

## **Bureaucratie et Comptabilité : Quels antécédents pour Madagascar ?**

## **Bureaucracy and Accounting: What antecedents for Madagascar?**

**ANDRIANIRINASOA Hariniaina**

Enseignant-chercheur

Faculté de Droit, des Sciences Economiques, et de Gestion (DEG)

Université de Toamasina

EAD Santé et Politiques Publiques, Gestion d'Entreprise et Développement  
Madagascar

**andrianirinasoa@gmail.com**

**ANDRIANALY Saholiarimanana**

Professeure Titulaire

Faculté d'Économie, Gestion et Sociologie (EGS)

Université d'Antananarivo

EAD Gestion

Madagascar

**razanandria21@gmail.com**

**RANDRIAMIARANTSOA Harison Désiré Clarel**

École Doctorale Thématique « Science, Culture, Société et Développement »

Université de Toamasina

EAD Santé et Politiques Publiques, Gestion d'Entreprise et Développement  
Madagascar

**Clarel\_harison@yahoo.fr**

**Date de soumission :** 30/03/2023

**Date d'acceptation :** 22/06/2023

**Pour citer cet article :**

ANDRIANIRINASOA H. & Al. (2023), « Bureaucratie et Comptabilité : Quels antécédents pour Madagascar ? ». Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, « Volume 7 : Numéro 2 » pp : 1- 26.

## Résumé

La comptabilité a plusieurs vertus, parmi lesquels l'aide à la décision, le pilotage à distance, voire le maintien d'un certain pouvoir. Dotée ainsi d'un pouvoir que le vocable *Cratie* procure au *Bureau*, l'administration coloniale s'attela à sa structuration progressive, de sorte que la comptabilité devint plus tard une véritable institution d'État. Enfin, la comptabilité publique et privée avaient survécu au temps et laissé derrière elles un héritage dont l'efficacité ne serait plus la même qu'autrefois. Le cas échéant, si la *bureaucratie* coloniale était à l'origine des premiers développements de la comptabilité à Madagascar, est-elle toujours aussi efficace aujourd'hui ? L'objectif de cet article est de comprendre les facteurs d'efficacité ou d'échec d'antan en matière de développement de la comptabilité. Pour ce faire, nous procéderons avec une approche holistique, munie d'une démarche constructiviste. La période d'étude s'étale de 1895 à 2023. Nos résultats font état de l'existence de pragmatisme au sein d'une bureaucratie naissante ; d'une capacité de structuration inspirée de l'école classique des organisations ; et d'une réelle faculté d'adaptation de l'organisation face à l'environnement. Les implications managériales de ces résultats pour le développement de la comptabilité sont la nécessité d'un leadership innovant et respectueux d'une bonne gouvernance bureaucratique.

**Mots-clés :** Bureaucratie ; Comptabilité ; Organisation ; Structuration ; Leadership.

## Abstract

Accounting has several virtues, including decision support, remote control, and even the maintenance of a certain power. Endowed with a power that the term *Cratie* is given to the *Bureau*, the colonial administration set about its progressive structuring, so that accounting later became a true state institution. Finally, public and private accounting had survived time and left behind a legacy whose effectiveness would no longer be the same as before. If so, if the colonial bureaucracy was at the origin of the first developments of accounting in Madagascar, is it still as effective today? The objective of this article is to understand the efficiency factors or failure of yesteryear in accounting development. To do this, we will proceed with a holistic approach, equipped with a constructivist approach. The study period lasted from 1895 to 2023. Our results show both the existence of pragmatisms within a nascent bureaucracy; a structuring capacity inspired by the classical school organizations; and a real ability to adapt the organization to the environment. The managerial implications of these results for the development of accounting lie in the need for an innovative leadership that respects good bureaucratic governance.

**Keywords:** Bureaucracy; Accounting; Organizations; Structuring; Leadership.

## Introduction

À Madagascar, la responsabilité de tout ce qui relève de la normalisation comptable incombe au *Conseil Supérieur de la Comptabilité* (CSC) depuis 1998 grâce au décret n°98-442 du 18 juin 1998 *portant refonte dudit CSC*. Un quart de siècle s'était écoulé depuis sa création et ses plus importantes réalisations remontaient généralement à la publication et à la mise en œuvre du *Plan Comptable Général* 2005 et de ses documents d'accompagnement. Une mise-à-jour de ce PCG fut initié en 2011, mais n'a pas encore abouti malgré les conférences et séminaires dont le dernier en date fut en décembre 2014 et porta sur le thème : *Les réformes comptables*. Pourtant, dès sa création, le CSC fut déjà doté de moyens organisationnels et juridiques pour réussir sa mission, sans oublier les appuis techniques et financiers de son Ministère de tutelle. Malheureusement, après maintes tergiversations, la léthargie du système comptable malagasy devient une réalité et les résultats liés scrupuleusement au développement de la comptabilité se faisaient longuement attendre.

Cela nous amène à la problématique suivante : pourquoi le développement de l'administration dont dépendait le CSC n'aurait-il pas réussi à faire évoluer la comptabilité à Madagascar ? Cette bureaucratie, n'est-elle pas plus performante qu'elle ne l'était autrefois, du temps de la colonisation ? Le cas échéant, quels étaient les déterminants de l'efficacité coloniale d'antan et pourra-t-on les reproduire dans le contexte actuel de la mondialisation ? L'objectif de ce manuscrit est de parvenir au diagnostic de la bureaucratie actuelle chargée de la promotion de la comptabilité, en la comparant avec celle de la période coloniale, et ce, pour promouvoir la comptabilité parmi les MPE *malagasy*. Trois hypothèses seraient associées à ce travail, dont H1 : La démesure d'une bureaucratie paralysante et noyant le CSC vis-à-vis de ses responsabilités ; H2 : Le manque de volonté politique à *réformer le système comptable*, probablement motivé par d'autres priorités ; H3 : Le peu d'implication pour cette *réforme*, manifesté par certaines parties prenantes.

Pour répondre à la problématique et valider les hypothèses, notre méthodologie relevait d'une rétrospective des organisations bureaucratiques, comptables, coloniales et modernes. Les *Journaux Officiels* de Madagascar et *Dépendances* furent d'une très grande utilité auxquels s'ajoute une revue de littérature aussi variée que diverse portant sur la bureaucratie et l'histoire de Madagascar. Les analyses furent opérées par rapport aux cadres théoriques existants sans remettre en question ni l'histoire de l'île ni les personnalités politiques ou administratives qui l'avaient dirigées. Notre plan de rédaction débutera par la revue de littérature qui recensera les

écrits théoriques traitant la bureaucratie, ses forces et ses inconvénients. Nous y rapporterons également les *critiques* allant à son encontre ainsi que d'autres théories jugées indispensables afin d'appréhender la question. La méthodologie détaillée de travail sera exposée incessamment avant de passer en revue nos résultats. La discussion et nos recommandations parachèveront le manuscrit, sans omettre la conclusion.

## 1. Revue de littérature

L'Encyclopédie *Universalis* précise qu'il n'y a pas de définition scientifique précise quant à la *Bureaucratie*, bien que la paternité de ce néologisme fût attribuée au physiocrate Vincent de Gournay par le baron Friedrich Melchior de Grimm en 1764. Etymologiquement, le mot *bruna* (armure, boîte) et le verbe *kratéein* (être puissant) la constituent. Composée ainsi de deux mots dont *Bureau* et *Cratie* signifiant *pouvoir* et *force*, littéralement, la bureaucratie est le pouvoir du *Bureau* composé essentiellement de fonctionnaires et des employés affectés à des tâches administratives. Le pouvoir bureaucratique renvoie donc à l'ordre et à la loi, l'impersonnalité, la hiérarchie et le contrôle. C'était l'idéal type des formes d'organisation du pouvoir préconisé par (Weber, 1922) au même titre que l'*Organisation Scientifique* du Travail (Taylor, 1911) et de l'*Organisation Administrative* du Travail (Fayol, 1916). Les trois sont regroupées dans la même classification d'école classique des organisations et qui se voulaient rationnelles et scientifiques. Elles servaient alors de point de départ pour l'analyse des formes de bureaucratie afférant à la comptabilité ayant existé ou existant à Madagascar. Leurs critères de *rationnels* ont été étudiés par rapport aux recommandations théoriques. Notons au passage que cette *rationalité* est parfois considérée comme synonyme de *complexité* (Ghouly & Fasly, 2019).

