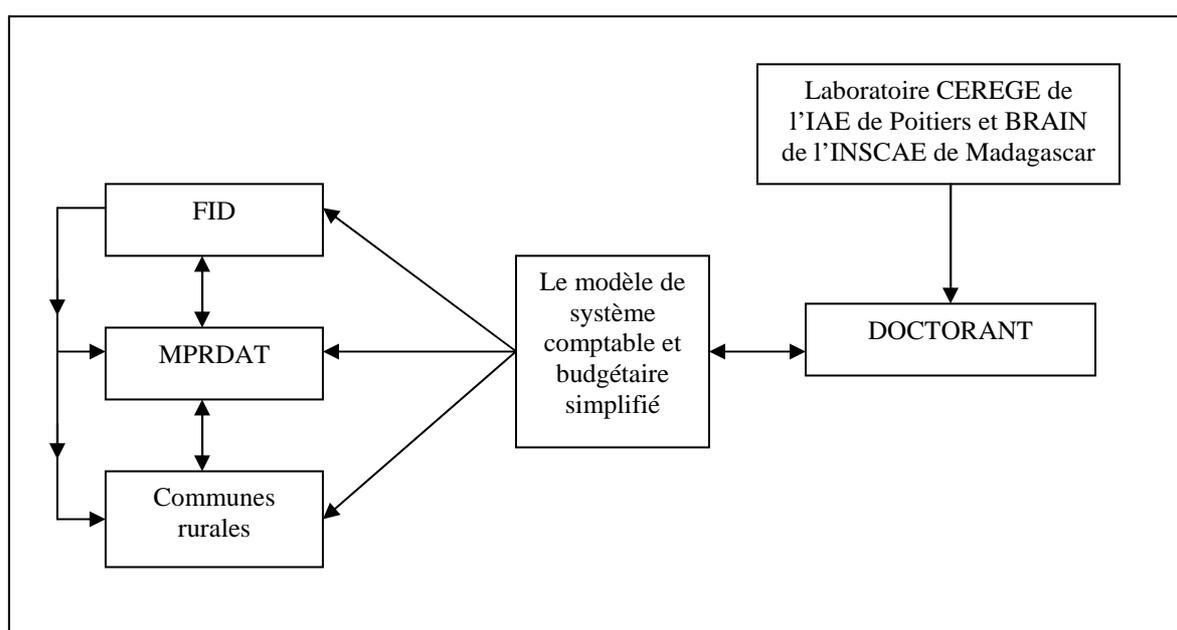
Nous avons identifié dans ce paragraphe (2.4.1), que les perceptions des acteurs sur l’utilité, les avantages ou encore les inconvénients liés à l’adoption du modèle, influencent grandement leur motivation d’adoption. Les principaux motifs d’adoption sont liés directement ou indirectement à la *facilité du contrôle* pour les PCC, au *moyen de financement* et à *l’augmentation de la chance de réélection* pour le maire, et à la *possibilité d’apprentissage et d’amélioration des compétences* pour les STC. Par ailleurs, les principaux motifs de non adoption sont liés à la *surcharge de travail non rémunéré* pour les STC et à la *diminution de l’asymétrie d’information et des marges de manœuvre budgétaire* pour les maires.

Comme nous l’avons vu, les motifs d’adoption peuvent varier selon chaque acteur et selon que la commune soit une commune rurale riche ou une commune rurale pauvre. Cette analyse a été effectuée sur une échelle micro-économique, c’est-à-dire limitée à l’intérieur d’une commune étudiée. A présent, il semble intéressant d’analyser la motivation et l’intérêt des différents acteurs sur le plan macro-économique c’est-à-dire au niveau des différents acteurs institutionnels concernés. Pour ce faire, nous allons analyser les différents niveaux d’enrôlement et d’intéressement suscités par le système comptable et budgétaire simplifié tout au long de sa diffusion.

2.4.2) – Indentification des trois niveaux d’intéressement

Comme le souligne AKRICH et al. (1988a, 2002a), l’innovation doit intéresser les acteurs pour gagner le soutien de ces derniers. A cet effet, nous avons identifié trois acteurs principaux formant avec le chercheur et l’innovation managériale proposée le réseau sociotechnique que nous avons mobilisé tout au long de notre recherche. L’ensemble de ces acteurs humains et non humains peut être présenté par le schéma suivant.

Schéma n° 47 – Le réseau mobilisé dans le cadre de la diffusion et l’adoption du système comptable et budgétaire simplifié



Nous identifions à partir de ce réseau trois niveaux d’intéressement correspondant respectivement à :

- Un niveau financier qui est constitué par le FID,
- Un niveau politique qui est constitué par le MPR DAT,
- Un niveau opérationnel constitué par les communes rurales.

a) – Le niveau financier

Le FID assure le financement des investissements communaux à travers ses sous-composants « projets communautaires » et « transferts de fonds vers les communes ». Il travaille en étroite collaboration avec le ministère de la décentralisation (MPR DAT) et les communes. Par

ailleurs, il exerce un contrôle et un suivi rigoureux de l’utilisation des fonds octroyés aux communes et conditionne l’octroi du financement par l’adoption d’un système d’information comptable et budgétaire fiable par les communes.

Initialement, le système comptable et budgétaire simplifié a été conçu pour satisfaire les besoins « d’information – contrôle » au niveau des communes. C’est à ce titre qu’il peut intéresser le FID. En effet, le modèle permet de produire les informations financières et techniques requises par le FID lui permettant l’exercice de son contrôle.

b) – Le niveau politique

Le MPR DAT est chargé par la politique générale de l’Etat de développer un contexte favorable au développement des collectivités locales et de renforcer l’autonomie des communes. A ce titre, ses principales activités consistent à :

- renforcer les capacités institutionnelles des communes rurales,
- diffuser les modalités d’utilisation et de contrôle des subventions et dotations,
- et former les acteurs locaux.

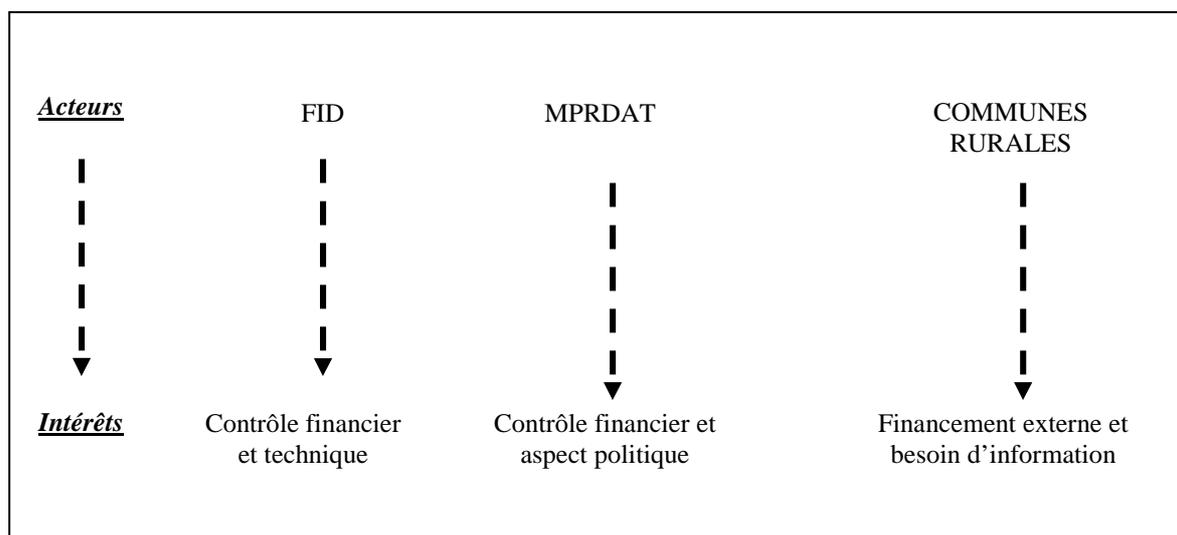
Le système comptable et budgétaire simplifié intéresse le MPR DAT dans la mesure où celui-ci contribue, au moins indirectement, à la réalisation des activités principales du ministère telles que nous l’avons expliqué ci-dessus. C’est un système d’information comptable s’orientant dans un premier temps vers « une information – contrôle ». A ce titre, il facilite non seulement la mise en œuvre du contrôle budgétaire au niveau des communes mais également le contrôle de l’utilisation des subventions et dotations fournies par l’Etat au profit des communes.

c) – Le niveau opérationnel

Les communes rurales sont excessivement dépendantes des financements externes (venant des projets et du ministère). A cet effet, elles s’intéressent au modèle dans la mesure où celui-ci leur permet d’obtenir lesdits financements d’une part et parce qu’il favorise la production des informations financières répondant à leur besoin « d’information – contrôle » d’autre part.

L’ensemble des intérêts précédemment décrits peut être résumé par le schéma suivant.

Schéma n° 48 – Traduction des intérêts pour chaque acteur du réseau



Tels sont donc les différents acteurs intéressés par notre innovation managériale avec leurs intérêts respectifs. Toutefois, la mobilisation des acteurs ainsi que la diffusion de l’innovation a entraîné la transformation des utilisations prévues de celui-ci. En effet, le système comptable et budgétaire simplifié a été prévu pour assurer le contrôle des financements octroyés aux communes. Néanmoins, la réalité du terrain se traduit autrement. Avant d’être un outil de contrôle, le système comptable et budgétaire simplifié a été utilisé pour des fins de formation et de « renforcement de capacités ». La transformation de l’outil est donc traitée dans le paragraphe suivant.

2.4.3) – La transformation de l’outil

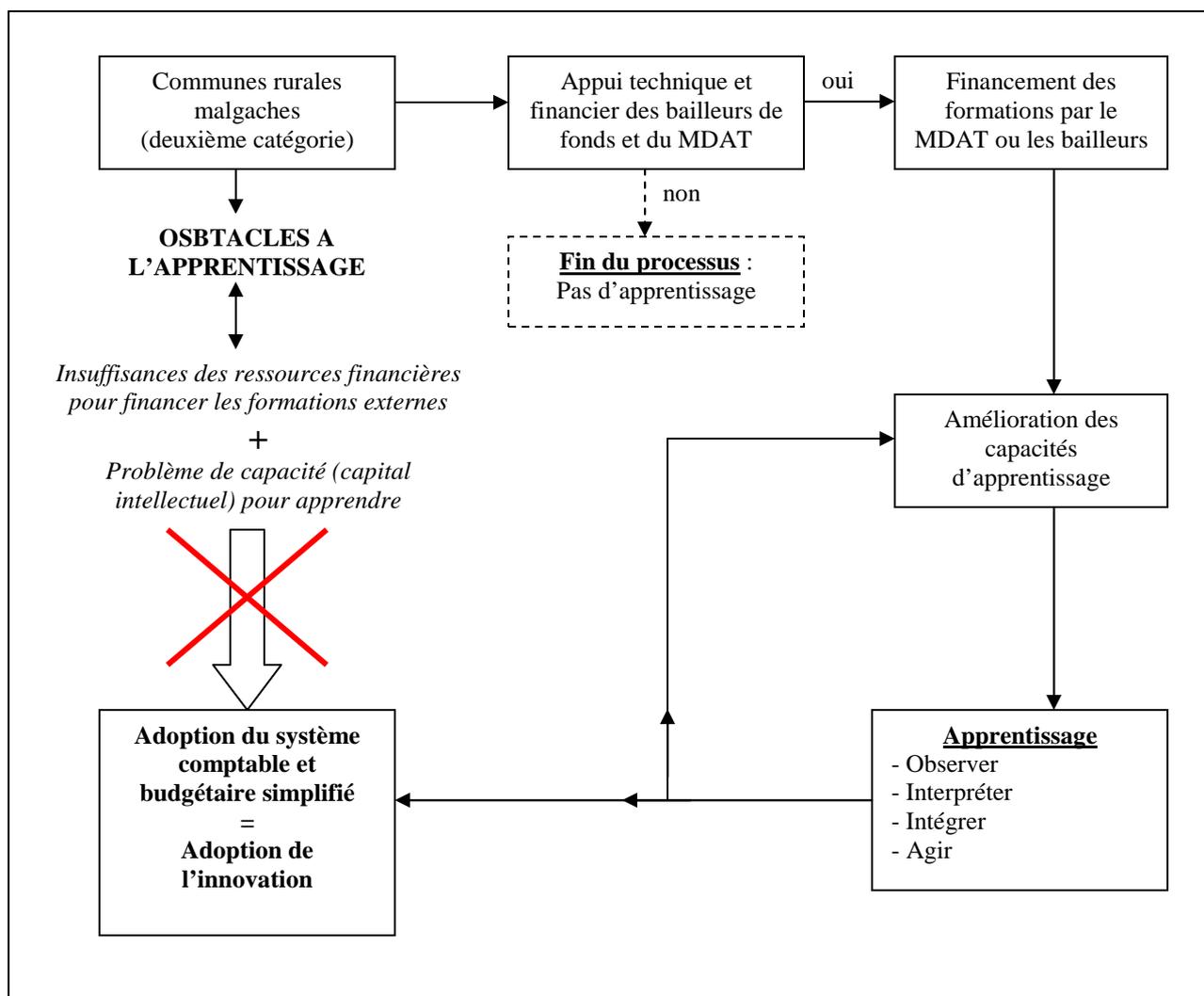
Au début de notre processus de recherche, notre bailleur de fonds nous a mandaté pour concevoir un outil simple et facile à mettre en œuvre pour contrôler l’utilisation des financements qu’il accorde aux communes rurales malgaches. Néanmoins, compte tenu du faible niveau de formation des différents acteurs locaux, une problématique de formation et de « renforcement de capacités » vient se greffer à la problématique de contrôle posé au départ par le bailleur.

