



HAL
open science

Légitimité et applicabilité des normes comptables internationales : le cas de Madagascar

Harimino Oliarilanto Rakoto, Evelyne Lande

► **To cite this version:**

Harimino Oliarilanto Rakoto, Evelyne Lande. Légitimité et applicabilité des normes comptables internationales : le cas de Madagascar. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, Cergy-Pontoise, France. pp.CD Rom. halshs-00525400

HAL Id: halshs-00525400

<https://shs.hal.science/halshs-00525400>

Submitted on 11 Oct 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.

Légitimité et applicabilité des normes comptables internationales : le cas de Madagascar

RAKOTO Harimino Oliarilanto
Docteur en sciences de gestion – Laboratoire CEREGE – INSCAE
olyharimino@hotmail.com / olyharimino@yahoo.fr

LANDE Evelyne
Professeur – Laboratoire CEREGE – Université de Poitiers – IAE
20 Rue Guillaume VII le Troubadour, BP639, 86022 POITIERS Cedex.
elande@iae.univ-poitiers.fr

RESUME

Les normes comptables internationales sont théoriquement applicables au sein du secteur public malgache depuis 2007. L'adoption du référentiel international interroge sur les raisons de cette utilisations par les pays en voie de développement, alors même qu'il a été conçu par et pour les pays développés. Pour répondre à cette question, 53 entretiens ont été réalisés auprès des responsables des institutions concernées par le processus de normalisation de la comptabilité publique malgache et une étude des discours politiques et des documents officiels sur la comptabilité des communes ont été analysés. Les résultats obtenus montrent que la modernisation de la comptabilité des communes est liée aux phénomènes institutionnels et en particulier que des phénomènes d'isomorphisme normatif, mimétique et la dépendance des ressources ont été déterminants dans l'élaboration et l'adoption du référentiel comptable.

Mots clés : Normes comptables internationales, comptabilité d'engagement, secteur public, Madagascar, légitimité.

In theory, international accounting norms have applied in the Malagasi public sector since 2007. Adopting the international system of reference gives rise to questions about the reasons why developing countries use it, whereas it has been devised by and for developed countries. To answer this question, 53 people in charge of the institutions concerned by the standardization process of the Malagasi public accounting were interviewed and analyses of public speeches and official documents on the towns' accounting were carried out. The results obtained show that the modernization of the towns' accounting is linked to institutional phenomena and particularly that mimetic, normative isomorphism phenomena and dependence of resources were determining factors in the development and adoption of the accounting system of reference.

Key words: International accounting norms, accrual basis accounting, public sector, Madagascar, legitimacy

1. Introduction

Les normes comptables internationales se sont largement diffusées au cours de ces dernières années dans les pays développés mais également dans les pays en voie de développement. On constate même un paradoxe surprenant, les pays en voie de développement appliquent les normes internationales dans leur intégralité, sans questionnement sur leur applicabilité par rapport aux caractéristiques socio-économiques ou législatives de leurs pays, alors que ces mêmes normes font l'objet d'intenses débats au niveau des pays développés et sont difficilement adoptées en l'état. Ainsi, à Madagascar, les normes comptables internationales et en particulier le principe de la comptabilité d'engagement, a été adopté aussi bien par le secteur privé (dès lors que le chiffre d'affaires des entreprises dépasse un seuil) que par le secteur public et ceci aussi bien pour l'Etat central que les collectivités locales. A titre de comparaison, en France, seuls les groupes de sociétés établissant des comptes consolidés utilisent les normes internationales, le PCG applicable par les entreprises tend à se rapprocher des normes internationales (mais il existe encore de très nombreuses dérogations) et pour le secteur public, cela n'est pas d'actualité même si l'Etat français mentionne le référentiel international dans son cadre conceptuel de la comptabilité.

L'adoption du référentiel international interroge sur les raisons de cette utilisation par les pays en voie de développement, alors même qu'il a été conçu par et pour les pays développés ou autrement dit, pourquoi la comptabilité d'engagement a-t-elle été introduite au sein des communes alors que le contexte malgache ne le permet pas encore ? En effet, en dépit de la promulgation officielle du nouveau référentiel comptable normatif pour le secteur public en 2005, la comptabilité d'engagement n'est pas adoptée par ces principaux utilisateurs car elle demeure méconnue des grandes communes et la réforme ne figure pas parmi les priorités nationales (RAKOTO, 2007).

L'objectif de ce papier est d'étudier le cas des communes malgaches et plus spécifiquement d'étudier la genèse de l'avènement de la comptabilité d'engagement au sein des communes pour comprendre quelles sont les raisons qui ont motivé cette adoption du référentiel international.

A cette fin, le présent travail est composé de trois parties : la première partie tente de voir en quoi les normes comptables internationales ont acquis une légitimité qui permet d'expliquer

qu'elles séduisent les pays en voie de développement. A cette fin, l'adoption des normes internationales sera étudiée au regard de la théorie néo-institutionnelle et trois hypothèses seront formulées sur les déterminants de l'adoption du référentiel international. La deuxième partie tente de valider les trois hypothèses précédemment identifiées à travers l'étude du cas malgache qui repose sur le dépouillement de 53 entretiens réalisés auprès des responsables des institutions concernées par le processus de normalisation de la comptabilité publique malgache et une étude des discours politiques et des documents officiels sur la comptabilité des communes ont été analysés. Dans une troisième partie, ces résultats seront discutés.

2. La légitimité des normes comptables internationales

2.1. La comptabilité d'engagement et l'amélioration de la gestion publique

Le *New Public Management*, mouvement né au début des années 1980, a été à l'origine de nombreuses innovations managériales au sein du secteur public (OCDE, 1990, 1993). L'une de ces innovations est le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'engagement, cette dernière étant plus apte à fournir une information fiable et pertinente et donc plus utile si l'on se réfère aux caractéristiques de l'information financière décrite par les cadres conceptuels du FASB et de l'IASB.