Quant à l'analyse des modes opératoires de ce système bureaucratique comptable devant ainsi conduire à son expansion, nous nous référons aux écrits de Giddens intitulés *The Constitution of society* (Giddens, 1984). Sa *Théorie de structuration* n'est pas à proprement parler une théorie des organisations, elle se penchait plutôt sur les interactions entre la Structure et les Actions des Agents liés par ce qu'il entendait par *Dualité du Structurel* dans un mouvement dynamique. Si le Structurel représente les règles et les ressources et que les structures sont les parties isolables d'entre elles, la *Dualité* en question fait que le *Structurel* est en même temps *Contraignant* et *Habilitant*. Il représente à la fois les moyens utilisés par les acteurs pour produire et reproduire leurs actions au quotidien, en tant que résultat, et qui simultanément reproduit le système social. Cette aptitude de production/reproduction fait appel aux capacités cognitives (Simon, 1947) et

de sa *rationalité limitée*. Puisqu'un individu rationnel se devait d'être *organisé et institutionnalisé*, à cause de sa conscience *discursive*, il serait apte à se remémorer, de réciter et d'appliquer le *Structurel* au profit de la structuration progressive.

Cependant, il en subsiste une partie qu'il serait incapable de restituer de façon discursive, mais qu'il applique tacitement de manière routinière. Cette limite liée à la faculté cognitive constitue les limites des acteurs sociaux dans le processus de structuration voulue, due à la rationalité limitée. De plus, les actions intentionnelles permises par la conscience discursive des acteurs de la bureaucratie lors des productions/reproductions du système social ne sont pas bénignes en soi. Sinon, la structuration devait se renforcer en grandissant et que parfois, la *transition structurelle sont des changements de nature plutôt que de degré* et que le processus ne s'*effectue pas en douceur, mais de façon discontinue et abrupte* (Mintzberg, 1978). Toutefois, il ne fallait pas perdre de vue le risque de *Cercle vicieux bureaucratique* (Crozier, 1963), qui caractérise une organisation ayant atteint un certain niveau de structuration et de maturité. Le cas échéant, les objectifs organisationnels ne seront pas atteints, voire déviés, car les acteurs de cette bureaucratie seraient atteints de passivité et de comportements routiniers incapables de réagir et de s'adapter à tout nouvel environnement. Un tel scénario nous avait inspiré quant aux situations qui prévalaient à Madagascar.

Néanmoins, pour remettre de l'ordre dans nos développements, nous devons nous refocaliser sur la théorie de (Giddens, 1984), mais combinée à deux autres volets dont la *Territorialisation* puis l'*Action à distance*. La première renvoie à l'organisation bureaucratique en place chargée des inscriptions comptables, tandis que la deuxième arbore toutes formes de connotations dont géographique, organisationnelle, et demeure la conséquence de la première. La *Territorialisation* revient Mennicken et Miller. Il s'agit de *systèmes de représentations comptables des organisations, mais aussi de l'économie dans son ensemble qui permettent d'agir à distance* (Mennicken & Miller, 2012). En ce qui nous concerne, ce concept représente l'administration bureaucratique chargée de la comptabilité et qui devait rendre des comptes à la hiérarchie dont la métropole pendant la colonisation et au Ministère des Finances aujourd'hui à Madagascar pour le *Conseil Supérieur de la Comptabilité*. Le cas échéant, la théorie de Giddens sur la structuration devrait s'y appliquer.

Pourtant, des doutes s'installent quant à la fiabilité des techniques de quantification comptable ou du système comptable de quantification en place représenté par la *Territorialisation* et l'*action*

à distance (AD). Si la territorialisation s'assimile à la bureaucratie des acteurs chargés de la quantification comptable, les limites inhérentes à la théorie sur la bureaucratie porteront aussi atteinte à l'efficacité tel le *Cercle Vicieux Bureaucratique* (Crozier, 1963). Ainsi, (Asdal, 2011) affirme que la territorialisation constitue une *Condition de possibilité* de l'AD, mais ne suffirait pas à garantir son efficacité. Les dérives bureaucratiques soulevées par tant d'auteurs tels (Merton, 1965), (Crozier, 1963), (Crozier & Friedberg, 1977) illustrent cette inefficacité. En effet, le sociologue Robert king Merton fut l'un des premiers à dénoncer les effets pervers de la bureaucratie rationnelle dans son ouvrage *Éléments de théorie et de méthode sociologique*. D'après l'auteur, la rigueur bureaucratique ainsi que le zèle que les acteurs de la bureaucratie auraient déployé seraient anti-innovation et induirait des résultats contraires à ceux attendus à cause du phénomène dit de *déplacement des buts*. De plus, les acteurs de cette bureaucratie, en perdant de vue les objectifs, allaient opter pour des attitudes passives et routinières contre-productives.

Quant à l'Action à Distance, elle constitue la suite logique de la *Territorialisation* qui l'a influencée (Robson, 1992). C'est un moyen d'implémenter des formes de gouvernement relevant d'une relation de pouvoir/savoir grâce à la comptabilité (Foucault, 1975). Dès lors, il ne peut y avoir de pilotage à distance à défaut de comptabilité et à qui nous aurions par conséquent attribué le rôle de vecteur de transmission des *inscriptions* comptables. D'après Robson, la comptabilité permet d'assurer « la provision et le maintien de réseaux pour la collecte, la transmission et l'assimilation d'inscriptions », (...) relatives à des contextes éloignés (Fabre, 2019). Dans la même lignée, les *inscriptions* devaient « permettre à des personnes éloignées de la scène de l'activité d'avoir ostensiblement une fenêtre sur ces activités et d'intervenir au nom d'une meilleure gestion » (Chua, 1995). La comptabilité offre donc une *représentation spatiale des différents lieux de l'organisation* (Fabre, 2019). Elle rend possible et conditionne l'action à distance (Robson, 1992). L'action à distance permet ainsi le pilotage, voire le pouvoir à distance d'une bureaucratie grâce aux *inscriptions* comptables.

Puisqu'il y a interdépendance entre la *Territorialisation* « Inscriptions » et Action à distance, la défaillance de la première impactera ou non la deuxième. De plus, l'efficacité de l'action à distance repose sur la capacité des conventions comptables à incorporer les relations de cause à effet pertinentes entre les processus économiques et les populations concernées par la territorialisation (Fabre, 2019). Selon toujours l'auteur, lorsque la *Territorialisation* s'est déconnectée des activités économiques et de la population, l'Action à distance sera inefficace.

C'est cet aspect qui a suscité notre intérêt, car si l'*Action à distance* implique les utilisateurs et les destinataires des *Inscriptions comptables* et que l'organisation bureaucratique territoriale comptable est en charge de leur production, une défaillance ou une dérive bureaucratique de la part de cette dernière, pour cause de *déconnexion* vis-à-vis de ses priorités *originelles* et de ses objectifs légitimes par rapport à la population, occasionnera le dédain des entrepreneurs vis-à-vis de la comptabilité. Toutefois, dans certaines situations, l'hypothèse *originale* n'a pas été nécessairement vérifiée. La littérature avait démontré que *l'imperfection des inscriptions comptables pouvait ne pas modifier les capacités d'AD* (Dambrin & Robson, 2011).

Pour clore cette revue de littérature, il fallait nous intéresser à l'article intitulé « *Une théorie contingente en matière de bureaucratie* » (Groeneveld & Van de Walle, 2010). C'est une alternative à la bureaucratie rationnelle et impersonnelle dont les acteurs ont été considérés comme les *élites* de la communauté sans que cette dernière y soit forcément représentée. La nouvelle bureaucratie se voudrait être changeante dépendamment des facteurs contingents et rajouter plus de moralités dans sa gestion sous la houlette d'un État exemplaire. Elle prône aussi, outre le pouvoir et l'égalité des chances, la diversité pour la *construction de la nation*. Il s'agit de la bureaucratie *représentative* qui est au cœur des débats aujourd'hui. Cette nouvelle approche a été étudiée étant donné le caractère *démocratique* ou *représentatif* des membres du CSC dont la composition mériterait quelques modifications. Enfin, l'article de (Guillemot & Jeannot, 2013) porta sur *le transfert des méthodes de gestion issues du secteur privé par les réformateurs de l'administration comme la solution à son mal supposé : la bureaucratie*. Cet objectif pourrait être atteint grâce au *Changement organisationnel* et l'*informatisation* (Coi). De telle éventualité devrait contribuer à l'amélioration de la situation à Madagascar.