Comme nous l’avons mentionné dans la section précédente, les acteurs locaux malgaches (essentiellement les maires, les conseillers et les trésoriers comptables), comme ceux des autres pays de l’Afrique sub-saharienne (DEVLIN et al, 1996, p.200), ne disposent que d’une

faible capacité d’apprentissage attribuable à leur faible niveau de formation (ou de scolarisation) voire leur analphabétisme. Par conséquent, il leur est difficile, voire impossible, d’initier ou de financer des changements d’outils de gestion sous quelque forme que ce soit. Non seulement, cette entreprise est financièrement trop coûteuse pour les communes mais également ces dernières n’ont pas les ressources humaines qualifiées pour en assurer le pilotage. Par conséquent, les communes doivent solliciter l’appui technique et financier des projets de réforme ou des projets de développement financés par les bailleurs de fonds internationaux d’une part, et celui du ministère de la décentralisation d’autre part.

Par ailleurs, les bailleurs de fonds et ministère, bien qu’ils souhaitent mettre en place un nouvel outil de contrôle au niveau des communes, sont dans l’obligation de former ces dernières pour qu’elles puissent utiliser correctement l’outil. Vu sous cet angle, le processus d’adoption du système comptable et budgétaire simplifié par les communes rurales malgaches se décompose en différentes phase d’enrôlement et d’apprentissage pouvant être résumées par le schéma suivant.

Schéma n° 49 – Processus d’adoption du système comptable et budgétaire simplifié par les communes rurales malgaches



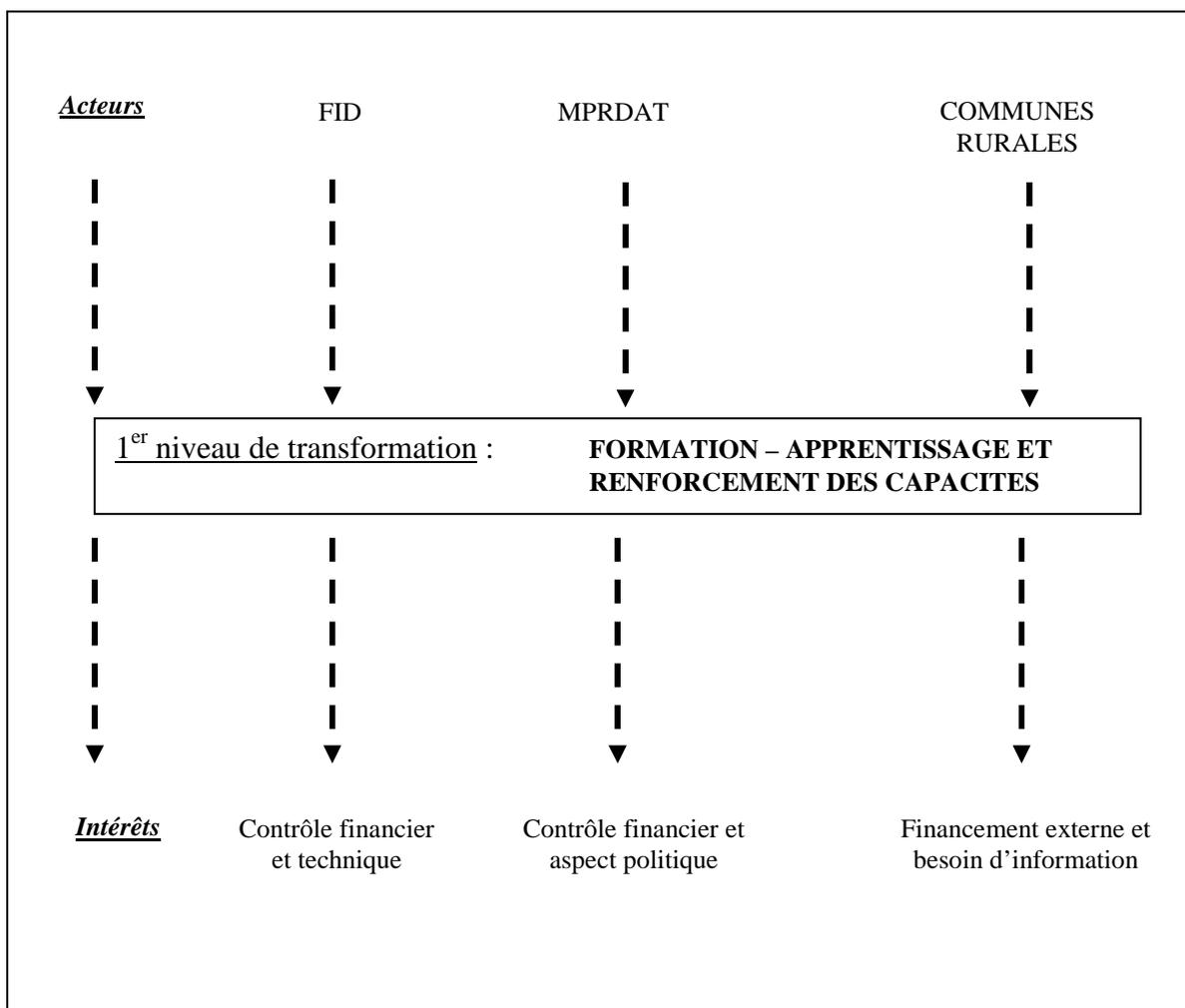
(Source : inspiré de WOICESHYN, 2000, p.1098)

Le schéma ci-dessus reprend les trois catégories d’acteurs précédemment identifiés c’est-à-dire les communes elles-mêmes, le ministère de tutelle et les bailleurs de fonds qui sont représentés par les projets de réforme ou les projets de développement.

L’appui technique et financier des bailleurs de fonds et du ministère de tutelle constitue un élément central, sinon indispensable, dans le processus d’adoption du système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes malgaches. Toutefois, l’existence de cet appui ne conduit pas systématiquement à l’adoption, c’est-à-dire au changement. En effet, il faut que les communes développent leur capacité d’apprentissage et leur compétence technique pour adopter le système comptable et budgétaire simplifié. Il faut donc que les bailleurs

mettent en place un véritable programme de « renforcement de capacités » lequel facilitera l’apprentissage et l’adoption du modèle proposé aux communes permettant ainsi de contrôler l’utilisation des financements octroyés. L’ensemble de ce processus peut être synthétisé comme suit :

Schéma n° 50 – Synthèse du processus de transformation du système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales malgaches



* * *

Nous avons consacré la section 2 du présent chapitre à l’analyse de l’adoption et la transformation du système comptable et budgétaire simplifié par les communes rurales malgaches. A cet effet, nous avons commencé par le choix de notre positionnement épistémologique et celui de la méthodologie de recherche. Ensuite, nous avons enchaîné par la présentation du terrain d’étude avant de présenter les résultats de la recherche.

Le choix de notre positionnement épistémologique n’a été définitivement arrêté qu’à la fin de notre processus de recherche. Néanmoins, nous avons construit en interaction avec les différents acteurs du terrain un projet de transformation du système comptable et budgétaire des communes rurales malgaches. Notre objectif a été de construire un outil de gestion s’adressant aux communes rurales malgaches avec l’intention de transformer, ou plus précisément d’améliorer le système actuellement utilisé par ces derniers. La reconnaissance de cette réalité construite autour d’un projet à visée transformative nous rapproche, d’après les auteurs tels que WACHEUX (1996, p.43), DAVID (1998, p.12) ou encore PERRET et SEVILLE (2007, p.14), d’une position constructiviste.

Par ailleurs, nous avons adopté une démarche essentiellement qualitative basée sur une étude de cas multi sites. Selon MILES et HUBERMAN (2003), cette méthode permet d’approfondir la compréhension et l’explication d’un phénomène en renforçant les similarités ou les différences entre les différents sites étudiés. En effet, notre terrain d’étude offre une opportunité intéressante dans la mesure où le classement administratif des communes rurales est complètement dépassé par la réalité et que trois catégories de communes rurales émergent naturellement de cette réalité. C’est ainsi que nous avons identifié les communes rurales « riches », les communes rurales « modestes », et les communes rurales « pauvres ». En outre, notre problématique de recherche a exigé non seulement une présence du chercheur sur le terrain mais également une démarche interventionniste permettant d’accompagner le projet de transformation depuis la conception de l’outil proposé jusqu’à l’adoption de celui-ci par les communes rurales malgaches.

Notre terrain d’étude se compose essentiellement de trois dimensions : politique, financière et opérationnelle.

- La dimension politique est constituée par le MPR DAT du fait des objectifs et missions dévolus à ce dernier par la politique générale de l’Etat.
- La dimension financière est composée par le FID dans la mesure où ce projet financé par la Banque Mondiale est chargé de soutenir le gouvernement malgache dans la mise en œuvre de la stratégie nationale de réduction de la pauvreté. Par ailleurs, le FID exerce également un contrôle et un suivi rigoureux des financements qu’il accorde directement aux communes rurales malgaches.
- La dimension opérationnelle est constituée par les communes rurales de notre échantillon sachant que le modèle de système comptable et budgétaire simplifié a été conçu à leur attention.

En nous basant sur les concepts théoriques mobilisés dans la section précédente, nous avons identifié les principaux résultats de recherche suivants : « les motivations d’adoption des acteurs locaux », « les différents niveaux d’intéressement » et « la transformation de l’outil ».

Nous avons conclu que les motivations d’adoption d’un acteur local dépendent des perceptions qu’il a sur les avantages ou inconvénients engendré par l’adoption du modèle. A ce titre, nous avons identifié que l’adoption du modèle proposé a été perçue par les acteurs des communes rurales pauvres comme étant potentiellement une source de « *facilité de contrôle* », « *moyen de financement* », « *augmentation de la chance de réélection* », « *possibilité d’apprentissage* », d’où l’existence d’une très forte motivation d’adoption au niveau des communes rurales pauvres. Par ailleurs, les acteurs des communes rurales riches perçoivent l’adoption du modèle comme étant potentiellement une source de « *surcharge de travail* », ou encore de « *diminution des marges de manœuvre* ». Ce qui explique leur légère réticence pour adopter le modèle.

Par ailleurs, l’analyse des différents acteurs composant le réseau institutionnel mobilisé pour l’adoption du modèle nous a conduit à identifier trois niveaux d’intéressement se composant d’un niveau financier (le FID), d’un niveau politique (le MPR DAT) et d’un niveau opérationnel (les communes rurales). La traduction des intérêts respectifs de chaque acteur a été défini à l’origine comme étant « *l’exercice d’un contrôle financier et politique* » pour le MPR DAT, « *l’exercice d’un contrôle financier et technique* » pour le FID, et « *l’obtention d’un financement externe et la satisfaction des besoins “ d’information – contrôle”* » pour les communes rurales. Néanmoins, l’utilisation effective de l’outil proposé a conduit à la transformation de celui-ci passant d’un « *outil de contrôle* » à « *un outil de formation et de*

renforcement de capacité ». La transformation de l’outil est donc associée à l’identification d’autres intérêts complémentaires liés entre autres à l’aspect formation et renforcement de capacité au niveau de chaque acteur institutionnel. Avant de devenir un outil de contrôle, le système comptable et budgétaire simplifié a d’abord été utilisé comme outil de formation et d’apprentissage.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

Après avoir présenté le processus de construction du système comptable et budgétaire simplifié dans le chapitre précédent, nous avons analysé la diffusion et l’adoption de celui-ci au niveau des communes rurales malgaches. Pour ce faire, nous avons commencé par identifier les différents champs théoriques et conceptuels pouvant être mobilisés dans la section 1 avant de présenter les résultats de notre analyse du processus de diffusion et d’adoption du système dans la section 2.

A cet effet, nous nous sommes basés sur les travaux de ROGERS (1995) sur la théorie de la diffusion de l’innovation, ceux de ATTEWEL (1992), NAVARRO et al. (2007) et de WOICESHYN, 2000) sur la théorie de l’apprentissage organisationnel, et ceux de AKRICH et al. (1988, 2002) sur la théorie de l’acteur réseau pour guider notre démarche.