Les avantages de la comptabilité d'engagement par rapport à la comptabilité de caisse sont évidents en terme de :

- suivi et de contrôle des dépenses (budgétaires et comptables). Avec la comptabilité de caisse, le rôle attribué à la comptabilité publique était de mesurer la performance des gestionnaires sur la base de la conformité budgétaire. L'objectif des contrôles était de connaître si les ressources allouées étaient utilisées conformément aux dispositions prévues dans le budget. Avec la comptabilité d'engagement, l'objectif est de mettre en balance les moyens engagés (et non pas seulement ceux décaissés) avec les résultats ce qui doit permettre à terme de mesurer l'efficacité et l'efficience de la gestion au-delà de sa conformité budgétaire ;
- suivi et de mesure des coûts des biens et services, la mise en place d'une comptabilité analytique ne pouvant se concevoir sans un rattachement des charges et produits à l'exercice et la comptabilisation des charges calculées telles que l'amortissement ;

- lutte contre la corruption du fait d'une évaluation au plus juste de l'exécution budgétaire et de la mise en place de mécanismes visant à responsabiliser les élus et à promouvoir la transparence dans la gestion financière (Chan, 2006).

Il semble donc légitime et cohérent de favoriser l'adoption de la comptabilité d'engagement et les gouvernements ont pris conscience de la nécessité d'adopter un modèle comptable plus informatif, la comptabilité d'engagement, en remplacement de la comptabilité de caisse.

Si l'adoption de la comptabilité d'engagement au sein du secteur public s'explique par la meilleure information financière et incidemment par les avantages en terme de meilleure gestion des deniers publics, sous-jacent à cette réforme transparait le mythe de la meilleure gestion du secteur privé gage de qualité et donc référence incontournable dès lors que l'on constate des carences dans la gestion publique.

C'est ainsi qu'à partir des années 1990, la comptabilité d'engagement s'est progressivement étendue au secteur public. Plusieurs pays ont opté pour ce modèle afin de moderniser leur mode de gestion publique. Pour cela, ils se sont largement inspirés du référentiel comptable international élaboré par l'IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*) et soutenu par les principales institutions financières internationales telles que le Fonds Monétaire International, la Banque mondiale, la Banque de Développement Asiatique ou l'Union Européenne. Ce référentiel comptable international pour le secteur public s'inspire lui-même très largement de celui élaboré par l'IASB (*International Accounting Standards Board*) pour les entreprises commerciales.

Depuis 2000, l'Etat malgache a profondément remanié sa comptabilité publique afin d'intégrer les normes comptables de l'IPSASB. Cette réforme de la comptabilité publique s'est opérée en deux temps :

- l'adoption du **Plan Comptable des Opérations Publiques 2000** (PCOP 2000) qui préconise une **comptabilité de caisse améliorée** pour les entités publiques. Il devait entrer en vigueur à partir de l'an 2000 mais n'a jamais été suivi d'effet ;
- puis l'adoption du **Plan Comptable des Opérations Publiques 2006** (PCOP 2006), qui introduit la **comptabilité d'engagement** pour les entités publiques en reprenant les normes IAS/IFRS et IPSAS. Là encore, ce nouveau plan n'a pas eu d'incidence sur les pratiques des communes malgaches qui continuent à utiliser la comptabilité de caisse.

Les avantages informationnels de la comptabilité d'engagement permettent d'expliquer son adoption et son attrait pour les pays développés ou en voie de développement. Toutefois, dans le cas précis de Madagascar, il semble que l'adoption de la comptabilité d'engagement et des normes comptables internationales soit plus formelle que réelle. On peut donc se demander si au-delà de la meilleure information recherchée, d'autres phénomènes ont joué dans l'adoption de ce référentiel. Pour cela nous allons nous référer aux travaux de la théorie néo-institutionnelle.

1.2. La légitimité institutionnelle de la comptabilité d'engagement

La théorie néo-institutionnelle pose que l'environnement, en tant que construit social, dicte les comportements des organisations et de ses membres. En effet, les institutions sont composées de compétences, de cultures, de structures et de routines qui formalisent, standardisent et légitiment les modèles de comportements des membres des organisations (Scott, 1995 ; Glynn & Murphy, 1996 ; Lande, 2006). Ainsi, plus les pratiques s'externalisent, plus elles acquièrent de la notoriété et mieux elles sont acceptées par d'autres membres ou d'autres organisations. A cet égard, la théorie néo-institutionnelle peut être mobilisée pour expliquer l'adoption du référentiel comptable international au sein du secteur public. Selon cette théorie, le choix d'un système comptable donné trouve sa légitimité à travers les valeurs institutionnelles qui dictent et autorisent les actions de diverses parties prenantes :

- les utilisateurs des informations financières des gouvernements ;
- les producteurs d'informations tels que les gestionnaires ;
- les destinataires d'informations tels que les dirigeants politiques, les organes législatifs et le public en général.

Les comportements sociaux peuvent être analysés à travers les interactions existant entre les membres d'une organisation et leur environnement. Ils servent de balise en dehors de laquelle les agissements ne sont pas légitimes et sont considérés comme irrationnels. Ainsi, selon la théorie néo-institutionnelle :

- au stade individuel : les comportements sont légitimés par la conformité aux valeurs, croyances, motivations ou compétences ;
- au stade organisationnel : les comportements sont guidés par les valeurs ou les politiques partagées mutuellement ;

- au stade environnemental : les comportements obéissent à des pressions externes comme le respect des réglementations ou la conformité aux normes dictées par les professionnels.

Les comportements, quel que soit le niveau de leur légitimation, répondent à trois formes d'isomorphisme : l'isomorphisme normatif, l'isomorphisme mimétique et l'isomorphisme coercitif. L'isomorphisme est défini comme étant un processus de copiage ou un processus d'ajustement à une rationalité collective pour légitimer les actions (DiMaggio & Powell, 1983). En d'autres termes, il s'agit d'« un processus à l'intérieur duquel les organisations tendent à adopter les mêmes pratiques et les mêmes structures en réponse à une pression institutionnelle » (Carpenter & Feroz, 2001). C'est ainsi que les innovations technologiques, sociales et organisationnelles entreprises par des entités ayant connu du succès sont reprises par d'autres entités. Le copiage, au fur et à mesure des succès, se généralise et transforme le contexte social à l'intérieur duquel les entités opèrent (Hopwood, 1978).

1.2.1. L'isomorphisme normatif

La pratique d'une organisation est légitimée par la généralisation de la pratique, généralisation soutenue par des autorités intellectuelles qui formulent les règles et lois (Carpenter & Feroz, 2001). Ces règles et lois externes deviennent des normes et sont adaptées en interne. Elles servent de ligne de conduite de la vie sociale. Le degré de conformité à cette ligne de conduite constitue une justification des actions et une base de comparaison des différentes structures existantes (Scott, 1995).