## 2. Matériels et méthodes

Dans le cadre de ce manuscrit, une étude rétrospective a été entreprise à laquelle s'ajoute une analyse comparative de la bureaucratie au niveau de l'actuel CSC avec celle de la période coloniale. Notons que les deux avaient la responsabilité de la promotion de la comptabilité à Madagascar. Cette recherche fait partie intégrante de notre projet d'études portant sur les causes de la léthargie du système comptable à Madagascar et la faible appropriation par les PME de la comptabilité régulière. En effet, le postulat initial n'avait pas été respecté tel qu'il devait y avoir un lien entre *le développement de l'administration d'une part et la technique d'écriture de l'autre*. Notre étude porta sur l'administration coloniale en charge de la mise en place, le suivi et le contrôle de la comptabilité aux premières heures de la colonisation jusqu'à l'indépendance



de l'île en 1960. De plus, les changements organisationnels des institutions étudiées survenus après l'indépendance seront évoqués sans oublier de faire un état des lieux de la structure administrative et bureaucratique investie actuellement de la régularisation comptable à Madagascar.

Les grandes étapes de réalisation de cette étude se résument en quatre phases. La première consistait à mobiliser les textes promulgués en métropole en termes de gestion financière et comptable dans les colonies françaises. La deuxième phase recensait les applications locales des textes susmentionnés à travers les journaux officiels de Madagascar et Dépendances. La troisième phase analyse l'organisation administrative du CSC et de son ministère de tutelle par rapport à sa mission originelle. La quatrième phase consistait à confronter les théories que nous avons mobilisées dans le cadre de cette recherche avec les états des lieux avant d'en tirer des conclusions et des recommandations. À tous les niveaux de l'analyse, nous avons accordé la priorité à l'analyse de la structure administrative et de l'organisation bureaucratique. Nous les avons comparées pour en déceler les forces et les faiblesses de chacune d'elles à travers les époques. Évidemment, toutes autres considérations dépassant le cadre de cette étude ou celui de notre compétence devront être écartées sauf si elles auraient permis d'éclairer notre sujet. Aussi, ne s'agissait-il pas d'étudier toutes les organisations administratives et bureaucratiques coloniales et actuelles, mais uniquement celles qui sont strictement liées à notre objet d'étude.

Muni d'une approche holistique, les diverses théories mentionnées dans la revue de littérature serviront de cadres théoriques et de fil conducteur autour duquel nos démarches analytiques et constructivistes vont se baser. Succinctement, les bases de toute organisation bureaucratique ont été érigées sur les modèles classiques de la théorie des organisations dont Taylor, Fayol et Weber formant un triptyque servant de point de départ pour les développements et critiques ultérieurs. Giddens abordait le dynamisme bureaucratique dépendamment des interactions entre la structure et les individus, ainsi que la cognition dont ces derniers faisaient preuve. Les critiques à l'encontre de ces théories classiques rationnelles des organisations ne pouvaient qu'enrichir les analyses vers une meilleure bureaucratie de nos jours, sauf si cette nouvelle bureaucratie, disons *comptable*, n'est pas encore à la hauteur de ses prétentions pour diverses raisons que nous allons débusquer incessamment. Pour achever cette section dédiée à la méthodologie, le concours du CSC fut précieux pour ses éclairages quant à la structure, l'organisation et le fonctionnement de cette institution.



### 3. Résultats

Notre diagnostic portera simultanément sur l'administration coloniale à ses commencements et sur la CSC à partir de 2005 qui fut l'année du *Plan Comptable Général* de Madagascar. Trois composantes seront revues dont *Les sources de légalité*, *La structure organisationnelle* et *L'organisation administrative*.

#### 3.1. Une source de légalité militaire *versus* des exigences externes

Dans le monde médiéval, les seules organisations existantes étaient militaires et religieuses. La conquête des nouveaux territoires, motivée entre autres par la révolution industrielle (*quête de matières premières*) en Europe et l'élargissement des débouchés, fut également organisée et menée par des militaires. Aussi, verrons-nous dans un premier paragraphe les sources de légalité et le type d'organisation qui en découlait pendant l'époque coloniale. Dans un second paragraphe, nous aborderons celles correspondantes à l'époque contemporaine ainsi que leurs conséquences en termes d'organisation.

##### 3.1.1. Une bureaucratie coloniale de nature militaire

Il n'était pas rare de constater dans les colonies que *le pouvoir appartenait soit à la marine, soit à l'armée* (Guillaume, 2015). D'ailleurs, d'après l'auteur, *le secrétariat ou sous-secrétariat aux colonies fut rattaché au département de la Guerre ou de la Marine*. Ce fut le cas à Madagascar lorsqu'un Décret du 11 juillet 1896 fut promulgué par le *Résident Général* (Hippolyte LAROCHE) appliquant dans l'île les prescriptions des décrets français des 27 janvier 1886 et 3 février 1890 relatives aux *pouvoirs militaires du gouverneur général de l'Indochine et des Gouverneurs* (JOMD n°28 du 27/09/1896).

Dans ce contexte, le *Résident Général* de France à Madagascar est à la tête de la colonie et il faisait *fonction de gouverneur*. Il s'entourait d'un Conseil d'Administration (CA) composé du *Résident Général* en tant que Président du conseil, du Commandant Supérieur des Troupes, du Secrétaire Général de la Résidence Générale, du Directeur des Finances et du Contrôle près la Résidence Générale, du Procureur Général en tant que Chef du service judiciaire, du Directeur des Travaux Publics, du Directeur de l'Agriculture et du Chef du Cabinet du *Résident Général* qui remplit les fonctions de secrétaire archiviste du CA. (*Art.2* du Décret du 3/08/1896 *organisant un Conseil d'Administration près la Résidence Générale de Madagascar*, JOMD n°28 du 27/09/1896). Cependant, selon l'Art. 9 du même Décret, *le Résident Général n'est pas lié*

*par l'avis du Conseil : il peut toujours passer outre ; il doit cependant, en cas de désaccord avec la majorité, aviser le Ministre des Colonies.*

Notons aussi l'importance de l'armée dans cette organisation qui occupait la seconde, voire la troisième place. D'ailleurs, en cas d'absence du Résident Général et du Secrétaire Général, le Commandant Supérieur des Troupes peut être appelé par décision du Ministère des Colonies à prendre la présidence du Conseil d'Administration (Art.5). Quant à l'administration au sens propre du terme, elle apparaissait comme des régimes d'exception contrairement aux schémas métropolitains (Guillaume, 2015). La militarisation de l'administration l'emportait dans un élan effréné et dans un contexte dit de *pacification*. D'Arrêtés en Arrêtés, le *Résident Général* de Madagascar (Hippolyte LAROCHE) allait d'abord déclarer l'état de siège dans les régions de l'Imerina (*Antananarivo*) et des Betsileo (*Fianarantsoa*) [Arrêté du 27/09/1896]. Dans la même foulée, il institua ces régions en *territoires et en cercles militaires* [Arrêté du 27/09/ 1896]. Ainsi furent nommés des *Gouverneurs militaires* de régions et des *Commandants* des cercles militaires. À l'occasion, des sous-gouverneurs furent nommés. Enfin, l'administration coloniale fut entièrement sous l'emprise du *Résident Général* avec le Général Commandant supérieur des troupes et des territoires militaires comme exécutants [Arrêté du 27/09/1896].

Les textes ci-après avaient cautionné officiellement les actions du *Résident Général* et de ses compatriotes dont : La Loi du 6 août 1896, *déclarant Madagascar et les îles qui en dépendent Colonie Française* ; Le Décret du 11 juillet 1896 *appliquant à Madagascar les prescriptions des décrets des 27/01/1886 et 3/02/1890 relatives aux pouvoirs militaires du gouverneur général de l'Indochine et des gouverneurs* ; Décret du 3/08/1896 *organisant un Conseil d'Administration près la Résidence Générale de Madagascar* ; Arrêté du 22/09/1896 *créant le Conseil de défense de la Colonie* ; Arrêté du 27/09/1896 *nommant le gouverneur militaire de Tananarive* ; Décret du 11/12/1895 *fixant les pouvoirs du Résident Général de Madagascar*. D'autres textes confirment la nature militaire et les sources de légalité de cette administration coloniale, mais n'ont pas été cités par convenance rédactionnelle.