L’approche diffusionniste de ROGERS (1995) précise que l’adoption d’une innovation dépend des attributs perçus de ce dernier. Nous nous sommes inspirés de cette conception pour identifier les motivations d’adoption des différents acteurs locaux tels que le maire, le STC, et le PCC. A ce titre, nous avons conclu que les motivations d’adoption d’un acteur local dépendent des perceptions qu’il a sur les avantages ou inconvénients engendrés par l’adoption du modèle. Entre autres le modèle proposé a été perçu par les acteurs des communes rurales pauvres comme étant potentiellement une source de « *facilité de contrôle* », « *moyen de financement* », « *augmentation de la chance de réélection* », « *possibilité d’apprentissage* », et par les acteurs des communes rurales riches comme étant potentiellement une source de « *surcharge de travail* », ou encore de « *diminution des marges de manœuvre* ». Cette perception justifie alors une très forte motivation d’adoption au niveau des communes rurales pauvres et une légère réticence au niveau des communes rurales riches.

Après avoir identifié les motivations d’adoption des différents acteurs communaux, nous avons élargi notre champ d’analyse au niveau des différents acteurs institutionnels concernés. A ce titre, la théorie de l’acteur réseau développé par AKRICH et al. (1988, 2002) met en évidence l’importance des réseaux d’acteurs humains et non humains soutenant l’innovation pour assurer le succès et l’adoption de cette dernière.

Nous avons mobilisé différents acteurs tels le FID, le MPR DAT et les communes rurales nous conduisant naturellement à identifier trois niveau d’intéressement : un niveau financier (le FID), un niveau politique (le MPR DAT) et un niveau opérationnel (les communes rurales). Le soutien de chaque niveau se traduisant par un intérêt spécifique, nous avons conclu que l’intérêt du MPR DAT correspond à « *l’exercice d’un contrôle financier et politique* » celui du FID à « *l’exercice d’un contrôle financier et technique* », et celui des communes rurales « *l’obtention d’un financement externe et la satisfaction des besoins “ d’information – contrôle”* ».

Toutefois, à l’instar de la théorie sur l’apprentissage organisationnel développé par ATTEWEL (1992) et NAVARRO et al. (2007), (WOICESHYN, 2000), il faut que les utilisateurs potentiels acquièrent de nouvelles connaissances, compétences et savoir-faire pour assurer l’adoption de l’innovation. La réussite d’un tel processus d’apprentissage dépend toutefois de la capacité intellectuelle des acteurs pour apprendre d’une part, et des ressources allouées à l’apprentissage d’autre part (WOICESHYN, 2000). Dans le cas des communes rurales malgaches, les ressources financières requises pour l’apprentissage peuvent être assurées par les bailleurs de fonds et/ou par le ministère de tutelle. Par contre, la problématique de capacité intellectuelle au niveau local nécessite un investissement important en matière de formation et de renforcement de capacité. En effet, comme dans la plupart des pays de l’Afrique sub-saharienne, les acteurs locaux malgaches sont frappés par un faible taux de scolarisation frôlant même l’analphabétisme. A ce titre, l’utilisation effective de l’outil proposé a conduit à la transformation de celui-ci passant d’un « *outil de contrôle* » à « *un outil de formation et de renforcement de capacité* ». Cette transformation s’associe à l’identification d’autres intérêts complémentaires liés entre autres à l’aspect formation et renforcement de capacité au niveau de chaque acteur institutionnel.

CONCLUSION DE LA PARTIE 2

La seconde partie nous a permis de trouver, au moins indirectement, une voie possible pour solutionner la problématique retraçant l’existence d’un écart grandissant entre les référentiels comptables et les pratiques comptables au niveau des communes rurales malgaches.

En effet, le **chapitre 1** présente dans un premier temps une analyse du besoin d’information des différents utilisateurs. Il apparaît que les informations financières produites par les communes rurales malgaches s’adressent essentiellement à deux catégories d’utilisateurs, les utilisateurs internes et les utilisateurs externes. Les premiers, constitués essentiellement par le maire et le bureau exécutif s’intéressent à une information sur le suivi de l’exécution budgétaire. Par contre, les utilisateurs externes regroupant les conseillers communaux, les services déconcentrés, les projets financés par les bailleurs de fonds s’intéressent, en plus d’une information budgétaire, à un type d’information beaucoup plus large telle que le degré d’enclavement, le niveau de développement, le degré d’avancement technique et financier des investissements... Néanmoins, nous avons conclu que les besoins d’information des utilisateurs convergent essentiellement vers une information de type « contrôle – budgétaire ». Dans un second temps, le même chapitre reprend les caractéristiques techniques et innovantes du système comptable et budgétaire simplifié que nous avons conçu à l’intention des communes rurales malgaches tout en tenant compte des différents besoins des utilisateurs.

A l’issu de ce chapitre, il nous semble logique, et à la fois naturel, de continuer la réflexion sur la diffusion et l’adoption de l’outil proposé au niveau des communes rurales dans un premier temps, et au niveau des différents acteurs institutionnels dans un second temps. C’est l’objet du **chapitre 2** lequel retrace dans un premier temps les différents champs théoriques pouvant être mobilisés pour une telle entreprise. A cet effet, nous n’avons retenu que la théorie diffusionniste de ROGERS (1995), la théorie de la traduction de AKRICH et al. (1988, 2002) et la théorie de l’apprentissage de ATTEWEL (1992), NAVARRO et al. (2007) et de WOICESHYN, 2000).

Dans un second temps, le chapitre 2 présente les orientations épistémologiques et méthodologiques retenues avant d’enchaîner sur les principaux résultats de notre recherche. A ce titre, nous avons conclu l’existence d’une très forte motivation d’adoption au niveau des communes rurales pauvres et celui d’une légère réticence au niveau des communes rurales riches du fait de leur perception des avantages et inconvénients potentiels résultant de l’adoption de l’outil. Par ailleurs, nous avons identifié, à travers les différents acteurs institutionnels et réseaux soutenant le modèle proposé, l’existence de trois niveaux d’intéressement (1^{er} niveau = politique, 2^{ème} niveau = financier et 3^{ème} niveau = opérationnel) indispensables pour la modernisation du système comptable et budgétaire du secteur public local malgache. Dans la mesure où le troisième niveau (opérationnel) ne s’intéresse qu’à l’obtention d’un financement externe, les deux premiers niveaux (politique et financier) s’intéressent essentiellement à l’exercice d’un contrôle et suivi financier sur le troisième. Néanmoins, la finalité dudit contrôle diverge sachant que le niveau politique s’intéresse plus au suivi des réalisations conformément aux directives définies par la politique générale de l’Etat tandis que le niveau financier accorde plus d’importance au suivi des réalisations techniques concernant un projet d’investissement ou d’infrastructures précis.

A cet effet, nous pouvons conclure que le système comptable et budgétaire simplifié répond d’une manière importante aux besoins d’ « information – contrôle » exprimés par les différents utilisateurs. Néanmoins, l’utilisation effective de l’outil proposé nous conduit à la transformation de celui-ci passant d’un « *outil de contrôle* » à « *un outil de formation et de renforcement de capacités* ». En effet, les compétences et savoir-faire des acteurs communaux nous dirigent vers l’identification d’autres intérêts au niveau de chaque acteur institutionnel. Il s’agit du caractère indispensable de la formation et du renforcement de capacité à l’attention des acteurs communaux.

CONCLUSION GENERALE

Depuis les années 1980, les vagues de réformes du secteur public imposées par les bailleurs de fonds internationaux (Banque Mondiale et FMI) ont conduit les pays en développement à mettre en place des modèles ayant connu leur succès essentiellement dans les pays industrialisés. En agissant ainsi, les gouvernements des pays en développement renforcent leur légitimité envers les bailleurs de fonds et, par conséquent, continuent de percevoir les financements émanant de ces derniers. En effet, les bailleurs de fonds internationaux constituent, pour les pays en développement, des partenaires indispensables pour la relance de leur économie.

Cette recherche de légitimité se concrétise, dans le cas de Madagascar, par l'adoption d'une nouvelle loi organique sur les lois de finances d'une part, et par la réforme du plan comptable pour les opérations publiques d'autre part. Ces réformes ont été introduites selon une démarche « top down ». Toutefois, force est de constater que l'application de ces réformes au niveau local demeure à un stade très partiel, voire inexistant, à cause des contraintes liées aux réalités du contexte local.

Partant de ce constat, cette recherche s'inscrit dans le débat actuel sur la diffusion et l'application des réformes et innovations comptables dans le secteur public local. En effet, les contraintes liées aux contextes et réalités des communes rurales malgaches constituent des obstacles importants pour l'application du plan comptable des opérations publiques, un système d'information comptable inspiré des normes comptables internationales. Cette recherche propose alors une alternative orientée vers la mise en œuvre d'un modèle plus

simple et à la fois plus pragmatique à l'attention des communes rurales malgaches. Elle démontre la possibilité d'une telle entreprise à travers un triple objectif :

- mettre en évidence l'écart grandissant entre la doctrine comptable et la réalité des pratiques comptables locales ;
- concevoir un système comptable et budgétaire répondant aux besoins d'information des principaux utilisateurs des documents financiers produits par les communes rurales ;
- identifier les conditions optimales pour la mise en place d'un tel outil au niveau des communes rurales malgaches.

En effet, l'institution communale connaît une forte présence sur le paysage administratif de Madagascar depuis la colonisation. L'influence des bailleurs de fonds sur la politique générale de l'Etat à cette institution le statut de « cellule de base » pour le développement du pays. Ainsi, les différentes lois sur la décentralisation des années 1990 ont considérablement augmenté les compétences que doivent gérer les communes. **L'accroissement de leurs compétences génère, du moins théoriquement, un besoin en terme de système d'information de gestion financière et comptable.** A ce titre, les normalisateurs malgaches se sont inspirés des normes comptables internationales et des expériences étrangères pour réformer le système comptable du secteur public en général et celui des collectivités territoriales décentralisées, dont les communes, en particulier. Néanmoins, très peu de communes disposent des ressources nécessaires (humaines, financière et matérielles) non seulement pour faire face aux compétences transférées mais également pour appliquer les réformes de leur nouveau système d'information comptable dont la finalité affichée est de répondre aux besoins d'information leur permettant une prise de décisions avisées. La sous-qualification du personnel communal et le degré d'informatisation quasi-nul de leur gestion constituent autant d'obstacles à l'application de la doctrine comptable au niveau des communes et plus particulièrement au niveau des communes rurales. Cette situation, résultant d'une réforme conduite selon une approche « top down », constitue une problématique à laquelle des acteurs institutionnels tels que les bailleurs de fonds et le ministère de la décentralisation essaient de résoudre.

A ce titre, nous avons pris contact avec deux projets financés par la Banque Mondiale pour financer notre étude. L'objectif de celle-ci est en effet de concevoir un système comptable et budgétaire simplifié à l'attention des communes rurales malgaches.

Nous avons, dans le cadre de ce mandat, analysé les besoins en matière d'information financière des principaux utilisateurs des documents financiers établis par les communes. Deux grandes catégories d'utilisateurs se démarquent avec des besoins d'informations ayant des finalités différentes. D'une part, les utilisateurs internes, composés par le maire et les membres du bureau exécutif, se focalisent sur une information permettant d'effectuer un contrôle et un suivi des exécutions budgétaires dans un objectif de respect total de la législation en vigueur. D'autre part, les utilisateurs externes, constitués essentiellement par les conseillers communaux, les services déconcentrés, les organes de contrôle de l'Etat et les projets financés par les bailleurs de fonds se tournent non seulement vers une information de contrôle budgétaire mais également vers des informations plus générales permettant de mesurer les réalisations et la responsabilité du maire.

S'inspirant des besoins exprimés par les utilisateurs des documents financiers établis par les communes, cette recherche propose un modèle de système comptable et budgétaire simplifié. Ce dernier est présenté à travers deux grilles de lecture. D'une part, la littérature traitant des structures et caractéristiques des outils de gestion permet de caractériser le modèle comme s'appuyant sur des instruments de prévisions, des instruments de contrôle et des instruments de compte-rendu. Il s'articule autour d'un processus en trois phases : la budgétisation, l'exécution budgétaire et le compte rendu. Par ailleurs, il est fondé sur les concepts tels que la comptabilité de caisse, la redevabilité (compte rendu) et les besoins des utilisateurs.

D'autre part, la littérature traitant des innovations managériales permet de qualifier le modèle comme un instrument inédit conçu à partir d'une démarche originale et affilié à d'autres outils innovants. Il influence le mode de management des communes rurales en facilitant la communication et le *reporting*. Par ailleurs, il contribue à l'augmentation du stock de connaissances des acteurs communaux à travers la production de meilleures informations.