Par ailleurs, la diffusion des pratiques, règles, normes et valeurs dans une envergure plus large est essentielle : plus elles se généralisent plus elles sont légitimes. La généralisation la plus sécurisante est celle observée à l'échelle nationale ou même à l'échelle internationale (Meyer & Rowan, 1977). Le professionnalisme, du fait des actions des établissements d'enseignement et des organismes professionnels, est un facilitateur majeur de légitimation des réformes (DiMaggio & Powell, 1983). Carpenter & Feroz (2001) rejoignent cette assertion en affirmant que : « des innovations liées à une autorité intellectuelle sont beaucoup plus faciles à mettre en œuvre ».

Plusieurs entités et pays utilisent l'argumentation de la légitimité intellectuelle pour justifier l'adoption de la comptabilité d'engagement. La motivation qui sous-tend cette démarche est

la mondialisation de l'économie et des marchés rendant les disciplines de gestion et les pratiques comptables dépendantes des prérogatives et des règles internationales (voir, en ce sens, les normes promues par l'IASB et/ou l'IPSASB).

Ainsi, notre première hypothèse serait que dans les pays en voie de développement, tels que Madagascar, la référence aux normes comptables internationales permet de déléguer la réflexion sur le contenu normatif à des institutions reconnues internationalement et d'avoir un corps de normes qui ne peut être suspecté de partialité ou défaillant.

1.2.2. L'isomorphisme mimétique

L'isomorphisme mimétique repose sur la légitimation des pratiques ou des idées par l'usage de l'imitation : les pratiques des organisations sont avalisées par le succès d'autres organisations de notoriété et de valeur reconnues (Bealing & al, 1996 ; Carpenter & Feroz, 2001). L'imitation résout le problème d'incertitudes et d'ambiguïtés pour réaliser une activité donnée. Toutefois, il est rare que les arrangements, les pratiques ou les idées importées de l'extérieur soient adéquats avec le contexte de l'organisation concernée. De plus, les travaux d'adaptation ne sont pas systématiques, voir la pratique des IAS-IFRS à Madagascar. En fait, l'omniprésence des pratiques et des systèmes surtout lorsqu'ils viennent de pays développés, anciens colonisateurs, favorise leur copiage et suffit pour garantir la légitimité (Carpenter & Feroz, 2001).

Par ailleurs, le système comptable d'un pays est affecté par des facteurs historiques, politiques et socio-économiques (Chan, 2006). Ainsi, la comptabilité publique des pays anciennement colonisés n'échappe pas à ce phénomène, comme le montre le cas de Madagascar. En effet, après l'indépendance les ex-colonies continuent à utiliser les pratiques instaurées par la métropole et demeurent influencés par ces derniers longtemps après l'indépendance (Merrouche & Devlin, 2005). L'adoption d'un référentiel comptable conçu par et pour les pays développés devient donc légitime pour les pays en voie de développement du seul fait du mécanisme mimétique.

Notre deuxième hypothèse serait que dans les ex-colonies, telles que Madagascar, l'adoption un système comptable s'alignant sur les pratiques de l'ex métropole est à rapprocher des liens

institutionnels qui perdurent (formation des cadres de l'administration, mission d'assistance, système législatif identique...).

1.2.3. La coercition

L'isomorphisme coercitif se fonde sur la légitimation des pratiques en raison des pressions exercées par des organisations plus puissantes desquelles dépend la survie de l'organisation. Dans ce cas, les réformes sont effectuées dans des optiques de survie (MacMillan, 2003). La coercition implique, par ailleurs, l'existence de sanctions en vertu desquelles le rapport de pouvoir est crucial (Pfeffer & Salancik, 1978). Les organisations à but non lucratif, du type association, sont les plus vulnérables. Faute d'autres sources de financement elles sont obligées de se conformer aux règles de leurs bailleurs de fonds (Galaskiewicz & Wolfgang, 1994). Les pays en voie de développement sont également soumis aux pressions des bailleurs de fonds internationaux. Les normes édictées par ces derniers portent sur divers domaines de l'administration publique : le contrôle, le système d'information ou encore le processus budgétaire. L'objectif sous-tendant leurs actes est la promotion de la transparence de la gestion et la responsabilisation des dirigeants à tous les échelons de l'administration (Matthew, 2003).

Pour Madagascar, la dépendance financière envers les bailleurs de fonds ne manque pas d'orienter les décisions des dirigeants politiques et en particulier les motivations d'adopter la comptabilité d'engagement au niveau des communes.

Notre troisième hypothèse serait donc que dans les pays en voie de développement, tels que Madagascar, l'adoption des normes comptables internationales permet de répondre aux attentes des bailleurs de fonds qui cherchent à améliorer la démocratie en luttant contre la corruption et en favorisant la transparence financière.

Ces divers points vont être repris dans le cadre d'une étude menée sur l'adoption du référentiel comptable pour les communes malgache.

3. Etude du cas malgache

3.1.Méthodologie

Ce travail se fonde sur différentes méthodes de collecte des données et se focalise sur les communes pour des raisons théoriques et pratiques :

- sur le plan théorique, les communes, contrairement à l'Etat central, sont plus sensibles aux changements (VAN HELDEN, 2003). En conséquence il est plus facile d'étudier et d'analyser ces changements qui interviennent sur des cycles plus courts ;
- sur le plan pratique, les communes malgaches sont les cellules de base de la réduction de la pauvreté (Document de la Stratégie de la Réduction de la Pauvreté, 2003 ; Madagascar Action Plan 2007). Elles constituent donc des entités stratégiques pour le développement de la Nation et à ce titre elles doivent posséder un système comptable et financier leur permettant d'avoir des informations financières pour une meilleure gestion des fonds publics. En moyenne, les communes malgaches couvrent des territoires supérieurs à la centaine de kilomètres carrés.

Dans le cadre de cette étude, nous avons mobilisé plusieurs méthodes : le recueil d'opinions, l'analyse documentaire, l'observation participante et la multi-angulation des données (Wacheux, 1996 ; Rispal, 2002). Ainsi, la validité des données issues des entretiens est contrôlée à l'aide de confrontations avec celles issues de l'analyse documentaire, des discours politiques ou encore d'autres opinions.