### **3.1.2. Un CSC né des exigences des Programmes d'Ajustement Structurel**

Le *Conseil Supérieur de la Comptabilité* fut créé en 1989 par le décret n°89-161 du 13 juin 1989. Sa genèse est le résultat de plusieurs facteurs tant juridiques, économiques que sociaux. Son destin avait commencé vers la fin d'une série de *Programmes d'Ajustements Structurels* (PAS) intervenus à Madagascar entre 1981 et 1990, dont le dernier fut le PAS 1 (1988-1990)

approuvé le 17 janvier 1989 (*Année de création* du CSC). Les PAS imposaient un ensemble de restrictions face aux déséquilibres macroéconomiques et financiers importants survenus au pays telles les coupes drastiques dans les budgets de l'État, la suppression des subventions sur le riz (*alimentation principale des Malagasy*), la privatisation de certaines sociétés publiques, se traduisant ainsi par la réhabilitation de tous les secteurs privés industriels, commerciaux et agricoles. Par conséquent, le PCG 1987 se devait d'équiper ces tissus entrepreneuriaux et que le CSC étant l'institution d'accompagnement et de vulgarisation du PCG 1987.

En outre, les PAS recommandaient la mobilisation des ressources internes par la hausse des pressions fiscales. La comptabilité arrivait à point nommé, car elle était l'instrument privilégié de fiscalisation des entreprises. La normalisation comptable n'étant pas encore à cette époque une réelle priorité pour Madagascar, les actions du CSC devaient quand même s'y converger étant donné la transition entre le premier plan comptable 1969 (*vétuste*) vers le nouveau PCG 1987. Malgré tout, la première norme IAS 1 datait déjà de 1975 et que s'y référant, le pays fut visiblement en retard, voire écarté des instances mondiales de normalisation et par conséquent des marchés financiers mondiaux. L'actualisation du PCG 1987 fut dès lors une nécessité d'autant plus qu'aux termes des PAS, le pays devrait voler de ses propres ailes financièrement et économiquement parlant. Malheureusement, la crise socio-politique de 1991 avait eu raison des quelques mérites dus aux PAS : le taux de croissance fut de -6,8% ; les *arriérés des dettes se sont accumulés*, le déficit budgétaire atteignit 11,22% du PIB la même année. Cela induisit la mise en veille du CSC qui ne sera réactivé qu'en 1998 (*décret n°98-442 du 18/06/1998*).

L'année 1997 fut marquée par le retour de l'ancien président Didier Ratsiraka au pouvoir pour cinq années après y être évincé en 1989. Les années 1997 et 1998 connurent alors une relance de l'économie due à l'accroissement des dépenses publiques et d'un *processus de désinflation rapide après trois années de forte hausse des prix* (Razafindrakoto & Roubaud, 2002). Par un référendum, le président réélu modifia la constitution en instituant les *provinces autonomes*. Dans cette lancée, beaucoup d'innovations furent entreprises, y compris la refonte du CSC qui fut aussi probablement motivée par la crise asiatique en 1997. En effet, cette crise, quoiqu'elle ne touchât pas directement Madagascar, avait entraîné de nouvelles recommandations de la part du *Fonds Monétaire International* dont *des réformes structurelles, une meilleure gouvernance* et de *meilleures normes comptables* (Nancy, et al., 2010).

Par conséquent, le CSC fut chargé de *définir les normes comptables et de donner son avis sur les normes élaborées par les organismes internationaux* et (...) *de réunir toutes informations, de procéder à toutes études, de diffuser toute documentation relative à l'amélioration de la technique et de l'organisation comptable* (Art.2, §1 et §4 du décret n°98-442 du 18/06/1998). Finalement, le Décret n°2019-093 du 7/03/2019 ; [TITRE VIII du Conseil Supérieur de la Comptabilité, (Art.65 à 70)], renforça les objectifs assignés au CSC dont de *définir les normes comptables et émettre des avis sur les normes élaborées par les organismes internationaux* (Art.65).

### **3.2. Structures organisationnelles inscrites dans leurs contextes respectifs**

La structure et l'organisation internes au niveau de la *Résidence Générale* et du *Conseil Supérieur de la Comptabilité* présentent à la fois des similitudes et des différences que nous verrons incessamment. Au préalable, l'administration coloniale servit de référence en matière de transplantation comptable aussi bien publique que privée, car l'avènement d'une science de la comptabilité indépendante ne fut qu'à ses débuts avec le premier congrès des comptables tenu en France en 1880. Rappelons que l'annexion de Madagascar ne survint qu'en 1895, soit quinze ans plus tard. Par contre, le monde du CSC relève de celui d'un pays indépendant et d'une administration publique ayant subi l'épreuve du temps. De plus, pour la comptabilité privée, une instance particulière en la présence du CSC lui a été attribuée. Aussi en quoi les deux institutions sont-elles différentes et similaires en termes de structure et d'organisation ?

#### **3.2.1. Une administration coloniale et comptable à l'ère classique**

Inscrit dans son contexte, le management colonial tirait ses principes des préceptes de l'école classique des organisations. Bien que les débuts de la colonisation aient commencé avant le Taylorisme ou le Fayolisme, ses quêtes d'efficacité ainsi que son expansion géographique ne se faisaient pas dans l'anarchie. Certainement, la colonisation est une *Entreprise Coloniale*. Aussi, fut-il nécessaire d'abord de présenter cette organisation coloniale conformément aux textes publiés. Nous devons nous limiter exclusivement aux instances hiérarchiques ayant des liens directs et étroits avec l'objet de notre travail dont l'*organisation de la comptabilité*. Les autres instances ne seront que furtivement soulignées.

Certes, la colonie de Madagascar ne jouissait pas d'une indépendance tant dans ses finances que dans ses pouvoirs. La métropole française dictait ses pas et l'administration locale ne fut que l'émanation de ce pouvoir métropolitain. Hormis l'administration coloniale française dont

l'étude échappe à notre domaine de prédilection, nous nous intéressons à celle ayant œuvré dans l'île aux débuts de la colonisation. Au sommet de cette hiérarchie locale se trouva le *Résident Général* de France à Madagascar devenu plus tard le *Gouvernement Général*. Le *Gouverneur Général* disposait de son propre Cabinet dont un Cabinet militaire, un Conseil d'Administration, un Conseil du contentieux Administratif, un Conseil de Défense, et d'un Comité d'hygiène et de salubrité de la colonie. Des Services Civils siégèrent aux Bureaux du *Gouvernement Général* dont la *Direction des Finances et de la Comptabilité*. À cette *Direction* furent confiées les tâches ci-après : *Préparation et exécution du budget local, des budgets municipaux et des comptes d'administration ; Surveillance de toutes opérations en recettes et en dépenses effectuées par les comptables et les caisses assurant les services du budget local et du budget extra-ordinaire ; Assiette et contentieux des impôts ; Ordonnancement des dépenses ; Matériel : approvisionnements, marchés, achats, cessions, transports.*

Malgré l'ampleur des tâches confiées à cette *Direction des Finances et de la Comptabilité*, le personnel chargé de son fonctionnement composé d'Un Directeur, de Deux administrateurs - adjoints (2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> classe), de Deux adjoints principaux (1<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> classe des services civils), de Cinq adjoints de 1<sup>e</sup> classe des services civils, d'Un adjoint de 2<sup>e</sup> classe des services civils, de Deux commis (1<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> classe des services civils) et d'Un contremaître de 1<sup>e</sup> classe des travaux publics. Au total, [1+2+2+5+1+2+1], soit 14 personnes la faisaient fonctionner pour toute la colonie. Quant à leurs qualifications, il s'agissait tous d'Administrateurs formés pour la profession. Les tâches ont été bien identifiées et la hiérarchie s'imposait d'elle-même. Par conséquent, il s'agit d'une organisation hiérarchique de type Wébérien. La division du travail au sein de cette direction rappelait l'organisation taylorienne et celle de Fayol. Notons aussi la centralisation des pouvoirs dans la capitale. Tananarive était le Siège du *Gouvernement* et de tous les Services de la colonie : *Direction du contrôle financier, Parquet général et Cour d'appel, Travaux publics, Mines, Trésor, Postes et Télégraphes, Domaines et conservation de la propriété foncière, Colonisation, Enseignement, Douanes, Imprimerie officielle.*

