

## **Aux origines du système comptable malagasy, quelles perspectives d'évolution pour Madagascar ?**

## **At the origins of the Malagasy accounting system, which prospects for Madagascar ?**

**ANDRIANIRINASOA Hariniaina**

Enseignant chercheur

Faculté de Droit, des Sciences Economiques, de Gestion et de Mathématiques, Informatique et Applications (DEGMIA)

Université de Toamasina

Santé et Politiques Publiques, Gestion d'Entreprise et Développement

Madagascar

**andrianirinasoa@gmail.com**

**ANDRIANALY Saholiarimanana**

Professeure Titulaire

Faculté d'Economie, Gestion et Sociologie (EGS)

Université d'Antananarivo

EAD Gestion

Madagascar

**razanandria21@gmail.com**

**Date de soumission** : 23/09/2021

**Date d'acceptation** : 14/01/2022

**Pour citer cet article** :

ANDRIANIRINASOA H. & ANDRIANALY S. (2021) «Aux origines du système comptable malagasy, quelles perspectives d'évolution pour Madagascar ?», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 5 : Numéro 4» pp : 357 - 380

## Résumé

Quelles que soient les époques traversées par les entreprises, les dispositifs comptables leur servaient d'outils de gestion et dont les plus efficaces seront certainement ceux qui répondent aux nécessités du moment et acceptés par leurs utilisateurs. Si les entreprises sont unanimement admises comme étant le moteur de la croissance économique et que la comptabilité y occupe une place importante, comment expliquer la vétusté du système comptable malagasy, déjà vieux de ses 17 ans ? L'objectif de ce manuscrit est de prouver que les dispositifs comptables actuels ont été hérités d'une époque déjà révolue, autant inaccessible que désuète pour les entreprises. De par leur côté historique, nos recherches se basaient sur les archives, sans oublier les dernières publications disponibles sur la comptabilité malagasy. Quant aux résultats de ce travail, il en ressort d'abord que les méthodes comptables usitées à Madagascar ont été héritées de ce qui se pratiquaient en France au XIX<sup>ème</sup> siècle. Ensuite, les méthodes plagiées s'accordaient tant bien que mal au contexte malagasy d'antan. Enfin, les dispositifs comptables actuels sont tirillés entre le passé et le présent qu'il faille prendre des décisions pour les faire évoluer et pour que les entreprises puissent désormais se les approprier.

**Mots clés :** Systèmes comptables ; Madagascar ; Contingences ; Evolution ; Appropriation.

## Abstract

Whatever the periods crossed by companies, the accounting devices were used as management tools and the most effective ones will certainly be those that answer the needs of the moment and accepted by their users. If companies are unanimously accepted as the engine of economic growth and that accounting is an important part of it, how can we explain the old Malagasy accounting system, which is already 17 years old ? The objective of this manuscript is to prove that the current accounting devices were inherited from a time already gone, as much inaccessible than obsolete for the companies. From its historical side, our research was based on archives, without forgetting the latest publications available on Malagasy accounting. As for the results of this work, it is clear that the used accounting methods in Madagascar were inherited from what was practiced in France in the 19th century. Then, the plagiarized methods were as good as wrong in the Malagasy context of yesteryear. Finally, the current accounting systems are pulled about between the past and the present that decisions need to be made to make them evolve and so that companies can now take ownership of them.

**Keywords :** Accounting systems; Madagascar ; Contingencies; Development; Appropriation.

## Introduction

D'après le Fonds Monétaire International (FMI), Madagascar est le 5<sup>ème</sup> pays le plus pauvre du monde en 2019. Les entreprises y sont à 93% dans le secteur informel (INSTAT, 2017). Par conséquent, moins de 7% des entreprises malagasy œuvrent dans la légalité et pour lesquelles la comptabilité régulière est obligatoire. A priori, là où la pauvreté sévit, les entreprises y sont à majorité informelles et la comptabilité régulière y est timidement usitée dans un contexte influent. Si la comptabilité devient le centre d'intérêt autour duquel gravitent le juridique, l'économique et autant d'*objets* qui devaient l'influencer ; il y aurait des correspondances entre elle et les autres disciplines précitées et ensemble, elles formeraient un système, c'est-à-dire *des complexes d'éléments en interaction* (Roig, 1970).

Partant de cet axiome, Easton David (1965) partage cette réalité en deux parties dont le *système politique* et son *environnement*. En substituant la comptabilité à ce *système politique*, l'objectif est de l'isoler face à la multitude d'*environnements* qui l'entourent. D'après Ashby Ross (1962), ces derniers doivent être présentés sous forme de liste d'*objets* et cités comme des variables ou *faits* se rapportant au système étudié. Quant aux propriétés de ce système qui est notre *centre d'intérêt*, Easton David (1965) cita qu'il comporte deux bornes le reliant à son environnement dont les *inputs* (exigences, soutiens) et les *outputs* (actions, décisions). Il s'agit en réalité d'attributs du *système* lui permettant de mettre à l'œuvre deux principes dont l'*ajustement* et la *cohérence* par rapport à l'environnement, que l'école de la contingence avait étayé dans ses préceptes (Lawrence & Rosch, 1967).

Le troisième apport d'Easton David (1965) porte sur la réintroduction des *outputs* dans le système après passage dans l'environnement que l'auteur désigna par *feed-back loop* où les flux d'informations circulaires se renouvellent à l'infini. Ainsi conçu, le *système*, disons comptable, se cherche perpétuellement un équilibre devant occasionner ainsi son développement soit par auto-conservation, soit par auto-reproduction. Les limites inhérentes aux travaux publiés sont relatives à leur focalisation autour des seuls aspects techniques et théoriques de la comptabilité (Reymondin, 1909). Quels que soient les ouvrages publiés, ils n'avaient jamais intégré la dimension systémique de la comptabilité dont cette étude fait l'objet.

Par conséquent, partant du concept d'Ashby Ross (1962) et celui de l'école de la contingence, les questions suivantes s'imposent : comment décrit-on le système comptable d'antan ? à quels *objets* et *attributs* était-il en rapport ? comment le système a-t-il évolué ? et à quels résultats devons-nous nous attendre ? Evidemment, les hypothèses avancées étaient celles où tous les

*objets* du système étaient suffisamment connus mais insuffisamment compris et mal intégrés. De plus, le manque de *cohérence* avait handicapé le système de sorte que la quête de l'équilibre n'a pas pu être menée à bien aux dépens du développement du système comptable, et par extension au développement des entreprises. Enfin, l'objectif de ce manuscrit est de démontrer que le développement de la comptabilité ne peut se faire indépendamment des autres *variables objets* qui devaient certainement l'influencer.

Quant au plan de ce travail ; outre les Matériels et méthodes développés ci-après, les Résultats qui s'ensuivront porteront sur les reliques et/ou répliques d'anciennes comptabilités françaises dont la nature fut parfois amputée de son essence, mais qu'il faudrait malgré tout se réapproprier et populariser. On dénote aussi de lentes tentatives d'ajustements et d'interactions au niveau de la comptabilité malagasy dont les causes sont surtout la faible contingence technologique, une contingence environnementale forte et une prépondérante contingence juridique. Au niveau des Discussions, il s'avère utile de renouveler les dispositifs légaux liés à la comptabilité. De plus, le PCG 2005 devrait être révisé par rapport aux récentes innovations, aux mêmes titres que le fonctionnement du Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC). Enfin, l'institutionnalisation de la comptabilité dépendrait entre autres de la formation à tous les niveaux dont les écoles, les Centres de Gestion Agréés, et les Universités.