Des entretiens semi-directifs ont été menés en 2004-2005 auprès de cinquante trois interlocuteurs de communes contactées par l'intermédiaire des réseaux de maires. Ces entretiens, d'une durée moyenne d'une heure, ont été conduits auprès des maires, des secrétaires généraux, des membres de l'équipe de la division finance et des conseillers. Ils ont porté sur l'environnement global de la comptabilité, le mécanisme d'information sur les innovations comptables, les contraintes de la mise en application de la comptabilité d'engagement. Nous avons également consulté les documents comptables utilisés par les communes ainsi que la manière dont les comptables tiennent leur comptabilité.

Fin 2005 et début 2006, un deuxième recueil d'opinions a été fait auprès des interlocuteurs des institutions du gouvernement central concernées par la comptabilité des communes : le Ministère des Finances et du Budget, le Ministère de la Décentralisation, le Ministère de l'Intérieur, le Conseil Supérieur de la Comptabilité et la Banque Mondiale. Des entretiens semi-directifs formels et informels ont été conduits auprès des ministres, des secrétaires généraux, des directeurs des ministères et des responsables du Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC).

Les résultats obtenus ont ensuite été confrontés aux discours politiques, aux rapports d'activités des ministères et de la Banque Mondiale et aux opinions des interlocuteurs des communes. Notre objectif a été de retrouver des éléments de réponses expliquant les motivations de la réforme malgré les contraintes existantes.

3.2. Résultats de l'étude

Les résultats de l'étude montrent trois grandes phases dans le processus d'adoption de la comptabilité d'engagement :

- la décision d'adopter la comptabilité qui met en jeu principalement les professionnels comptables qui agissent en tant qu'initiateur des réformes ;
- la conception et l'élaboration du référentiel où les liens institutionnels entre Madagascar et la France ont joué un rôle prépondérant et ont largement influencé le contenu normatif ;
- la promotion du référentiel auprès des communes qui a mis à jour l'influence des bailleurs de fonds internationaux.

Ainsi, aux trois phases du processus d'adoption de la comptabilité d'engagement pour les communes malgaches des acteurs différents sont intervenus et ont joué le rôle de promoteur ou de catalyseur de la réforme.

3.2.1. Phase 1. La décision d'adopter la comptabilité d'engagement : le rôle des professionnels comptables

Les congrès des experts-comptables français ont été déterminants pour les réformes de la comptabilité des communes. A partir des années 2000, les actes des congrès font sans cesse

référence aux travaux de l'International Accounting Standards Committee (IASC), l'actuel International Accounting Standards Boards (IASB). Ils affirment que l'application des normes comptables internationale est nécessaire au vue de la mondialisation de l'économie, elle réduirait les écarts entre les pays et contribuerait à la transparence des informations financières.

Chaque fois qu'ils reviennent des congrès des experts-comptables organisés en France, le président du Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC), lui-même expert-comptable, et le président de l'Ordre des Experts Comptables et Financiers Malgaches (OECFM) ne manquent pas de nous faire des comptes-rendus et de nous sensibiliser sur la nécessité de réformer. Les actes des congrès font référence à la nécessité d'harmoniser les pratiques comptables à l'échelle internationale. Je suis sûr que c'était ça qui les a persuadé.

Source : Entretien auprès du responsable de la cellule de veille du CSC, décembre 2004.

L'analyse de ce discours montre que les congrès ont des impacts sur les professionnels comptables que sont le président du CSC et de l'OECFM. Un discours donné par le président du CSC confirme cette position :

Le Plan Comptable Général 2005 (PCG 2005) est né au terme d'un processus d'évolution de la comptabilité dans le monde et à Madagascar (...) Le PCG 2005 est l'aboutissement d'une somme de travail interne en groupe depuis plus de trois années. Les participants ont été constamment encadrés par les membres de l'OECFM et ponctuellement par des experts français spécialistes en normes comptables internationales.

Source : Discours du Président du CSC, 2004

Ce discours montre également une implication importante des professionnels comptables dans l'élaboration du nouveau plan comptable. Si l'entretien mené auprès du responsable de la cellule de veille met l'accent sur l'influence des congrès des experts-comptables organisés en France sur les actions de réforme à Madagascar, le discours réalisé par le président du CSC affirme une implication cruciale des professionnels comptables dans l'élaboration technique du nouveau plan. Néanmoins, l'harmonisation comptable à l'échelle internationale et l'importance des actions des professionnels comptables constituent les points communs des deux allocutions. Par ailleurs, les deux discours suivants mettent en exergue le poids des normes comptables internationales sur la réforme des différents plans comptables malgaches :

Le nouveau plan comptable doit être mis au niveau avec les normes édictées par l'IASB et

dont le CSC est membre depuis 1999. Le normalisateur national est ainsi dans l'obligation de trouver des solutions qui ne soient pas contraires aux normes internationales tout en répondant aux spécificités de la situation qui prévaut dans le pays. Il n'est pas possible de se tenir à l'écart des grands courants mondiaux et surtout d'ignorer les normes IAS/IFRS.

Source : Discours du Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, 2003.

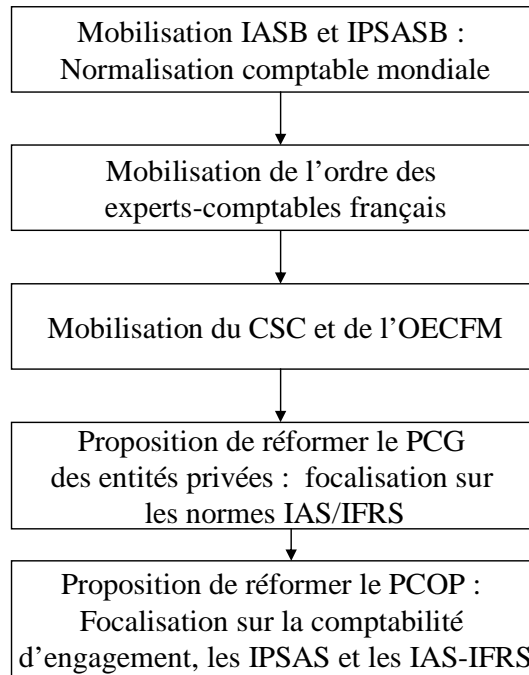
Madagascar doit impérativement adopter un système comptable qui soit totalement cohérent avec les normes internationales, c'est-à-dire avec les normes qui sont élaborées par l'IASB.