L'étude des conditions de mise en place et d'adoption du système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales met en évidence deux catégories de motivation d'adoption, trois niveaux d'intéressement et un degré de transformation.

a)- Deux catégories de motivation d'adoption

Les communes rurales pauvres sont plus motivées pour adopter le modèle simplifié dans la mesure où l'application de celui-ci est perçue comme un moyen pour faciliter le contrôle, un moyen permettant d'accéder au financement des bailleurs et par conséquent un moyen pour augmenter la chance de réélection ou encore comme un moyen pour améliorer les connaissances en matière de gestion financière et comptable. Par contre, les communes rurales riches sont moins enthousiastes dans l'adoption du modèle dans la mesure où l'adoption de celui-ci est perçue comme étant potentiellement une source de surcharge de travail, ou encore de diminution des marges de manoeuvre budgétaire.

b)- Trois niveaux d'intéressement

Les trois principaux acteurs institutionnels mobilisés dans la phase de mise en place du modèle permet d'identifier trois niveaux d'intéressement. Le niveau politique (MPR DAT) s'intéresse à l'exercice d'un contrôle financier et politique sur les communes rurales, le niveau financier (FID) s'intéresse à l'exercice d'un contrôle financier et technique sur les communes rurales et le niveau opérationnel (les communes rurales) s'intéressent à l'obtention d'un financement externe et à la satisfaction des besoins en matière d'information « contrôle budgétaire ».

c)- Un degré de transformation

La sous-qualification du personnel communal a entraîné une transformation de l'utilisation effective du modèle passant d'un outil de contrôle à un outil de formation et renforcement de capacité.

Ainsi, les intérêts managériaux de cette recherche se situent à trois niveaux. D'abord, elle permet d'interpeller les normalisateurs malgaches sur l'échec des réformes comptables inspirées des normes comptables internationales. En effet, ces dernières ont été conduites selon une approche « top down » et pourtant leur application au niveau des communes rurales se heurtent aux contraintes telles que la sous-qualification du personnel communal et le degré d'informatisation quasi-nul de la gestion financière des communes. Ensuite, elle propose un outil permettant de satisfaire les besoins en matière d'information « contrôle budgétaire » des

principaux utilisateurs et particulièrement des bailleurs de fonds pour lesquels la problématique de contrôle de l'utilisation des fonds octroyés aux communes est importante. Enfin, elle facilite la réalisation des missions de formation et de « renforcement de capacité » dévolues au ministère de la décentralisation et soutenues par les bailleurs de fonds. En effet, la présentation de l'outil ainsi que la démarche utilisée pour la mise en place de ce dernier au niveau des communes de l'échantillon revêtent un aspect pédagogique permettant de dupliquer les mêmes expériences pour d'autres communes.

Sur le plan théorique, cette recherche a permis :

- d'illustrer, à partir de la théorie néo-institutionnelle, que les réformes comptables du secteur public ont été conduites sous des pressions coercitives émanant des bailleurs de fonds conduisant par conséquent à des comportements mimétiques sans réel ancrage sur le terrain ;
- d'expliquer, à partir de la théorie de la contingence, que la non prise en compte des contraintes locales influence négativement la diffusion et l'application des réformes comptables dans le secteur public ;
- de confirmer que la finalité affichée de tout système d'information est de répondre aux besoins d'information des principaux utilisateurs et que par conséquent, l'analyse des besoins des utilisateurs constitue une étape importante dans la conception d'un système d'information ;
- d'illustrer la possibilité d'étudier l'adoption et la diffusion d'une innovation managériale à travers de multiples champs théoriques (théorie de la diffusion des innovations, théorie de l'apprentissage organisationnel, théorie de l'acteur réseau) ;
- d'illustrer à partir d'une recherche constructive la possibilité de transformer un objet de recherche en adoptant une démarche interventionniste.

Toutefois, cette recherche présente des limites liées essentiellement à des barrières linguistiques et à une contrainte de délai.

a)- Barrières linguistiques

Les barrières linguistiques nous ont particulièrement handicapé dans le traitement des données collectées à travers les entretiens. En effet, la plupart des entretiens ont été

réalisés dans la langue malgache. Par conséquent, nous avons été obligé de faire une première retranscription de nos entretiens en malgache et ensuite de traduire cette retranscription en français. Nous sommes conscient que, malgré l'extrême objectivité dont nous avons fait preuve, il peut demeurer certains biais relatifs à ce mode de traitement. Par ailleurs, un tel traitement nous a privé d'exploiter nos entretiens à partir des logiciels d'analyse textuelles qui accorde beaucoup d'importance aux « mots » exprimés par les interviewés.

b)- Contrainte de délai

Le délai de production d'une thèse, normalement limité à trois ans, nous a obligé à faire des choix importants dans la conduite de notre travail. Il aurait été intéressant de prolonger l'étude de la mise en place du système comptable et budgétaire simplifié afin d'approfondir l'impact de l'utilisation de ce dernier sur le mode de gestion de la commune. Néanmoins, une telle entreprise requiert une présence permanente sur le terrain durant au moins deux exercices budgétaires successifs. Dans la mesure où cette exigence nous aurait obligé de réaliser notre recherche sur quatre, voire cinq ans, il a fallu limiter l'étude de la mise en place du modèle aux motivations d'adoption ainsi qu'aux différents niveaux d'intéressement.

Les limites précédemment exposées peuvent conduire à plusieurs prolongements possibles de cette recherche. A cet effet, il serait souhaitable d'étudier le devenir du système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales de l'échantillon. Il serait alors question de la viabilité à long terme de l'adoption et de la pratique de l'outil, d'approfondissement des apports de l'outil par rapports aux modèles précédents, du changement de comportement...

Par ailleurs, il serait également intéressant de dupliquer la mise en place de l'outil sur une échelle nationale en approfondissant pour chaque type de commune rurale les similarités et les différences de comportement, de motivation ou même d'attitude face au changement.

BIBLIOGRAPHIE

- ABOU-ZEID E. et CHENG Q. (2004), « The effectiveness of innovation : a knowledge management approach », *International Journal of Innovation Management*, Vol.8, N°3, September 2004, pp.261-274
- ACORDS (2003), « Analyse du contexte institutionnel et financier en vue d'un appui direct aux communes rurales et aux organisation communales », Rapport final, Juillet 2003
- ADHEMAR P. (2005), « International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Background and Update », 10th CIGAR Conference May 26 & 27th, 2005, Poitiers, France
- AKRICH M., CALLON M. et LATOUR B. (2002), « The key to success in innovation Part I : The art of interressement », Translated by ADRIAN MONAGHAN, *International Journal of Innovation Management* Vol. 6, No. 2 (June 2002) pp. 187–206
- AKRICH M., CALLON M. et LATOUR B. (2002°), « The key to success in innovation Part II : The art of choosing good spokespersons », Translated by ADRIAN MONAGHAN, *International Journal of Innovation Management* Vol. 6, No. 2 (June 2002) pp. 207–225
- ALCOUFFE S., BERLAND N., LEVANT Y. (2007), « Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations : A comparative study », *Management Accounting Research*, (2007), doi:10.1016:j.mar.2007.04.001
- ALCOUFFE S., BERLAND N., LEVANT Y.(2003), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro spécial – Mai 2003, pp.7-26
- ALTER N.(2002), « L'innovation ordinaire », édition PUF Sociologie, Paris, 2002
- AMBLARD H., BERNOUX P., HERREROS G. et LIVIAN Y.-F.(2005), « Une sociologie de la traduction », in « Les nouvelles approches sociologiques des organisations », 3^{ème} éd., Editions du Seuil, Paris, 2005, pp.127-177
- ARGYRIS C. et SCHÖN D.A.(2002), « Apprentissage organisationnel – Théorie, méthode, pratique », traduction de la 1^{ère} édition américaine par Marianne Aussanaire et Pierre Garcia-Melgares, De Boeck Université, 2002

- ATTEWELL P.(1992), « Technology diffusion and organizational learning : the case of business computing », *Organization Science*, Vol.3, N°1, February 1992, pp.1-19
- AUCOIN P.(1995), « The New Public Management : Canada in Comparative Perspective », IRPP, Montréal, 1995
- AX T. et BJORNENAK T.(2005), « Bundling and diffusion of management accounting innovations – the case of the balanced scorecard in Sweden », *Management Accounting Research*, 16 (2005), pp.1-20
- BANQUE MONDIALE (1997), « L’Etat dans un monde en mutation. Rapport sur le développement dans le monde 1997 », Banque Mondiale, Washington D.C, 1997
- BANQUE MONDIALE (2001), « Madagascar. Définition des dépenses visant la réduction de la pauvreté. Programme d’Evaluation et d’Action », document préparé par le Gouvernement de Madagascar, le Personnel du Fonds Monétaire International, le personnel de la Banque Mondiale, 18 septembre 2001
- BANQUE MONDIALE (2004), « Décentralisation à Madagascar », Une étude de la Banque Mondiale concernant un pays, Banque internationale pour la reconstruction et le développement/Banque mondiale, Washington, D.C. 20433 (États-Unis d’Amérique), Juillet 2004
- BARDINI T. (1996), « Changement et réseaux socio-techniques : de l’inscription à l’affordance », *Réseaux n°76 CENT*, pp.125-155, 1996
- BERLAND N. (2004), « Mesurer et piloter la performance », édition de la performance, Paris, 2004, 230p.
- BERRY M. (1983), « L’impact des instruments de gestion sur l’évolution des systèmes humains », Centre de Recherche en Gestion (CRG), Ecole Polytechnique, Paris, Juin 1983
- BEZES P. (2005), « *L’Etat et les savoirs managériaux : Essor et développement de la gestion publique en France* », in « 30 ans de réforme de l’Etat – Expériences françaises et étrangères », sous la direction de François LACASSE et Pierre-Eric VERRIER, Dunod, Paris, 2005, pp 9-40, 2005.
- BLOOR D. (1976), « Knowledge and social imaginery », *Empirical Program of Constructivism*, Chicago: University of Chicago, 1976
- BOURMISTROV A. et MELLEMLVIK F. (2003), “Challenges when reforming government accounting: A case of the Norwegian central government”, 9th CIGAR conferences, June 13th – 14th, 2003, Bodo, Norway
- BURNS T. et STALKER G.M. (1966), « The management of Innovation », London Tavistock, 1966
- BUSSON – VILLA F. et LE GALL M. (2003), « L’évaluation, un instrument de démocratie pour le management local ? Des ambitions à la pratique », in *Démocratie et Management local*, 5^{ème} Rencontres Ville – Management, Sous la direction de Robert LE DUFF et Jean-Jacques RIGAL, Ed. Dalloz, Paris 2003, 467 p., pp.48-64
- CALLON M. et LAW J. (1989), « La protohistoire d’un laboratoire », in « La science et ses réseaux – genèse et circulation des faits scientifiques », sous la direction de Michel CALLON, éd. La découverte, 1989, Paris, pp.66-116
- CAPRON M. (2003), « Un nouvel instrument d’auto-évaluation des organisations : le bilan sociétal », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro spécial – Mai 2003, pp.55-70

- CARASSUS D. et FAVOREU C. (2005), « Etude de l'application de la LOLF aux collectivités locales », Workshop Ville – Management, Décembre 2005
- CARPENTER V. et FEROZ E.H. (1990), “The decision to adopt GAAP: A case study of the Commonwealth of Kentucky”, *Accounting Horizons*, June 1990, Vol.4 Issue 2, p.67-78, 12p.
- CARPENTER V. et FEROZ E.H. (1992), “Gaap as a symbol of legitimacy: New York State’s decision to adopt GENERALLY Accepted Accounting Principles”, *Accounting Organisation and Society*, October 1992, Vol.17 Issue 7, p.613-643, 31p., 2 Charts
- CARPENTER V. et FEROZ E.H. (2001), “Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments’ decision to adopt generally accepted accounting principles.” *Accounting Organisation and Society*, Oct/Nov 2001, Vol.26 Issue 7/8, p.565-596, 32p.
- CARROLL J.S. (1998), “Organizational learning activities in high-hazard industries: the logics underlying self analysis”, *Journal of Management studies*, Vol.35, N°6, November 1998, pp;699-717
- CAZAL D. (2007), « Traductions de la traduction et acteur-réseau : sciences, sciences sociales et sciences de gestion », Document de travail du LEM (Lille Economie et Management), CRNS, Mai 2007, 27 p.
- CAZES-MILANO P. et MAZARS-CHAPELON A. (2000), « Techniques et outils de gestion : un même concept ? », Cahier de recherche n°281, Centre de recherche DMSP (Dauphine Marketing Stratégie Prospective), Mars 2000
- CHAN J. (2005), « Une révolution mondiale dans la comptabilité publique ? Une analyse des IPSAS et quelques recommandations », in « Mélanges en l’honneur du Professeur Jean-Claude SCHEID – comptabilité, recherche comptable et profession comptable », Expert Comptable Média, Paris, pp.59-66, 2005
- CHAN J. (2006), « IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries », in “Accounting reform in the public sector: Mimicry, fad or Necessity – 10th biannual CIGAR Conference May 2005, Poitiers, France”, Evelyne LANDE & Jean-Claude SCHEID editors – Expert Comptable Média, Paris, Novembre 2006, pp.31-41
- CHAN J., JONES R., LÜDER K. (1996), « Modeling governmental accounting innovations : an assessment and future research directions », *Research in Governmental Nonprofit Accounting*, Volume 9, page 1-19, JAI Press Inc, 1996
- CHAPELLIER P. (1994), « Comptabilité et Système d’Information du Dirigeant de PME – Essai d’observation et d’interprétation des Pratiques », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion – Université de Montpellier II, Décembre 1994
- CHENG R. (1994), *A politico-economic model of government accounting policy choice*, in *Research in governmental and nonprofit accounting*, vol. 8, JAI Press INC., pp. 39-68, 1994.
- CHRISTIAENS J. et PETEGHEM V. (2005), « Government reform : consequences for determining the financial equilibrium », 10th CIGAR Conference – May 26 & 27th, 2005 – Poitiers, France
- COLASSE B., “Où est-il question d’un cadre conceptuel français: inutile hier, improbable aujourd’hui”, in *Mélanges en l’honneur du Professeur Jean Claude SCHEID*, Expert Comptable Média, Paris, Février 2005, pp.201-206

- Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) (1999), « Plan comptable des opérations publiques (PCOP 2000) », Antananarivo, Madagascar, Novembre 1999
- Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) (2005), « Guide d'application du Plan Comptable des Opérations Publiques – PCOP 2006 », Collectivité Territoriales Décentralisées, Arrêté N°6458/2005 du 8 juin 2005, 258p.
- Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) (2005), « Plan comptable des opérations publiques (PCOP 2006) », Antananarivo, Madagascar, Avril 2005
- COOPER J. (1998), “A multidimensional approach to the adoption of innovation”, *Management decision*, Vol.36, N°8, 1998, pp.493-502
- COVALESKY M.A. et DIRSMITH D.W. (1988), “An institutional perspective on the rise, social transformation and fall of a university budget category”, *Administrative Science Quarterly*, 1988, Vol.33, p.562-587, 26p.
- CROSSAN M.M., LANE H.W., WHITE R.E. (1999), “An organizational learning framework: from intuition to institution”, *Academy of management review*, Vol.24, N°3, 1999, pp.522-537
- CROZIER M. (1991), « Etat modeste, Etat moderne. Stratégie pour un autre changement », Collection « Points Essais », éd. SEUIL, Paris, 1991
- DAFT R. (1978), “A dual-core model of organizational innovation”, *Academy of management journal*, Vol.21, N°2, June 1978, pp.193-210
- DAMANPOUR F. (1987), “The adoption of technological, administrative, and ancillary innovations: impact of organizational factors”, *Journal of management*, Vol.13, N°4, 1987, pp.675-688
- DAMANPOUR F. et EVAN W. (1984), « Organizational innovation and performance : the problem of “organizational lag” », *Administrative science quarterly*, Vol.29, September 1984, pp.392-409
- DAVID A. (2000a), « La recherche intervention, cadre général pour la recherche en management ? », in *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, FNEGE, VUIBERT, 2000
- DAVID A. (2000b), « La recherche intervention, cadre général pour la recherche en management ? », IX^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique, Montpellier, 24 au 26 mai 2000
- DAVID A. (1996), « Structure et dynamique des innovation managériales », *Cahier de recherche n°12*, Centre de recherche du CGS (Centre de Gestion Scientifique), ENSMP, Juillet 1996
- DAVID A. (1996), « Structure et dynamique des innovations managériales », Cinquième conférence de l'AIMS, 13, 14, et 15 mai 1996 à Lille
- DAVID A. (1998), « Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion », *FR DMSP – C – 98 – 265*
- DAVID A. (1998), « Outils de gestion et dynamique du changement », *Revue Française de Gestion*, Septembre - Octobre 1998, pp.44-59
- DE COSTER M. et PICHAULT F. (1994), « *Traité de sociologie du travail* », Ed. De Boeck Université, Bruxelles, 1994

- DESMAZES J. et LAFONTAINE J-P. (2007), « L'assimilation des budgets environnementaux et du tableau de bord vert par les entreprises », 28^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, « Comptabilité et Environnement », Poitiers, 23, 25 mai 2007
- DEVLIN P., GODFREY A., MERROUCHE C. (1996), "Governmental accounting in Kenya, Tanzania, and Uganda", in *Research in Governmental and Non-profit accounting*, edited by James Chan, Co-editors Rowan Jones and Klaus Lüder, JAI PRESS INC., Volume 9, 1996, pp.193-298
- DEVLIN P., GODFREY A., MERROUCHE C. (2002), "The impact of culture on governmental accounting innovations in developing countries", in *Innovations in Governmental Accounting*, Edited by Vicente Montesinos and José Manuel Vela, Kluwer Academic Publishers 2002
- DEWAR R., et DUTTON J. (1986), « The adoption of radical and incremental innovation : an empirical analysis », *Management science*, Vol.32, N°11, 1986
- DI MAGGIO P. et POWELL W. (1983), « The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organisational Fields », *American Sociological Review*, April 1983, Vol.48, N°2, p.147-160
- DREVEYTON B. et ROCHER S. (2007), « From the implementation to the transformation of a financial accounting system in the French local public sector : the emergence of a boundary object », 11th CIGAR Conference – June 14 & 15th, 2007 – Coimbra, Portugal
- DSRP (2003) - *Document de Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté*, Mise à jour Juillet 2003
- DYE K. et BOWSER C. (1987), « Financial statements for a sovereign state : The Federal Government Reporting Study », *Accounting Horizons*, March 1987, pp.17-24
- FERLIE E., LYNN A., FITZGERALD L. et PETTIGREW A. (1996), « New public management in action », Oxford University Press, Oxford, 1996
- FID (2005), Rapport final de revue à mi-parcours (RMP) – Projet de Développement Communautaire (crédit IDA 34980), Rapport final, 16 Mars 2005
- FINGER M., PRAVATO S., et ROSSIAUD E. (1996), « Le new public management. Une première étape dans la transformation des organisations de service public », *Revue suisse de science politique*, 1996
- FIOL M.C. et LYLES M.A. (1985), « Organizational learning », *Academy of management review*, Vol.10, N°4, 1985, pp.803-813
- FIRTH M. (1996), « The diffusion of managerial accounting procedures in the People's Republic of China and the influence of foreign partnered joint ventures », *Accounting Organizations and Society*, Vol.21, N°7/8, 1996, pp.629-654,
- FLYNN N. et STREHL F. (1996), « Public sector management in Europe », Prentice Hall, Englewoods Cliffs, 1996
- FMI (2005), « Fiche technique – Document de stratégie pour la réduction de la pauvreté », Septembre 2005, www.imf.org
- Fonds Africain de Développement (2004), « Rapport d'Evaluation. Projet de Renforcement Institutionnel visant la Bonne Gouvernance (PRIBG). République de Madagascar », Octobre 2004

- GALLIVAN M.J. (2001), "Organizational adoption and assimilation of complex technological innovations: development and application of a new framework", Database Advances Info. Systems 3, 51-85
- GASSON S. (2006), "A genealogical study of boundary-spanning IS design", European journal of Information Systems (2006), 15, 26-41
- GILBERT P. (1998), « L'instrumentation de gestion – La technologie de gestion, science humaine ? », Ed. Economica, Paris, 1998, 149p.
- GODOWSKI C. (2003), « Essai sur la dynamique d'assimilation des innovation managériales. Le cas des approches par activités », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro spécial, Mai 2003, pp. 71-86.
- GOPALAKRISHNAN S. et BIERLY P. (2001), "Analyzing innovation adoption using a knowledge-based approach", Journal of engineering and technology management JET-M, Vol.18, 2001, pp.107-130
- GOSSELIN M. et MEVELLEC P. (2003), « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro spécial – Mai 2003, pp.87-109
- HARRINGTON S.J. et GUIMARAES T. (2005), « Corporate culture, absorptive capacity ant IT success » *Information and organisation*, 15, 2005, pp.39-63
- HATCHUEL A. et LE MASSON P. (2001), « Innovation répétée et croissance de la firme », *Micro-économie et Gestion des fonctions de conception*, Programme CRNS « Enjeux économiques de l'innovation », Cahier de recherche N°18, Centre de Gestion Scientifique, Ecole des Mines Paris, Février 2001
- HATCHUEL A. et WEIL B. (1992), « L'expert et le système », Ed. Economica, Paris, 1992, 263 p.
- HOOD C. (1994), « Economic rationalism in public management : from progressive public administration to New Public Management », in *Explaining economic policy reversals*, Open University Press, 1994
- HOOD C. (1995), « The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme », *Accounting, Organisation and Society*, Vol 20, No 2/3, pp.93-109, 1995
- HUBER G. P. (1991), « Organizational learning : the contributing processes and the literatures », *Organization science*, Vol.2, N°1, February 1991, pp.88-115
- HUFTY M. (1998), « *Aux racines de la pensée comptable* », in « *La pensée comptable, Etat, néolibéralisme, nouvelle gestion publique* » sous la direction de Marc HUFTY, Editions Presses Universitaires de France, Paris, 1998, pp 15-40, 1998.
- HUTEAU S. (2006), « *Le management public territorial. Le guide du manager* », Editions du PAPHYRUS, 484 p, 2006
- HYVONEN J., JARVINEN T., OULASVIRTA L., PELLINEN J. (2005), « The rationale of financial shared service centres in local governments », 10th CIGAR Conference – May 26 & 27th, 2005 – Poitiers, France
- IFAC (2006), "*IPSAS adoption by governments*", March 2006
- IFAC (2006), « *Cash basis IPSAS : Financial reporting under the cash basis of accounting* »
- IFAC, PSC (2000), « *Study N°11 – Government Financial Reporting. Accounting issues and practices* », May 2000

- IPSASB (2006), "Public Sector Conceptual framework – Project Brief", December 2006, www.ipsasb.org
- JARUGA A. et NOWAK W. (1996), "Toward a general model of public sector accounting innovations", in *Research in Governmental and Non-profit accounting*, edited by James Chan, Co-editors Rowan Jones and Klaus Lüder, JAI PRESS INC., Volume 9, 1996, pp.21-31
- JONES R. (1994), « Les principes d'information et de comptabilité des collectivités locales au Royaume-Uni », *Revue Française de Comptabilité*, Juillet – Août 1994, p.68
- KALIKA M. et KEFI H. (2004), "Evaluation des systèmes d'information: une perspective organisationnelle", Paris, ECONOMICA, 2004, 211p.
- KOENIG G. (2006), « L'apprentissage organisationnel : repérage des lieux », *Revue française de gestion* 2006/1, n°160, pp.293-306
- KRISTENSEN J.K., GROSZYK W.S. et BÜHLER B. (2002), « L'élaboration et la gestion des budgets centrés sur les résultats », in *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, volume 1, n°4, pp.7-37, 2002
- LACOMBE-SABOLY M. (1994), « Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Poitiers, Janvier 1994.
- LAFONTAINE J-P. (2003), « Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro spécial, Mai 2003, pp. 111-127.
- LAFONTAINE J-P. (2005), « Adoption et assimilation des outils de gestion. Le cas des outils de contrôle de gestion environnemental dans les organismes certifiés ISO 14001 », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Poitiers, 2005
- LAMARQUE D. (2005), « *De la norme à la performance. Les juridictions financières, témoins et acteurs des réformes de la gestion publique* », in « 30 ans de réforme de l'Etat – Expériences françaises et étrangères », sous la direction de François LACASSE et Pierre-Eric VERRIER, Dunod, Paris, 2005, pp 163-176, 2005.
- LANDE E. (1996), « L'information financière des villes et leurs satellites », Thèse de doctorat en sciences de gestion, 1996
- LANDE E. (2000), « Comptabilité de l'Etat », in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, sous la direction de Bernard COLASSE, Ed Economica, 2000, pp.193-210
- LANDE E. (2003), « Le système d'information des communes permet-il de mesurer le risque financier ? », *La Revue du Trésor*, N°2 Février 2003, p.106 – 115
- LANDE E. (2004), traduction de l'américain : Chan James « Quel avenir pour la comptabilité publique ? », *La Revue du Trésor* n°11, pp. 659-664. Article de CHAN publié dans la revue *Public Money & Management*, n°23, 2003
- LANDE E. (2005), « Accrual accounting in the public sector: between institutional competitiveness and search for legitimacy », 10th CIGAR Conference May 26 & 27th, 2005, Poitiers, France
- LANDE E. (2005), « La comptabilité d'engagement dans le secteur public : un moyen de légitimité ? », in « Mélanges en l'honneur du Professeur Jean-Claude SCHEID –