## 1. Matériels et méthodes

La démarche adoptée dans le cadre de ce travail se résume en quatre étapes. La première étape relève d'une reconstruction historique des divers éléments de comptabilité et qui existent encore de nos jours. La deuxième phase décrit comment la comptabilité a-t-elle été tenue et à quelles difficultés les teneurs de livres furent-ils confrontés. La troisième étape consiste à déterminer les *objets* et leurs *attributs* respectifs dans une perspective de mener une analyse systémique de la comptabilité. La dernière étape analyse les comportements évolutifs du système comptable soumis à son environnement et en quête d'équilibre. Pour ce faire, une approche historique a été faite, suivie d'une approche holistique. Finalement, une approche comparative fut faite pour la transposition des résultats obtenus au cas de Madagascar.

Quant aux outils de collecte des données, la quête de l'histoire nous amenait à consulter divers ouvrages en ligne auprès de nombreuses bibliothèques et centres de documentation numériques. La plus prépondérante d'entre eux fut la Bibliothèque nationale de France (BnF - Gallica) qui conserve la majorité des ouvrages français en matière de comptabilité. Elle renferme aussi des documents historiques relatifs au Code civil et au Code de commerce français et malagasy. On

y trouve parmi tant d'autres des journaux officiels français et malagasy datés du XIX<sup>ème</sup> siècle, et qui nous ont permis de remonter le temps aux conditions de l'époque.

Pour les manières dont la comptabilité a été tenue, les mêmes sources d'informations ont été utilisées. Toutefois, les rapports rédigés à l'occasion du 1<sup>er</sup> Congrès des comptables en France en 1880 eurent été d'une très grande utilité pour comprendre les méthodes de comptabilisation utilisées à cette époque. Ce Congrès avait aussi permis de comprendre les difficultés vécues par les teneurs de livre ainsi que divergences de méthodes et d'opinions des gens de la profession comptable. Finalement, le Congrès avait pour ambition d'unifier la comptabilité française. Bien que cet objectif ne fût pas entièrement atteint du premier coup, le Congrès avait permis d'aplanir certaines divergences de méthodes et même de ressortir de nouvelles idées devant promouvoir la science des comptes jusqu'à ce jour. Parmi d'autres d'ouvrage, celui de Reymondin, (1909) se démarquait quant à sa richesse et ses précisions sur la science des comptes.

Quant à l'analyse systémique de la comptabilité, il a fallu retrouver des ouvrages remontant aux origines de la théorie des systèmes dont la cybernétique et la théorie générale des systèmes. Ce fut le cas de Norbert Wiener (1948) qui avait défini la Cybernétique et celui de Ludwig von Bertalanffy (1968) pour *La théorie générale des systèmes*. Bien entendu, de nombreux travaux furent complémentaires tels ceux de Hall et Fagen (1956) pour leur *Definition of System*, celui d'Ashby Ross (1962) pour ses *Principles of the self-Organizing System*, celui d'Easton David (1965) pour sa théorie méthodologique, et celui de Walter Buckley (1968) pour la théorie des systèmes comme théorie épistémologique. Evidemment, les versions papiers de ces documents étant indisponibles compte tenu de leur rareté ; leurs versions numériques étaient par contre accessibles sur internet via google scholar, persee ou autrement.

Pour l'analyse systémique de l'approche par la contingence, de nombreux ouvrages ont été consultés de la même manière que précédemment. La contingence pouvant être subdivisée en contingence technologiques, environnementales et stratégiques, il a fallu revoir des ouvrages relatifs à la théorie des organisations notamment ceux traitant les impacts de l'environnement et de la technologie sur le fonctionnement organisationnel de l'entreprise. Parmi tant d'autres, citons celui de Burns et Stalker (1961) pour *The management of Innovation* publié à Londres ; Lawrence et Lorsch (1967) pour *l'intégration et la différenciation* dans l'organisation face à l'environnement ; Woodward Joan (1965) pour le lien entre la technologie maîtrisée et le choix du type d'organisation des entreprises anglaises durant les années 1960. Ces ouvrages ne sont pas exclusifs d'autres ouvrages disponibles sur internet.

La période choisie comme référence dans ce travail s'étale de la fin du 19<sup>ème</sup> siècle jusqu'à aujourd'hui, et porte sur le cas de la France et de Madagascar qui en avait hérité la comptabilité. Néanmoins, compte tenu du caractère indispensable de la comptabilité pour le développement des entreprises malagasy, les récents dispositifs comptables et ceux qui lui sont associés ont été analysés à titre comparatif, et dans la mesure où ils font partie intégrante du *système*. Pour plus de pertinence dans nos travaux, les points de vue des experts ont été demandés et intégrés dans nos analyses. Enfin, une analyse systémique de système devait s'appuyer sur des modélisations mathématiques qui, demeurent malheureusement infaisable dans la mesure où nous avons des données et non pas des éléments variables. Les analyses seront malgré tout menées de manière hypothético-déductive.

## 2. Résultats

Nos résultats seront annoncés conformément aux quatre phases successives de notre travail. Premièrement, les reliques d'une comptabilité ancienne seront recensées en particulier celles qui restent en vigueur à Madagascar. Elles constitueront les *attributs* ou les caractéristiques de l'*Objet* étudié et formeront une *liste* de variables qui forment un tout et un *système* comptable. Deuxièmement, les *ajustements* nécessités par les facteurs environnants contingents seront exposés de même que les *cohérences* au sein de ces organisations comptables. Il s'agit aussi à ce stade de décrire leurs interactions, ce qui conditionnerait le développement de la comptabilité à Madagascar.

### 2.1. Nombreuses reliques d'anciennes comptabilités

Nous avons beaucoup hésité quant à l'intitulé de ce paragraphe, entre le mot réplique et relique dans la mesure où l'un et l'autre sont vérifiables en termes d'héritages comptables. Seulement, les reliques supposent une amputation par rapport à un état originel, contrairement aux répliques qui ne représentent que de vulgaires copies ou répétitions ! Evidemment, nous ne pouvons pas tout analyser étant donné l'étendue du domaine ; nous ne pouvons que nous limiter aux stricts essentiels dont la définition de la comptabilité, les quelques principes et méthodes comptables, et la tenue des livres.

#### 2.1.1. Définition amputée de l'essentiel

Le Plan Comptable Général de 2005 définit la nature (*système d'organisation de l'information financière*), les fonctions (*saisir, classer, évaluer, enregistrer*) et les finalités (*présenter des états financiers*) de la comptabilité malagasy. Pourtant, le premier Congrès des comptables tenu

à Paris en 1880 avait voté la définition suivante : « *La Comptabilité est une science qui a pour objet de mettre jour par jour en évidence toutes les modifications apportées au Capital.* » (Gagey, 1881). À l'évidence, la définition de 2005 avait perdu plus en notoriété qu'elle n'en a gagné en opérationnalité. En effet, la comptabilité fut autrefois considérée comme une *science* à cause des classements qu'elle opérait avec *ordre et méthode*, mais aussi des suivis qu'elle permettait sur *les transformations diverses et successives du capital*. Ainsi, exclure la *science* de la définition revenait à défaire la matière comptable de sa noblesse scientifique et de tout l'attrait et démarche de recherche que cela suscite aux dépens du développement.

En termes de *Capital*, les congressistes français de 1880 avaient une certaine obsession pour le « *Capital* », en particulier sur sa plus-value. Il est envisagé par Quiney (1817) comme *le phénix des comptes et le juge suprême des autres comptes* (Reymondin, 1909). Guilay de Tours (1881) affirma que *La base de la comptabilité a donc une pierre fondamentale et universelle, Le Capital*, (Gagey, 1881). Par conséquent, la comptabilité fut considérée comme l'instrument de ce capital et l'outil de sa mesure. D'après Beauchery (1881), « *La comptabilité est une science qui a pour objet de mettre, jour par jour, en évidence, les modifications apportées au capital* ». Ceci dit, *Elle est l'âme du commerce...selon Géat, de Ville-sur-Saulx*. À noter que cette obstination pour le capital s'estompa dans la définition du PCG malagasy de 2005, le vocable étant inhibé par d'autres rubriques plus englobantes. En l'absence du mot *Capital* dans sa définition, la Comptabilité aurait probablement perdu son âme.