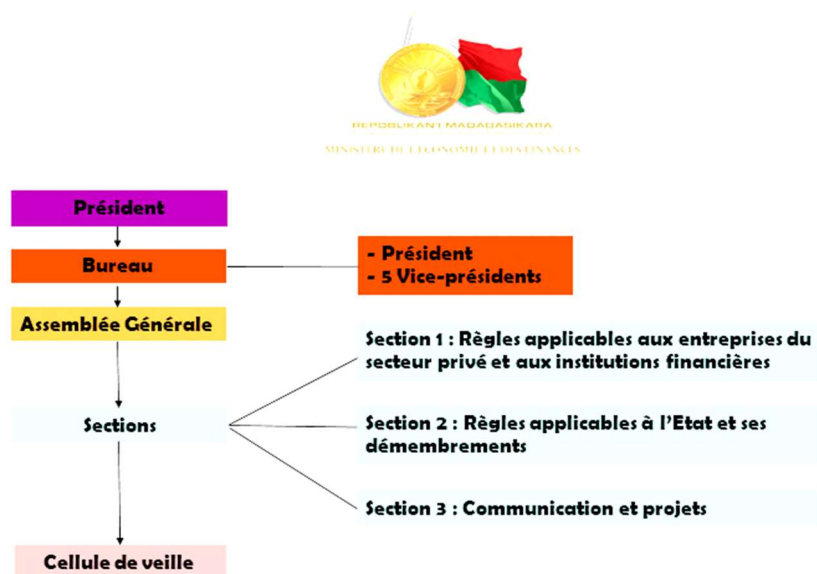
### 3.2.2. Un CSC muni d'une structure divisionnelle et hiérarchique

Déjà, le vocable « Conseil » ne rime pas avec prise de décision et d'actions opérationnelles. Les décisions sont prises par le Ministère de l'Économie et des Finances, le *Conseil Supérieur de la Comptabilité* n'étant qu'un organisme qui lui est rattaché. Quant à la hiérarchie de cette institution, l'organigramme du MEF et celui du CSC sont représentatifs de l'importance de ce dernier au sein de son Ministère. Il y transparaît que le CSC était relégué au 8<sup>e</sup> rang de cette

hiérarchie et semble le plus minime visuellement parlant. En termes de *Distance* par rapport au sommet de la hiérarchie, la théorie de l'*Action à Distance* paraît être de rigueur. À priori, avant que les *Conseils* ne parviennent au sommet du Ministère de l'Économie et des Finances, qui est d'ailleurs le seul habilité à décider, la lourdeur administrative s'installerait et le CSC aurait manqué de dynamisme aux dépens du système comptable *malagasy*. Les seuls moments où toute l'attention du Ministère fut accordée au CSC, ce furent les préparatifs et la vulgarisation de l'actuel Plan Comptable Général (PCG) 2005.

En lisant les réalisations publiées sur le site du CSC, nous avons remarqué que les préparatifs en vue du PCG 2005 lui avaient été confiés entre 2001 et 2003 et que son lancement fut assisté par les autorités et par les représentants des industriels. La restitution de sa version définitive fut honorée par le président de l'ordre des experts-comptables de l'époque, ancien président de la République de Madagascar. En termes d'implication des autorités, des tournées en provinces étaient menées en 2004 avec le Ministère de l'Économie, des Finances et du Budget (MEFB-ex MEF), sous la direction de son Ministre, pour sensibiliser les acteurs quant aux rôles et missions du CSC. Concernant l'organigramme interne au CSC (Figure N°1), son site internet nous révèle un établissement à organisation hiérarchique avec trois divisions à la hauteur des sections.

**Figure N°1 : Organigramme du Conseil Supérieur de la Comptabilité**



**Source** : [http://www.mef.gov.mg/csc/page\\_personnalisee/index/menu/9](http://www.mef.gov.mg/csc/page_personnalisee/index/menu/9)

En observant cet organigramme, toute Assemblée Générale devrait être l'instance supérieure de décision, ce qui n'est pas le cas. Quant à la « Cellule de veille », autrement dit le *Comité* de



*Réglementation Comptable* (CRC), celle-ci devrait-être l'élément initiateur de tous les projets incombant au CSC, alors qu'il se trouve en bas de la hiérarchie.

Concernant le Personnel du CSC, il s'agit majoritairement de Ressources Non Permanentes mobilisées à l'occasion des projets qui lui ont été confiés. Le Personnel Permanent se résume au Président du CSC (*nommé par décret ministériel pour un mandat renouvelable de quatre ans, et exerçant sa fonction à temps plein* – Art.7 du décret n°98-442) ; au Secrétaire Général Permanent (*nommé par décret ministériel sur proposition du Président du CSC* – Art. 15 du décret n°98-442) ; Pour les autres membres du CSC, leurs fonctions sont gratuites (Art. 16) et ils y travaillent à temps partiels pendant un délai imparti (Art.8). Par conséquent, sur les 22 membres officiels du CSC, moins de 10% sont permanents, et les 90% restants y travaillent à temps partiels. Nominativement, il s'agit des 5 vice-présidents et de 16 membres représentant des Ministères et Entités concernées : Justice, Chambre des Comptes, INSTAT, Enseignement Supérieur, Banque Centrale, Ordre des Experts Comptables, les Groupements et Associations, sans parler des Groupes de travail et des personnes intéressant l'activité du Conseil (Art. 13).

### **3.3. Organisations administratives et facteurs de contingence**

Les théoriciens de la contingence avaient mis en évidence les liens entre la structure d'une organisation et les facteurs contingents internes et externes. Ces facteurs devaient également influencer le management des organisations qu'elles soient coloniales ou contemporaines. Or, compte tenu des différences de structure administrative et comptable entre les deux époques, cela implique une évolution des facteurs de contingence qu'il faille souligner. De même, nous allons mettre l'accent sur les modes de coordination utilisés.

#### **3.3.1. Une gestion pragmatique et un environnement coercitif**

Les théories de la Contingence considèrent que la structure d'une organisation dépend de ses facteurs internes (*âge, taille, culture, technologie*) et externes (*environnement, contexte*). Pour l'administration coloniale, les paramètres précités corroborent déjà la thèse d'une organisation classique dans un contexte spécifique de guerre, de pacification et de crise à Madagascar. En effet, le pays connut plusieurs crises économiques sans pour autant fléchir le durcissement de l'administration. Les années de conquête de 1895 à 1902 furent suivies de crises économiques sévères de 1903 et 1907. La crise économique de 1921-1922 succéda à la Grande Guerre de 1914 à 1918. L'année 1927 fut le début de la grande crise sans omettre la deuxième Guerre mondiale qui entraîna des récessions (Fremigacci, 1978). La structure de l'administration et ses



circonscriptions furent modelées en fonction des périodes de crises, mais dans tous les cas, l'omniprésence de l'Administration fut une priorité.

L'année de conquête fut caractérisée de phase de *Transition*, car l'administration en place ne fut pas précisément pareille à celle qui exista en France Métropolitaine. Sa gestion fut confiée au *Résident Général* et *Général Commandant le Corps d'Occupation* à Madagascar. Muni de pleins pouvoirs, il cumula l'exécutif (*politique et administration confondues*) et une part décisive du législatif (*promulgation d'Arrêtés et contrôle des législations venues de la Métropole*). La finance de la colonie demeura sous ses responsabilités grâce à la *Direction des Finances et de la Comptabilité* près la *Résidence Générale*, hormis sa vocation militaire. En conséquence, le *Gouverneur Général* présenta les aspects d'une monarchie absolue et ce n'est pas pour rien qu'on le surnomma le *Dernier Roi* de Madagascar (Nativel, 1999). Son Management de style autoritaire, voire machiavélique fut d'ailleurs justifié par la situation de laisser pour compte de l'île en termes financiers : En effet, *la loi du 16 avril 1900, sous couvert d'accorder l'autonomie financière aux colonies, leur impose de se débrouiller toutes seules, sans aucune aide* (Fremigacci, 1978).

Quant à la répartition des tâches et face au nombre limité du personnel, le *Résident Général* fut doté d'une méticulosité en pensant aux moindres détails de l'organisation administrative malgré le peu de moyen dont il disposa. Ce *One Man Show* des temps coloniaux fut animé de beaucoup de volontés qu'il parvint à autostructurer son administration malgré les nominations de fonctionnaires venant de la Métropole française. Sa machine administrative s'était érigée en pouvoir autocratique (Fremigacci, 1978). Toutefois, malgré le pragmatisme dont fit preuve le *Gouverneur*, nous lui reprochons un certain laxisme en termes de contrôles internes : Procès-verbaux fictifs des réunions du Conseil d'Administration ; ententes dues à l'appartenance à la franc-maçonnerie obligeant certains fonctionnaires à fermer les yeux sur certains abus. Or, ces écarts de conduite furent plus tard rattrapés par l'Administration de la Métropole qui fut d'une *efficacité redoutable*. *La domination coloniale forme un tout dont les pièces maîtresses s'articulent à l'intérieur d'une structure administrative* (Fremigacci, 1978). Les missions de contrôles effectués par les inspecteurs venus de France avaient eu raison de Gallieni et de Garbit qui devaient quitter Madagascar pour ne plus y revenir.