- comptabilité, recherche comptable et profession comptable », Expert Comptable Média, Paris, pp.79-92, 2005
- LANDE E. et ROUSSEAU D. (2003), « The opportunities and difficulties of implementing consolidated financial statements in French local government », 9th CIGAR conferences, June 13th – 14th, 2003, Bodo, Norway
- LAPSLEY I. et WRIGHT E. (2004), « The diffusion of management accounting innovations in the public sector : a research agenda », *Management Accounting Research*, (15) 2004, pp.355-374
- LATOUR B. (1992), « Ces réseaux que la raison ignore », éd. 1992, Paris, L'Harmattan
- LATOUR B. (2005), « La science en action, Introduction à la sociologie des sciences », Sciences humaines et sociales, éditions La Découverte / Poche, édition 2005, 663 p.
- LATOUR B. et WOGLAR S. (1996), « La vie de laboratoire, la production des faits scientifiques », Sciences humaines et sociales, éditions La Découverte / Poche, édition 1996, 299 p.
- LAWRENCE P. et LORSH J.W. (1989), « Adapter les structures de l'entreprise », Les Editions d'Organisation, 1989
- LAWTON A., MCKEVITT D., MILLAR M. (2000), "Coping with Ambiguity: Reconciling External Legitimacy and Organizational Implementation in Performance Measurement", *Public Money and Management*, July-September 2000, p.13-19
- LE MOIGNE J.L. (1996), « La conception des systèmes d'information organisationnels », in *Organisation intelligente et système d'information stratégiques*, Ed. Economica, Paris, 1996
- LORINO P. (2002), « Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion », Documents de recherche, ESSEC Centre de recherche, Juillet 2002
- LÜDER K. (1992), « A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment », in CHAN & PATTON (eds), *Research in governmental and non profit accounting*, Vol.7, JAI Press Inc., Greenwich, CT, 1992
- MAYSTON D. (1992), "Capital accounting, User needs and the foundations of a conceptual framework for public sector financial reporting", *Financial Accountability and Management*, Vol.8, N°4, Winter 1992, pp.227-248
- MELLET H., MARRIOTT N., MACNIVEN L. (2007), « Diffusion of accounting innovation in the NHS in Wales », 11th CIGAR Conference – June 14 & 15th, 2007 – Coimbra, Portugal
- MERINDOL V. (2007), « Apprentissage organisationnel et variété des interactions sociales : le rôle des communautés de savoir et de la hiérarchie », XVI^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique, Montréal 6-9 Juin 2007
- MERRIEN F.X. (1999), « La nouvelle gestion publique : un concept mythique », *Lien social et politiques – RIAC*, 41 Printemps 1999, pp.95-103
- MEYER J. et ROWAN B. (1977), « Institutionalized Organisations : Formal Structure as Myth and Ceremony », *The American Journal of Sociology*, Sept.1977, Vol.83, N°2, p.340-363

- MICHAILESCO C. (2000), « Qualité de l'information comptable », in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion, et audit, sous la direction de Bernard COLASSE, Ed. Economica, Paris, 2000, pp.1023-1033
- MILES M. et HUBERMAN M. (2003), « Analyses des données qualitatives », 2^{ème} édition, De Boeck Université, Bruxelles, 2003, 626 p.
- MILOT J.P. (2005), « Réflexions (personnelles) sur l'évolution des normes de comptabilité publique », in Mélanges en l'honneur du Professeur Jean-Claude SCHEID – comptabilité, recherche comptable et profession comptable, Expert Comptable Média, Paris, pp.101-108, 2005
- Ministère de l'Economie, des Finances et du Budget (MEFB), (2004), « Etats généraux sur les finances publiques », Colloque du MEFB sur les finances publiques, Antananarivo, Madagascar
- MOISDON J.C. (1997), « Du mode d'existence des outils de gestion », éd. SELI ARSLAN, Paris, 1997, 286p.
- MONKS J. (1998), « La nouvelle gestion publique : boîte à outils ou changement paradigmatique ? », in « La pensée comptable, Etat, néolibéralisme, nouvelle gestion publique » sous la direction de Marc HUFTY, Editions Presses Universitaires de France, Paris, 1998, pp 77-89, 1998.
- MONSEN N. et OULASVIRTA L. (2007), « Evolution of national government accounting: a comparative study of Finland and Norway », 11th CIGAR Conference – June 14 & 15th, 2007 – Coimbra, Portugal
- MOORE G. et BENBASAT I. (1991), « Development of an instrument to measure the perceptions of adopting an information technology innovation », Information Systems Research, September 1991, pp.192-222
- NAVARRO J.G., JIMENEZ D.J., CONESA E.A. (2000), « Implementing e-business through organizational learning: An empirical investigation in SMEs », International Journal of Information Management, 27 (2000), pp.173-186
- NICOLAS E. (2004), « Apprentissage organisationnel et adoption d'une démarche de développement durable : entretiens exploratoires dans les PME agroalimentaires à l'occasion de la normalisation AB (Agriculture Biologique) », 13^{ème} conférence de l'AIMS, Normandie, Vallée de Seine, 2,3 et 4 juin 2004
- OCDE (2002), « Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire », volume 1, n°4, 2002
- OSBORNE D. et GEABLER T. (1993), « Reinventing Government : How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector », Plume, New York, 1993
- PAVAN A. et LEMME F. (2006), « Central government financial information and user-orientation on the internet in Italy and the USA », in Accounting Reform in the Public Sector : Mimicry, fad or necessity, Evelyne LANDE & Jean Claude SCHEID editors, Expert Comptable Média, Paris, 2006, pp.115-129
- PERERA S., MC KINNON J., HARRISON G. (2003), « Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization – a longitudinal case study of a government trading enterprise », Management Accounting Research, Vol.14, March 2003, pp.140-164

- PERRET V. et SEVILLE M. (2007), « Fondements épistémologiques de la recherche », in Méthodes de recherche en management, Raymond-Alain THIETART et coll., 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, pp.14-33
- PGDI – Crédit 3829 – MAG (2004), « Le Programme pour la Gouvernance, le Développement Institutionnel et la Réduction de la pauvreté », ENSEMBLE REDUIRE LA PAUVRETE : MADAGASCAR – BANQUE MONDIALE 2004
- PILCHER R. (2005), « Asset Management in local authorities – Financial fiction or management reality ? », 10th CIGAR Conference May 26 & 27th, 2005, Poitiers, France
- PNUD, Programme MAG 97/007 – DAP 1, (2000), Gouvernance et Politiques Publiques pour un Développement Humain Durable, Septembre 2000
- POLLITT C. et BOUKAERT G. (2000), « Public Management Reform. A comparative analysis », Oxford University Press, 2000
- POLLITT C. (1990), « Managerialism and the Public service. The Anglo-American Experience », Oxford, Blackwell, 1990
- PROJET PAIGEP (1999), « Manuel de procédures comptables et budgétaires des communes de 1^{ère} et 2^{ème} catégorie », Direction Générale du Développement des Provinces Autonomes – PAIGEP, juin 1999, p.29
- RAKOTO H. (2007), « Innovation comptable au niveau des communes malgaches – Le cas de l’adoption de la comptabilité d’engagement », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Poitiers, 2007
- REIX R. (2004), « Système d’information et management des organisations », 5^{ème} édition, Paris, VUIBERT, Septembre 2004, 486 p.
- ROCHER S. (2006), « La consolidation des risques dans le secteur public local. Du processus de création par la Direction Générale de la Comptabilité Publique à l’implantation dans une communauté urbaine française », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Poitiers, 2006
- ROGERS E. (1995) précise en effet que le rythme d’adoption d’une innovation est fonction d’une combinaison de variable telle que les attributs perçus de l’innovation, les types de décision d’innovation, les canaux de communication, et la nature du système social.
- SAVALL H. et ZARDET V. (2004), « Recherche en Sciences de Gestion : Approche Qualimétrique – Observer l’objet complexe », éd. Economica, Paris, 2004, 432 p.
- SCHEID J.C. (2005), « Les grands auteurs en organisations », 2^{ème} édition, Paris Dunod, 2005, 248p.
- SEDDPA – Secrétariat d’Etat chargé de la Décentralisation et du Développement des Provinces Autonomes, « Guide d’élaboration d’un plan communal de développement », juillet 2002
- SHRIVASTAVA P. (1991), “A typology of organizational learning systems”, Journal of Management Studies, Vol.20, N°1, pp.7-28
- SISAYE S. (1999), « An organizational approach for the study of the diffusion of process innovation strategies in internal auditing and control systems », Journal of applied quality management, Vol.2, N°2, 1999, pp.279-293

- STANFORTH C. (2006), « Using Actor-Network Theory to analyze e-government implementation in developing countries », *Information Technologies and International Development*, Volume 3, Number 3, Spring 2006, pp.35-60
- TAYLOR J. et McADAM R. (2004), « Innovation adoption and implementation in organizations : a review critique », *Journal of General Management*, Vol.30, N°1, Autumn 2004, pp.17-38
- THIETART R.A. (2003), « Méthodes de recherche en management », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003, 537 p.
- TOLBERT P. et ZUCKER L. (1983), « Institutional Sources of Change in the Formal Structure of Organisations: The Diffusion of Civil Service Reform, 1880-1935 », *Administrative Science Quarterly*, 1983, Vol.28, p.22-39, 18p.
- URIO P. (1998), « *La gestion publique au service du marché* », in « *La pensée comptable, Etat, néolibéralisme, nouvelle gestion publique* » sous la direction de Marc HUFTY, Editions Presses Universitaires de France, Paris, 1998, pp 91-124, 1998.
- VAN DE VEN A. (2005), « Innovation », in *Blackwell Encyclopedic of Organizational Behavior*, 2005, p1-1, 1p
- VARONE F. (1998), « De l'irrationalité institutionnelle de la nouvelle gestion publique », », in « *La pensée comptable, Etat, néolibéralisme, nouvelle gestion publique* » sous la direction de Marc HUFTY, Editions Presses Universitaires de France, Paris, 1998, pp 125-139, 1998.
- VELA J.MN et FUERTES I. (2000), « Local government accounting in Europe : A comparative approach », in *Innovations in Governmental Accounting*, Edited by Vicente MONTESINOS and José Manuel VELA, Kluwer Academic Publishers, Boston, 2000, p.86-99
- VERNIERIS G. et COHEN S. (2004), « Accounting reform in Greek universities : a slow moving process », *Financial Accountability and Management*, Vol.20, N°2, May 2004, pp.183-204
- WACHEUX F. (1996), « Méthodes qualitatives et Recherche en Gestion », éd. Economica, Paris, 1996, 290 p.
- WALKER R. (2006), « Innovation type and diffusion : an empirical analysis of local government », *Public administration*, Vol.84, N°2, 2006, pp.311-355
- WATHELET J.C. (2000), « Budget, Comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales, essai prospectif », Harmattan, Paris, 2000, p.141
- WEILL P. et OLSON M.H (1989), "An assessment of the Contingency theory of Management Information Systems", *Journal of Management Information Systems*, Summer 1989, Vol.6, N°1, pp. 66-85
- WOICESHYN J. (2000), « Technology adoption : organizational learning in oil firms », *Organization studies*, Vol.21, N°6, 2000, pp.1095-1118
- WOLFE R.A. (1994), « Organizational innovation : review, critique and suggested research directions », *Journal of Management Studies*, Vol.31, N°3, May 1994, pp.405-431
- WOODWARD J. (1994), « *Industrial Organisation: Theory and Practice* », Oxford University Press, London, 1994, second edition reissued, 281p.

YAMAMOTO K. (2005), « Budgeting, accounting, and evaluation in the public sector : integration, linking or bridging among the three », 10th CIGAR Conference – May 26 & 27th, 2005 – Poitiers, France

Références des principaux textes

- Arrêté n°38 du 13 février 1897 érigeant les Etablissements de Diego Suarez, de Nosy Be et de Sainte-Marie en communes, JOM du 24 février 1897, p.177 ; voir également l'arrêté du 15 octobre 1897 portant création de la commune de Tamatave et de Majunga
- Arrêtés n°3737, 3738, 3739/96-MBFP/SG du 14 juin 1996 fixant le mode de présentation et la nomenclature des budgets des communes urbaines et des communes rurales, le régime de la comptabilité des communes rurales de 1^{ère} et de 2^{ème} catégorie
- Circulaire du 26 mars 1921 relative aux économies, JOM du 26 mars 1921, p.362
- Circulaire n°05-06-G du 30 mars 2005 relative à la production des comptes de gestion
- Décret du 09 octobre 1913 portant organisation et fonctionnement des municipalités élues à Madagascar, JOM du 29 novembre 1913
- Décret du 30 novembre 1912 portant sur le régime financier des colonies, JORF du 31 décembre 1912, p.11081-11093
- Décret n°2004-299 du 3 mars 2004 fixant l'organisation, le fonctionnement et les attributions du Fokontany, JO n°2898 du 12.04.04, p.1594
- Décret n°2004-859 du 17 septembre 2004 fixant les règles relatives à l'organisation, au fonctionnement et aux attributions des régions en application des dispositions transitoires de la loi n°2004-001 du 17 juin 2004 relative aux Régions, JO n°2951 du 17 janvier 2005, p.2224
- Décret n°2005-003 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics
- Décret n°2005-012 du 11 janvier 2005 portant création des Districts et des Arrondissements administratifs, JO n°2957 du 28 février 2005
- Décret n°46-2373 du octobre 1946, JOM du 19 novembre 1946, p.1043
- Décret n°68-080 du 13 février 1968 portant règlement général sur la comptabilité publique, J.O. du 24.02.68, p. 451 - Errata : J.O. du 23.03.68, p. 664
- Décret n°95-381 du 26 mai 1995 portant classement des communes en communes urbaines ou en communes rurales, JO n° 2313 du 21 juillet 1995, p.1700 complété par le Décret n°2003-846 du août 2003 fixant en annexe B bis la liste des communes rurales
- Décret n°96-248 du 27 mars 1996 déterminant le titre des Représentants de l'Etat auprès des Collectivités territoriales décentralisées
- Décret n°96-898 du 25 septembre 1996 fixant les attributions du Maire, J.O. n° 2392 du 21.10.96, p. 2789
- Décret n°57-465 du 4 avril 1957 portant règles générales d'organisation des collectivités rurales à Madagascar, JOM du 20 avril 1957, p.820
- Décret n°57-816 du 22 juillet 1957, JOM du 03 août 1957, p.1357
- Décret n°88-500 portant approbation du Plan comptable général de l'Etat, JORDM N°1915 du 20 février 1989
- Instruction n°05-06-G du 11 avril 2005 portant modificatif à l'instruction N°04-40 G du 19 novembre 2004 relative à la production des comptes de gestion.