### 2.1.2. Principes et méthodes à se réapproprier

La subjectivité ne rime pas nécessairement avec manque de rigueur et de partialité, elle peut faire appel à plus de subtilités, de personnalités que la normalisation de la comptabilité aurait égarés au fil du temps. Pour la tenue des comptes, elle fut autrefois séparée de l'activité comptable en tant que telle : « *La comptabilité, dit Quiney, est la science des comptes, la tenue des livres est l'art de rendre raison de toutes les opérations* », (Reymondin, 1909). Le côté artistique fut amplifié lorsque la tenue des livres « *est l'art d'inscrire toutes les opérations déterminées par la comptabilité sur des registres* (Gagey, 1881). Toutefois, le côté artistique de la comptabilité n'est pas en reste quand Lefebvre et Lamy assurèrent que la comptabilité est aussi (*en sus d'être une science*) *l'art de tenir des comptes ou l'art de classer et d'enregistrer la valeur des produits*. Que ce soit l'un ou l'autre, l'Art présuppose plus une disposition transcendante que routinière. La dextérité qu'il exige met à contribution les esprits créatifs et les compétences personnelles du comptable, comme ceux d'un potier à l'égard de son vase.

Quant à *la partie double*, le PCG 2005 en prescrit l'utilisation au Chapitre 2 sur l'*Intangibilité des enregistrements* (Art. 420-1). Pour les néophytes, il s'agissait d'enregistrer la même écriture à la fois sur les *Livres* et les *Comptes* qui furent les bases fondamentales de la comptabilité. Mais cette définition n'est pas suffisante car la *partie double* implique aussi l'enregistrement d'une opération en simultanée dans un ou plusieurs *Comptes* de destination (*au débit*), et avec comme contreparties opposées un ou plusieurs *Comptes* des origines (*au crédit*). En principe la Partie Double repose sur le *Dualisme* propre à toute opération humaine : *échange, réciprocité, mutualité* (Gagey, 1881). L'équilibre entre les sommes inscrites au débit et crédit est exigé.

Bien que le concept de *Partie Double* soit resté le même au fil du temps, son parcours européen est digne d'un livre de contes. Il avait traversé les époques (moyen âge /royauté / république/ colonisation / mondialisation) ; les formes de capitalisme (marchand/ préindustriel/ industriel/ marché financier) ; les secteurs (bancaire / agricole/ maritime / militaire) ; les frontières (Italie/ France/ Madagascar/ Afrique). À titre indicatif, les Médicis en Italie l'avaient déjà utilisée en 1490 (Roover, 1937) ; de même que les Fonderies Royales du Creusot près Montceni en 1785 (Fournes, 2012). Le Ministère de la marine française, par le Décret du 15 octobre 1879, y fit référence (Guyard, 1884) ; au même titre que le secteur agricole (Ysabeau, 1863), et *Le capitalisme moderne* de Werner Sombart (Sée, 1930). Les critiques formulées relèvent de l'absence de construction sociale de la comptabilité malagasy malgré la Partie Double, rendant ainsi très lente son appropriation par les entreprises. D'après Colasse (2001), « *La comptabilité est un langage, un produit historique et social* ».

### 2.1.3. Tenue des livres à populariser

Selon les dispositions du Chapitre 3 (§ 430-1) du PCG 2005, « *Toute entité tient un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire* ». Ces trois livres sont actuellement obligatoires à Madagascar bien qu'autrefois, la tenue de livre suscitait des débats à cause de l'ambiguïté entre les dispositions légales et les nécessités pratiques du commerce. L'unicité du livre-journal prévu par le Code de commerce (Art.8) de 1807 fut au centre du débat, or l'intensification des affaires exigeait plus de livre-journaux, c'est-à-dire *un journal spécial par genre d'opération* (Guilbault, 1865). Heureusement, le PCG 2005 avait prévu que *le livre journal et le grand-livre sont détaillés en autant de journaux auxiliaires et de livres auxiliaires que les besoins de l'entité l'exigent*. Quant au livre d'inventaire, l'Article 9 du même Code de commerce français de 1807 stipula qu'*il est tenu de faire, tous les ans..., un inventaire*, et que le livre-journal et le livre des inventaires seront paraphés et visés une fois par année (Art.10).

Déjà, à l'époque, on insistait sur la suppression du livre d'inventaire sans pour autant annuler l'inventaire proprement dit, car ce dernier fut considéré comme *l'une des bases essentielles de la Comptabilité* (Gagey, 1881). Deux raisons furent évoquées pour cette suppression car d'une part, le livre des inventaires *n'est tenu que dans quelques grandes Sociétés, Maison de banque ou de Commerce importantes*, et que d'autre part, *La plupart des Maisons qui emploient la partie double avaient déjà transcrit les inventaires sur le Livre-Journal et le Grand-Livre* (Op.cit.). Depuis 2011, la tenue du livre d'inventaire n'était plus une obligation comptable en France grâce à l'Article 59 de la Loi n°2011-525 de *simplification et d'amélioration de la qualité du droit* (JORF n°0115 du 18 mai 2011, p.8537). Définitivement, le livre des Inventaires n'est plus obligatoire en France depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016 (Ordonnance n°2015-900 et Décret n°2015-903 du 23/07/2015 ; JORF du 24 juillet 2015), ce qui n'est pas le cas à Madagascar où il est encore exigé.

Finalement, l'initiative d'organiser un Congrès en 1881 à Paris fut une occasion de repenser les pratiques comptables en France par soucis de les harmoniser par rapport aux droits et codes, de les simplifier et les vulgariser aux intérêts de la profession et à ceux des affaires. À cette occasion, l'enseignement de la comptabilité ne fut pas oublié. Eugène Léautey (Officier d'Académie) « *a réclamé la popularisation de la comptabilité au moyen des écoles primaires* ». À Madagascar, la comptabilité n'a malheureusement jamais été enseignée dans les écoles primaires.

## **2.2. Lentes tentatives d'ajustements et d'interactions**

Ces deux termes renvoient aussi bien à l'école de la contingence qu'à l'école systémique. Nos résultats y feront référence à commencer par la contingence technologique. Puis, nous verrons les contingences environnementales. Finalement, nous exposeront le facteur juridique parmi les autres facteurs contingents.

### **2.2.1. Faibles contingences technologiques**

En termes de contingences technologiques, nous pouvons énumérer les technologies propres au métier de comptable et celles des entreprises pour qui les comptables se mettaient à disposition. Par rapport au métier de comptable et par référence aux travaux de Joan Woodward (1965), la comptabilité devait produire de façon continue des informations chiffrées à destination de ses utilisateurs. La technologie devait être déterminante car elle devait influencer l'organisation des travaux comptables. Or au 19<sup>ème</sup> siècle, en pleine révolution industrielle, et malgré l'invention des machines à calculer mécaniques, entre autres « *L'Arithmomètre de Thomas* » par Charles-

Xavier-Thomas (*entre 1821 et 1878*), ces dernières furent difficiles d'utilisation et leur fonction limitée. Par conséquent, « *le calcul à jetons suffisait aux besoins de comptabilité du temps* » (Alexandre Faribault). Si les premières machines à calculer furent inventées au XVII<sup>ème</sup> siècle (*Neper, Schickard, Pascal, Leibniz...*), il fallait attendre 1946 pour avoir la première machine à calculer entièrement électronique.