Source : Discours de RAHOBISON, expert-comptable membre de l'OECFM et du CSC, 2003.

La prise de conscience de la nécessité d'uniformiser les pratiques comptables a motivé le CSC, une institution présidée par un expert-comptable membre de l'OECFM, à réformer le référentiel comptable du secteur privé et public. Ainsi, le CSC a élaboré un nouveau plan comptable public se basant sur les normes promues par l'IPSASB et l'IASB.

Ainsi, l'harmonisation comptable à l'échelle mondiale, pour les promoteurs techniques, motive l'adoption de la comptabilité d'engagement au sein des communes. Nous pouvons donc en déduire la hiérarchisation des pressions institutionnelles suivantes pour la réforme de la comptabilité publique malgache (schéma 1).

Schéma 1 : Motivations pour réformer du point de vue du CSC et de l'OECFM



Notre hypothèse 1, « dans les pays en voie de développement, tels que Madagascar, la référence aux normes comptables internationales permet de déléguer la réflexion sur le contenu normatif à des institutions reconnues internationalement et d'avoir un corps de normes qui ne peut être suspecté de partialité ou défaillant », semble donc être validée.

3.2.2. Phase 2. L'élaboration du référentiel normatif : le rôle de la France

A la veille de l'indépendance, une assistance technique a été fournie par la France aux nouveaux responsables malgaches. L'objectif a été de mettre à la disposition des nouveaux fonctionnaires malgaches les compétences nécessaires pour assurer la gestion du pays (Ravelojaona, 2005). A cet effet, les pratiques et les systèmes de l'ancien colonisateur sont textuellement repris et appliqués au niveau de l'administration malgache.

Cette pratique perdure encore de nos jours et c'est ainsi, par exemple, que la LOLF malgache s'inspire largement de la LOLF française (Ralamboson & Randrianasolo, 2005). Elle prévoit aussi l'adoption de la comptabilité d'engagement par les communes.

La structure d'élaboration des normes comptables malgaches est comparable à celle de la France. Les travaux préparatifs à l'élaboration de l'avant projet actuel du nouveau plan

comptable général ont fait intervenir le comité de pilotage, 10 groupes sectoriels et un consultant international français, Monsieur MECHIN.

Source : Discours du Président du CSC, octobre 2003

Ce discours met l'accent sur le poids des concepteurs nationaux et du professionnel comptable français sur la réforme des divers plans comptables malgaches. Le contenu du discours nous informe toutefois que l'intégration de l'expert-comptable français dans la conception des différents référentiels normatifs est liée à la ressemblance de la structure de la réforme des normes comptables malgaches et françaises.

Notre nouveau PCG, racine de tous les plans comptables sectoriels est la reprise du nouveau plan comptable français. Vous pouvez d'ailleurs vérifier cela au niveau de certaines parties du plan : le plan de compte reprend textuellement le plan de compte français. Pour encore plus de preuve, ce sont des experts français qui nous ont assistés dans la conception du PCG 2005.

Source : Entretien avec le responsable du groupe de travail sur le PCOP 2006, CSC, mars 2004

L'interlocuteur indique dans son discours que l'expérience française a été une base pour élaborer le nouveau PCG. Cela a été d'ailleurs confirmé dans le Plan Comptable des Opérations Publiques 2006 (PCOP 2006) qui dispose que :

Concernant le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, le PCOP 2006 s'est inspiré de modèles d'états financiers français qui ne sont proposés par aucun des référentiels comptables existants.

Source : PCOP 2006, Note de présentation du PCOP 2006.

Les propos du consultant du Ministère de l'Economie et des Finances confirment également l'importance du poids de l'expérience française dans l'élaboration des réformes. Certes, son allocution est axée sur la LOLF. Toutefois, il faut garder à l'esprit que la LOLF prévoit la tenue de la comptabilité d'engagement pour les entités publiques.

La LOLF malgache est largement inspirée de l'expérience française. Nous avons d'ailleurs suivi beaucoup de formations et avons effectué de visites de terrain en France pour préparer la réforme des finances publiques malgaches.

Source : Entretien avec un consultant du Ministère de l'Economie et des Finances, novembre 2005.

De ce qui précède, nous pouvons avancer que le phénomène de mimétisme est déterminant dans l'adoption de la comptabilité d'engagement. Le copiage a été fait, à la fois, sur la base de l'expérience française, à travers la LOLF, sur la base du plan comptable des entités privées, le PCG 2005, et sur la base du plan comptable public français.

La deuxième hypothèse, « dans les ex-colonies, telles que Madagascar, l'adoption un système comptable s'alignant sur les pratiques de l'ex métropole est à rapprocher des liens institutionnels qui perdurent (formation des cadres de l'administration, mission d'assistance, système législatif identique...) » semble donc se vérifier.

3.2.3. Phase 3. L'adoption de la comptabilité d'engagement au sein des communes : le rôle de la Banque Mondiale

Selon les perceptions de nos interlocuteurs, le rôle de la Banque Mondiale dans l'adoption de la comptabilité d'engagement ne s'inscrit pas dans une optique de pression. Cette hypothèse a été, d'ailleurs, réfutée par des hauts responsables de l'Etat malgache et de la Banque Mondiale.

Pourquoi croyez-vous que la Banque Mondiale exerce toujours des pressions sur les pays en voie de développement ?

Si les dirigeants veulent initier des réformes, ils les font à leur guise. Nous sommes là uniquement pour soutenir financièrement les initiatives que nous jugeons pertinentes pour le développement du pays.

Source : Entretien auprès d'un responsable au sein de la Banque Mondiale, décembre 2005.

Lors de cet entretien, notre interlocuteur a nié chaque fois qu'il en a eu l'occasion, la position dominatrice de la Banque Mondiale quant à la réforme de la comptabilité publique. Pour lui, les politiciens sont plus influents en matière de réforme comptable. Cet entretien a été confronté à d'autres qui présentent des résultats similaires.

Si le plan comptable du secteur privé est modifié, je pense que le plan comptable public mérite également d'être modernisé. Il n'y avait eu aucune pression des bailleurs pour cette initiative de réforme.

Source : Entretien auprès du Secrétaire Général du Ministère de l'Economie et des Finances, décembre 2005.