- Loi n°2004-021 du 19 août 2004 Modifiant certaines dispositions de la loi n°2001-025 du 9 avril 2003 relative au Tribunal administratif et financier, JO n° 2926 du 06 septembre 2004, p.3131
- Loi constitutionnelle de 1959
- Loi constitutionnelle du 18 septembre 1992
- Loi constitutionnelle n°98-001 du 08 avril 1998, JO n° 2495 du 08 avril 1998, p.1260 à 1286
- Loi du 5 avril 1884 portant sur l'organisation municipale, JORF du 6 avril 1884, p.1857-1868
- Loi n°2000-016 du 29 août 2000 déterminant le cadre de gestion des propres affaires des provinces autonomes
- Loi n°2004-001 du 17 juin 2004 relative aux régions, JO n°2915 du 12 juillet 2004, p.2556
- Loi n°2004-021 du 19 août 2004 modifiant certaines dispositions de la loi n°2001-025 du 9 avril 2003 relative au Tribunal administratif financier, JO n°2926 du 06.09.04, p.3131
- Loi n°93-005 portant orientation générale de la décentralisation JO n° 2241 du 02 mai 1994, p.1057
- Loi n°93-005 portant orientation générale de la politique de décentralisation, JO n° 2241 du 02 mai 1994, p.1057, modifiée et complétée par la loi n° 94-039 du 3 janvier 1995, JO n° 2296 du 17 avril 1995, p.902
- Loi n°94-001 du 26 avril 1995 fixant le nombre, la délimitation, la dénomination et les chefs-lieux des collectivités territoriales décentralisées avec amendements J.O. n° 2304 du 05.06.95, p. 1214
- Loi n°94-007 du 26 avril 1995 relative aux pouvoirs, compétences et ressources des collectivités territoriales décentralisées, J.O. n° 2304 du 05 juin 1995, p. 1241
- Loi n°94-008 du 26 avril 1995 fixant les règles relatives à l'organisation, au fonctionnement et aux attributions des Collectivités territoriales décentralisées J.O. n° 2304 du 05 juin 1995 p.1247
- Loi n°94-009 du 26 avril 1995 portant statut particulier de la ville d'Antananarivo.
- Loi n°94-010 du 26 avril 1995 statut particulier Communes urbaines Nosy-Be et Sainte-Marie.
- Loi n°95-005 du 21 juin 1995 relative aux budgets des Collectivités territoriales décentralisées, J.O. n° 2308 du 03 juillet 1995, p.1440
- Loi n°2001/001 du 24 octobre 2001 portant Loi statutaire de la province autonome d'Antananarivo, sur <http://www.gov-antananarivo.mg>
- Loi n°55-1489 du 18 novembre 1955 relative à la réorganisation municipale en Afrique occidentale française, en Afrique équatoriale française, au Togo, au Cameroun et à Madagascar, JORF du 19 novembre 1955, p.11274-11279
- Loi n°56-619 du 23 juin 1956 autorisant le Gouvernement à mettre en œuvre les réformes et à prendre les mesures propres à assurer l'évolution des territoires relevant du Ministre de la France d'Outre Mer, promulguée par arrêté du 29 juin 1956, JOM du 2 juillet 1956, p.1825
- Loi n°94-007 du 26 avril 1995 relatives aux pouvoirs, compétences et ressources des Collectivités territoriales décentralisées, J.O. n° 2304 du 05 juin 1995, p. 1241
- Loi organique n°2003-005 du 27 Août 2003 fixant les modalités d'application de l'article 129.1 de la Constitution, JO n°2853 du 28.08.03, p.2256
- Loi organique n°2004-007 du 26 juillet 2004 sur les lois de finances, Journal Officiel n°2932 du 04 octobre 2004, p.3682
- Ordonnance n°62-081 du 24 mai 1973 Relative au statut des comptables publics
- Ordonnance n°76-044 du 27 décembre 1976 fixant les règles relatives à l'organisation, au fonctionnement et aux attributions des Collectivités décentralisées

Projet de décret n°3425 portant réorganisation de Madagascar et Conseil de la République n°345, Séance du 05 février 1957, Archives Assemblée Nationale, Paris.

Liste des principaux sites web

www.banquemondiale.org
www.fid.mg
www.france-madagascar.mg
www.france-madagascar.mg
www.hebdomada.com
www.ifac.org
www.imf.org
www.les-nouvelles.com
www.lexpressmada.com
www.lexpressmada.com
www.madagascar-tribune.com

LISTE DES SCHEMAS, TABLEAUX ET ENCADRES

Schémas

Schéma n° 1 – Les différentes phases du déroulement de la recherche	8
Schéma n° 2 – Evolution de l’administration coloniale à Madagascar	18
Schéma n° 3 – Relation hiérarchique et de contrôle	24
Schéma n° 4 – Relation hiérarchique et de contrôle	29
Schéma n° 5 – Relation hiérarchique et de contrôle	34
Schéma n° 6 – Evolution de la troisième République	37
Schéma n° 7 – Relation hiérarchique et de contrôle entre l’Etat et les CTD (constitution 1992)	39
Schéma n° 8 – Les relations hiérarchiques et de contrôle	43
Schéma n° 9 – Relations hiérarchique et de contrôle après 2002.....	48
Schéma n° 10 – Evolution du cadre législatif et constitutionnel régissant l’administration communale	54
Schéma n° 11 – Organisation générale de la commune	62
Schéma n° 12 – Organisation de la fonction comptable au niveau d’une commune urbaine.....	70
Schéma n° 13 – Organisation de la fonction comptable au niveau d’une commune rurale de 1 ^{ère} catégorie	71
Schéma n° 14 – Organisation de la fonction comptable au d’une commune rurale de 2 ^{ème} catégorie	72
Schéma n° 15 – Procédures d’élaboration du budget.....	75
Schéma n° 16 – Système de comptabilité de caisse	96
Schéma n° 17 – Technique de la journée complémentaire.....	98
Schéma n° 18 – Nouvelle architecture du budget de l’Etat.....	102
Schéma n° 19 – Analyse chronologique des réformes du Plan Comptable des Opérations Publiques	107
Schéma n° 20 – Survie des organisations.....	115
Schéma n° 21 – Les différents types de contrôle externe.....	138
Schéma n° 22 – Modèle de contingence des réformes comptables dans le secteur public.....	147
Schéma n° 23 – Financial Management Reform Process Model (FMR Model)	152
Schéma n° 24 – La relation entre les éléments du cadre conceptuel de la comptabilité	184
Schéma n° 25 – Les principaux groupes d’utilisateurs des rapports financiers fédéraux.....	185
Schéma n° 26 – Les parties prenantes et utilisateurs de l’information financière du secteur public local	187
Schéma n° 27 – Les composantes de l’analyse de données	196
Schéma n° 28 – Les utilisateurs de l’information financière	199
Schéma n° 29 – Les besoins d’information des utilisateurs	216
Schéma n° 30 – L’instrument de gestion	219
Schéma n° 31 – Construction et déconstruction d’un instrument de gestion	222
Schéma n° 32 – Les éléments constitutifs du système comptable et budgétaire simplifié.....	225
Schéma n° 33 – Phase de budgétisation	227
Schéma n° 34 – Report de chaque ligne de dépense budgétaire	228

Schéma n° 35 – Report des activités à réaliser dans le journal de bord	229
Schéma n° 36 – Report des soldes du grand livre dans l'état des réalisations budgétaires	230
Schéma n° 37 – Report des informations du journal de bord dans la fiche de synthèse des activités	231
Schéma n° 38 – Les différents niveaux de développement de l'information comptable des communes	233
Schéma n° 39 – Processus d'élaboration du système comptable et budgétaire simplifié.....	247
Schéma n° 40 – La symétrie du système comptable et budgétaire simplifié avec l'approche par activité.....	251
Schéma n° 41 – Les trois niveaux d'analyse d'une innovation managériale	269
Schéma n° 42 – Déterminants du rythme d'adoption d'une innovation.....	271
Schéma n° 43 – Le processus d'innovation comptable dans le secteur public.....	280
Schéma n° 44 – Processus d'adoption d'une innovation.....	289
Schéma n° 45 – Articulation entre politique générale de l'Etat et mission du MDAT	313
Schéma n° 46 – L'opportunité de terrain offerte par les composantes du FID	316
Schéma n° 47 – Le réseau mobilisé dans le cadre de la diffusion et l'adoption du système comptable et budgétaire simplifié.....	348
Schéma n° 48 – Traduction des intérêts pour chaque acteur du réseau.....	350
Schéma n° 49 – Processus d'adoption du système comptable et budgétaire simplifié par les communes rurales malgaches.....	352
Schéma n° 50 – Synthèse du processus de transformation du système comptable et budgétaire simplifié au niveau des communes rurales malgaches	353

Tableaux

Tableau n° 1 – Structure administrative et territoriale	20
Tableau n° 2 – Structure administrative sous la première République.....	28
Tableau n° 3 – Structure administrative sous la deuxième République	32
Tableau n° 4 – Structure administrative et territoriale selon la constitution de 1992.....	38
Tableau n° 5 – Structure administrative et territoriale selon la constitution de 1998.....	41
Tableau n° 6 – Structure administrative et territoriale après 2002.....	47
Tableau n° 7 – Classement des communes de l'échantillon.....	52
Tableau n° 8 – Prise en charge par les communes urbaines et communes périphériques du grand Antananarivo des compétences transférées	56
Tableau n° 9 – Prise en charge par les communes rurales des compétences transférées.....	57
Tableau n° 10 – Composition des recettes des communes urbaines et communes rurales (estimation)	60
Tableau n° 11 – Effectif des conseillers municipaux	64
Tableau n° 12 – Classement des communes	66
Tableau n° 13 – Classement des communes rurales.....	66
Tableau n° 14 – Analyse de la taille du budget des communes périphériques du Grand Antananarivo	67
Tableau n° 15 – Analyse de la taille de la population des communes périphériques du Grand Antananarivo.....	68
Tableau n° 16 – Format de présentation du budget.....	74
Tableau n° 17 – Traitement des dépenses et recettes	75
Tableau n° 18 – Degré d'informatisation du système comptable.....	77
Tableau n° 19 – Synthèse des principes, concepts et outils du <i>new public management</i>	89
Tableau n° 20 – Synthèse des systèmes comptables introduit par la LOLF malgache	106
Tableau n° 21 – Tableau de synthèse des textes législatifs et réglementaires régissant les PCOP	110
Tableau n° 22 – Reconnaissance des actifs et passifs selon le PCOP 2000 et le PCOP 2006.....	112
Tableau n° 23 – Les différents types de subvention versées aux communes	126
Tableau n° 24 – Période complémentaire et rattachement des charges.....	134
Tableau n° 25 – Période complémentaire et rattachement des produits.....	135
Tableau n° 26 – Régime de contrôle des communes selon leur statut et catégorie	138
Tableau n° 27 – Influence de l'environnement sur les réformes de la comptabilité publique.....	149
Tableau n° 28 – Profil des maires des communes de l'échantillon	154
Tableau n° 29 – Profil des comptables communaux	156
Tableau n° 30 – Taille du budget communal	159
Tableau n° 31 – Utilisation de l'informatique dans la gestion comptable et budgétaire des communes.....	161
Tableau n° 32 – Intervention des principaux bailleurs / partenaires dans le domaine de gouvernance.....	164
Tableau n° 33 – Synthèse des réformes comptables proposées par les bailleurs	173
Tableau n° 34 – Présentation des communes de l'échantillon	192
Tableau n° 35 – Cartographie des besoins d'information des utilisateurs internes et externes.....	213