Outre la technologie des calculs évoquée plus haut, la révolution industrielle devait marquer les manières de tenir la comptabilité. Elle allait alors se professionnaliser et devenir l'outil de gestion attendu. Ainsi, dès le début du 20<sup>ème</sup> siècle, elle s'institutionnalisait par l'apprentissage. Désormais, la comptabilité concernait de nombreux secteurs dont l'industrie, les banques, les transporteurs maritimes (*navires*), les bourses, les assurances, les coopératives et les syndicats, l'agriculture... (Bepmale, 1903). À un moment donné, elle s'étendait au-delà même des aspects commerciaux et industriels : à la finance, au *Civil* et à l'administration si l'on se réfère à l'ouvrage de Hacquin-Laboureau (1840). Finalement, la comptabilité, en se professionnalisant, arborait des messages publicitaires de type *Cours complet de tenue des livres* (Ghislain, 1906). Toutefois, quelles que soient leurs propres spécificités, les récurrents débats portèrent sur l'usage ou non des journaux auxiliaires, la partie simple ou double, le grand-livre, etc., de sortes qu'aucune avancée majeure ne fusse intimement liée à la technologie.

### 2.2.2. Fortes contingences environnementales

L'utilisation de la comptabilité moderne remontait déjà très loin au-delà de son adoption par la France. Mise en évidence par Pacioli Lucas en 1494 (*Vito Cusumano de Palerme, signale qu'on la pratiquait en Sicile en 1135*), la méthode de *La partie double* fut importée en France et promue par des auteurs tels Boyer Claude (1627), Legendre (1658), Barrême Bertrand-François (1721), De la Porte (1712), Giraudeau (1745). Ces auteurs du XVIII<sup>ème</sup> siècle furent pionniers de cette comptabilité et plaidèrent les vertus de cette méthode pour les affaires : « *...La méthode des parties doubles est merveilleuse tant par la beauté de l'ordre qu'elle établit, ...* ». Par contre, les auteurs du XIX<sup>ème</sup> siècle s'y intéressèrent face à l'avènement de la révolution industrielle. Par conséquent, l'environnement déclencheur était la révolution industrielle.

Dans ce contexte il fallait organiser les entreprises pour qu'elles produisent efficacement. Henri Fayol proposa alors son OAT (*Organisation Administrative du Travail*) avec les six fonctions essentielles de l'entreprise dont la Comptabilité (Fayol Henri, 1916). Les tâches qui lui étaient assignées étaient *le bilan, l'inventaire et les prix de revient*. En effet, avec la hausse des activités de l'entreprise, la division du travail devint un nécessité aussi bien au niveau de l'entreprise

qu'au sein même de la comptabilité. Autrement dit, la révolution industrielle amena, en termes d'organisation la création des six fonctions essentielles, d'une part, et la séparation des travaux de tenue des livres et de comptabilité proprement dite, d'autre part. De plus l'unicité du livre ne suffisait plus compte tenu des activités qu'il fallait créer des journaux *spéciaux* divisionnaires, contrairement à ce qui a été prévu par l'Article 8 du Code de Commerce français de 1807.

### 2.2.3. Prépondérance de la contingence juridique

Selon Georges Reymondin (1909), « *La comptabilité est intimement liée au droit commercial que pour résoudre certaines questions comptables, il est souvent nécessaire d'en envisager la solution juridique* ». Bien que le juridique connaît parfois des difficultés d'application, il est et était à la fois le tenant et l'aboutissant de toute organisation comptable. Son implication se situait d'abord au niveau des prescriptions comptables que les teneurs de livres et comptables doivent respecter. Ensuite, sa révision probable résulterait d'imperfections signalées par les professionnels du métier, rendue concrète par les législateurs dans l'intérêt général. Enfin, aux vues des améliorations édictées par la Loi, les teneurs de livres et les comptables devraient à nouveau s'y conformer par respect de la législation. Les facteurs contingents concernés aussi bien en France qu'à Madagascar sont entre autres, le Code civil français du 21 mars 1804 quant à la nature meuble et immeuble des biens de l'entreprise ; le Code de commerce de 1807 hérité de l'Ordonnance de Colbert de 1673, et portant sur les obligations comptables du commerçant ; et le Code Générale des Impôts.

En France, l'une des critiques formulées à l'encontre du Code de commerce de 1807 était son penchant en faveur des créanciers qui furent victimes de faillites frauduleuses. Ainsi, le caractère tutélaire de ce Code s'affirmait à travers ses prescriptions telle la tenue d'un livre journal, la copie des lettres et le livre des inventaires. Sans rentrer dans les détails techniques de la comptabilité, il a fallu toutefois réfléchir sur certains points du Code qui devaient être discutés dont la manière de transcrire les opérations dans le livre-journal unique (en bloc récapitulatif ou en détail) ; la tenue d'un livre ou de plusieurs journaux *spéciaux* qu'il fallait par la suite centraliser en vue de respecter la Loi ; les pièces justificatives et les techniques de valorisation lors de l'inventaire. Il faudra aussi ne pas oublier de repenser aux griefs des Français quant aux impôts jugés déjà trop lourds à cette époque et susceptible de grever *une bonne action* ! (Gagey, 1881).

Pour terminer, il paraissait que le Code civil français fut plus clair que les précédents points évoqués en précisant les caractères meubles et immeubles des biens (par *nature ou destination*,

*par l'objet auquel ils s'appliquaient* – Art. 516). Enfin, l'un des porte-paroles des Congressistes de 1881 avaient cité que « ...nous n'entendons pas que la science soit subordonnée à la Loi, mais qu'au contraire, elle provoque la révision de la loi, s'il y a lieu ». La situation juridique à Madagascar n'est pas plus brillante que celle des Français de qui le pays avait hérité son système juridique.

### **3. Discussions**

Une meilleure compréhension du présent nécessite parfois de remonter le temps pour y déceler les origines profondément ancrées des caractéristiques de la comptabilité. Étant donné que la Loi française devait s'appliquer à Madagascar depuis son annexion en 1895, le développement de la comptabilité à Madagascar fut longtemps intimement lié à celui de la France et la situation semblait ne pas beaucoup évoluer ces dernières décennies. Or, si la stratégie de développement de Madagascar devait reposer sur ses entreprises dont la comptabilité demeure l'un des outils d'encadrement et de promotion, des efforts devraient être menés dans ce sens en valorisant l'héritage colonial par rapport aux réalités du 21<sup>ème</sup> siècle.

#### **3.1. Renouveler les dispositifs légaux liés à la comptabilité**

Créé par un décret n°89-161 du 13 juin 1989, puis réactivé par le décret n°98-442 du 18 juin 1998, le Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) est l'organe de normalisation comptable à Madagascar. Créé à l'initiative conjointe du Gouvernement et de la Banque mondiale, le CSC fut officiellement installé le 15 septembre 1999. Or, les dispositifs régissant la comptabilité ne se résumant ni exclusivement aux lois comptables ni au CSC, il faudrait alors revoir d'autres textes qui leur sont liés pour ensuite améliorer les modes d'organisation et de fonctionnement du CSC malagasy.

##### **3.1.1. Revoir les Lois et Décrets comptables**

A priori, il n'y pas de loi spécifique qui définit la comptabilité à Madagascar. Par contre, les objets comptables le sont tels les livres de commerce. Or, lesdits objets comptables peuvent aussi faire référence à des principes et concepts qui ne sont pas comptables (Bensadon, et al., 2016). Ces derniers mettent la comptabilité en relation avec le juridique, l'économie, la finance ou la fiscalité, qu'il faudra certainement revoir en profondeur.

Partant du Code de commerce français du 15 septembre 1807, et révisé à maintes reprises ; le Code de commerce malagasy publié en 1999 s'inspira de la version française du 28 décembre 1895 et demeure applicable à Madagascar jusqu'à ce jour (*Loi n° 1999-018 du 2 août 1999*).

Or, ne serait-ce qu'en France, il a déjà subi de substantielles modifications en 1838 (*Loi sur les faillites*) ; en 1856, 1863 et 1867 (*Loi sur les sociétés*) en considération des conditions créées par la révolution industrielle (Tulard, 1987). De plus, une recodification de ce code français entra en vigueur le 18 septembre 2000 pour la partie législative, et pour la partie réglementaire, ce fut le 28 mars 2007. Etant donné que la version du code de commerce malagasy datait de 1999, ce code devrait donc être revu et amélioré par rapport aux réalités actuelles.