Les réformes des finances publiques ainsi que celle de la comptabilité publique, n'ont fait l'objet d'aucune pression venant de nos bailleurs de fonds. L'initiative vient du gouvernement avec l'aide des techniciens en la matière, le CSC et l'OEFCM. Ayant vu son texte d'inspiration modifié, le PCG 2005, il est logique que le plan comptable public doit connaître à très court terme des changements. Cette décision a été soutenue par les bailleurs de fonds, aussi ils n'ont pas hésité à fournir des aides financières pour réformer la comptabilité.

Source : Entretiens auprès du Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, février 2004

Ainsi, comme montré dans la phase 1, le CSC et l'OEFCM sont les principaux acteurs. Le répondant ne perçoit pas la réforme comptable comme une conséquence de la pression des bailleurs de fonds.

Toutefois, même s'il semble clair pour nos différents interlocuteurs que le rôle de la Banque Mondiale n'a pas eu d'influence sur l'adoption de la comptabilité d'engagement au niveau des communes, ils affirment en parallèle que la mondialisation et la nécessité de transparence dans la gestion publique sont les faits générateurs de l'innovation comptable.

Tableau 1 : Raisons de l'adoption de la comptabilité d'engagement selon les argumentations des responsables clés de l'Etat central et de la Banque Mondiale

Fonctions du répondant	Réforme comptable due aux exigences de la Banque mondiale	Réforme comptable due à la mondialisation	Réforme comptable pour plus de transparence
Ministre de l'Economie des Finances et du Budget	NON	OUI	OUI
Secrétaire Général du MEFB	NON	OUI	OUI
Responsable au sein de la Banque Mondiale	NON	OUI	OUI

Source : entretiens février 2004 et décembre 2005

Les argumentations avancées par les répondants correspondent à celles de l'IASB qui avancent que la nécessité de réduire les différences, d'avoir des informations financières plus détaillées, plus pertinentes, plus transparentes et de pouvoir responsabiliser les dirigeants, sont les principales motivations de la réforme.

La LOLF a été adoptée car l'ancien cadre de gestion est jugé trop rigide et peu responsabilisant, le principal objectif des gestionnaires était de dépenser des lignes de crédit au risque de ne pas être reconduits l'année suivante. Le gouvernement doit se soucier de l'efficacité des dépenses publiques en faveur de l'intérêt général. La LOLF, de par le budget de programme, facilite l'allocation rationnelle des ressources publiques rares aux différentes actions gouvernementales considérées comme prioritaires.

Source : Responsables du MEFB, Actes du colloque INSCAE 2005

Ce texte met en évidence, à travers la LOLF, la nécessité d'instaurer un mécanisme de gestion plus responsabilisant, il a été d'ailleurs confirmé par un autre texte.

L'apport de la LOLF est l'instauration d'un cadre juridique favorisant l'efficacité, la transparence de la gestion publique, la culture de la performance et la budgétisation orientée vers le résultat.

Source : Responsable du Ministère des Finances et du Budget, Actes du colloque INSCAE, novembre 2005.

Ce texte met également l'accent sur la nécessité d'instaurer une gestion rationnelle des finances publiques à travers la LOLF et en l'occurrence l'adoption de la comptabilité d'engagement. Toutefois, nous avons relevé des contradictions au niveau de ces différents textes et allocutions.

Les Ministères ont encore du mal à s'approprier les principes de la LOLF alors qu'ils sont plus équipés que les communes, et ils ne sont qu'au stade du démarrage de la réforme : l'élaboration du budget de programme. Je suis persuadé que c'est encore plus difficile pour les communes qui n'ont presque pas les moyens humains et financiers d'opérer une telle réforme. De plus, ce n'est pas que ça a marché pour l'Etat français que ça va aussi marcher automatiquement pour l'Etat malgache.

Source : Entretien avec un consultant du Ministère des Finances et du Budget, novembre 2005

L'engagement de Madagascar dans la mondialisation ne lui convient pas encore. En effet, il est inconvenable que Madagascar qui présente des caractéristiques économiques de l'Europe du 17^{ème} et du 18^{ème} siècles joue le même jeu que l'Europe ou l'Amérique du Nord du 21^{ème} siècle. Globaliser n'est pas une solution pour les pays pauvres.

Source : RAVELOJAONA, Actes des colloques INSCAE, novembre 2005.

Ces contradictions avancées par nos différents interlocuteurs montrent qu'il y a une incohérence entre les motivations affichées et la réalité perçue : les interlocuteurs ne sont donc pas convaincus des réformes qu'ils ont eux-mêmes soutenues.

Il existerait donc d'autres déterminants qui n'ont pas été déclarés et qui ont affecté la décision d'adopter la LOLF et la comptabilité d'engagement au niveau du secteur public malgache. Cela nous a amené à analyser d'autres discours qui peuvent aider à comprendre de telles contradictions.

L'information financière devra désormais présenter un triple caractère, elle devra être : plus économique et orientée vers la mesure de performance, plus transparente et plus détaillée.

Source : Discours du Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget, 2003.

La restauration de l'Etat de droit et une société bien gouvernée figurent parmi les axes stratégiques du DSRP (Document de la Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté). Cet axe regroupe un ensemble d'actions qui ont trait à l'amélioration, à la modernisation et au renforcement d'un cadre institutionnel de bonne gouvernance. Il permettra à l'Etat d'assumer avec efficacité et dans la transparence son rôle de facilitateur et d'animateur de l'économie.

Source : Document de la Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté - DSRP, juin 2005.

L'amélioration de la gouvernance figure parmi les priorités du CAS 3.

Source : Banque Mondiale, Crédits d'Ajustement Structurel (CAS), 2004-2006.

Le programme national de bonne gouvernance et la réforme du système financier sont des programmes nationaux financés par les bailleurs de fonds.

Source : Politique générale de l'Etat, 2005 et 2006.

Pour continuer les efforts déployés dans le cadre des Programmes pour la réduction de la pauvreté - Poverty Reduction Support Credits (PRSC) 1 et 2, la Banque Mondiale alloue un crédit, par le biais du PRSC3, pour appuyer le Ministère de l'Economie, des Finances et du Budget à continuer la réforme de la gestion des finances publiques.

Source : Banque Mondiale, Rapport N°AB2298, avril 2006.

La structure des finances publiques est caractérisée par une grande faiblesse des recettes et une forte dépendance vis-à-vis des aides extérieures pour financer les dépenses de l'Etat.

Source : Gouvernement Malgache, DSP 2008-2013, 2007.