En définitive, l'administration coloniale représentée par les *Gouverneurs Généraux* successifs devait composer avec les priorités imposées par la conquête de l'île avec le manque de moyen

mis à disposition. Or, malgré les rivalités internes et l'insuffisance de moyens, la présence de l'administration fut renforcée de sortes que les contrôles soient devenus moins fréquents dans les circonscriptions (*Régions* et *Districts*) éloignées géographiquement. Cela fut à l'origine de dérives qui écarta l'administration de sa vocation primaire dont la dotation en infrastructure du pays. De plus, les zèles munis d'abus opérés par certains fonctionnaires véreux fondèrent les critiques formulées par les détracteurs de la bureaucratie tels (Merton, 1965) et (Crozier, 1963). Enfin, par rapport aux approches Wébériennes, les sources des pouvoirs des *Gouverneurs Généraux* ne furent ni charismatiques ni traditionnelles, mais par la *Domination rationnelle légale* par la force avec l'outil administratif. Son mode de *Coordination* opéré fut quelquefois la *Persuasion (Officieuse)* avec l'oppression par les *Règles et Procédures (Officiel)*.

### 3.3.2. Un CSC doté de perspectives mais dénué de moyens

Le CSC est un organisme rattaché au Ministère de l'Économie et des Finances en vertu de deux décrets. Ses attributions et son organisation ont été stipulées par le décret n°2019-093 (Art.65 à 70). Pour la finance du CSC, ses frais de fonctionnement sont *pris en charge par le Budget Général de l'État et par une contribution fixée par entités membres ou représentées, à titre de participation aux frais* » (Art.17 du décret 98-442). Notons que les entités membres furent citées plus tôt (op.cit. p.15) et leurs représentants auprès du CSC exercent leur fonction à titre gratuit. Quant aux résultats de l'audit organisationnel du CSC que nous avons fait, ils étaient focalisés sur le degré de *Spécialisation*, la *Coordination* et la *Formalisation*.

D'après le Dictionnaire en ligne Le Robert, la *Spécialisation* est le fait de se spécialiser en particulier dans un domaine de la connaissance. Il est le corollaire de la division du travail cité par Adam Smith dans *Wealth of Nations* publié en 1776. Le concept avait aussi été repris par l'OST (Taylor, 1911) et par l'OAT (Fayol, 1914). (Weber, 1922) s'en approprià à travers ses hypothèses et modèles bureaucratiques que l'on a retrouvés au sein du CSC à travers son organigramme (Figure N°2) : (hypothèse n°2) *Les individus sont répartis dans une hiérarchie d'emplois clairement définie* et (hypothèse n°3) *Chaque emploi a une sphère de compétences clairement définie* ; (principe n°1) *Division du travail : La définition et la distinction du poste, des tâches et des responsabilités doivent être claires* [Manuel des Procédures] ; (principe n°2) *Structure hiérarchique : Les relations entre un dirigeant et ses subalternes sont codifiées et l'autorité est précisément définie* [Organigramme]. De plus, en termes de qualification, les acteurs de cette organisation sont des Experts en leur profession. Ayant mis en application le

principe du *The Right Man at the right place*, le principe de *Spécialisation* au sein du CSC semble être respecté.

Du mot latin *Cöordinătiö*, la coordination consiste à *définir le meilleur agencement de tâches préalablement réparties en vue d'élaborer un ensemble cohérent*, selon le Dictionnaire latin français, (Hachette, 1934). Plusieurs méthodes s'offraient au CSC pour la coordination de ses activités dont la standardisation des procédés de traitement des demandes. Le décret n°98-442 stipulait que tout projet soumis au CSC doit être adressé au Secrétariat Général (Art.3). Cette centralisation des demandes manuscrites marquait déjà un bon début dans la rationalisation du processus. Par la suite, un Groupe de travail sera constitué dont les membres sont constitués d'un *Encadreur* (Expert-Comptable) ainsi que d'autres personnes-ressources en fonction des compétences voulues. Des réunions avec le Groupe de travail et l'Assemblée Générale (AG) vont s'enchaîner pour s'enquérir des détails et modalités d'exécution du projet et qui aboutit à la rédaction d'un avant-projet. La section technique correspondante sera par la suite mobilisée (*secteur privé, public, micro, petites et moyennes entreprises*) pour l'examen du projet. En cas de dissension ou de divergence d'opinions entre la section technique et le groupe de travail, l'AG sera saisie de la question.

Aux termes de plusieurs navettes entre le groupe de travail, la section et l'AG ; la section concernée délivre un *Acte de conformité* ou son *aval* concernant le projet qui sera entériné par l'Assemblée Générale. Par la suite, le projet sera remis aux autorités supérieures via le SG du CSC. Il incombera aux autorités supérieures de l'homologuer par *Arrêté* ministériel, sinon par *Décret* pris en Conseil de Gouvernement. Il transparaît à travers ces démarches et procédures que la coordination s'effectue par des ajustements mutuels sous la supervision des *Encadreurs* respectifs. Pourtant, la décision finale ne reviendra pas au CSC mais au Ministère de tutelle ou au Conseil de Gouvernement. Malheureusement, il n'y a pas de connexion directe entre les utilisateurs de la comptabilité et le CSC. La majorité des MPE et PME n'étant pas représentée au sein des organes du CSC, leur réalité comptable sera forcément méconnue et inconsidérée. Concernant la *Formalisation*, la *Spécialisation* et la *Coordination* en sont la concrétisation.

#### 4. Discussions

(Hegel, 1820), dans son ouvrage intitulé *Grundlinien der Philosophie des Rechts* ou *Principes de base de la philosophie du droit*, considère le Fonctionnaire comme *un héros discret des temps modernes* et la Bureaucratie *le triomphe de l'égalité et du progrès*. Cet enthousiasme vis-à-vis

de la bureaucratie et de son personnel fut partagé par (Weber, 1922). Il qualifia la Bureaucratie de *système d'organisation efficace, caractéristique des sociétés modernes, reposant sur des règles stables et sur un personnel spécialisé*. Par rapport à la théorie de Giddens en 1984, les *règles et les ressources* dont dispose une organisation pour permettre son bon fonctionnement représentent le *Structurel* et que ce dernier est caractérisé par sa *Dualité*. La *Dualité* du structurel désigne donc le fait que *les règles et les ressources utilisées par des acteurs dans la production et la reproduction de leurs actions sont en même temps les moyens de la reproduction du système social concerné* (Rojot, 2001).

Quant à la structuration, ce sont les *Conditions qui régissent la continuité ou la transmutation des structures, (...) la reproduction des systèmes sociaux* (Fabre, 2019). La production/reproduction permettent alors la structuration et la continuité.

#### 4.1. Une bureaucratie coloniale structurante et dérivante

Les théoriciens de la contingence attribuent les changements structurels à des facteurs internes et externes. D'après la théorie de Giddens, la production/reproduction (*Dualité du Structurel*) et donc la continuité est par conséquent conditionnée par ces facteurs contingents. La *Taille* et le *Manque de moyens* financiers furent les facteurs internes précités tandis que la *Distance* ou l'éloignement et le *Contexte de guerre* et de pacification furent les facteurs externes.

L'effet taille est contingent et combiné avec l'*Approche Par les Ressources* (APR), être de petite taille ne présentait pas que des avantages pour la bureaucratie coloniale (*Direction de la comptabilité et du contrôle*), mais certainement des inconvénients. Étant une des composantes de la théorie de Giddens, les *Ressources* déterminent l'efficacité d'une organisation et *ipso facto* sa structuration et sa continuité. En effet, selon l'adage *Small is Beautifull*, la petite taille procure plus d'aptitudes à l'innovation et à la flexibilité. En outre, la disponibilité des moyens est une condition *sine qua non* pour que la boucle de la *Dualité du structurel* soit bouclée. L'innovation et la flexibilité permises par la petite taille furent déjà vérifiées au préalable : une répartition optimale des tâches entre les administrateurs coloniaux sis près la Résidence Générale, suivie d'une bonne coordination des activités. D'ailleurs, l'efficacité de la division du travail fut déjà prouvée par Adam Smith en 1776 lors de la fabrication des épingles. Quant à la coordination, elle se fit par supervision directe du *Gouverneur Général*.