Quant aux lois sur les sociétés commerciales, la première fut promulguée en 1996 à Madagascar et porta sur les sociétés privées et publiques. Par la suite, une Commission de Réforme de Droit des Affaires (CRDA) fut initiée en 1998 pour mettre cette loi au diapason avec l'économie internationale. La loi n°99-025 du 19 août 1999 relative à la transparence des entreprises en était ressortie ainsi que la loi n°2003-036 du 30 janvier 2004 sur les Sociétés Commerciales, modifiée plus tard, en 2004 par le décret n°2004-453 du 6 avril 2004 ; en 2005 par le décret n°2005-151 du 22 mars 2005 ; et en 2008 par le décret n°2008-534 du 18 juin 2008. En 2014, la Loi n°2014-010 du 21 août 2014 modifiait certaines dispositions de la Loi n°2003-036 sur les sociétés commerciales. Bien qu'initiée tardivement par rapport au code civil (en 1960 par la Commission de Réforme du Code Civil malagasy), cette loi de 2003 fut constamment mise à jour même si elle pourrait encore intégrer certaines améliorations notables telles les dispositions sur les comptes consolidés par exemple.

### **3.1.2. Réviser les PCG de 2005 par rapport aux nécessités**

L'actuel PCG malagasy de 2005 se voulait être cohérents avec les normes IAS/IFRS. Par le décret n°2004-272 du 18 février 2004, il se substituait à l'ancien PCG 1987 devenu obsolète. Le PCG 2005 s'inscrivait alors dans le cadre d'une volonté des dirigeants de l'époque à attirer les investisseurs étrangers pour la reconstruction du tissu entrepreneurial malagasy à la suite d'une longue crise socio-politique puis économique. Il fallait donc améliorer impérativement le PCG et le rehausser aux standards internationaux sans pourtant oser faire le grand saut dans la mesure où tout PCG résulte de longues constructions progressives dépendamment d'autant de variables auxquels il serait lié.

Avant l'indépendance de Madagascar en 1960 et jusqu'en 1987, le PCG français de 1957 fut utilisé à Madagascar. Ce PCG ne s'appliquait pas en France à toutes les entreprises sauf aux EPIC et aux sociétés d'économie mixte. À la veille de l'indépendance, il y eut une volonté de l'étendre aux autres entreprises françaises grâce à la loi française n°59-1472 du 28 décembre 1959 (Art.55). Dans la mesure où le premier PCG malagasy ne fut disponible qu'en 1987, et

que le Code de commerce révisé ne fut applicable qu'en 1999, et que la première loi sur la transparence financière ne fut promulguée qu'en 1999, et que la révision du Code Civil auquel faisait référence la comptabilité pour la nature meuble et immeuble des biens ne fut entamée qu'à partir de 1960 ; alors, les PCG français de 1957 et celui de 1967 furent respectivement utilisés avant et après l'indépendance de Madagascar (Première République et la moitié de la Deuxième République).

Bien qu'une rupture semble naître avec les modèles français de PCG avec l'avènement du PCG 2005, son prédécesseur de 1987 fut encore calqué sur le PCG français de 1982. Toutefois, par rapport au PCG malagasy, le PCG français d'antan intégra dans sa conception les directives de l'Union Européenne portant sur la présentation des comptes et leur consolidation. Sans pour autant tomber dans l'isomorphisme mimétique, l'actuel PCG 2005 mériterait des mises à jour étant donné qu'il est vieux d'une quinzaine d'année et qu'il se réfère aux normes IFRS de 2003 qui, avaient d'ailleurs évolué depuis. De plus, Madagascar ayant intégré des organisations économiques régionales ou internationales, il faudrait s'adapter à d'autres référentiels comptables tels le Système Comptable OHADA, les IASB. Cette responsabilité incombe en grande partie au CSC dont les modes d'organisation devront également être revus.

### **3.1.3. Améliorer les modes d'organisation du CSC**

L'organisation du CSC se compose d'un organe délibérant et d'un organe exécutif. Le premier correspond à l'assemblée générale de ses membres constitués de représentants du secteur public et semi public, du secteur privé. Cette AG est présidée par son président nommé par décret pris en conseil de Ministres. Le président et ses vice-présidents constituent les membres du Bureau qui propose à l'AG les programmes d'activités du CSC pour délibération. Concernant l'organe exécutif, celui du CSC est assumé par son Secrétaire Exécutif lui aussi nommé en conseil des Ministres. Il dispose de trois directions chargées respectivement de la régulation du secteur privé, du secteur public et semi public, de la communication et de la promotion des normes comptables auprès des MPE.

Quant aux modes de fonctionnement du CSC, il s'entoure du (CRC) Comité de Réglementation Comptable, des trois sections respectives (*Privé, Public et Semi Public, des Micro Petites et Moyennes Entités*), et des Groupes de travail. Ce dernier est au commencement de l'élaboration de tout projet au sein du CSC. Instauré et piloté par un Chef de file, le groupe de travail dispose d'un encadreur (Expert-comptable membre de l'OECFM), et des personnes ressources dont les membres sont issus de divers secteurs d'activité, est consulté de façon ponctuelle. Ces groupes

de travail remettent leurs travaux aux sections correspondantes (*privé, public et semi public, Micro PME*) pour y apposer leurs remarques et critiques. Les sections sont composées des membres du CSC choisis selon leurs compétences, et comprend un Président et un Rapporteur. Après quoi, les sections remettent leurs travaux aux CRC pour vote. Etant l'émanation de l'AG, le CRC veille à la cohérence et à la rationalité du projet par référence à la réglementation comptable. Finalement, il examine, élabore et soumet les textes à l'AG pour validation. Enfin, le Secrétariat Général du CSC le remet soit aux autorités supérieures qui vont l'homologuer par arrêté, soit au Conseil de Gouvernement par Décret.

À chaque niveau de compétence et d'exécution, des interactions mutuelles existent afin d'améliorer le projet existant. Cela demande du temps et du budget assez conséquents qui seront pris en charge théoriquement par l'Etat ou par les Demandeurs. Dans la mesure où les grands chantiers de rénovation résultent à Madagascar de volontés politiques et sont financés par les bailleurs de fonds, ce sont toujours les priorités du moment qui l'emportent. Du point de vue organisationnel, le CSC demeure un organe étatique avec ses qualités par rapport au modèle de Max Weber et de sa bureaucratie. Cependant, les quinze années de non rénovation du PCG est le témoin d'une certaine lenteur décisionnelle, voire organisationnelle ou administrative. Un niveau de célérité et d'autonomie devraient caractériser le CSC pour plus d'efficacité.

### **3.2. Institutionnaliser la comptabilité malagasy et ses PCG**

D'après le résultat d'une étude faite par la banque mondiale sur la comptabilité, *la profession comptable est encore faiblement ancrée dans les mœurs à Madagascar* (Banque Mondiale, 2008). Par conséquent, chacun tient sa comptabilité à sa guise notamment dans le secteur informel, ce qui ne garantit pas sa qualité par rapport aux référentiels comptables en vigueur. Pourtant, « ...une bonne comptabilité, soit cause, soit effet, est toujours la meilleure garantie possible de l'ordre qui est à son tour le principal moyen de toute économie raisonnée » (Coffy, 1834) ; et que « La comptabilité, liée intimement aux intérêts publics et aux intérêts privés, réclame plus d'attention qu'on ne lui a consacré jusqu'ici. » (Reymondin, 1909). Toutes les attentions devront alors se focaliser sur l'enseignement, la formation et la promotion des Centres de Gestion Agréés (CGA) pour une intégration du secteur informel et le développement du secteur formel.