Certes, ces textes ont été élaborés dans différents contextes : réforme des plans comptables, réduction de la pauvreté. Néanmoins, ils s'articulent autour de la transparence dans la gestion, de la bonne gouvernance et de la dépendance financière vis-à-vis des aides extérieures.

La volonté d'accroître la transparence de la gestion et en l'occurrence la promotion de la bonne gouvernance a motivé les politiques à soutenir la réforme de la comptabilité publique. Par ailleurs, cette réforme est conforme aux priorités de la Banque mondiale. Le soutien, fourni par les hommes politiques revêt donc une forme de 'marketing politique' dont l'objectif est d'améliorer l'image du gouvernement aux yeux de cette institution financière. Enfin, nous pouvons noter que diverses actions comme la conception des modules de formations du PCOP ou encore la formation des agents du Trésor public ont pu bénéficier de l'assistance financière de la Banque mondiale.

Notre troisième hypothèse, « dans les pays en voie de développement, tels que Madagascar, l'adoption des normes comptables internationales permet de répondre aux attentes des bailleurs de fonds qui cherchent à améliorer la démocratie en luttant contre la corruption et en favorisant la transparence financière », semble donc se vérifier.

4. Discussion

L'IASB et l'IPSASB sont à l'origine des référentiels comptables internationaux, respectivement pour le secteur privé et le secteur public. Ces référentiels sont considérés comme légitimes par les pays en développement tels que Madagascar alors même qu'ils ont été conçus en tenant compte des contraintes des pays développés. En effet, la mise en place d'une comptabilité d'engagement implique un suivi des opérations comptables et la mise en place d'un système d'information nécessitant souvent des logiciels et des matériels informatiques qui font défaut dans la majorité des communes malgaches. De même, l'introduction de la comptabilité d'engagement implique de former au préalable les agents comptables et autres responsables administratifs et financiers. Cela représente un coût souvent difficilement supportable pour les communes malgaches. Or, ces contraintes des communes n'ont apparemment eu aucune influence sur le contenu de la réforme comptable malgache des communes.

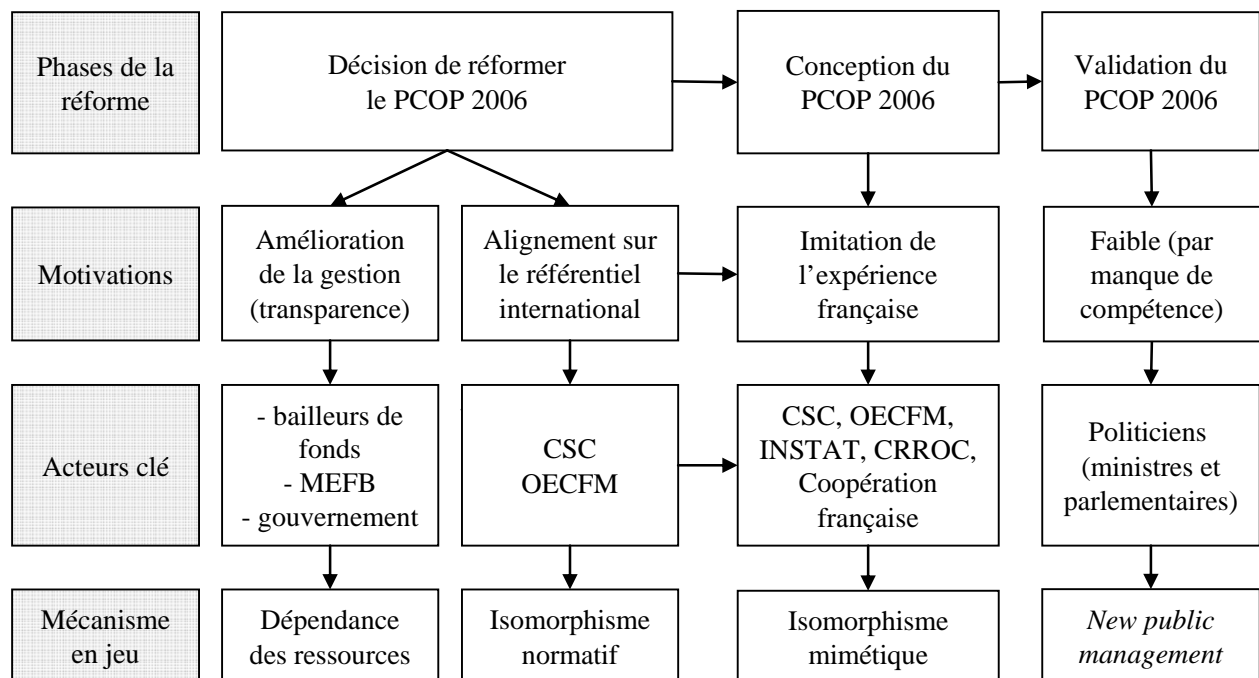
Les bienfaits supposés et réels de l'introduction de la comptabilité d'engagement semblent suffisants pour justifier cette réforme dont la légitimité est renforcée par l'importance des promoteurs qui soutiennent directement ou indirectement cette réforme :

- le Conseil supérieur de la comptabilité et l'Ordre des experts-comptables et financiers malgache, qui ont été à l'origine (les 'déclencheurs') de la réforme et qui ont participé activement à l'élaboration du référentiel comptable et ont réussi à mobiliser d'autres acteurs à même de lancer la réforme comme le Premier ministre, le Ministre des finances, voire le Président de la République ;
- le soutien implicite de la Banque mondiale pour qui cette réforme doit permettre de mieux garantir l'intégrité de la gestion comptable par un meilleur suivi des engagements et du patrimoine ;
- et enfin, les actions de coopération menées par la France renforcent le phénomène d'imitation.

Comme le montre le schéma suivant, les trois formes d'isomorphismes sont présentes pour adopter les normes comptables internationales et en l'occurrence la comptabilité d'engagement au niveau des communes. La dépendance des ressources, qui peut s'assimiler à un isomorphisme coercitif, et l'isomorphisme normatif ont simultanément servi de motif pour légitimer les actions des politiciens et les actions du CSC et de l'OECFM. Quant à l'isomorphisme mimétique, il a servi aux actions du CSC et de l'OECFM dans la conception technique des plans comptables.