Les textes régissant la Comptabilité dans les colonies (*Manuel pratique de service et de la comptabilité ; Instructions coloniales sur la comptabilité*) constituent autant de règles et de

ressources citées par la théorie de Giddens : Par la *dualité du structurel*, ils sont contraignants et habilitants et permettent ainsi à la bureaucratie de se perpétuer et de se renforcer. Enfin, la rotation du cycle bureaucratique de taille relativement petite fut élevée de sorte que *les propriétés structurées des systèmes sociaux s'étendent dans le temps et dans l'espace, bien au-delà du contrôle que peut exercer chaque acteur* (Giddens, 1984). C'est ce qui caractérisait l'administration coloniale, quand son expansion toucha l'ensemble de l'île, même dans ses coins reculés. Néanmoins, cela n'était pas sans conséquence faute de moyens suffisants. L'autonomie financière dont bénéficia la colonie (loi du 16 avril 1900) fut tout au plus un prétexte pour l'abandonner à son propre sort étant donné les crises qui frappaient l'Europe en ce temps. Loin de s'apitoyer sur leur sort, les administrateurs coloniaux chargés aussi de procurer de l'argent pour la Métropole française devaient renforcer l'administration, quitte à durcir l'impôt.

La structuration effrénée et l'expansion de l'administration (*devenue collectrice d'impôt*) et la charge élevée des impôts finirent un jour par faire disparaître la matière imposable du temps de Gallieni. Le manque de ressource à laquelle fut confrontée l'administration coloniale fut le grain de sable dans les engrenages de la structuration. Derrière la façade d'une administration de proximité et collectrice d'impôt se trament des abus caractérisés soit par le zèle de certains fonctionnaires ou le laxisme dû à leur appartenance commune à la franc-maçonnerie. Face à l'impuissance de faire évoluer les choses, des comportements routiniers s'installèrent aux dépens de la structuration prônée par Giddens. Une remise en cause d'une telle bureaucratie *rationnelle* devient une évidence avec (Merton, 1965) et ses *dérives bureaucratiques*.

Quant aux facteurs externes de contingence, il s'agissait de la *Distance* liée à l'éloignement géographique et le *Contexte de Guerre et de pacification*. À cette *Distance* s'associe la théorie de l'*Action à Distance* qui, en physique, est un concept selon lequel un objet peut être affecté sans être physiquement touché par un autre objet. Il s'agit d'une interaction non locale entre des objets séparés dans l'espace. De telle interaction est rendue possible grâce aux systèmes d'inscription ou de quantification comptables dont les caractéristiques diffèrent d'un territoire à l'autre. Ces systèmes représentent la *Territorialisation* et ils doivent permettre le pilotage à distance d'une organisation et d'y exercer simultanément un certain pouvoir à distance : c'est l'action à Distance. La *Territorialisation* conditionne donc l'*Action à Distance* (Robson, 1992). Néanmoins, l'efficacité de cette dernière (AD) pourrait être compromise due aux mauvaises pratiques de quantification ou comptables au quotidien (Fabre & Labardin, 2018).

Ce fut le cas à Madagascar : Le renforcement des règles, des procédures administratives et comptables ne furent pas suffisantes pour pallier et prévenir les dérives bureaucratiques et financières susmentionnées, favorisées entre autres par l'éloignement géographique local et par rapport à la métropole. La gestion financière à *distance* de l'île ne devint un casse-tête pour les colons qu'il faille toujours dépêcher sur place les *Inspecteurs* pour s'enquérir des réalités *comptables*, quitte à accorder l'indépendance de l'île plus tard. La pacification de l'île fut de surcroît une contrainte supplémentaire. La structuration bureaucratique avait atteint un degré élevé de perfectionnement dont le pays avait hérité jusqu'à aujourd'hui au niveau du MEF.

#### **4.2. Une administration discrète à structuration limitée : CSC**

Les changements opérés au niveau du système comptable furent toujours corrélés aux priorités politiques et économiques retenues par les gouvernants qui se sont succédé à Madagascar. Le dernier en date (*Plan Comptable Général* 2005) fut motivé par l'ouverture du pays aux normes internationales afin d'attirer les investisseurs étrangers. Son prédécesseur fut par contre (PCG 1987) édité pour appuyer les entreprises nouvellement réhabilitées à l'issue des programmes d'ajustement structurel. Le PCG de 1969 ne fut à l'époque qu'une réplique du PCG français de 1962 dans la mesure où un pays récemment indépendant se doit de disposer de son propre plan des comptes. Aux premières heures de la colonisation, le PCG n'exista pas, mais en attendant les prémisses des cadres conceptuels modernes, l'application des principes de la partie double et les concepts de base y afférents furent déjà adoptés. Au sein de la *Résidence Générale*, la *Direction* de la *Comptabilité* et du *Contrôle* fut chargée de cette tâche, mais aux finalités fiscales du pays. Quant à la situation actuelle du CSC, quel leitmotiv faudra-t-il pour le relancer ?

Par rapport à la théorie de Giddens, cette *Dualité du Structurel* est l'essence de la structuration d'une bureaucratie à l'exemple du CSC. Malgré le Structurel déjà stipulé par les textes inhérents à cet établissement, ce qui le handicape, c'est la faible rotation du cycle de structuration. Cela se manifeste par une certaine passivité et de routine au quotidien, d'autant plus que le contexte actuel de restriction budgétaire au niveau des Ministères entraverait l'assiduité des membres et freinerait les initiatives aussi louables qu'elles le seront. Il ne s'agit pas des mêmes dérives soulignées par Merton concernant les changements d'objectif, mais plutôt de la résignation par manque de moyens financiers et décisionnels. Quant à la théorie de l'*Action à Distance*, la responsabilité directe du CSC incombe au Ministère de rattachement qui devrait inscrire ses différents projets dans les lignes budgétaires du Ministère. Cependant, le caractère gratuit de



l'appartenance, en tant que membre au CSC, témoigne du peu d'intérêt et d'action à l'égard de l'établissement par rapport à l'ampleur de sa mission de normalisation comptable.

À termes, noyé dans la masse imposante du MEF, le CSC n'est plus que la simple représentation d'une instance dédiée à la normalisation sans que des moyens conséquents n'y étaient investis. Hormis ce manque de moyens, le CSC est incapable de défendre efficacement ses causes auprès des instances supérieures, non pas à cause d'une quelconque incompétence, mais par manque de représentativité auprès des instances dirigeantes. Quant à sa proximité vis-à-vis des acteurs en comptabilité, le CSC n'arrivait pas à se rapprocher des MPE majoritaires. L'insuffisance de ses activités pourrait entraîner le CSC dans un état de veille bureaucratique et laisser de côté les objectifs qu'on lui avait assignés. Ses activités se résument alors à la publication de guides et de brochures à destination des diverses sections existantes. Il est de même de sa bureaucratie qui se résume au minimum à moins de 10% d'employés permanents pour 28 millions d'habitants. À titre de comparaison, la *Direction coloniale de la Comptabilité et du Contrôle* recensa 14 employés tous permanents pour 2,1 millions habitants au début du XXe siècle (Gastineau & Rakotoson, 2006).

Le dernier point à évoquer réside dans le critère rationnel à la Weber en particulier et à l'école classique en général. Les qualifications des membres du CSC ne seront pas mises en cause étant donné leurs appartenances respectives à leurs Ministères de rattachement. Malgré cela, les nominations sont politiques et risquent de compromettre le caractère rationnel de leur fonction. Finalement, la gratuité des fonctions de membres du CSC est un affront à l'*homo œconomicus*.