#### **3.2.1. Enseigner la comptabilité depuis le primaire**

Autrefois, l'exercice de la comptabilité fut réservé aux érudits et à une certaine catégorie de la société. Jalousement pratiqué, le domaine s'apparentait à de la science, voire de l'art de sortes

qu'une minorité seulement y excelle. *La comptabilité, dit Quiney, est la science des comptes, la tenue des livres est l'art de rendre raison de toutes les opérations*, (Reymondin, 1909). Les connaissances sur la comptabilité ne pouvaient alors s'acquérir que par de longues études et beaucoup d'expériences. Or, à l'occasion d'un discours pendant le Congrès français sur la comptabilité, l'orateur Dietz-Monnin (1880) s'interrogea : « Combien d'artisans, marchands ou petits patrons, quoique doués d'une intelligence, d'une habileté de main ou d'un goût remarquable, n'ont-ils pas sombré, faute d'avoir consigné méthodiquement l'historique de leurs opérations journalières, ... ? ». L'apprentissage et la vulgarisation de la comptabilité s'avère donc indispensable pour l'avènement des MPE malagasy car de telles initiatives de grande ampleur n'avaient jamais été menées.

Depuis le début de l'indépendance de Madagascar, l'enseignement de la comptabilité, du moins sous sa forme plus élaborée, n'a jamais été entrepris. Les colons se sont seulement empressés de former des main-d'œuvres et des agents d'exécution parmi les *indigènes*. Ainsi, fut créée par Arrêté n°224 du 17 décembre 1896 une école professionnelle d'apprentissage des indigènes à Madagascar (J.O, n°46 du 19/12/1896, p.219). La formation dispensée ne fut pas comptable et les *indigènes* qui y étaient formés furent voués à devenir des *Apprentis* (Art.11 de l'Arrêté n°224). Par conséquent, la pratique de la comptabilité demeura alors le domaine exclusif des étrangers. Serait-ce en réalité à l'origine du manque de dynamisme des entreprises malagasy ?

La réponse est a priori dans l'affirmative si l'on se réfère au discours de Dietz-Monnin (1880) : Pour « Chercher à éviter ces ruines dans l'avenir, c'est non-seulement tenter une plus large diffusion de l'enseignement pratique..., en cherchant à faire pénétrer dans les masses, à inscrire comme un des pivots de l'instruction primaire, les saines et solides notions de la comptabilité, qui imprimeront à jamais ces sentiments d'ordre, de méthode et d'économie, base première de la prospérité, *initium sapientice* ». Par conséquent, face à tant de sagesses et d'expériences, il faudra revoir les programmes d'enseignement dans les écoles primaires pour y développer la comptabilité, à l'instar de ce qui a été fait en France mais il faudra les adapter aux réalités de Madagascar pour éviter tout isomorphisme mimétique et ses inconvénients.

Citons l'*Enseignement de la tenue des livres à l'école primaire* des frères (Paris Sanard, I broch, 1898) ; et l'*Elément simplifié de tenue des livres suivis de notions de comptabilité agricole à l'usage des écoles primaires* (Paris, Delalain. In-I2, 1863 ; 1874). Comme l'affirmait en 1880 le Comité d'initiative du Congrès français sur la comptabilité, *cet enseignement modifié est*

*aujourd'hui d'une nécessité absolue pour répondre au mouvement général des affaires et surtout dans l'intérêt du pays. Cette problématique reste d'actualité pour Madagascar.*

### **3.2.2. Former des CGA sur la tenue des comptes**

Les CGA sont des associations à but non lucratif régies par l'Ordonnance malagasy n°60-133 du 03 octobre 1960. Leurs membres sont de deux niveaux dont le premier collège est constitué des experts-comptables et financiers (*issus de l'OECFM*), des organisations professionnelles, des organismes d'appui, des établissements financiers et de la chambre consulaire. Quant au deuxième collège, les membres sont des personnes morales ou physiques exerçant des activités précises quels que soient leurs statuts juridiques et leurs régimes fiscaux. Les coopératives et les Organismes Sans But Lucratif (ISBL) peuvent aussi en faire partie à condition que leurs chiffres d'affaires soient inférieurs à 200.000.000 Ariary (CSC, 2012). Les objectifs assignés à ces CGA sont cinq dont : l'intégration du secteur informel au secteur formel, le développement des MPE, la culture de la tenue de comptabilité, l'accroissement de l'accès au crédit, et l'élargissement de l'assiette fiscale.

À propos de comptabilité, les CGA propose un pack gratuit financé par la cotisation de leurs membres. Il s'agit d'information et de formation portant sur la comptabilité en SMT et sur la fiscalité. Les CGA se proposent également de tenir la comptabilité aux lieux et places de leurs membres dont l'enregistrement des opérations, l'élaboration des documents de suivi comptable, et l'établissement des états financiers sous contrôle d'un expert-comptable et financier. De plus, les CGA se proposent aussi de les accompagner dans les procédures de constitution de dossier. Les membres peuvent aussi bénéficier d'informations statistiques sectorielles ou régionales sur leurs secteurs d'activité. Certains bénéficient d'assistance personnalisée pour l'établissement de leurs documents fiscaux : Etats financiers, déclarations fiscales, déclaration des sommes versées à des tiers. Des services payants sont aussi offerts aux membres tels que le montage de plan d'affaires, la tenue des dossiers de gestion, et la gestion des ressources humaines sans omettre les formations sur la gestion, la communication et le *leadership* (CSC, 2012).

Les points à améliorer par rapport à l'intitulé de ce paragraphe portent d'abord sur la prise d'initiative quant à la création des CGA. En effet, seules habilités à initier la mise en place des CGA sont, soit un expert-comptable et financier ou un cabinet d'expertise comptable, soit une chambre consulaire, soit une organisation professionnelle. Par conséquent, il s'agit d'initiative de type *top – down* qui met en arrière-plan les principaux intéressés dont les TPE et MPE dans le processus de mise en place des CGA. Dans la mesure où la majorité des experts-comptables

résident en ville où la densité des affaires permet de rentabiliser un cabinet, les milieux ruraux éloignés à majorité de la population s'en trouveront démunis, aux dépens de la création des CGA.

Ensuite, la dépendance à l'assistantat pourrait survenir d'autant plus que les gens n'ont pas forcément des compétences en la matière. De plus, la qualité de l'enseignement public s'est dégradée due à la crise économique post ajustement structurel des années 1980. Les budgets de l'Etat alloués à l'éducation s'étaient depuis fortement contractés (Arestoff, 2000). Bien que le taux d'inscription dans le primaire fût légèrement amélioré grâce à la mise en place du Programme *Education Pour Tous* de 67% en 2001 à 90% en 2005 (BAfD/OCDE, 2006), ce taux avait depuis baissé pour atteindre 73,4% en 2010 (UNICEF, 2012). De plus, avec un taux d'abandon global au primaire élevé de 55,4% à la même année, ce serait opportun d'y enseigner le SMT, car rares parmi eux seront ceux qui vont fréquenter le Lycée, ou l'Université.

Enfin, l'un des objectifs des CGA étant *l'élargissement de l'assiette fiscale*, cette obstination vis-à-vis de la fiscalité pourrait raviver d'anciennes suspicions, malgré les abattements fiscaux proposés quant à l'impôt sur les revenus (*50% du bénéfice net, plafonné à 8 millions d'Ariary*), et de *30 % du Chiffres d'Affaires, plafonné à 500.000 Ariary* pour l'Impôt synthétique. En effet, le coût de la légalité étant parfois supérieurs aux bénéfices espérés, les citoyens préféreraient évoluer dans l'anonymat. Exonérer les premières adhésions en CGA pendant une période serait approprié.