Par ailleurs, dans la phase de validation du PCOP2006 les mécanismes en jeu mettent en avant les nouvelles pratiques de gestion publiques (meilleure information...) sans que les implications concrètes soient mesurées.

Schéma 2 : La réforme de la comptabilité des communes : Phases et acteurs



La nécessité d'adopter la comptabilité d'engagement a été activement soutenue par le CSC et l'OECFM et de manière implicite soutenue par les bailleurs de fonds. Ils ne disposent pas toutefois de pouvoirs suffisants pour lancer le processus de réforme. Dans un pays comme Madagascar, où l'organe de normalisation comptable est sous l'autorité de l'Etat, tout acte de réforme nécessite un soutien et une validation politique et les hommes politiques au pouvoir deviennent donc de fait des acteurs pivots. Ainsi, en 2003, les propositions de réformes ont été présentées en conseil des Ministres et ont été approuvées. Parallèlement, la LOLF a été adoptée sans difficulté par les parlementaires (et sans réelle motivation) car la majorité des parlementaires se préoccupe peu de la comptabilité et du moment que le projet est porté par le gouvernement et la majorité présidentielle l'adoption 'va de soi'.

Nous rejoignons ainsi les propos de OUDA (2006) qui avance que **les scandales financiers ne sont pas des vecteurs directs de changement au sein des pays en voie de développement. Aucune réforme comptable n'a été faite dans l'objectif d'y remédier, il est plutôt question d'implication politique et d'amélioration de l'image vis-à-vis de la communauté internationale.**

5. Conclusion

Les réformes comptables des communes relèvent plus d'un jeu de pouvoir alimenté par des intérêts politiques que d'un processus rationnel de prise de décision en vue d'améliorer en

premier chef la gestion publique. En effet, même si cette motivation est présente, au fur et à mesure du processus de réforme, elle a tendance à s'estomper. On se retrouve alors en présence d'une réforme comptable qui a perdu de vue son objectif initial. Ceci pourrait expliquer en grande partie pourquoi les réformes adoptées ne sont au final jamais mises en œuvre réellement au sein des communes ou tout au moins a minima, et pourquoi ces réformes sont analysées comme des contraintes administratives et réglementaires et non comme des opportunités pour améliorer la gestion publique.

BIBLIOGRAPHIE

- BEALING, J., FOGARTY, T., & DIRSMITH, M.W. (1996), "Early Regulator Actions by the SEC: An Institutional Theory Perspective on the Dramaturgy of Political Exchanges", *Accounting Organization and Society*, Vol. 21, N° 4, pp.317-338.
- CARPENTER, V., & FERROZ, E. (2001); "Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of Four State Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles", *Accounting Organization and Society*, pp.566-596.
- CHAN, J.L. (2006), "Government Accounting Reform in Developing Countries", *In Accounting Reform in the Public sector: Mimicry, Fad or Necessity*, LANDE, E., & SCHEID, J.C. (Eds), Edition ECM, pp. 31-41.
- DiMAGGIO, P.J., & POWELL, W. (1983), « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2 (Apr., 1983), pp. 147-160.
- GALASKIEWICZ, J., & WOLFGANG, B. (1994), *Non Profit Organization in an Age of Uncertainty: A Study of Organizational Change*, ALDINE DE GRUYTER, Hawthorne, NY 10532, 290 p.
- GLYNN, J.J., & MURPHY, M.P. (1996), « Public management: Failing Accountabilities and Failing Performance review », *International Journal of Public Sector Management*, Vol.9, N°5, pp.125-137.
- HOPWOOD, A.G. (1978), "Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information System", *Accounting, Organization, and Society*, Vol.3. N°1, pp.3-13.
- LOLF N°2004-007 du 26 juillet 2004 sur les lois de finances malgaches
- LANDE, E. (2006), "Accrual Accounting in the Public Sector: Between Institutional Competitiveness and Search for Legitimacy", *In Accounting Reform in the Public Sector : Mimicry, Fad or Necessity*, LANDE, E., & SHEID, J.C. (Eds), Edition ECM, pp.19-30.
- MACMILLAN, G. (2003), "Improving Government Financial Reporting: The Window to Good Governance", *The Governance Brief*, ADB (September 2003).
- MATTHEW, O. (2003), "Deploying Financial Management Systems in Developing Nations", *The international Consortium on Governmental Financial Management, Public Fund Digest*, Vol.3 , N°2, Washington DC, pp.8- 20.
- MERROUCHE, C., & DEVLIN, P. (2005), "Local Government Accounting in Algeria: Anarchy or Modernity", *Comparative International Governmental Accounting Research conference*, Poitiers.
- MEYER, J.W., & ROWAN, B. (1977), "Institutionalized Organisations: Formal Structure as Myth and Ceremony", *American Journal of Sociology*, Vol.80, pp.340-363.
- OCDE (1990), "Public management developments", Paris, 1990.

- OCDE (1993), "Comptabilité pour quoi ? L'utilité de la comptabilité d'entreprise dans le secteur public", *doc. PUMA Gestion Publique*, Paris, 1993
- OUDA, H. (2006), "Transition Requirements of Accrual Accounting in the Public Sector of Developed and Developing Countries: an Empirical Investigation With Special Focus on the Netherlands and Egypt", *In Accounting Reform in the Public Sector : Mimicry, Fad or Necessity*, LANDE, E., & SCHEID (Eds), Edition ECM, pp.43-59.
- PFEFFER, J., & SALANCIK, G.R. (1978), *The External Control of Organizations: A Resources Dependency Perspective*, Harper and Row, New York.
- RALAMBOSON, P., & RANDRIANASOLO, A. (2005), « Budget de programmes de Madagascar », *Colloques INSCAE « Les sciences de gestion au cœur du développement »*, Antananarivo.
- RAKOTO, H. (2007), *Innovation comptable au sein des communes : le cas de l'adoption de la comptabilité d'engagement*, Université de Poitiers, pp.320.
- RISPAL, H. (2002), *La méthode des cas, application à la recherche en gestion*, De Boeck et Larcier, 241 p.
- SCOTT, W. (1995), *Institutions and Organizations*, Thousand Oaks, Sage.
- VAN HELDEN, J. (2003), "A review of Governmental Accounting Reform", *Systems, Organisation and Management*, University of Groningen, pp.1-40.
- WACHEUX, F. (1996) , *Méthodes qualitatives et Recherche en Gestion*, Economica, 290 p.