## Conclusion

La question de recherche associée à ce travail porta sur l'efficacité de l'administration coloniale et celle de l'administration actuelle à promouvoir la transplantation et le développement de la comptabilité à Madagascar. Nous nous étions également interrogés sur les déterminants de leur efficacité et les facteurs contraignant leurs organisations administrative et bureaucratique. Étant donné que notre objectif était de comprendre ces facteurs d'efficacité ou d'échec et de faire une évaluation de leurs performances respectives, les réponses apportées aux questions de recherche se résument aux points suivants : Premièrement, il ne fut pas évident pour la métropole de tirer parti de la théorie de l'AD, car les conditions d'exercice de la *Territorialisation* ne furent pas satisfaisantes. L'Administration coloniale ne s'était pas donné véritablement les moyens de sa prétention. Ce handicap fut malgré tout compensé par le renforcement de la proximité



bureaucratique pour y remédier de sorte que la *Direction* de la *Comptabilité* et du *Contrôle* ne devint des collectrices d'impôts. Le contexte de pacification et de précarité fut les ferments de la structuration bureaucratique et que son pragmatisme soit indispensable pour les *Gouverneurs* et pour la survie de l'administration.

Quant au CSC, le manque de moyen et le peu d'attention qui lui soit consacré le caractérisa à l'instar de l'administration coloniale. Néanmoins, son statut ne lui permettait point de s'auto-structurer et de s'autofinancer. Dépendant d'un budget alloué par le Ministère de rattachement, les perspectives pourraient rarement se concrétiser. Une faible rotation du cycle bureaucratique jointe au manque de moyen sont les ferments de la passivité et de l'écart vis-à-vis des objectifs assignés. Un déplacement des buts pourrait même être relevé aux mêmes titres que les passagers clandestins quand les prestations ne seront pas rémunérées comme elles se doivent. Le contexte de précarité économique déresponsabilise progressivement et se manifeste par un manque de volonté politique de promouvoir la normalisation comptable à Madagascar. Pour les acteurs MPE, une omniprésence du CSC et des organismes étatiques chargés de la vulgarisation de la comptabilité constitueraient un danger pour leur équilibre économique déjà précaire. En effet, les coûts de la légalité deviendront plus chers que les bénéfices escomptés, d'autant plus que les MPE ne sont pas représentées au sein du CSC en tant que membres permanents. Le CSC lui-même étant noyé dans la masse des organes du MEF ne pourra que s'épanouir modestement.

Scientifiquement, le rationnel ne permet pas toujours l'atteinte de l'efficacité et risque de dévier la bureaucratie de ses objectifs. Le manque de moyen pourrait être une source de volonté de survie, sinon de passivité dépendante du contexte contingent et prépondérant. L'implication des MPE informelles au sein du CSC et de façon permanente serait un facteur supplémentaire de structuration et de pérennisation des actions de vulgarisation et de normalisation comptable. Cela exigerait un leadership innovant et respectueux d'une bonne gouvernance bureaucratique du CSC, quitte à le soustraire du MEF pour devenir une instance indépendante de normalisation à l'instar de ce qui se passe ailleurs. Les rôles de l'État se limiteront alors au rôle de régulateur et de facilitateur des initiatives entreprises. Évidemment, d'autres facteurs contingents sont à étudier, tels les facteurs culturels et psychologiques, pour expliquer la léthargie du système comptable *malagasy* mais qui risqueraient de sortir du cadre de cette étude. Avant de conclure, les hypothèses H1 et H2 ont été validées, contre modérément pour H3, faute d'investigations plus poussées. Finalement, quelle forme de bureaucratie et d'organisation serait-elle la mieux appropriée pour la viabilisation du futur CSC et sous quelles conditions ?

## BIBLIOGRAPHIE

Asdal, K. (2011). The Office: The Weakness of Numbers and the Production of Non-Authority. *Accounting, Organizations and Society*. 36 (1): 1–9.

Chua, W.F. (1995). Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of the representation of three public hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2), 111-145.

Crozier, M. (1963). Le phénomène bureaucratique : Essai sur les tendances bureaucratiques des systèmes d'organisation modernes et sur leurs relations en France avec le système social et culturel. Editions du Seuil, Paris. 413p.

Crozier, M. & Friedberg, E. (1977). L'acteur et le système. Editions du Seuil, 436p.

Dambrin, C. & Robson, K. (2011). Tracing Performance in the Pharmaceutical Industry: Ambivalence, Opacity and the Performativity of Flawed Measures. *Accounting, Organizations and Society*. 36 (7): 428–55.

Fabre, A. (2019). Gouvernement à Distance par la comptabilité, [Quantification comptable et limites du gouvernement à distance : cas de la comptabilité dans les bagnes coloniaux de Guyane] : 1859 – 1873. Thèse de Doctorat.

Fayol, H. (1916). Administration Industrielle et Générale. Collection Stratégies et management. Préface de Jean-Pierre Détrie ; Présentation de Pierre Morin. Ed Dunod. 1999, 176p.

Foucault, M. (1975). Surveiller et Punir : Naissance de La Prison. Gallimard.

Fremigacci, J. (1978). L'Administration coloniale : les aspects oppressifs, *Omalý Sy Anio (Hier Et Aujourd'hui)*, vol. 7-8, janvier-décembre 1978, pp.209-237.

Gastineau, B. & Rakotoson, L. (2006). L'évolution de la population à Madagascar. Ed. Tsingy. Spécial démographie à Madagascar, pp.23-36.

Ghouly, M. & Fasly, H. (2019). « La sécurité des échanges électroniques : Cas du gouvernement électronique », *Revue Internationale des Sciences de Gestion*. Numéro 6/ Volume 3 : numéro 1 ; pp : 869 – 889.

Giddens, A. (1984). The Constitution of Society : Outline of the theory of structuration, Cambridge, Polity Press. ISBN 0-520-05728-7).

Groeneveld, S. & Van de Walle, S. (2010). Une théorie contingente en matière de bureaucratie représentative : pouvoir, égalité des chances et diversité ; I.I.S.A. *Revue Internationale des Sciences Administratives* ; 2010/2 vol. 76 | pp.257-278.

Guillaume, P. (2015). Les administrations coloniales (Chapitre 11). Dans *Le monde colonial*, pp.126-144.

Guillemot, D. & Jeannot, G. (2013). Modernisation Et Bureaucratie, L'administration D'état A L'aune Du Privé. Presses de Sciences Po | « Revue française de sociologie ». 2013/1 Vol. 54 | pp.83-110.

Hegel, F.W.G. (1820). *Grundlinien der Philosophie des Rechts* ou « Principes de la philosophie du droit ». Texte présenté, traduit et annoté par Derathé Robert. Ed. Librairie Philosophique J.VRIN. 1998, 370p.

Mennicken, A. & Miller, P. (2012). Accounting, Territorialization and Power. *Foucault Studies*. 13: 4–24.

Merton, K.R. (1965), “Structure sociale, anomie et déviance.” In *DÉVIANCE ET CRIMINALITÉ*, pp. 132-165. Textes réunis par Denis Szabo. Paris : Librairie Armand Colin, 1970, 378p. Collection “U/U2”.

Mintzberg, H. (1978). *The Structuring of Organizations. The Theory of Management Policy Series*. Ed. Pearson. 536p.

Nancy, B., Augusto, D., Felipe, V.C. (2010). The Washington consensus : Assessing a Damaged Brand - Working Paper 213.

Nativel, D. (1999). La célébration du « nouveau roi » de Madagascar à Tananarive. Les fêtes du retour de Galliéni dans la colonie en 1900. Dans *Fêtes urbaines en Afrique*, pp.131-148.

Razafindrakoto, M. & Roubaud, F. (2002). Madagascar à la croisée des chemins : la croissance durable est-elle possible ? *Revue Afrique contemporaine*, n°202-203 ; avril – septembre 2002, pp.75-92.

Robson, K. (1992). Accounting Numbers as « inscription » : Action at a Distance and the Development of Accounting. *Accounting, Organization and Society*, 17 (7) : 685-708.

Rojot, J. (2001). La théorie de la structuration chez Anthony Giddens (extrait du livre : *Structuration et management des organisations*). Ed. L'Harmattan Logiques de Gestion. Institut de Recherche en Gestion. <http://www.sietmanagement.fr/wp-content/uploads/2016/04/GiddensRojot.pdf>

Simon, A.H. (1947). *Administrative Behavior*. Ed. NY : Macmillan. New York.

Smith, A. (1776). *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des Nations*. Traduit de l'Anglois par J.A. Roucher. 2<sup>e</sup> édition. (Revue et considérablement corrigée). Tome cinquième. Paris.

Taylor, F.W. (1911). The Principles of Scientific Management (Organisation Scientifique du Travail). Ed. Harper & Brothers Publishers, New York and London.

Weber, M. (1922). Économie et Société. Traduit de Wirtschaft und Gesellschaft, 2 tomes, Paris, Uge Poche (Agora), 1995, 411p. et 425p., 44FF + 44 FF.