### 3.2.3. Recycler les enseignants sur les normes IAS/IFRS

Par rapport aux entreprises multinationales et leurs filiales, les entreprises à Madagascar sont majoritairement des PME et des TPE. A priori, les normes IFRS en entier devraient s'appliquer aux entreprises cotées en bourse alors que les *IFRS for Small and Medium Enterprise* devraient s'appliquer aux PME. Finalement, bien que le Système Minimal de Trésorerie ne soit pas prévu par les normes IFRS, ce dernier devrait s'appliquer aux TPE malagasy. Quant à l'enseignement à dispenser, il devait s'accorder par rapport à ces différents niveaux d'application dont le SMT pour le primaire, les *IFRS for SME* pour le secondaire, et les IFRS au sens propre du terme pour les Universités et les Instituts. Pour l'instant, ce qui s'enseigne à l'Université et dans les Lycées Techniques à vocation professionnelle de Gestion est le PCG 2005 qui est basé sur les IFRS de 2003.

Pour les Universitaires, le recyclage devra se faire par le biais du CSC dans la mesure où celui-ci dispose déjà en son sein des experts-comptables habitués aux ficelles du métier en côtoyant

dans l'exercice de leurs fonctions leurs pairs étrangers. De plus, le CSC étant *membre associé* de la Fédération Internationale des Experts-comptables Francophones (FIDEF), sa qualité lui permettra de s'ouvrir aux organisations internationales qui ont les mêmes intérêts que lui dans la profession comptable. Par la même occasion, le CSC peut participer aux assises annuelles de la FIDEF et améliorer son savoir-faire technique grâce à des échanges. Son expérience pourra donc être mise à profit des enseignants d'Universités et Instituts qui d'ailleurs, formeront les futurs experts-comptables grâce aux diplômes qu'ils vont délivrer au préalable. En effet, parmi les critères retenus pour les candidats au Diplôme d'Expert-Comptable et Financier, le postulant doit être titulaire du Diplôme d'Etudes Supérieures Comptables et Financières (DESCF) ou d'un diplôme d'enseignement supérieur reconnu équivalent.

À partir du niveau secondaire (*Lycée*), l'apprentissage de la comptabilité pour les PME devra débiter. Cet apprentissage devra se faire de façon modulaire et progressive et il ne devra pas s'éloigner des directives de l'IFRS *for Small and Medium Enterprise*. Quand ceci aura été fait, il encrera une base solide et fiables pour les études universitaires ultérieures des jeunes Malagasy. Etant lui-même organisé par thématiques autonomes de l'IFRS standard, ce modèle avait déjà existé et évolué depuis 2009. Des modifications y avaient été apportées en 2015 et en 2019. Les buts communs à tout système d'information comptable étant d'informer les utilisateurs quant à la situation financière de l'entreprise (*flux de trésorerie, liquidité et solvabilité*), l'adoption de ce référentiel apportera aux PME la transparence devant rassurer les investisseurs, les créanciers, les salariés et l'Etat. Ces éléments devront être intégrés à la fois dans les programmes d'enseignement du secondaire de l'enseignement général et ceux de l'enseignement technique.

Pour le niveau primaire, l'enseignement de la comptabilité et de l'ordre qu'il inspire devra y débiter pour s'achever en classe de 3<sup>ème</sup>. Il s'agit d'une comptabilité à base d'encaissement et de décaissement dénommée SMT (Système Minimal de Trésorerie), et destinée aux TPE. Avec ce système, nulle contrepartie n'est exigée contrairement à la partie double prévue par l'actuel PCG 2005. À la rigueur, il s'agirait d'une comptabilité de trésorerie avec comme finalité la détermination du résultat, en prenant en compte les immobilisations, les stocks, les créances et les dettes dans l'établissement de la situation financière. Depuis la loi de finances 2008, le SMT s'applique aux entreprises réalisant un chiffre d'affaires inférieurs à 200 millions d'Ariary, si elles le voulaient. Il ne faut pas ignorer que les micro-entreprises ou TPE représentent plus de 96% des entreprises légalement formées à Madagascar.

Les principales difficultés résident alors dans le calcul du résultat lorsqu'il faudra opérer des redressements liés aux variations des créances, des dettes d'exploitation, du compte de l'exploitant, des emprunts, et des stocks. Cette tâche nécessite certainement une connaissance plus élaborée qui s'apprendra en éducation fondamentale (de 6<sup>ème</sup> à 3<sup>ème</sup>).

## Conclusion

L'intérêt de la présente étude réside dans le fait que le manque de dynamisme des entreprises malagasy s'explique par l'insuffisance, voire l'absence de culture comptable et entrepreneuriale dont les causes proviennent d'antécédents historiques et de la non valorisation des héritages coloniaux. En effet, nous basant sur la théorie du système et celle de la contingence pour expliquer l'évolution du système comptable à Madagascar, nous avons noté la prépondérance du facteur contingent juridique comme élément déterminant et pivot de cette évolution. Or, en tant que sciences, les dispositifs juridiques devront entériner et sécuriser le système comptable sans pour autant l'étouffer. Par conséquent, diverses interactions devaient naître de cet état des choses dont l'objectif serait de faire évoluer aussi bien le système comptable que les entreprises à qui il est destiné. Pourtant, la réalité en était tout autre quand les éléments sensés se mouvoir au fil des époques étaient restés dans leurs états moyenâgeux avec peu d'innovations recensées. Quand l'indépendance survint, les mêmes facteurs contingents demeurent immuables de sortes que le système comptable en devienne l'otage aux dépens des entreprises malagasy et du pays. Toutefois, quelques soubresauts furent apportés par l'avènement de la mondialisation qui elle aussi voulait imposer ses marques quant au système comptable. Néanmoins, les rares réelles innovations qui lui étaient apportées revêtent plus une forte connotation politique que de désir de développer le système comptable ou les entreprises malagasy, demeurant à ce jour de très petites et moyennes entreprises (TPE) dans plus de 96% des entités formellement créées, hormis le secteur informel. Quand les économistes misent sur les entreprises en tant que moteur de l'économie, la comptabilité c'est ce qui permet à ce moteur de bien fonctionner. De grands chantiers de rénovation devront être mis à l'œuvre à Madagascar incluant le code civil, le code de commerce, le PCG et ses attributs, le CSC en tant qu'organisme de normalisation comptable à Madagascar.

Toutefois, comme le disait Michel Crozier en 1975 dans son ouvrage où *l'on ne change pas la société par décret*, l'amélioration du système comptable résultera d'un processus continu d'apprentissage, d'autant plus que ce dernier résulterait en fait d'une construction sociale. Son élaboration est le résultat d'un processus d'institutionnalisation (Lemarchand & Roy, 2000).

D'où l'importance de l'enseignement à trois niveaux correspondant respectivement à trois niveaux de complexité accrue en matière de comptabilité et de nature d'entreprise. Le SMT devant s'appliquer aux TPE et aux PME s'enseignera au niveau primaire jusqu'en classe de 3<sup>ème</sup>. La tenue habituelle des comptes selon les standards du PCG 2005 s'inspirera de l'IFRS *for Small and Medium Enterprise (SME)* et s'enseignera aux Lycées et aux premières années d'université. Enfin, les normes comptables internationales devant s'appliquer aux grandes entreprises s'enseigneront dans les Universités et Instituts à vocations comptables. Espérons alors que les saines et solides notions dispensées inculqueront définitivement ces sentiments d'ordre, de méthode et d'économie, base première de la prospérité précitée, *initium sapientice*. Quant aux implications managériales de ce travail, cet un outil de réflexion permettant à tous les acteurs impliqués dans la comptabilité d'avoir une vue d'ensemble sur ses tenants et ses aboutissants et de prendre les décisions politiques et techniques qui s'imposeraient. Sur le plan scientifique, ce travail a permis de mettre à l'œuvre diverses théories relatives au système et à la contingence avec leur limite respective. Toutefois, d'autres théories n'ont pu être mobilisées dont les théories contractuelles et économiques pour tenter d'expliquer la diffusion comptable ; ainsi que les nouvelles théories. Elles devraient rajouter plus d'arguments théoriques sur notre travail que nous qualifions d'empirique. Malgré tout, beaucoup de questions demeurent sans réponse, parmi lesquelles : *Quels sont les déterminants de la diffusion de la comptabilité à Madagascar ?*

## BIBLIOGRAPHIE

Arestoff, F., 2000, *Efficacité comparée de l'éducation publique et privée. Une application micro-économétrique au cas de Madagascar*. - Paris, Université Paris X-Nanterre, 358 p. (Thèse de doctorat).