Tableau n° 36 – Distinctions entre outil et instrument de gestion.....	218
Tableau n° 37 – Illustration des caractéristiques d’une technique managériale	221
Tableau n° 38 – Illustration de la déconstruction du contrôle de gestion.....	223
Tableau n° 39 – Les nouveaux outils qui participent à la gestion comptable et financière de la commune.....	246
Tableau n° 40 – Positions épistémologiques des paradigmes positiviste, interprétativiste et constructiviste	304
Tableau n° 41 – Profil des acteurs clés – CR2 Ambohidrapeto	319
Tableau n° 42 – Analyse du volume budgétaire de la CR2 Ambohidrapeto	321
Tableau n° 43 – Profil des acteurs clés – CR2 Ankazondandy	322
Tableau n° 44 – Analyse du volume budgétaire – CR2 Ankazondandy	325
Tableau n° 45 – Profil des acteurs clés – CR2 Imito.....	326
Tableau n° 46 – Analyse du volume budgétaire de la CR2 Imito	329
Tableau n° 47 – Profil des acteurs clés – CR2 Mahasoabe	330
Tableau n° 48 – Analyse du volume budgétaire de la CR2 Mahasoabe.....	332
Tableau n° 49 – Profil des acteurs clés – CR2 Tanandava.....	333
Tableau n° 50 – Analyse du volume budgétaire – CR2 Tanandava	335
Tableau n° 51 – Profil des acteurs clés – CR2 Bekitro	336
Tableau n° 52 – Analyse du volume budgétaire – CR2 Bekitro	338
Tableau n° 53 – Méta – matrice des motivations d’adoption du modèle par les acteurs locaux	340

Encadrés

Encadré n° 1 – Les compétences dévolues aux communes sous la période coloniale	25
Encadré n° 2 – Les compétences dévolues aux communes sous la 1 ^{ère} République	30
Encadré n° 3 – Les compétences dévolues aux collectivités locales sous la 1 ^{ère} investiture de la troisième République	40
Encadré n° 4 – Les compétences dévolues aux collectivités locales sous la 2 ^{ème} investiture de la troisième République	44
Encadré n° 5 – Compétences des communes	55
Encadré n° 6 – Ressources des communes.....	59
Encadré n° 7 – Les normes IPSASs	94
Encadré n° 8 – La réforme comptable au Nouvelle Zélande.....	100
Encadré n° 9 – Les limites des interventions des CRC, cas de la ville de Sens	141
Encadré n° 10 – Le DSRP.....	163
Encadré n° 11 – Exemple de nomenclature comptable	167
Encadré n° 12 – Extrait des entretiens avec les présidents de conseil (traduction du malgache).....	254
Encadré n° 13 – Extrait des entretiens avec les maires et trésoriers (traduction du malgache).....	255
Encadré n° 14 – Extrait de l’entretien avec un adjoint au maire chargé des finances	257
Encadré n° 15 – Extrait des entretiens avec divers acteurs locaux (traduction du malgache).....	258
Encadré n° 16 – Extrait des entretiens avec divers acteurs locaux (traduction du malgache).....	261
Encadré n° 17 – Les quatre phases du processus de traduction.....	295
Encadré n° 18 – Les dix étapes du processus de traduction	296

REMERCIEMENTS	I
GLOSSAIRE	III
SOMMAIRE.....	V
INTRODUCTION GENERALE	1
PARTIE 1 L'EVOLUTION DU SECTEUR PUBLIC LOCAL MALGACHE.....	11
CHAPITRE 1 LA PLACE DU SECTEUR PUBLIC LOCAL MALGACHE : UNE DECENTRALISATION RECENTE.....	15
SECTION 1 – ANALYSE HISTORIQUE DU PROCESSUS DE DECENTRALISATION	17
1.1 – <i>La colonisation</i>	17
1.1.1) – La structure administrative.....	19
1.1.2) – Les relations hiérarchiques et de contrôle.....	23
1.1.3) – Les compétences dévolues aux collectivités locales	25
1.1.4) – Le système d'information comptable.....	26
1.2 – <i>La première République</i>	27
1.2.1) – La structure administrative sous la première République.....	28
1.2.2) – Les relations hiérarchiques et de contrôle.....	29
1.2.3) – Les compétences dévolues aux collectivités locales	30
1.2.4) – Le système d'information comptable.....	30
1.3 – <i>La deuxième République</i>	31
1.3.1) – La structure administrative sous la deuxième République	32
1.3.2) – Les relations hiérarchiques et de contrôle.....	33
1.3.3) – Les compétences dévolues aux collectivités locales	35
1.3.4) – Le système d'information comptable.....	35
1.4 – <i>La troisième République</i>	36
4.1) – La première investiture de la troisième République (1992 à 1996)	37
4.2) – La deuxième investiture de la troisième République (1996 à 2001).....	41
4.3) – Synthèse de la situation depuis la troisième investiture jusqu'à nos jours (2002 à 2007)	45
SECTION 2 – ANALYSE APPROFONDIE DE L'INSTITUTION COMMUNALE	51
2.1 – <i>Méthodologie de l'enquête préliminaire</i>	51
2.2 – <i>Cadre législatif et constitutionnel</i>	53
2.3 – <i>Les compétences transférées au niveau communal</i>	54
2.4 – <i>Les ressources transférées au niveau communal</i>	58
2.4 – <i>Organisation et fonctionnement des communes</i>	61
2.4.1) – Le bureau exécutif	62
2.4.2) – L'organe délibérant.....	64
2.5 – <i>Classification des communes</i>	65
2.6 – <i>La gestion financière et comptable des communes</i>	68
2.6.1) – Organisation générale du système comptable	68
2.6.2) – Les procédures suivies pour le traitement des principales opérations	73
2.6.3) – Degré d'informatisation du système	77
CONCLUSION DU CHAPITRE 1.....	81
CHAPITRE 2 L'ELARGISSEMENT DU FOSSE ENTRE LA DOCTRINE COMPTABLE ET LA PRATIQUE DES COMMUNES.....	83
SECTION 1 – LES REFORMES INITIEES PAR L'ETAT AFFECTANT LE SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE ET BUDGETAIRE DES COMMUNES	85
1.1 – <i>Le new public management : vecteur de la réforme du secteur public</i>	86
1.1.1) – Les concepts de bases et principes du <i>new public management</i>	87
1.1.2) – Les implications comptables du <i>new public management</i>	90
1.2 – <i>La normalisation comptable internationale : une tendance commune pour la réforme de la comptabilité publique</i>	93

1.2.1) – La comptabilité de caisse	95
1.2.2) – La comptabilité de caisse modifiée	97
1.2.3) – La comptabilité d’engagement modifiée	98
1.2.4) – La comptabilité d’engagement	98
1.3 – Les réformes initiées par l’Etat malgache	100
1.3.1 – Les réformes entreprises à travers la LOLF malgache	101
1.3.2 – Les innovations introduites par la réforme du PCOP	106
1.4 – Analyse institutionnelle des réformes initiées par l’Etat malgache : un mouvement observé au niveau international	113
1.4.1 – Les fondements de la théorie néo-institutionnelle sociologique	114
1.4.2 – L’application de la théorie néo-institutionnelle sociologique dans le secteur public	117
1.4.3 – Le cas des réformes malgaches : imposées ou imitées ?	118
SECTION 2 – UNE PRATIQUE COMPTABLE REVELANT DES LACUNES IMPORTANTES DU SYSTEME D’INFORMATION COMPTABLE	123
2.1 – Analyse des lacunes liées au système d’information comptable des communes	124
2.1.1) – Les lacunes liées aux données	125
2.1.2) – Les lacunes liées aux traitements comptables	130
2.1.3) – Les lacunes liées au système de contrôle	137
2.2 – Les lacunes du système liées aux contraintes et contingences locales	143
2.2.1) – Les fondements de la théorie de la contingence	144
2.2.2) – L’application de la théorie de la contingence dans le secteur public	146
2.2.3) – Les contraintes liées aux contingences locales malgaches : un obstacle à la mise en œuvre des réformes	153
2.3 – Intégration des réalités locales dans la conception du système d’information comptable des communes : le rôle des bailleurs de fonds	163
2.3.1) – Les actions de la Banque Mondiale	164
2.3.2) – Les actions du PNUD	167
2.3.3) – Les actions du gouvernement français	170
2.3.4) – Les actions de l’Union Européenne	172
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	176
CONCLUSION DE LA PARTIE 1	177
PARTIE 2 DE LA CONCEPTION A L’ADOPTION D’UN SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE AU NIVEAU DES COMMUNES RURALES MALGACHES	179
CHAPITRE 1 PROCESSUS DE CONSTRUCTION D’UN SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE POUR LES COMMUNES RURALES MALGACHES	181
SECTION 1 – L’ANALYSE DES BESOINS D’INFORMATION DES UTILISATEURS ET ACTEURS LOCAUX	182
1.1 – Quels utilisateurs pour quel type d’information ?	183
1.1.1) – Les utilisateurs de l’information financière pour le secteur public	184
1.1.2) – Les besoins d’information financière des utilisateurs	188
1.2 – Enquête sur les besoins d’information des acteurs locaux malgaches	189
1.2.1) – La composition de l’échantillon	190
1.2.2) – La collecte des données	192
1.2.3) – Le traitement des données	195
1.3 – Les besoins d’information des acteurs locaux malgaches	198
1.3.1) – Les utilisateurs internes	199
1.3.2) – Les utilisateurs externes	204
SECTION 2 – CONCEPTION D’UN MODELE DE SYSTEME D’INFORMATION COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE POUR LES COMMUNES RURALES	217
1.1 – Un système d’information en tant qu’outil de gestion	217
1.1.1) – Définition et rôle d’un outil de gestion	219
1.1.2) – Les caractéristiques d’un outil de gestion	220
1.1.3) – Le système d’information comptable et budgétaire simplifié	224
1.2 – Un système d’information en tant qu’innovation	236
1.2.1) – Le concept d’innovation	237
1.2.2) – L’émergence d’une innovation managériale pour le secteur public local malgache	243
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	265
CHAPITRE 2 LA DIFFUSION ET L’ACCEPTATION DU SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE PAR LES COMMUNES RURALES	267
SECTION 1 – LES FONDEMENTS CONCEPTUELS DE LA DIFFUSION ET DE L’ADOPTION D’UNE INNOVATION	269

1.1 – Les apports de la théorie de la diffusion des innovations	270
1.1.1) – Le processus de diffusion	271
1.1.2) – Le processus d’adoption	276
1.2 – Les apports de l’apprentissage organisationnel	281
1.2.1) – Le concept d’apprentissage organisationnel	282
1.2.2) – L’adoption d’une innovation managériale	287
1.3 – Les apports de la théorie de la traduction	291
1.3.1) – Des fondements de la théorie de la traduction	292
1.3.2) – L’adoption d’une innovation managériale	297
SECTION 2 – L’ADOPTION ET LA TRANSFORMATION DU SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE SIMPLIFIE	
PAR LES COMMUNES RURALES	303
2.1 – Les exigences épistémologiques	303
2.2 – Les aspects méthodologiques de la recherche	307
2.2.1) – Une étude de cas multi-sites	308
2.2.2) – Une approche interventionniste	309
2.3 – Le terrain d’étude	311
2.3.1) – La dimension politique du terrain : une recherche soutenue par le MPRDAT	311
2.3.2) – La dimension financière du terrain : une recherche financée par le FID	314
2.3.3) – La dimension opérationnelle du terrain : une recherche ciblant les communes rurales	317
2.4 – Les résultats de la recherche	339
2.4.1) – Les motivations d’adoption du modèle par les communes	339
2.4.2) – Indentification des trois niveaux d’intéressement	348
2.4.3) – La transformation de l’outil	350
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	357
CONCLUSION DE LA PARTIE 2	359
CONCLUSION GENERALE	361
BIBLIOGRAPHIE	367
LISTE DES SCHEMAS, TABLEAUX ET ENCADRES	381
TABLE DES MATIERES	385
LISTE DES ANNEXES	389

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 - GUIDE D'ENTRETIEN

ANNEXE N° 2 - TABLEAU DES CARACTERISTIQUES GENERALES DES ENTRETIENS

ANNEXE N° 3 - FICHE DE RESTITUTION DES ENTRETIENS

ANNEXE N° 4 - LISTE DES CODES UTILISES

ANNEXE N° 6 - MATRICE DES BESOINS EN MATIERE D'INFORMATION FINANCIERE

ANNEXE N° 7 - JOURNAL DE RECHERCHE

ANNEXE N° 8 - LES ANCIENS FORMATS DES PRINCIPAUX REGISTRES COMMUNAUX

ANNEXE N° 9 - LES NOUVEAUX FORMATS DES PRINCIPAUX REGISTRES COMMUNAUX

ANNEXE N° 10 - LISTE DES RAPPORTS REMIS AUX BAILLEURS DE FONDS

ANNEXE N° 10 – A - RAPPORT REMIS AU PROGRAMME DE REFORME POUR L'EFFICACITE DE L'ADMINISTRATION

ANNEXE N° 10 – B - RAPPORT REMIS AU FONDS D'INTERVENTION POUR LE DEVELOPPEMENT

ANNEXE N° 11 - ANALYSE HISTORIQUE DU PROCESSUS DE DECENTRALISATION A MADAGASCAR