Ashby, W, R., 1962. *Principles of the Self-Organizing System*, in *Principles of Self-Organization: Transactions of the University of Illinois Symposium*, H. Von Foerster and G. W. Zopf, Jr. (eds.), Pergamon Press: London, UK, pp. 255-278.

BAfD / OCDE., 2006, *Perspectives économiques en Afrique 2005-2006*. [www.oecd.org/dev/publications/perspectivesafricaines](http://www.oecd.org/dev/publications/perspectivesafricaines); <http://dx.doi.org/10.1787/526288036570>.

Banque Mondiale., 2008, *Rapport sur le Respect des Normes et Codes (« RRNC/ROSC »)*. Comptabilité et Audit Madagascar. Projet de Rapport Final n°46866., 33p

Bensadon, D, Nicolas Praquin, Béatrice Touchelay (dir.), 2016. *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*, Presses universitaires du Septentrion, coll. « Histoire et Civilisations », 498 p., ISBN : 978-2-7574-1131-5.

Buckley, W., 1968. *Society as a Complex Adaptive System*. In *Modern Systems Research for the Behavioral Scientist : A Sourcebook*, edited by Walter Buckley, pp.490–513. Chicago : Aldine.

<http://books.google.ca/books?id=zmanKkLmQYC&pg=PA490>.

Burns, T., & Stalker, G. M., 1961, *The Management of Innovation*. London: Tavistock.

Cleach, O., 2016, *Comptabilité, Les dispositifs de gestion et de management : l'exemple de la comptabilité (depuis 1494)*. In Bensadon, D., Praquin, N., Touchelay, B. (dir), « *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises* », Villeneuve-d'Ascq, Presses Universitaires du Septentrion (Ed.), pp.366-368.

Colasse, B., 1996, *La comptabilité : un savoir d'action en quête de théories*. Jean-Marie Barbier. *Savoirs théoriques et savoirs d'action*, PUF, pp.73-90, 1996. (halshs-00666747)

Colasse, B., 2001, *Comptabilité Générale*, Ed. Economica, 7ème édition, 8ème édition 2003. 472p.

Easton, D., 1965, *A Framework for Political Analysis*. Pp. xvi, 143. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall. John C. Wahlke, Political Science State University of New York at Buffalo ; Volume : 360 Issue :1, page(s) : 179-180. <https://doi.org/10.1177%2F000271626536000117>

Easton, D., 1968, *A Systems Analysis of Political Life*, New York, Wiley; Behavioral Science, Volume 13, Issue 2, March 1968; pp.147-149. <https://doi.org/10.1002/bs.3830130208>.

Fournes, D, C., 2012, *Du Code de Commerce de 1807 à la loi de 1966 : la lente émergence du commissariat aux comptes. De la fonction à la profession*. Thèse de Doctorat de l'Université de Nantes. Ecole doctorale DEGEST, 516p.

Gagey, A., 1881, *De l'Unification de la comptabilité ou Résumé des travaux du comité d'initiative d'un projet de congrès des comptables...* / Premier Congrès des comptables français. Paris, La Revue de la comptabilité du n°1 au n°30, années 1880 et 1881., 582p. (Source gallica.bnf.fr / Bibliothèque nationale de France).

Hall, A. D. & Fagen, R. E., 1956, *Definition of System*: General Systems Yearbook, v.1, Ann Arbor, Mien., pp.18-28 (mimeographed).

Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W., 1967, *Organization and Environment : Managing Differentiation and Integration*. Boston : Harvard Business School Press.

Lemarchand, Y & Le Roy F., 2000, *L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion*, Finance-Contrôle-Stratégie, vol. 3, n° 4, pp. 83-111.

Motulsky, B., 1977, *Théorie générale des systèmes et science de la communication*. In : Communication Information, volume 2 n°1, hiver 1977. pp. 50-56 ; doi : <https://doi.org/10.3406/comin.1977.1009> [https://www.persee.fr/doc/comin\\_0382-7798\\_1977\\_num\\_2\\_1\\_1009](https://www.persee.fr/doc/comin_0382-7798_1977_num_2_1_1009)

Perret, V., 2003, *Les paradoxes du changement organisationnel*. Le paradoxe : Penser et gérer autrement les organisations, Ellipses, pp.253-297, 2003. (Halshs-00536314)

Raymond de Roover., 1937, *Annales d'histoire économique et sociale*, Les Éditions de l'EHESS Volume 9, Issue 44 ; March 1937 , pp. 171-19 ; *Aux origines d'une technique intellectuelle : La formation et l'expansion de la comptabilité à partie double*. Doi : <https://doi.org/10.1017/S0003441X00021890>.

Reymondin, G., 1909, *Bibliographie méthodique des Ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la Science des comptes*, Paris, Ed. Société Académique de Comptabilité & V. Giard et F. Brière, 330p. (Source gallica.bnf.fr/BnF)

Roig, C., 1970, *La théorie générale des systèmes et les perspectives de développement dans les sciences sociales*. In : Revue française de sociologie, numéro spécial. Analyse de systèmes en sciences sociales (I) pp. 47-97 ; [https://www.persee.fr/doc/rfsoc\\_0035-2969\\_1970\\_hos\\_11\\_1\\_1603](https://www.persee.fr/doc/rfsoc_0035-2969_1970_hos_11_1_1603)

Sée Henri, 1930, *L'œuvre de Werner Sombart et l'histoire économique*. In : Revue d'histoire moderne, tome 5 N°26pp. 124- 131 ; doi : <https://doi.org/10.3406/rhmc.1930.3600> ; [https://www.persee.fr/doc/rhmc\\_0996-2727\\_1930\\_num\\_5\\_26\\_3600](https://www.persee.fr/doc/rhmc_0996-2727_1930_num_5_26_3600)

Tort, E., 2007, *Théorie des systèmes d'information comptable : une revue de la littérature française*, Revue sciences de gestion (ISEOR), Vol 32/168-169 - pp.303-320.

Tulard, J., 1987, *Histoire du Premier Empire*. Annales de l'École pratique des hautes études. IV<sup>e</sup> Section, Sciences Historiques et Philologique, Livret 3. Rapports sur les conférences des années 1983-1984 et 1984-1985, Paris A La Sorbonne, pp.118-119.

Van de Ven, A. & Poole, M., 1988, Paradoxical Requirements for a Theory of Organizational Change, in Quinn, R. & Cameron, K. (Eds), *Paradox and Transformation: Toward a Theory of Change in Organization and Management*, 19-63, Cambridge, MA: Ballinger.

Von Bertalanffy, L., 1968, *General system theory*, Foundations, Development, Applications. New York, George Braziller. 289p.

Wiener, N., 1948, *La cybernétique: Information et regulation dans le vivant et la machine*. Paris, Hermann & Cie., 1948 et ed. Seuil, coll "Sources du savoir", Paris, 2014, 369p.

Woodward, J., 1965, *Industrial organization. Theory and practice*, London: Oxford University Press.

Ysabeau, Alexandre., 1863, *Comptabilité agricole simplifiée avec modèles et formules*. Bibliothèque des Campagnes. Librairie Classique de Paul Dupont, Paris. 112p. (Source gallica.bnf.fr / Bibliothèque nationale de France).